
بسم الله الرحمن الرحيم



صادر کننده مجوز: دانشگاه تهران

صاحب امتیاز: انجمن علمی دانشجویی حسابداری

مدیر مسئول: حیدر ربیعی

سردبیر: حیدر ربیعی

ویراستار: حیدر ربیعی

صفحه آرا: حیدر ربیعی

کارشناس نشریات علمی دانشجویی: سرکار خانم مریم شریفی دانا

گرافیست و طراح جلد: حیدر ربیعی

مشاور علمی و سرپرست داوران: جناب دکتر محمدرضا مهربان پور

هیئت داوران: حیدر ربیعی

شماره مجوز فصلنامه: ۶۲۹۲۲/۱۳۲

دوره: دوم

شماره: نهم

زمستان ۱۴۰۴

دانشگاه تهران

قم، دانشکدگان فارابی،
دانشکده مدیریت و حسابداری

09120480471

alrabiei@ut.ac.ir

https://accstrategysj.ut.ac.ir/

زمستان ۱۴۰۴

فصلنامه علمی تخصصی

مجله راهبردهای حسابداری

نشریه‌ای علمی در حوزه حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی



اشاره

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری از همه، اساتید، دانشجویان و فعالان در رشته های حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، مهندسی مالی و رشته مدیریت مرتبط برای نوشتن مقالات علمی و مشارکت در نشر مطالب مفید، دعوت می‌کند.

مشارکت در نشر علم یک فعل فرهنگی و زکات دانشن محسوب می‌شود.

راهبردهای حسابداری قصد دارد از مجله علمی تخصصی به علمی پژوهشی تبدیل شود.

زمستان ۱۴۰۴
فصلنامه علمی تخصصی

مجلد راهبردهای حسابداری



راهبردهای حسابداری بیان کننده مجموعه ای از دیدگاه‌ها، نظرات و نوشته‌های علمی در زمینه حرفه حسابداری، موضوعات مالی، حسابرسی و خدمات بیان داشته ای می باشد و به دنبال جنین موسوعه المعارف است که طی مدت کوتاه و مدلوم، مطالب نوین را در برابر دیدگان خوانندگان رشته های دانشگاهی و شاغل دز راهبردهای حسابداری، شروع کننده هر گفنگوی علمی است که در زمیته حسابداری، حسایرسی، مالی و اقتصاد فراهر، حسابرسی، و اندیشه وفوت قلم را جهت نگاه و اندیشه و قوت فلم نویستدگان دارد، عاری از سویه و با قوت، دیده‌ها را بر صفحه متتقل کردن است.

شماره نهم - زمستان ۱۴۰۴

مدیر مستول: حیدر ربیعی

یادداشت سردبیر

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری
دوره دوم، شماره نهم، زمستان سال ۱۴۰۴

بسم الله الرحمن الرحیم

اللّهُمّ ارزُقنا توفیقَ الطّاعةِ وحسنَ العِبادةِ،

واغفِر لنا الذُّنوبَ والخطایا،

واهدِنا سواءَ السَّبیلِ،

واجعَل عَملَنا خالصًا لوجهِکَ الکَریم،

ووفِّقنا لِما فیه رِضاکَ والفَوزِ بجنّتِکَ.



alrabiei@ut.ac.ir

یادداشت سردبیر

گذار به سوی شفافیت: تقاطع استراتژیک حسابداری و نظام مالیاتی هوشمند

در آستانه فصل زمستان سال ۱۴۰۴، در حالی که نظام اقتصادی کشور بیش از هر زمان دیگری در گذار از سنت به مدرنیته و از رویکردهای ممیزمحور به سمت هوشمندسازی و داده‌محوری حرکت می‌کند، شماره نهم فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری، نگاهی عمیق به این تحولات راهبردی دارد. حسابداری به عنوان زبان تجارت، امروز نه تنها ابزاری برای گزارشگری عملکرد مالی، بلکه ستون فقرات انطباق قانونی و ابزاری کلیدی برای مدیریت ریسک در برابر الزامات پیچیده مالیاتی است. آنچه در این شماره مورد کنکاش قرار گرفته است، نشان‌دهنده لزوم بازتعریف روابط میان فعالان اقتصادی، متولیان مالیاتی و متخصصان حسابداری است.

یکی از چالش‌های بنیادین در محیط کسب‌وکار امروز، تفکیک مرزهای میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. مقالات این شماره با نگاهی نقادانه به تمایزات این دو حوزه، نشان می‌دهند که چگونه همپوشانی نادرست یا نادیده گرفتن تفاوت‌های بنیادین آن‌ها می‌تواند به خطاهای استراتژیک در گزارشگری منجر شود. سازمان‌های پیشرو دریافته‌اند که انطباق قانونی صرف، دیگر برای بقا کافی نیست؛ بلکه نیاز به مدیریت مالیاتی است که همسو با استراتژی‌های کلان سازمانی حرکت کند. در حقیقت، حسابداری مالیاتی نه به عنوان یک مانع، بلکه به عنوان یک مزیت راهبردی در بهینه‌سازی جریان‌های نقدی و کاهش ریسک‌های دادرسی باید مدنظر قرار گیرد.

در بخش دیگری از این شماره، تمرکز ویژه‌ای بر چالش‌های مالیات‌های ملکی و درآمد اجاره شده است. مسکن به عنوان دارایی اصلی بسیاری از خانوارها و بنگاه‌های اقتصادی، نقش تعیین‌کننده‌ای در اقتصاد ملی دارد. سیاست‌گذاری‌های مالیاتی در این بخش، اگر به درستی تبیین و اجرا نشوند، می‌توانند پیامدهای معکوس داشته باشند. مقالات ارائه شده در این زمینه، تلاش دارند تا با تحلیل سازوکارهای تشویقی و معافیتی، ضمن بررسی عدالت اجتماعی، راه‌هایی برای ثبات بازار مسکن پیشنهاد دهند. این نگاه تحلیلی، ضرورت بازنگری در ابزارهای سیاست‌گذاری مالیاتی برای هدایت سرمایه‌ها به سمت فعالیت‌های مولد را گوشزد می‌کند.

آنچه بیش از همه در این مقالات نمود دارد، مفهوم تحول‌آفرین هوشمندسازی است. با پیاده‌سازی سامانه‌های نوین مالیاتی و تأکید بر شفافیت تراکنش‌ها، تکالیف مؤدیان وارد فاز تازه‌ای شده است. امروز دیگر خطا در تنظیم اظهارنامه یا عدم شفافیت در گزارشگری، خطایی صرفاً اداری نیست؛ بلکه ریسکی بزرگ برای تداوم کسب‌وکار محسوب می‌شود. گذار به نظام مالیاتی هوشمند، فرصتی بی‌بدیل برای کاهش فرار مالیاتی و ارتقای فرهنگ تمکین است، به شرط آنکه زیرساخت‌های لازم برای این هوشمندسازی با رویکردی عادلانه و شفاف فراهم شود. بلکه ریسکی بزرگ برای تداوم کسب‌وکار محسوب می‌شود. گذار به نظام مالیاتی هوشمند، فرصتی بی‌بدیل برای کاهش فرار مالیاتی و ارتقای فرهنگ تمکین است، به شرط آنکه زیرساخت‌های لازم برای این هوشمندسازی با رویکردی عادلانه و شفاف فراهم شود.

در این شماره، نویسندگان با بهره‌گیری از داده‌های میدانی و تحلیل‌های حقوقی – اقتصادی، تلاش کرده‌اند تا چراغ راهی برای مدیران مالی، حسابداران، مشاوران مالیاتی و سیاست‌گذاران باشند. پیام اصلی این شماره روشن است: شفافیت، نه یک انتخاب، بلکه ضرورتی برای استمرار حیات بنگاه‌های اقتصادی در فضای نوین مالیاتی است. عبور از فرآیندهای سنتی و پذیرش الزامات نظام هوشمند، مستلزم تغییر پارادایم در تفکر مالیاتی سازمان‌هاست.

امیدواریم مقالات پیش رو، ضمن پاسخ به بخشی از ابهامات و چالش‌های حرفه‌ای، زمینه‌ساز گفتمان‌های سازنده در جامعه تخصصی حسابداری کشور شود. این فصلنامه همواره خود را متعهد به تبیین دقیق چالش‌ها و ارائه راهکارهای علمی برای تقویت حکمرانی اقتصادی کشور می‌داند. در این مسیر، مشارکت فعالانه شما اساتید، متخصصان و صاحب‌نظران، چراغ راه ما در شماره‌های آتی خواهد بود. از تمامی پژوهشگران گرامی که با تلاش‌های علمی خود، غنای محتوایی این شماره را تضمین کرده‌اند، سپاسگزاریم و برای تمامی فعالان حوزه حسابداری و مالی، دورانی سرشار از دانش‌افزایی و موفقیت آرزومندیم.

حیدر ربیعی

سردبیر مجله راهبردهای حسابداری

فصلنامه علمی تخصصی

زمستان ۱۴۰۴

فهرست

واکاوی تمایزات حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی و پیامدهای آن بر تصمیم‌گیری راهبردی و انطباق قانونی سازمان‌ها ۱

واکاوی حقوقی و اقتصادی مالیات‌های ملکی در نظام مالیاتی ایران: چالش‌ها، اصلاحات و چشم‌اندازهای اجرایی ۲۳

واکاوی جایگاه حسابداری مالیاتی در ارتقای تمکین مالیاتی و پیشگیری از فرار مالیاتی ۴۹

واکاوی آسیب‌شناسانه خطاهای استراتژیک در تنظیم اظهارنامه مالیاتی: رویکردی بر مدیریت ریسک گزارشگری و گذار به نظام مالیاتی هوشمند ۷۱

تحلیل سازوکارهای تشویقی و معافیتی در نظام مالیات بر درآمد اجاره ایران: گامی به سوی عدالت اجتماعی و ثبات بازار مسکن ۹۱

واکاوی تحلیلی تکالیف نوین مؤدیان در نظام مالیاتی ایران: از شفافیت تراکنش‌ها تا هوشمندسازی نظارت ۱۱۳

واکاوی تمایزات حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی و پیامدهای آن بر تصمیم‌گیری راهبردی و انطباق قانونی سازمان‌ها

حیدر ربیعی [۱]

چکیده

در فضای پیچیده کسب‌وکارهای مدرن، حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی به عنوان دو بازوی اصلی نظام اطلاعاتی سازمان‌ها شناخته می‌شوند که علی‌رغم اشتراکات بنیادین در ثبت رویدادها، دارای اهداف، مخاطبان و مبانی قانونی متمایزی هستند. هدف این پژوهش، واکاوی تمایزات ماهوی میان این دو حوزه و بررسی پیامدهای عملی این واگرایی بر تصمیم‌گیری‌های استراتژیک، مدیریت نقدینگی و انطباق قانونی بنگاه‌های اقتصادی است. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رویکرد توصیفی-تحلیلی و با استناد به مبانی نظری حسابداری و چارچوب‌های بین‌المللی، به بررسی شکاف میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌پردازد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نادیده گرفتن این تفاوت‌ها نه‌تنها ریسک‌های مالیاتی و حقوقی سازمان را افزایش می‌دهد، بلکه می‌تواند منجر به تصمیمات مدیریتی گمراه‌کننده و بروز بحران‌های نقدینگی گردد. نتایج حاکی از آن است که همگرایی هوشمندانه میان الزامات قانونی مالیاتی و استانداردهای گزارشگری مالی، نه یک انتخاب، بلکه یک ضرورت استراتژیک برای پایداری و بهینه‌سازی عملکرد مالی سازمان است. در نهایت، این مقاله راهکارهایی جهت یکپارچه‌سازی اطلاعات این دو حوزه برای ارتقای کیفیت تصمیمات مدیریتی پیشنهاد می‌دهد.

واژگان کلیدی: حسابداری مالی، حسابداری مالیاتی، مدیریت مالی، برنامه‌ریزی مالیاتی، انطباق قانونی.

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

۱. مقدمه

حسابداری به عنوان یکی از ارکان زیربنایی مدیریت مالی و نظام تصمیم‌گیری اقتصادی در بنگاه‌های تجاری، نقشی بنیادین در فرآیندهای گردآوری، ثبت، طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی ایفا می‌نماید. در عصر حاضر که پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و تنوع ساختارهای کسب‌وکار، مرزهای سنتی تجارت را جابه‌جا کرده است، نظام‌های حسابداری به عنوان زبان مشترک دنیای اقتصاد، مسئولیت سنگین‌تری بر عهده دارند. با توسعه ساختارهای اقتصادی و گسترش ابعاد فعالیت‌های تجاری، این رشته تخصصی به گرایش‌های متنوعی تفکیک شده است که در این میان، حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی به عنوان دو بازوی اصلی، بیشترین تأثیر را بر جهت‌گیری‌های کلان سازمان‌ها ایفا می‌کنند. اگرچه اهداف و کارکردهای این دو حوزه در نگاه نخست متمایز به نظر می‌رسند، اما تعامل و هم‌افزایی آن‌ها در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان اعم از مدیران، سرمایه‌گذاران، نهادهای نظارتی و دولت‌ها، نقشی تعیین‌کننده و غیرقابل‌انکار دارد (نمازی، ۱۳۹۸).

حسابداری مالی با هدف اصلی ارائه اطلاعات شفاف، دقیق و قابل‌اتکا به ذی‌نفعان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تدوین گردیده است. این شاخه از حسابداری با اتکا بر استانداردهای گزارشگری مالی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری، فرآیند ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی را مدیریت می‌کند تا تصویری جامع و مبتنی بر واقعیت از وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی واحد تجاری ارائه نماید. فلسفه وجودی حسابداری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و صاحبان سرمایه است. خروجی‌های حاصل از این حوزه که در قالب صورت‌های مالی استاندارد ارائه می‌گردند، مبنایی برای تصمیمات استراتژیک و عملیاتی مدیران، ابزاری جهت ارزیابی سلامت مالی و قدرت سودآوری توسط سرمایه‌گذاران و معیاری برای پایش انطباق عملکرد سازمان با مقررات حرفه‌ای توسط نهادهای ناظر محسوب می‌شود (نیکومرام و همکاران، ۱۴۰۰). در واقع، حسابداری مالی بستر اعتماد را در بازارهای سرمایه فراهم می‌آورد و بدون آن، شفافیت اقتصادی به عنوان موتور محرک رشد پایدار، دست‌نیافتنی خواهد بود.

در مقابل، حسابداری مالیاتی بر محوریت انطباق با قوانین و مقررات مالیاتی کشور و تبیین دقیق تکالیف قانونی سازمان‌ها استوار است. این حوزه با تمرکز بر جنبه‌های

قانونی تراکنش‌ها و با رعایت دقیق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، در فرآیند شناسایی درآمدها و هزینه‌ها ممکن است رویکردی متفاوت از اصول حسابداری مالی اتخاذ نماید. در حالی که حسابداری مالی بر اصول تعهدی و ارائه واقع‌گرایانه سود تمرکز دارد، حسابداری مالیاتی با نگاهی محافظه‌کارانه و بر اساس معیارهای تعیین شده از سوی مراجع حاکمیتی، به دنبال تعیین سود مشمول مالیات است (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۱). هدف غایی حسابداری مالیاتی، افزون بر مدیریت ریسک‌های مالیاتی و اطمینان از پایبندی به قوانین جاری به منظور جلوگیری از جرایم سنگین، شامل بهینه‌سازی فرآیندهای مالیاتی در چارچوب قانون است. از این منظر، حسابداری مالیاتی فراتر از یک ابزار صرف برای گزارشگری، نقشی راهبردی در مدیریت تعهدات قانونی، صیانت از منابع نقدی سازمان و کاهش بار مالیاتی بنگاه ایفا می‌کند.

واگرایی میان این دو شاخه تخصصی، چالش‌های قابل‌توجهی را در فرآیند تصمیم‌گیری مالی و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی سازمان‌ها ایجاد کرده است. تفاوت‌های موجود در مبانی نظری و روش‌های اجرایی، اغلب منجر به ایجاد شکاف میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد که این امر مستقیماً بر محاسبه بار مالیاتی، مدیریت نقدینگی و در نهایت، جریان‌های نقدی آتی سازمان تأثیرگذار است (خدامی و پورحیدری، ۱۴۰۲). برای مثال، نحوه برخورد با هزینه‌های استهلاک، ذخایر، هزینه‌های غیرقابل‌قبول مالیاتی و درآمدهای معاف، از جمله مواردی هستند که در این دو حوزه به شکل متفاوتی تحلیل می‌شوند. درک این تفاوت‌ها تنها یک ضرورت فنی نیست، بلکه یک الزام استراتژیک برای مدیران ارشد مالی است؛ زیرا آگاهی از این تمایزات زمینه را برای بهبود کیفیت تصمیمات، تقلیل ریسک‌های مالی و مالیاتی، جلوگیری از دادرسی‌های پیچیده مالیاتی و ارتقای سطح انطباق با قوانین فراهم می‌آورد. عدم تسلط کافی بر این تفاوت‌ها می‌تواند هزینه‌های گزافی را از طریق جریمه‌های مالیاتی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر داده‌های گمراه‌کننده به سازمان تحمیل کند.

پژوهش حاضر با هدف تحلیل ماهوی تمایزات میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی و واکاوی پیامدهای آن بر تصمیمات راهبردی و فرآیندهای مالی سازمان‌ها تدوین شده است. مطالعه حاضر بر آن است تا با بررسی عمیق و طبقه‌بندی شده این

تفاوت‌ها، ابعاد مختلف تعامل میان این دو حوزه را روشن سازد. روش تحقیق در این مطالعه توصیفی-تحلیلی است و با اتکا به متون علمی معتبر، پژوهش‌های پیشین و اسناد بالادستی و قانونی، تمایزات موجود از منظر اهداف، اصول حاکم، نحوه شناسایی درآمد و هزینه، تفاوت در رویکردهای گزارشگری و در نهایت، تأثیرات قانونی و مقرراتی مورد بررسی قرار گرفته است. انتظار می‌رود یافته‌های این تحقیق، درک عمیق‌تری از کارکردهای متمایز این دو حوزه ارائه داده و بستری برای مدیران، حسابداران و مشاوران مالی فراهم آورد تا با بهره‌گیری از این دانش، برنامه‌ریزی‌های مالی و مالیاتی کارآمدتر، بهینه‌تر و منطبق بر استلندارهای حرفه‌ای را طرح‌ریزی نمایند. در نهایت، این مقاله تلاش می‌کند ضمن ترسیم نقشه راهی برای همگرایی هوشمندانه میان الزامات قانونی و ضرورت‌های گزارشگری مالی، راهکارهایی جهت کاهش تضادهای ناشی از این دو رویکرد ارائه دهد تا سازمان‌ها بتوانند ضمن رعایت دقیق قوانین، از مزایای بهینه‌سازی مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی به طور همزمان بهره‌مند گردند.

۲. مبانی حسابداری و تحول رویکردهای گزارشگری در سازمان‌های مدرن

حسابداری به عنوان یک نظام جامع اطلاعاتی و به منزله ستون فقرات مدیریت مالی، نقشی اساسی در فرآیند تخصیص منابع و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در سازمان‌ها ایفا می‌کند. این رشته که بر پایه ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و تفسیر رویدادهای مالی شکل گرفته است، در طول زمان همگام با پیچیده‌تر شدن ساختارهای اقتصادی و گسترش فعالیت‌های تجاری دچار تحول شده است. در گذشته، حسابداری عمدتاً به ثبت وقایع مالی گذشته محدود بود، اما در سازمان‌های مدرن، این حوزه به یک سیستم تحلیلی و راهبردی تبدیل شده است که می‌تواند اطلاعات لازم برای پیش‌بینی روندهای مالی و ارزیابی عملکرد اقتصادی را فراهم آورد (نمازی، ۱۳۹۹).

با گسترش بازارهای سرمایه، افزایش رقابت میان بنگاه‌ها و تشدید الزامات نظارتی، نقش حسابداری در ایجاد شفافیت اطلاعاتی بیش از پیش اهمیت یافته است. در چنین شرایطی، حسابداری به شاخه‌های تخصصی متعددی تقسیم شده است که هر یک پاسخگوی نیازهای خاصی در محیط اقتصادی هستند. در میان این شاخه‌ها، حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند، زیرا اطلاعات حاصل از این دو حوزه نه تنها در تصمیم‌گیری‌های داخلی سازمان تأثیرگذار است، بلکه در تعامل سازمان

با نهادهای بیرونی مانند سرمایه‌گذاران، دولت و نهادهای نظارتی نیز نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱). از این رو، شناخت مبانی نظری و کارکردهای این شاخه‌ها برای تحلیل صحیح ساختارهای مالی سازمان‌ها ضروری است.

۳. ماهیت و مفهوم حسابداری مالی

۳.۱ تعریف و جایگاه حسابداری مالی

حسابداری مالی فرآیندی نظام‌مند برای شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش رویدادهای مالی یک واحد اقتصادی است که هدف آن ارائه اطلاعات قابل اتکا و قابل فهم برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی است. این شاخه از حسابداری با تمرکز بر تهیه و ارائه صورت‌های مالی اساسی، بستری فراهم می‌کند تا وضعیت مالی، عملکرد اقتصادی و جریان‌های نقدی سازمان به شکلی منظم و استاندارد منعکس شود (شباهنگ، ۱۴۰۱).

اهمیت حسابداری مالی از آنجا ناشی می‌شود که بخش عمده‌ای از تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در سطح بازار سرمایه بر اساس اطلاعاتی صورت می‌گیرد که از طریق گزارش‌های مالی منتشر می‌شود. سرمایه‌گذاران برای ارزیابی سودآوری و ریسک سرمایه‌گذاری، بستانکاران برای سنجش توان بازپرداخت بدهی‌ها، و نهادهای نظارتی برای بررسی انطباق فعالیت‌های اقتصادی با مقررات، همگی به اطلاعات تولیدشده توسط سیستم حسابداری مالی اتکا می‌کنند. در این چارچوب، حسابداری مالی نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و مالکان ایفا می‌کند و از این طریق، زمینه شکل‌گیری اعتماد در بازارهای مالی را فراهم می‌سازد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۳.۲ ویژگی‌های بنیادین و اصول حاکم بر حسابداری مالی

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابداری مالی، تأکید بر شفافیت و ارائه منصفانه اطلاعات است. گزارش‌های مالی باید به گونه‌ای تهیه شوند که واقعیت‌های اقتصادی سازمان را بدون تحریف یا سوگیری منعکس کنند. این اصل، مبنای اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی است و در صورت عدم رعایت آن، کارایی بازارهای مالی با اختلال مواجه خواهد شد (نمازی، ۱۳۹۹).

ویژگی مهم دیگر حسابداری مالی، گستردگی مخاطبان آن است. برخلاف حسابداری مدیریتی که اطلاعات آن عمدتاً برای استفاده مدیران داخلی تهیه می‌شود، گزارش‌های حسابداری مالی برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان خارجی تدوین می‌گردد. این گروه شامل سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، بانک‌ها، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و نهادهای دولتی است. به همین دلیل، اطلاعات ارائه‌شده باید از استانداردهای مشخص و قابل مقایسه‌ای تبعیت کند تا امکان ارزیابی عملکرد سازمان‌ها در دوره‌های زمانی مختلف و میان شرکت‌های گوناگون فراهم شود (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

از سوی دیگر، اطلاعات حسابداری مالی باید به گونه‌ای طراحی شود که قابلیت استفاده در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را داشته باشد. تصمیماتی نظیر سرمایه‌گذاری، تأمین مالی یا ارزیابی عملکرد مدیریتی، همگی نیازمند داده‌های مالی قابل اتکا هستند. در این راستا، اطلاعاتی نظیر سود خالص، بازده سرمایه، ساختار سرمایه و جریان‌های نقدی به عنوان شاخص‌های کلیدی در تحلیل وضعیت مالی سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرند.

پایبندی به استانداردهای حسابداری نیز یکی از اصول اساسی این حوزه محسوب می‌شود. استفاده از چارچوب‌های استاندارد مانند اصول پذیرفته‌شده حسابداری یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب می‌شود که گزارش‌های مالی از ساختار و محتوای یکسانی برخوردار باشند. این امر امکان مقایسه‌پذیری و قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و از بروز خطا، تقلب یا تفسیرهای سلیقه‌ای در گزارشگری مالی جلوگیری می‌کند (شباهنگ، ۱۴۰۱).

۳.۳ اهداف و کارکردهای حسابداری مالی در نظام اقتصادی

حسابداری مالی در نظام اقتصادی چند هدف اساسی را دنبال می‌کند که یکی از مهم‌ترین آن‌ها فراهم آوردن مبنایی برای ارزیابی عملکرد سازمان است. صورت‌های مالی نشان می‌دهند که مدیریت تا چه اندازه توانسته است منابع در اختیار خود را به شکلی کارآمد به کار گیرد. این موضوع در چارچوب نظریه عاملیت اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا مالکان سازمان برای نظارت بر عملکرد مدیران به اطلاعات مالی اتکا می‌کنند (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

هدف دیگر حسابداری مالی، پشتیبانی از فرآیند تصمیم‌گیری اقتصادی است. سرمایه‌گذاران برای انتخاب میان گزینه‌های مختلف سرمایه‌گذاری به اطلاعاتی نیاز

دارند که سودآوری، ریسک و پایداری عملکرد شرکت‌ها را نشان دهد. به طور مشابه، مدیران نیز برای برنامه‌ریزی و تعیین مسیر رشد سازمان به تحلیل داده‌های مالی واب حسابداری. در نتیجه، اطلاعات حسابداری مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع داده‌ای در تحلیل‌های اقتصادی و مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

علاوه بر این، حسابداری مالی نقش مهمی در تضمین انطباق فعالیت‌های سازمان با الزامات قانونی و مقرراتی ایفا می‌کند. بسیاری از کشورها شرکت‌ها را ملزم می‌کنند که صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای مشخص تهیه کرده و آن‌ها را در اختیار نهادهای نظارتی قرار دهند. در بسیاری از موارد نیز این گزارش‌ها باید توسط حسابرسان مستقل بررسی و تأیید شوند. این سازوکار نظارتی به افزایش شفافیت، کاهش تخلفات مالی و تقویت اعتماد عمومی در بازارهای اقتصادی کمک می‌کند (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

٤. ماهیت، کارکردها و ابعاد مفهومی حسابداری مالیاتی

۴.۱ تعریف و جایگاه حسابداری مالیاتی در نظام گزارشگری

حسابداری مالیاتی، به عنوان شاخه‌ای تخصصی از نظام جامع حسابداری، فرایندی قاعده‌مند برای ثبت، تحلیل و گزارشگری رویدادهای مالی سازمان است که با هدف انطباق کامل با قوانین و مقررات مالیاتی کشور طراحی شده است. برخلاف حسابداری مالی که بر شفافیت و ارائه‌ی تصویر واقعی از عملکرد اقتصادی تمرکز دارد، حسابداری مالیاتی متأثر از فضای حقوقی و قوانین آمره‌ی مالیاتی است که توسط مراجع قانون‌گذار وضع می‌شود (باباجانی، ۱۴۰۰).

این شاخه از حسابداری بر مبنای قوانین مالیاتی حاکم عمل کرده و وظیفه دارد با تبیین دقیق مبانی محاسباتی، میزان مالیات متعلق به سازمان را تعیین و تکالیف قانونی واحد تجاری را در برابر حاکمیت ایفا نماید.

در واقع، حسابداری مالیاتی پلی میان فعالیت‌های اقتصادی بنگاه و الزامات قانونی دولتی است که در آن، رعایت دقیق مقررات، نه یک انتخاب، بلکه یک ضرورت ساختاری است تا از بروز تعارضات میان مودی و سازمان امور مالیاتی جلوگیری به عمل آید (آذر و همکاران، ۱۴۰۱).

۴.۲ ویژگی‌های بنیادین و مؤلفه‌های کلیدی در حسابداری مالیاتی

تمرکز اصلی در حسابداری مالیاتی، رعایت موشکافانه قوانین و مقررات مالیاتی است. برخلاف استانداردهای حسابداری مالی که اغلب بر مبانی نظری تکیه دارند، حسابداری مالیاتی در چارچوب قوانین موضوعه حرکت می‌کند.

این رویکرد انضباط‌گرا، با هدف پیشگیری از بروز ناهنجاری‌های مالیاتی، دادرسی‌های طولانی و جریمه‌های سنگین طراحی شده است. یک حسابدار مالیاتی باید به طور مستمر از آخرین تغییرات قوانین مالیاتی، بخشنامه‌ها و آرای هیئت‌های حل اختلاف آگاه باشد تا بتواند وضعیت سازمان را با مقررات جاری همسو سازد (مهرانی و کرمی، ۱۴۰۲).

یکی دیگر از ویژگی‌های بارز این حوزه، تعیین دقیق و شفاف تکالیف مالیاتی است. این فرایند شامل شناسایی دقیق اقلام مشمول مالیات، تفکیک هزینه‌های قابل قبول مالیاتی از هزینه‌های غیرقابل قبول و بهره‌گیری از معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی است.

این وظیفه مستلزم تحلیل‌های فنی دقیق است که بتواند حاشیه سود مشمول مالیات را با دقت محاسباتی بالا تعیین نماید و از تضییع حقوق سازمان یا تخلفات احتمالی جلوگیری کند (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

اختلاف ساختاری با حسابداری مالی، از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابداری مالیاتی است. مبانی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در این دو شاخه گاهی به دلیل تفاوت در اهداف، یعنی شفافیت گزارشگری برای ذی‌نفعان در برابر تامین درآمدهای دولتی، با یکدیگر هم‌پوشانی ندارند. این دوگانگی در مبانی، باعث ایجاد تمایز بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود که به عنوان تفاوت‌های دائم و موقت در گزارشگری مالی نمود پیدا می‌کند (شباهنگ، ۱۴۰۱).

نهایتاً، حسابداری مالیاتی به عنوان ابزاری استراتژیک برای مدیریت مالیاتی عمل می‌کند. نگاه به مالیات در سازمان‌های پیشرو، فراتر از پرداخت صرف آن است؛ بلکه شامل برنامه‌ریزی‌های کلان جهت بهینه‌سازی بار مالیاتی در چارچوب قانون و کاهش ریسک‌های احتمالی است. این رویکرد به سازمان کمک می‌کند تا جریان‌های نقدی خود را با دقت بیشتری مدیریت کرده و از خروج غیرضروری منابع جلوگیری نماید (باباجانی، ۱۴۰۰).

۴.۳ اهداف کلان حسابداری مالیاتی در ساختار سازمانی

هدف نخست حسابداری مالیاتی، تضمین انطباق کامل عملکرد سازمان با قوانین آمره‌ی مالیاتی است. این انطباق، نه تنها یک تکلیف قانونی است، بلکه به نوعی صیانت از اعتبار سازمان در برابر نهادهای نظارتی محسوب می‌شود. کاهش ریسک‌های مالیاتی، هدف دوم و بسیار حیاتی این حوزه است. ریسک مالیاتی شامل پیامدهایی نظیر جریمه‌های عدم تسلیم اظهارنامه، کتمان درآمد و یا کسر مالیات‌های غیرقانونی است که می‌تواند به بحران‌های نقدینگی منجر شود. حسابداری مالیاتی با شناسایی زودهنگام ریسک‌ها، مسیرهای امنی را برای عملیات سازمان ترسیم می‌کند (مهرانی و کرمی، ۱۴۰۲).

هدف سوم، برنامه‌ریزی مالیاتی بهینه است. بهینه‌سازی مالیاتی به معنای فرار مالیاتی نیست؛ بلکه بهره‌گیری هوشمندانه از ظرفیت‌های قانونی، معافیت‌ها، اعتبارات مالیاتی و انتخاب بهترین روش‌های حسابداری در چارچوب قانون برای کاهش بار مالیاتی است تا در نهایت، سود خالص و جریان نقدینگی سازمان تقویت گردد. این امر مستلزم اشراف کامل بر تفاسیر حقوقی و توانایی تحلیل مالی در جهت انطباق حداکثری با ساختار اقتصادی کشور است (آذر و همکاران، ۱۴۰۱).

۵. واکاوی تمایزات عملیاتی و پیامدهای آن بر تصمیمات مدیریت

۵.۱ تفاوت در مبانی شناسایی درآمد و هزینه

یکی از عمیق‌ترین شکاف‌ها میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، در مبانی شناسایی و ثبت رویدادهای مالی نهفته است. در حسابداری مالی، اصل بر تحقق درآمد و تطابق هزینه با درآمد است. طبق این اصل، درآمد در زمانی که کالا تحویل داده شده یا خدمت ارائه می‌شود شناسایی می‌گردد، صرف‌نظر از اینکه وجه نقد آن دریافت شده باشد یا خیر که اصطلاحاً مبنای تعهدی نامیده می‌شود. اما در حسابداری مالیاتی، قواعد اغلب بر اساس زمان‌بندی‌های خاص قانونی یا معیارهای نقدی وضع می‌شوند که ممکن است با واقعیت‌های اقتصادی متفاوت باشد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

به عنوان یک مثال عملیاتی، فرض کنید یک شرکت پیمانکاری در ماه‌های پایانی سال مالی، پروژه‌ای را تکمیل کرده و صورت‌وضعیت تایید شده را به کارفرما تحویل می‌دهد، اما نقدینگی آن را در سال مالی بعد دریافت می‌کند. در حسابداری مالی، درآمد در سال

جاری ثبت و شناسایی می‌شود تا گزارشگری منصفانه و دقیق انجام گردد. اما در برخی قوانین مالیاتی، ممکن است تا زمان تحقق نقدینگی یا صدور فاکتور رسمی مورد تایید، مبنای محاسبه مالیات متفاوت باشد.

این تفاوت در زمان‌بندی شناسایی، باعث می‌شود که سود گزارش شده در صورت‌های مالی با سود مبنای محاسبه مالیات متفاوت باشد، که این مسئله نیاز به تعدیلات دوره‌ای در اظهارنامه مالیاتی و مدیریت دقیق جریان‌های نقدی را ضروری می‌سازد (شباهنگ، ۱۴۰۱).

۵.۲ پیامد تفاوت‌های حسابداری بر تحلیل‌های مالی

تفاوت میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات، منشأ تفاوت‌های دائمی و موقتی در محاسبات مالی است. برای مثال، هزینه‌هایی که از نظر استانداردهای حسابداری کاملاً پذیرفته شده‌اند (مانند هزینه‌های تحقیقاتی یا ذخایر خاص)، ممکن است از دید قانون مالیات، هزینه‌های غیرقابل قبول تلقی شوند.

این اختلاف، مدیران مالی را وادار می‌سازد تا در تحلیل سودآوری شرکت، دو دیدگاه متفاوت را لحاظ کنند: سود حسابداری برای ارزیابی عملکرد عملیاتی، و سود مشمول مالیات برای برآورد خروجی‌های نقدی مرتبط با تکالیف قانونی. عدم درک این موضوع می‌تواند منجر به تصمیمات غلط مدیریتی شود؛ زیرا مدیر ممکن است سود حسابداری بالایی را مشاهده کند، اما به دلیل عدم برنامه‌ریزی برای هزینه‌های مالیاتی، نقدینگی کافی برای پرداخت بدهی‌های قانونی نداشته باشد (نمازی، ۱۳۹۹).

از دیدگاه تحلیل‌گران مالی، شناسایی دقیق این تفاوت‌ها برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی شرکت حیاتی است. تفاوت‌های موقت باعث ایجاد دارایی‌ها یا بدهی‌های مالیات انتقالی در صورت‌های مالی می‌شود که نشان‌دهنده تعهدات یا مزایای مالیاتی در دوره‌های آتی است.

مدیرانی که به این تمایزات اشراف ندارند، ممکن است در ارزیابی توانایی بازپرداخت بدهی‌ها یا برنامه‌ریزی برای گسترش فعالیت‌های اقتصادی دچار خطا شوند.

بنابراین، تفکیک سود حسابداری از سود مالیاتی نه تنها یک وظیفه فنی، بلکه یک ضرورت استراتژیک برای حفظ تعادل در ساختار مالی بنگاه است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۵.۳ کاربرد تلفیقی برای مدیران ارشد و استراتژی‌های سازمانی

مدیران موفق برای دستیابی به اهداف سازمانی، نیازمند بهره‌گیری از خروجی‌های هر دو شاخه حسابداری هستند. حسابداری مالی، به عنوان زبان تصمیم‌گیری‌های استراتژیک عمل می‌کند. مدیران با تکیه بر اطلاعات آن، برای توسعه بازار، سرمایه‌گذاری در فناوری‌های جدید و بهبود ساختار سرمایه تصمیم‌گیری می‌کنند. در مقابل، حسابداری مالیاتی، زبان مدیریت ریسک و صیانت از منابع است. مدیران با بهره‌گیری از دانش مالیاتی، ریسک‌های قانونی را قبل از بروز شناسایی کرده و راهکارهای پیشگیرانه اتخاذ می‌کنند (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

مدیریت مؤثر در سازمان مستلزم ایجاد یک پل ارتباطی مستحکم میان حسابداری مالی و مالیاتی است. این هماهنگی به مدیران اجازه می‌دهد تا در حین تلاش برای حداکثر کردن سود حسابداری و جلب اعتماد ذی‌نفعان، به طور همزمان از مسیرهای قانونی برای بهینه‌سازی تعهدات مالیاتی استفاده نمایند. چنین رویکردی نه تنها پایداری مالی سازمان را تضمین می‌کند، بلکه با انطباق حداکثری با قوانین، اعتبار سازمان را به عنوان یک بنگاه اقتصادی قانون‌مدار در نزد نهادهای نظارتی ارتقا می‌بخشد. بنابراین، شناخت عمیق از این دو حوزه، نه تنها دانش فنی متخصصان را افزایش می‌دهد، بلکه به عنوان یک مزیت رقابتی برای سازمان در جهت پایداری در محیط‌های پیچیده کسب‌وکار عمل می‌کند (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۶. ضرورت و اهمیت شناخت تمایزات میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی در مدیریت نوین

۶.۱ ارتقای سطح برنامه‌ریزی مالی و مدیریت جریان‌های نقدی

درک عمیق و شناسایی دقیق تفاوت‌های ساختاری و عملیاتی میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، برای مدیران ارشد، حسابداران خبره و تصمیم‌گیرندگان کلان اقتصادی، یک ضرورت استراتژیک محسوب می‌شود. در محیط رقابتی کنونی که شفافیت اطلاعاتی و انطباق با قوانین دو رکن اصلی پایداری بنگاه‌های اقتصادی هستند، نادیده گرفتن این تمایزات می‌تواند منجر به بروز چالش‌های جبران‌ناپذیر شود. نخستین اهمیت این شناخت، در ارتقای سطح برنامه‌ریزی مالی نمود پیدا می‌کند. مدیران مالی

با درک تفاوت‌های موجود میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات، قادر خواهند بود زمان‌بندی دقیق‌تری برای جریان‌های نقدی سازمان طراحی کنند. از آنجا که سود حسابداری مالی با سود مشمول مالیات همواره منطبق نیست، تشخیص این شکاف به مدیران امکان می‌دهد تا برای پرداخت‌های مالیاتی آتی، منابع نقدی لازم را به درستی پیش‌بینی کرده و از تنگناهای مالی ناشی از عدم انطباق جلوگیری نمایند (شباهنگ، ۱۴۰۱).

۶.۲ مدیریت ریسک‌های حاکمیتی و انطباق قانونی

کاهش ریسک‌های قانونی و حاکمیتی از دیگر دستاوردهای شناخت این تمایزات است. عدم انطباق با قوانین مالیاتی، فارغ از سوءنیت سازمان، می‌تواند منجر به جریمه‌های سنگین، بلوکه شدن حساب‌های بانکی و بروز دعاوی حقوقی شود که علاوه بر بار مالی، به اعتبار برند سازمان در بازار نیز آسیب جدی وارد می‌کند. شناخت دقیق مرزهای میان استانداردهای گزارشگری و الزامات قانونی مالیاتی، به سازمان کمک می‌کند تا در حاشیه امنی از رعایت مقررات حرکت کرده و ریسک‌های ناشی از ابهام در تفسیر قوانین را به حداقل برساند. در این مسیر، تکیه بر نظرات کارشناسی و رعایت بخشنامه‌های جاری، بخشی از فرآیند کنترل‌های داخلی محسوب می‌شود که ضامن سلامت گزارشگری مالی است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۶.۳ بهینه‌سازی بار مالیاتی و اتخاذ تصمیمات استراتژیک

در حوزه بهینه‌سازی پرداخت مالیات نیز، برنامه‌ریزی مالیاتی هوشمندانه نه تنها به معنای فرار مالیاتی نیست، بلکه استفاده حداکثری از معافیت‌ها، اعتبارات و مشوق‌های قانونی است که در بطن قوانین پیش‌بینی شده‌اند. مدیرانی که بر تفاوت‌های این دو حوزه مسلط هستند، می‌توانند با اتخاذ روش‌های حسابداری صحیح در چارچوب قانون، بار مالیاتی سازمان را به شکل بهینه‌ای کاهش دهند (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

اتخاذ تصمیمات استراتژیک مستلزم ترکیب داده‌های حاصل از هر دو حوزه است. برای تصمیم‌گیری در خصوص سرمایه‌گذاری‌های کلان، خرید دارایی‌های ثابت یا ادغام شرکت‌ها، مدیران باید بدانند که داده‌های مالی برای ارزیابی عملکرد و داده‌های مالیاتی برای برآورد هزینه‌های نهایی اجرای طرح اهمیت دارند. تلفیق این دو نوع نگاه، دقت در محاسبات و در نتیجه، هوشمندی در تصمیم‌گیری‌های آگاهانه را به همراه خواهد داشت

و به عنوان یک مزیت رقابتی برای سازمان در جهت پایداری در محیط‌های پیچیده کسب‌وکار عمل خواهد کرد (نمازی، ۱۳۹۹).

۷. مبانی نظری و رویکردهای پژوهشی در واگرایی حسابداری

۷.۱ تبیین نظری شکاف میان سود حسابداری و سود مالیاتی

مطالعات علمی و بررسی‌های تطبیقی در حوزه‌ی حسابداری و اقتصاد، همواره بر وجود واگرایی میان حسابداری مالی و مالیاتی تأکید ورزیده اند. این پدیده که در ادبیات پژوهشی تحت عنوان تفاوت سود حسابداری و مالیاتی (Book-Tax Gap) مورد بحث قرار می‌گیرد، نشان‌دهنده یک نیاز ساختاری برای تعدیلات مالیاتی و حسابداری تطبیقی است. واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) در چارچوب تئوری‌های اثباتی حسابداری تبیین می‌کنند که انتخاب روش‌های حسابداری توسط مدیران تنها یک تصمیم فنی نیست، بلکه تحت تأثیر انگیزه‌های پاداش و فشارهای مالیاتی قرار دارد. این تفاوت در اهداف غایی، منجر به خلق تفاوت در روش‌های شناسایی درآمدها و هزینه‌ها می‌گردد که ریشه در فلسفه وجودی هر یک از این دو شاخه دارد. همچنین بلکویی (۲۰۰۴) معتقد است که این واگرایی ناشی از تضاد میان تئوری‌های اندازه‌گیری سود در حسابداری و رویکردهای قانونی در وضع مالیات است که باعث می‌شود یک رویداد واحد، دو اثر متفاوت بر صورت‌های مالی و اظهارنامه مالیاتی بر جای بگذارد.

۷.۲ رویکردهای پژوهشی در تفاوت‌های گزارشگری و انطباق قانونی

تحقیقات متعددی تبیین کرده‌اند که حسابداری مالی، به عنوان یک ابزار اطلاع‌رسانی، به دنبال تحقق شفافیت، اتکاپذیری و قابلیت مقایسه برای ذی‌نفعان است، در حالی که حسابداری مالیاتی عمدتاً با هدف تأمین منابع عمومی دولت و تضمین انطباق با قواعد آمره ملی تنظیم می‌شود. نوبس و پارکر (۲۰۱۶) در مطالعات تطبیقی خود نشان دادند که در بسیاری از نظام‌های حقوقی، تفاوت‌های زمانی در شناسایی درآمد (مانند تفاوت مبنای تعهدی و نقدی) و تفاوت‌های دائمی (مانند هزینه‌های غیرقابل‌قبول مالیاتی) تأثیرات مستقیم و بسزایی بر سود مشمول مالیات و در نتیجه، نقدینگی سازمان‌ها دارند. پژوهش‌های دیگان (۲۰۱۸) نیز حاکی از آن است که شرکت‌هایی که درک عمیق‌تری از این تفاوت‌ها دارند، در مقایسه با سایر بنگاه‌ها، از کارایی مالی بالاتری

برخوردار بوده و ریسک کمتری را در برابر تغییرات محیطی و قانونی تجربه می‌کنند. در ایران نیز مهرانی و همکاران (۱۴۰۲) بر این نکته تأکید دارند که مدیریت این واگرایی به یکی از مهم‌ترین مهارت‌های مدیران مالی در مواجهه با سازمان امور مالیاتی تبدیل شده است.

۷.۳ پیامدهای واگرایی بر رفتار مدیریت و واکنش بازار

از دیدگاه تئوری‌های نوین حسابداری، مدیران باید با تکیه بر ابزارهای تطبیقی و صورت‌های مالی منسجم، شکاف میان الزامات گزارشگری و تکالیف قانونی را مدیریت کنند. هرن‌گرن و همکاران (۲۰۱۳) در مباحث مربوط به حسابداری مدیریت اشاره می‌کنند که این واگرایی می‌تولند بر تصمیمات مربوط به بودجه‌بندی سرمایه‌ای و پیش‌بینی سود اثر بگذارد. تحلیل‌گران بازار سرمایه نیز طبق پژوهش‌های چن و لیو (۲۰۱۹)، از شکاف میان سود حسابداری و سود مالیاتی به عنوان شاخصی برای ارزیابی کیفیت سود و پایداری فعالیت‌های شرکت استفاده می‌کنند. بنابراین، ضرورت دارد که در محیط‌های حرفه‌ای، تأکید ویژه‌ای بر یادگیری نحوه برقراری تعادل میان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (,IASB۲۰۲۱) و قوانین مالیاتی بومی صورت پذیرد. این مهم نیازمند نگاهی فراتر از ثبت‌های دفتری ساده است و مستلزم تحلیل‌های استراتژیکی است که می‌تواند به عنوان یک مزیت رقابتی برای سازمان‌ها تلقی گردد و مسیر پایداری مالی را هموار سازد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۸. بحث و نتیجه‌گیری

۸.۱ جمع‌بندی تحلیلی تفاوت‌های بنیادین و نقش آن در مدیریت سازمان

بررسی جامع و واکاوی دقیق تفاوت‌های بنیادین میان حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، نه‌تنها بر ابعاد نظری این دو حوزه پرتوی روشن می‌افکند، بلکه نقش تعیین‌کننده آن‌ها را در مدیریت استراتژیک سازمان‌ها، نظام تصمیم‌گیری اقتصادی و حفظ انطباق قانونی برجسته می‌سازد. همان‌طور که در مباحث پیشین تبیین شد، حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی از نظر اهداف غایی، گروه‌های ذی‌نفع، مبانی شناسایی و چارچوب‌های حاکم بر آن‌ها تمایزات ساختاری دارند، اما در بستر عملیاتی سازمان‌ها به‌صورت دو بازوی مکمل و غیرقابل‌تفکیک عمل می‌کنند. حسابداری مالی، مطابق رویکردهای مطرح در گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی، بر ارائه تصویر

شفاف، منصفانه و قابل اتکا از عملکرد اقتصادی واحد تجاری استوار است و این موضوع در آثار نوبس و پارکر (۲۰۱۶)، دیگان (۲۰۱۸) و نیز آی‌آی‌اس‌بی (۲۰۲۱) به‌خوبی برجسته شده است. در مقابل، حسابداری مالیاتی بیش از هر چیز ناظر بر انطباق با قواعد آمره، تأمین منافع عمومی و تعیین صحیح سود مشمول مالیات است؛ موضوعی که در ادبیات کلاسیک حسابداری نیز در آثار بلکاوئی (۲۰۰۴) و واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) قابل پیگیری است. بنابراین، دستیابی به عملکرد بهینه و پایدار مستلزم درک عمیق از این دوگانگی و هم‌افزایی میان آن‌هاست؛ چرا که اطلاعات برآمده از این سیستم‌ها، مبنای اصلی تصمیم‌گیری‌های کلان مدیریتی را تشکیل می‌دهند (هرن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۳؛ مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۸.۲ تحلیل تفاوت‌ها و پیامدهای عملی در فرآیندهای مالی

یکی از اصلی‌ترین نقاط افتراق عملیاتی میان این دو شاخه، فلسفه و نحوه شناسایی اقلام درآمدی و هزینه‌ای است. در پارادایم حسابداری مالی، اصل بر ثبت و گزارشگری رویدادهای اقتصادی بر اساس مبنای تعهدی و در انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی است تا تصویری شفاف، منصفانه و قابل اتکا از وضعیت و عملکرد اقتصادی واحد تجاری ارائه شود. این شفافیت، دست‌مایه اصلی تحلیل‌های اقتصادی مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان برای ارزیابی سلامت مالی و قدرت سودآوری سازمان است. آرنز و همکاران (۲۰۱۷) و آتریل و مک‌لِینی (۲۰۲۰) نیز تأکید می‌کنند که کیفیت گزارشگری مالی زمانی معنا پیدا می‌کند که اطلاعات بتواند نیازهای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان را به‌درستی پاسخ دهد. در مقابل، در قلمرو حسابداری مالیاتی، الزام حاکمیت قانون و مقررات آمره مالیاتی بر تمامی فرآیندها سایه افکنده است. در این حوزه، شناسایی درآمدها و هزینه‌ها نه صرفاً بر مبنای ماهیت اقتصادی، بلکه با تکیه بر معیارهای تعیین‌شده در قوانین مالیاتی کشور صورت می‌گیرد. این تفاوت در مبانی، موجب پیدایش شکافی گریزناپذیر میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود که ضرورت تعدیلات مالیاتی را پیش می‌کشد (دپوک و پررا، ۲۰۱۸؛ سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

پیامدهای این واگرایی تنها محدود به محاسبات عددی نیست، بلکه مستقیماً بر مدیریت نقدینگی و برنامه‌ریزی سرمایه اثر می‌گذارد. بروز اختلاف میان سود ابرازی و سود مشمول مالیات می‌تواند سازمان را با چالش‌های مدیریت وجه نقد مواجه سازد. برای نمونه، اتخاذ تصمیمات توزیع سود یا سرمایه‌گذاری‌های جسورانه بدون در نظر گرفتن بار مالیاتی ناشی از این تفاوت‌ها، می‌تواند منجر به کسری نقدینگی در زمان سررسید پرداخت‌های مالیاتی شود و در نهایت به ثبات مالی سازمان آسیب بزند. از این منظر، تحلیل‌های هرن‌گرن و همکاران (۲۰۱۳) و ماهر و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری مالی زمانی کارآمد است که اثرات مالیاتی به‌صورت پیش‌نگرلنه در برنامه‌ریزی‌ها لحاظ شود. بنابراین، تسلط بر سازوکارهای ارتباطی میان این دو سیستم، ابزاری حیاتی برای مدیران است تا بتوانند تصمیمات آگاهانه، مبتنی بر واقعیت‌های مالی و با ریسک کنترل‌شده اتخاذ نمایند (نمازی، ۱۳۹۹؛ شباهنگ، ۱۴۰۱).

۸.۳ اهمیت یکپارچه‌سازی و هم‌افزایی اطلاعات مالی و مالیاتی

شواهد پژوهشی و تجربیات حرفه‌ای به‌وضوح نشان می‌دهند که سازمان‌های موفق نمی‌توانند رویکردی تک‌بعدی را در پیش گیرند؛ تکیه صرف بر یکی از این دو نظام، نقص در مدیریت اطلاعاتی را به همراه خواهد داشت. حسابداری مالی، اطلاعات لازم برای تخصیص بهینه منابع و تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را فراهم می‌آورد، در حالی که حسابداری مالیاتی، چتر محافظی برای تضمین انطباق با مقررات و مدیریت ریسک‌های قانونی است. در چارچوب نظریه‌های حسابداری مثبت، واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) توضیح می‌دهند که رفتار مدیران در انتخاب روش‌های گزارشگری می‌تواند بر شدت این شکاف‌ها اثر بگذارد؛ از این‌رو، هم‌افزایی این دو سیستم به سازمان‌ها این امکان را می‌دهد که ضمن شفافیت در گزارشگری اقتصادی، از هزینه‌های غیرضروری ناشی از جرائم مالیاتی اجتناب ورزند. استفاده هم‌زمان و نظام‌مند از این دو شاخه، منجر به دستاوردهایی نظیر اتخاذ استراتژی‌های آگاهانه در مواجهه با فرصت‌های بازار، شناسایی و کاهش ریسک‌های مالیاتی که می‌تواند به اعتبار و نقدینگی سازمان لطمه بزند، و همچنین بهینه‌سازی بار مالیاتی از طریق بهره‌گیری هوشمندانه از مشوق‌ها و معافیت‌های قانونی می‌گردد (گلاتیر و آندرداون، ۲۰۰۸؛ هندوُرسون و همکاران، ۲۰۱۵؛ مهرانی و کرمی، ۱۴۰۲).

۸.۴ واکاوی چالش‌های ساختاری و ارائه راهکارهای نوین

تمایزات ماهوی میان حسابداری مالی و مالیاتی، بستر بروز چالش‌های متعددی در نظام اطلاعاتی سازمان‌هاست. اختلاف میان سود حسابداری و سود مالیاتی، مستلزم فرایندهای پیچیده تعدیلات و ثبت‌های اصلاحی است که اگر با دقت صورت نپذیرد، منجر به خطا در برآورد سودآوری واقعی می‌شود. علاوه بر آن، تفاوت در زمان‌بندی شناسایی درآمد و هزینه، همواره یکی از نقاط اصطکاک میان حسابداران و ممیزان مالیاتی است؛ موضوعی که در آثار دوپنیک و پررا (۲۰۱۸) و شرودِر و همکاران (۲۰۱۸) نیز به‌عنوان یکی از مسائل محوری گزارشگری و انطباق مطرح شده است. از سوی دیگر، پویایی قوانین مالیاتی و تغییرات مکرر در آیین‌نامه‌ها، فشار مضاعفی را بر سازمان‌ها وارد کرده و ضرورت برخورداری از دانش تخصصی و به‌روز را بیش از پیش نمایان می‌سازد.

برای مواجهه هوشمندانه با این چالش‌ها، سازمان‌ها نیازمند بازنگری در ساختارهای کنترلی خود هستند. راهکارهای پیشنهادی شامل ارتقای سطح دانش فنی و مهارتی کارکنان مالی از طریق آموزش‌های مستمر، استقرار سامانه‌های یکپارچه و هوشمند حسابداری که قابلیت تطبیق داده‌های مالی با الزامات مالیاتی را دارند، و طراحی نظام‌های کنترل داخلی برای پایش دائمی فرآیندهای مالی است. همچنین، تدوین سیاست‌های روشن در زمینه تشخیص هزینه‌های قابل قبول و غیرقابل قبول مالیاتی، می‌تواند از بروز اختلافات پرهزینه با مراجع مالیاتی جلوگیری کند (آرنز و همکاران، ۲۰۱۷؛ نیازل و همکاران، ۲۰۱۳؛ آذر و همکاران، ۱۴۰۱). پیاده‌سازی برنامه‌ریزی مالیاتی فعال که در چارچوب قانون عمل می‌کند، نه‌تنها به انطباق کامل کمک می‌کند، بلکه به‌عنوان یک مزیت رقابتی، شفافیت مالی و سلامت حقوقی سازمان را در برابر نهادهای نظارتی تضمین می‌نماید (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲؛ باباجانی، ۱۴۰۰).

۸.۵ اهمیت نظری و کاربرد نتایج پژوهش

یافته‌های این تحلیل علمی نشان می‌دهد که شکاف میان حسابداری مالی و مالیاتی فراتر از یک مبحث تئوریک، حقیقتی است که تمامی ابعاد برنامه‌ریزی مالی، استراتژی‌های سرمایه‌گذاری و مدیریت نقدینگی سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در ادبیات پژوهشی، چن و لیو (۲۰۱۹) نشان داده‌اند که اختلاف میان سود حسابداری و

سود مالیاتی می‌تواند به‌عنوان سیگنالی برای ارزیابی کیفیت سود و شدت ریسک‌های گزارشگری به کار رود. از سوی دیگر، باورهای مطرح‌شده در آثار آی‌آی‌اس‌بی (۲۰۲۱) و ماور و همکاران (۲۰۱۸) نیز تأکید می‌کند که کیفیت اطلاعات مالی زمانی ارتقا می‌یابد که تصمیم‌های مدیریتی با درک هم‌زمان از الزامات مالی و مالیاتی اتخاذ شود. عدم توجه به این دوگانگی می‌تواند منجر به پیامدهای پرهزینه‌ای از جمله جریمه‌های سنگین قانونی، دعاوی حقوقی و سوءتعبیر مدیران از وضعیت واقعی عملکرد سازمان شود. مدیران مالی و حسابداران با درک عمیق این تمایزات، قادر خواهند بود استراتژی‌های مالی پایداری طراحی کنند که ضمن پایبندی به اصول گزارشگری حرفه‌ای، حداکثر بهره‌وری را از ظرفیت‌های قانونی کسب نماید. تصمیمات اتخاذشده بر پایه این درک متقابل، دارای ضریب اطمینان بالاتری بوده و در مسیر بیشینه‌سازی ارزش شرکت و منافع ذی‌نفعان گام برمی‌دارند (نمازی، ۱۳۹۹؛ شباهنگ، ۱۴۰۱؛ سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۸.۶ جمع‌بندی نهایی و چشم‌انداز آینده

در فرجام این تحلیل می‌توان چنین نتیجه گرفت که حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، اگرچه دارای هویت‌های مستقل و مأموریت‌های متفاوتی هستند، اما در کلیت نظام مدیریت سازمان، به‌مثابه دو رکن اصلی برای دستیابی به تعالی مالی عمل می‌کنند. حسابداری مالی با ایفای نقش زبان مشترک اقتصاد و ارائه تصویری شفاف از عملکرد، امکان تصمیم‌گیری‌های خردمندانه را فراهم می‌سازد؛ و حسابداری مالیاتی با رصد دقیق الزامات قانونی و مدیریت ریسک‌های مرتبط، بستر لازم برای تداوم فعالیت‌های قانونی و حفظ سرمایه‌های سازمان را مهیا می‌سازد. ترکیب هوشمندانه و نظام‌مند این دو شاخه، ابزاری قدرتمند در اختیار مدیریت عالی قرار می‌دهد تا سازمانی پایدار، پاسخگو، شفاف و قانون‌مدار را در محیط پیچیده کسب‌وکار کنونی بنا نهد. بنابراین، موفقیت سازمان‌های مدرن نه در گرو انتخاب میان یکی از این دو، بلکه در گرو مدیریت هماهنگ و تطبیقی آن‌ها در جهت تأمین منافع ذی‌نفعان و انطباق با قوانین جاری است. این همگرایی، سنگ‌بنای مدیریت مالی مدرن است و تداوم موفقیت هر بنگاه اقتصادی، مستلزم شناسایی دقیق این تفاوت‌های ظریف و مدیریت هوشمندانه آن‌هاست (بلکاوئی، ۲۰۰۴؛ نوبس و پارکر، ۲۰۱۶؛ مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۹. منابع

آذر، ع.، خسروانی، ف.، و جلالی، ر. (۱۴۰۱). *تحقیق در عملیات نرم: رویکردهای ساختاردهی مسئله*. تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی.

باباجانی، ج. (۱۴۰۰). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

سجادی، س. ج.، زارع، ر.، و قربانی، ا. (۱۴۰۱). *تئوری حسابداری: با رویکردی بر استانداردهای گزارشگری مالی*. اهواز: انتشارات دانشگاه شهید چمران اهواز.

شباهنگ، ر. (۱۴۰۱). *تئوری حسابداری (جلد اول و دوم)*. تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

مهرانی، س.، کرمی، غ.، و سیدی، س. م. (۱۴۰۲). *تئوری حسابداری (جلد اول و دوم)*. تهران: انتشارات نگاه دانش.

مهرانی، س.، و کرمی، غ. (۱۴۰۲). *تئوری حسابداری و گزارشگری مالی*. تهران: انتشارات نگاه دانش.

نمازی، م. (۱۳۹۹). *روش‌های تحقیق در حسابداری*. تهران: انتشارات سمت.

American Institute of Certified Public Accountants. (۲۰۱۸). *AICPA professional standards*. AICPA.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (۲۰۱۷). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (۱٦th ed.). Pearson.

Atrill, P., & McLaney, E. (۲۰۲۰). *Accounting and finance for non-specialists* (۱۱th ed.). Pearson.

Belkaoui, A. R. (۲۰۰٤). *Accounting theory* (٥th ed.). Thomson South-Western.

Chen, C. X., & Liu, J. (۲۰۱۹). *Tax accounting and financial reporting: Concepts and applications*. Wiley.

Deegan, C. (۲۰۱۸). *Financial accounting theory* (٤th ed.). McGraw-Hill Education.

Doupnik, T. S., & Perera, H. (۲۰۱۸). *International accounting* (٤th ed.). McGraw-Hill Education.

Glautier, M. W. E., & Underdown, B. (۲۰۰۸). *Accounting theory and practice* (۷th ed.). Pearson Education.

Henderson, S. C., Peirson, G., & Herbohn, K. (۲۰۱٥). *Financial accounting: An introduction* (۷th ed.). Pearson.

Horngren, C. T., Sundem, G. L., Elliott, J. A., & Philbrick, D. (۲۰۱۳). *Introduction to financial accounting* (۱۱th ed.). Pearson.

International Accounting Standards Board. (۲۰۲۱). *International financial reporting standards (IFRS)*. IFRS Foundation.

Maher, M. W., Stickney, C. P., & Weil, R. L. (۲۰۱۸). *Financial accounting: An introduction to concepts, methods and uses* (۱٤th ed.). Cengage Learning.

Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (۲۰۱۲). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.

Needles, B. E., Powers, M., & Crosson, S. V. (۲۰۱۳). *Principles of accounting* (۱۱th ed.). Cengage Learning.

Nobes, C., & Parker, R. (۲۰۱٦). *Comparative international accounting* (۱۳th ed.). Pearson.

Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (۲۰۱۸). *Financial accounting theory and analysis: Text and cases* (۱۲th ed.). Wiley.

Stickney, C. P., Brown, P., & Wahlen, J. M. (۲۰۱۰). *Financial reporting and analysis* (۱۱th ed.). Cengage Learning.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (۱۹۸٦). *Positive accounting theory*. Prentice Hall.

Zimmerman, J. L. (۲۰۱٤). *Accounting for decision making and control* (۹th ed.). McGraw-Hill Education.

An Analysis of the Distinctions Between Financial Accounting and Tax Accounting and Their Implications for Strategic Decision-Making and Legal Compliance in Organizations

Haider Rabiei[۱]

Abstract

In the complex environment of modern business, financial accounting and tax accounting are recognized as the two primary pillars of organizational information systems. Despite their fundamental commonalities in recording transactions, they possess distinct objectives, target audiences, and legal foundations. This research aims to analyze the substantive distinctions between these two fields and examine the practical implications of this divergence for strategic decision-making, liquidity management, and legal compliance of economic entities. Utilizing a descriptive-analytical approach and relying on theoretical foundations of accounting and international frameworks, the present study investigates the gap between accounting profit and taxable income. The findings indicate that ignoring these differences not only increases an organization's tax and legal risks but can also lead to misleading managerial decisions and liquidity crises. The results suggest that an intelligent convergence between tax legal requirements and financial reporting standards is not merely a choice, but a strategic necessity for the sustainability and optimization of an organization's financial performance. Finally, this article proposes strategies for integrating information from these two fields to enhance the quality of managerial decision-making.

Keywords: Financial Accounting, Tax Accounting, Financial Management, Tax Planning, Legal Compliance.

[۱] Visiting Professor, University of Tehran, and Strategic Advisor for Finance, Economics, and Investment alrabiei@ut.ac.ir

واکاوی حقوقی و اقتصادی مالیات‌های ملکی در نظام مالیاتی ایران: چالش‌ها، اصلاحات و چشم‌اندازهای اجرایی

حیدر ربیعی[۱]
زینب احمدیان نوا[۲]
ریحانه شعبانی[۳]

چکیده

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از ابزارهای مستقیم در نظام مالیاتی، نقشی اساسی در تأمین درآمدهای پایدار دولت، کنترل تمرکز ثروت و تنظیم بازارهای اقتصادی ایفا می‌کند. مسئله اصلی این پژوهش، واکاوی ناکارآمدی‌ها و چالش‌های ساختاری در قوانین مالیات بر دارایی ایران است؛ به‌ویژه آنکه تغییرات قانونی (مانند اصلاحات سال ۱۳۸۰) منجر به حذف برخی پایه‌های مالیاتی قدیمی و جایگزینی آن‌ها با سازوکارهای جدید شده است که در مقام اجرا با دشواری‌هایی روبروست. هدف این پژوهش، بررسی دقیق ساختار مالیات‌های مرتبط با دارایی شامل مالیات بر خانه‌های خالی، اراضی بایر، ارث و حق تمبر، و تحلیل اثربخشی آن‌ها در نیل به اهداف اقتصادی و عدالت اجتماعی است. این مقاله با بهره‌گیری از روش توصیفی-تحلیلی و با تکیه بر مواد قانونی قانون مالیات‌های مستقیم، ضمن مرور تاریخچه و تغییرات تقنینی، به ارزیابی شکاف میان سیاست‌گذاری و نتایج اجرایی می‌پردازد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران برای خروج از چالش‌های موجود، نیازمند اصلاحات مستمر، هوشمندسازی نظارت، و بازنگری در نرخ‌هاست. نتایج بیانگر آن است که موفقیت این دسته از مالیات‌ها تنها در گرو وضع قانون نیست، بلکه نیازمند زیرساخت‌های اجرایی قوی و افزایش آگاهی عمومی است تا بتوان از ابزار مالیات به عنوان اهرمی برای کنترل سفته‌بازی در بازار املاک و تحقق عدالت توزیعی بهره برد. در پایان، مقاله راهکارهایی برای بهبود کاراییِ ابزارهای مالیاتی مذکور ارائه می‌دهد.

[۱] استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری **alrabiei@ut.ac.ir**
[۲] کارشناسی حسابداری، دانشکدگان فارابی – دانشگاه تهران.
[۳] کارشناسی حسابداری، دانشکدگان فارابی – دانشگاه تهران.

واژگان کلیدی: مالیات بر دارایی، عدالت مالیاتی، مالیات بر خانه‌های خالی، مالیات بر ارث، اصلاحات مالیاتی، نظام مالیاتی ایران.

۱. مقدمه

مالیات به عنوان یکی از کلیدی‌ترین ابزارهای حاکمیتی در مدیریت نظام‌های اقتصادی مدرن، نقشی دوگانه در تأمین منابع مالی عمومی و تنظیم مناسبات اجتماعی ایفا می‌کند. در چارچوب‌های نظری حسابداری و مدیریت مالی، مالیات نه‌تنها منبع درآمدی برای دولت‌ها جهت توسعه زیرساخت‌هاست، بلکه به عنوان مکانیزمی برای بازتوزیع ثروت و کاهش نابرابری‌های اقتصادی شناخته می‌شود (نمازی، ۱۳۹۹).

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از پایه‌های اساسی مالیات‌های مستقیم، مستقیماً بر ثروت انباشته و اموال اشخاص اعمال می‌گردد. این نوع مالیات با هدف کنترل تمرکز سرمایه در لایه‌های محدود جامعه و جلوگیری از بلوکه شدن منابع مولد در دارایی‌های غیرمولد وضع شده است (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

ساختار این مالیات در ایران شامل بخش‌های متنوعی همچون مالیات بر املاک، مالیات بر ارث و مالیات بر حق تمبر است که هر یک بر اساس مبانی قانونی مشخصی در قانون مالیات‌های مستقیم تدوین شده‌اند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

اهمیت مالیات بر دارایی در نظام اقتصادی از جنبه‌های گوناگونی قابل تحلیل است. از منظر مدیریت راهبردی، این مالیات ابزاری برای هدایت سرمایه‌ها به سمت بخش‌های تولیدی و کاهش سوداگری در بازارهای غیرمولد مانند مسکن و اراضی بایر است. تحولات نوین در گزارشگری مالی و ورود به عصر دیجیتال نیز ضرورت بازنگری در شیوه‌های شناسایی و وصول این مالیات‌ها را دوچندان کرده است تا شفافیت اطلاعاتی سازمان‌ها و اشخاص بهبود یابد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

از سوی دیگر، مالیات بر ارث به عنوان یکی از زیرمجموعه‌های مالیات بر دارایی، با هدف ایجاد توازن در انتقال بین‌نسلی ثروت عمل می‌کند. این مالیات که بر مجموع اموال به جامانده از متوفی پس از کسر دیون و واجبات مالی وضع می‌شود، بر اساس طبقه‌بندی وراث و قرابت آن‌ها با متوفی نرخ‌های متفاوتی دارد (ربیعی، ۱۴۰۳). این رویکرد در تئوری‌های حسابداری مالی به عنوان راهکاری برای تعدیل ساختار سرمایه در سطح کلان

و تقویت عدالت توزیعی مورد بحث قرار گرفته است (شباهنگ، ۱۴۰۱). در کنار مالیات‌های مستقیم بر دارایی، مالیات بر حق تمبر به عنوان شیوه‌ای برای رسمیت بخشیدن به اسناد و معاملات مالی عمل می‌کند.

این نوع مالیات که بر اسناد تجاری، قراردادها و اسناد مالکیت وضع می‌شود، نه‌تنها جنبه درآمدزایی دارد، بلکه اعتبار قانونی مبادلات را افزایش داده و به شفاف‌سازی جریان‌های نقدی در اقتصاد کمک می‌کند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

با توجه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، افشای دقیق تعهدات مالیاتی و شناسایی به‌موقع بدهی‌های مالیاتی ناشی از مالکیت دارایی‌ها، از ارکان اصلی ارائه تصویر منصفانه از وضعیت مالی واحدهای تجاری محسوب می‌شود (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

بر همین اساس، هدف اصلی این مقاله واکاوی جامع ساختار مالیات بر دارایی، ارث و حق تمبر در نظام قانونی ایران، تحلیل اثرات اقتصادی و اجتماعی این پایه‌های مالیاتی و ارائه راهکارهای اصلاحی برای بهبود تمکین مالیاتی و کارایی سیستم وصول است.

در بخش‌های آتی، به تفصیل مبانی قانونی، چالش‌های اجرایی و رویکردهای نوین در هر یک از این حوزه‌ها مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

۲. ماهیت و ابعاد اجرایی مالیات بر دارایی در نظام اقتصادی

مالیات بر دارایی به عنوان یکی از ستون‌های اصلی مالیات‌های مستقیم، بر ارزش خالص اموال و دارایی‌های تحت تملک اشخاص حقیقی و حقوقی وضع می‌گردد. در تئوری‌های نوین حسابداری، این نوع مالیات نه‌تنها ابزاری برای تأمین بودجه عمومی دولت، بلکه مکانیزمی برای برقراری عدالت توزیعی و جلوگیری از انباشت ثروت غیرمولد تلقی می‌شود (شباهنگ، ۱۴۰۱).

ساختار مالیات بر دارایی در برگیرنده طیف گسترده‌ای از اموال از جمله املاک، مستغلات، حق تمبر و ارث است که هر یک در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم ایران دارای ضوابط اجرایی خاص خود هستند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

هدف بنیادین از وضع این مالیات‌ها، بازتوزیع عادلانه ثروت و هدایت منابع مالی به سمت فعالیت‌های اقتصادی مولد است تا از رکود سرمایه در بخش‌های سوداگرانه جلوگیری به عمل آید (نمازی، ۱۳۹۹).

۲.۱ ضرورت و جایگاه مالیات بر دارایی در مدیریت کلان اقتصادی

اهمیت مالیات بر دارایی در ساختار اقتصادی کشورها از چندین منظر قابل واکاوی است. نخست آنکه این مالیات از طریق کاهش نابرابری‌های اجتماعی، مانع از تمرکز دارایی‌ها در دست گروه‌های خاص شده و به تعادل طبقاتی کمک می‌کند. دومین جنبه اهمیت آن، ایجاد درآمدهای پایدار برای دولت‌هاست که صرف توسعه زیرساخت‌های شهری، بهداشت و آموزش می‌گردد.

از سوی دیگر، اعمال مالیات بر املاک و مستغلات به عنوان یک ابزار کنترلی، مانع از رشد حباب‌گونه قیمت‌ها در بازار مسکن می‌شود. همچنین، با پیشرفت‌های حاصل شده در گزارشگری مالی و استقرار نظام‌های دیجیتال، شناسایی دقیق دارایی‌ها تسهیل شده و امکان فرار مالیاتی به حداقل رسیده است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱). این فرآیند موجب می‌شود که شفافیت در نظام اقتصادی افزایش یافته و اعتماد ذی‌نفعان به گزارش‌های مالی تقویت گردد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۲.۲ سیر تحول تاریخی و تقنینی مالیات بر دارایی

بررسی تاریخچه مالیات بر دارایی نشان می‌دهد که این مفهوم ریشه در تمدن‌های باستانی و نظام‌های خراج‌گیری بر زمین دارد. در دوران مدرن، این مالیات به شکلی منسجم و منطبق با استانداردهای بین‌المللی درآمده است.

در ایران، قانون مالیات بر دارایی در سال ۱۳۶۶ با ساختاری مشتمل بر پنج نوع مالیات به تصویب رسید که در آن زمان شامل مالیات سالیانه املاک، اراضی بایر و خانه های خالی نیز می‌شد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با این حال، با تغییر سیاست‌های اقتصادی و با هدف تحرک‌بخشی به بازار مسکن، در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ بسیاری از این مواد حذف گردیدند. این اصلاحات به منظور ساده‌سازی فرآیند وصول و کاهش هزینه‌های اداری مالیات انجام شد، هرچند که در

سال‌های اخیر به دلیل ضرورت تنظیم بازار، برخی از این پایه‌های مالیاتی با عناوین جدید نظیر مالیات بر خانه‌های لوکس به نظام قانونی بازگشته‌اند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

۲.۳ واکاوی انواع مالیات بر دارایی در قوانین جاری و حذفی

۲.۳.۱ تحلیل وضعیت مالیات سالیانه املاک و مساکن

این نوع مالیات در گذشته بر اساس ارزش روز املاک از مالکان اخذ می‌شد تا هزینه‌های خدمات شهری تأمین گردد. اگرچه این پایه مالیاتی در اصلاحات سال ۱۳۸۰ از متن قانون حذف شد، اما امروزه رویکرد جدیدی تحت عنوان مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت جایگزین آن شده است.

این تغییر رویکرد نشان‌دهنده حرکت به سمت مالیات‌ستانی هدفمند از ثروت‌های کلان به جای مالیات عمومی بر مسکن است (ربیعی، ۱۴۰۳).

۲.۳.۲ ابعاد اجرایی مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی با هدف افزایش عرضه مسکن و مقابله با احتکار واحدهای مسکونی تدوین شده است.

طبق قوانین جدید، واحدهای مسکونی که در شهرهای با جمعیت بیش از صد هزار نفر بیش از ۱۲۰ روز خالی بمانند، مشمول مالیات سنگین و تصاعدی خواهند بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

اجرای موفق این ماده قانونی نیازمند یکپارچگی اطلاعاتی میان سامانه‌های اسکان و استانداردهای گزارشگری است تا شناسایی این واحدها با دقت بالا صورت پذیرد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۲.۳.۳ وضعیت مالیات بر اراضی بایر

این مالیات بر زمین‌هایی وضع می‌شد که علی‌رغم قابلیت بهره‌برداری، بدون استفاده باقی مانده بودند.

هدف قانون‌گذار از این مالیات، اجبار مالکان به عمران و آبادی زمین‌ها بود. با این حال، به دلیل چالش‌های تفکیک اراضی و مشکلات اجرایی، این ماده در سال ۱۳۸۰ حذف شد

و در حال حاضر در نظام مالیاتی ایران جایگزین مستقیمی برای آن در نظر گرفته نشده است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

۲.۳.۴ جایگاه مالیات حق تمبر در معاملات

حق تمبر مالیاتی است که بر اسناد و مدارک تجاری نظیر چک، سفته، برگه‌های سهام و قراردادها وضع می‌شود. این مالیات نه‌تنها جنبه درآمدی دارد، بلکه به اسناد رسمیت حقوقی بخشیده و اعتبار آن‌ها را در مراجع قضایی تضمین می‌کند. در استانداردهای گزارشگری مالی، پرداخت حق تمبر در زمان افزایش سرمایه یا صدور اسناد تجاری باید به دقت افشا و ثبت گردد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۲.۳.۵ ماهیت و کارکرد مالیات بر ارث

مالیات بر ارث یکی از پایدارترین انواع مالیات بر دارایی است که بر ماترک متوفی اعمال می‌شود. این مالیات بر اساس نزدیکی وراثت به متوفی در سه طبقه دسته‌بندی شده و نرخ‌های متفاوتی دارد. طبق اصلاحات جدید، زمان پرداخت مالیات بر ارث به هنگام انتقال دارایی تغییر یافته است که این امر موجب تسهیل در فرآیند اداری و کاهش فشار مالی بر وراث می‌گردد (ربیعی، ۱۴۰۳).

۲.۴ تحلیل پیامدهای اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی

علت حذف برخی از پایه‌های مالیاتی در سال ۱۳۸۰ و بازگشت مجدد برخی دیگر در سال‌های اخیر، نشان‌دهنده پویایی نیازهای اقتصادی دولت است. حذف برخی مواد به دلیل عدم کارایی در اجرا و تأثیرات منفی احتمالی بر سرمایه‌گذاری در بخش ساختمان بود.

با این حال، نیاز به تنظیم‌گری در بازار املاک موجب شد تا دولت مجدداً به سمت احیای مالیات‌هایی نظیر خانه‌های خالی و لوکس حرکت کند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳). در تئوری‌های مالی، این نوسانات تقنینی باید به گونه‌ای مدیریت شود که شفافیت گزارشگری حفظ شده و اعتماد سرمایه‌گذاران آسیب نبیند (شباهنگ، ۱۴۰۱).

در نهایت، موفقیت در وصول این مالیات‌ها منوط به هوشمندسازی نظام مالیاتی و استفاده از بسترهای فناوری اطلاعات جهت رصد دقیق جریان ثروت در کشور است (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۳. مالیات سالانه املاک و تحولات ساختاری آن

مالیات سالانه املاک در نظام تقنینی ایران، یکی از ابزارهای مالیات‌های مستقیم بود که بر اساس ارزش ذاتی و معاملاتی املاک و مستغلات از مالکان اخذ می‌شد. هدف از وضع این مالیات در بدو امر، تنظیم بازار مسکن، ایجاد درآمدی پایدار برای دولت و مقابله با احتکار دارایی‌های غیرمنقول بود. با این حال، در اصلاحات گسترده مالیاتی سال ۱۳۸۰، مواد ۳ تا ۹ قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن مقررات مربوط به مالیات سالانه املاک بودند، از متن قانون حذف شدند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳). این اقدام ناشی از ارزیابی‌های اقتصادی آن دوران بود که نشان می‌داد اجرای این مالیات با مشکلات اجرایی نظیر عدم شفافیت در ارزیابی املاک و هزینه‌های بالای اداری مواجه است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از دیدگاه فلسفه مالیاتی، حذف این مالیات با هدف کاهش فشار بر سرمایه‌گذاری در بخش مسکن و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی صورت گرفت، هرچند که در سال‌های بعد، پیامدهای این تصمیم و ضرورت تنظیم بازار مسکن، منجر به بازنگری در سیاست‌های کلان مالیاتی کشور گردید (نمازی، ۱۳۹۹).

۳.۱ دلایل حذف و پیامدهای تغییر سیاست‌های مالیاتی

حذف مالیات سالانه املاک در سال ۱۳۸۰ صرفاً یک تغییر شکلی نبود، بلکه نشان‌دهنده تغییر جهت سیاست‌گذاری دولت از مالیات‌ستانی عمومی به سمت پایه‌های مالیاتی هدفمند بود. از جمله دلایل اصلی این حذف می‌توان به نبود سامانه جامع اطلاعات املاک و مشکلات زیرساختی در تعیین ارزش واقعی دارایی‌ها اشاره کرد که منجر به عدم کارایی در وصول مالیات می‌شد. در تئوری‌های حسابداری مالی، ارزیابی دارایی‌ها بر مبنای ارزش‌های جاری نیازمند ابزارهای دقیق و استانداردهای گزارشگری شفاف است که در آن زمان، بستر لازم برای آن فراهم نبود (شباهنگ، ۱۴۰۱). حذف این پایه مالیاتی، اگرچه باری را از دوش مالکان برداشت، اما در عمل منجر به افزایش سفته‌بازی در بازار

مسکن شد، چرا که مالکان بدون دغدغه پرداخت مالیات سالانه، املاک خود را بدون استفاده نگه می‌داشتند که این امر به کاهش عرضه مسکن و تورم قیمت‌ها دامن زد (ربیعی، ۱۴۰۳).

۳.۲ سازوکارهای نوین جایگزین: مالیات بر خانه‌های خالی

در راستای جبران کاستی‌های ناشی از حذف مالیات سالانه و با هدف تنظیم عرضه و تقاضا در بازار مسکن، قانون‌گذار با وضع ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر خانه‌های خالی را به عنوان جایگزینی هدفمند معرفی کرد. بر اساس این قانون، واحدهایی که در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر واقع شده و بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، مشمول مالیات می‌گردند. نرخ این مالیات به صورت تصاعدی طراحی شده است تا مالکان را به ورود واحدهای مسکونی به چرخه مصرف ترغیب کند؛ به نحوی که نرخ مالیات در سال اول معادل شش برابر، در سال دوم دوازده برابر و در سال سوم به بعد هجده برابر مالیات بر درآمد اجاره خواهد بود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). موفقیت این پایه مالیاتی در گرو هوشمندسازی فرآیندهای مالیاتی و اتصال سامانه‌های اطلاعاتی، به‌ویژه سامانه ملی املاک و اسکان، به پایگاه داده‌های سازمان امور مالیاتی است که خود نیازمند زیرساخت‌های گزارشگری دیجیتال پیشرفته می‌باشد (سجادی و همکاران، ۱۴۰۱).

۳.۳ مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت (املاک لوکس)

یکی دیگر از رویکردهای جدید نظام مالیاتی، انتقال تمرکز از مالیات‌ستانی عام بر تمامی املاک به سمت مالیات بر دارایی‌های با ارزش بالا است. مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت با هدف تحقق عدالت توزیعی و افزایش درآمدهای دولت از بخش ثروت‌های کلان وضع شده است. در این چارچوب، املاکی که ارزش آن‌ها از نصاب قانونی تعیین شده (۱۵ میلیارد تومان) فراتر رود، مشمول نرخ‌های مالیاتی خاص می‌گردند. این تغییر رویکرد نشان‌دهنده گذار از مالیات‌های سنتی بر دارایی به سمت مالیات‌های مدرن مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی است که در آن، ارزش‌گذاری دارایی‌ها بر اساس معیارهای علمی و منصفانه صورت می‌گیرد (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

۳.۴ جمع‌بندی تحولات مالیاتی املاک

تغییرات صورت گرفته در ساختار مالیاتی املاک در ایران، بازتاب‌دهنده تجربیات و چالش‌های اجرای قوانین در ادوار مختلف است. حذف مواد ۳ تا ۹ در سال ۱۳۸۰ اگرچه گامی در جهت کاهش مقررات زائد بود، اما نبودِ ابزارهای نظارتی دقیق، دولت را بر آن داشت تا با طراحی مالیات‌های هوشمندتر نظیر مالیات بر خانه‌های خالی و املاک لوکس، تعادل میان درآمدهای دولتی و تنظیم بازار را برقرار سازد. در مجموع، نظام مالیاتی املاک در ایران به سمت کاهش تمرکز بر درآمدهای عمومی از طریق مالیات بر تمامی املاک و حرکت به سمت مالیات‌ستانی هدفمند بر دارایی‌های راکد یا گران‌قیمت سوق یافته است. برای تحقق اثربخش این قوانین، تقویت نظارت‌های هوشمند و هم‌افزایی میان نهادهای مسئول جهت شناسایی دقیق دارایی‌ها، از اهم ضرورت‌ها برای کاهش فرار مالیاتی و ارتقای شفافیت در نظام اقتصادی کشور است (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

٤. مالیات بر خانه‌های خالی و نقش آن در تنظیم بازار مسکن

مالیات بر خانه‌های خالی یکی از ابزارهای مهم سیاست‌گذاری مالیاتی در حوزه املاک و مستغلات است که با هدف مقابله با احتکار مسکن، افزایش عرضه واحدهای مسکونی، کاهش فشار تقاضا در بازار اجاره و جلوگیری از رشد غیرمنطقی قیمت مسکن وضع شده است. این پایه مالیاتی بر واحدهای مسکونی‌ای اعمال می‌شود که با وجود قابلیت سکونت، برای مدت مشخصی در طول سال خالی از سکنه باقی می‌مانند و وارد چرخه مصرف، اجاره یا فروش نمی‌شوند. از منظر اقتصادی، نگهداری واحدهای مسکونی بدون استفاده موجب کاهش عرضه مؤثر مسکن، تشدید شکاف میان عرضه و تقاضا و افزایش انگیزه‌های سوداگرانه در بازار املاک می‌شود. بنابراین، مالیات بر خانه‌های خالی را می‌توان نوعی ابزار تنظیمی دانست که هدف آن صرفاً کسب درآمد برای دولت نیست، بلکه جهت‌دهی رفتار مالکان به سمت بهره‌برداری اقتصادی و اجتماعی از دارایی‌های غیرمنقول است (ربیعی، ۱۴۰۳).

در نظام مالیاتی ایران، مالیات بر خانه‌های خالی در چارچوب ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است. بر اساس این ماده، واحدهای مسکونی واقع در

شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، مشمول مالیات خواهند شد. این حکم قانونی نشان می‌دهد که قانون‌گذار به‌جای وضع مالیات عمومی بر همه املاک، تمرکز خود را بر واحدهایی قرار داده است که به دلیل عدم استفاده، آثار منفی بر بازار مسکن برجای می‌گذارند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از این منظر، مالیات بر خانه‌های خالی ادامه منطقی سیاست‌های مالیاتی هدفمند در حوزه دارایی است و می‌تواند در صورت اجرای دقیق، به کاهش سوداگری و افزایش شفافیت در بازار مسکن کمک کند.

۴.۱ مبانی اقتصادی و اجتماعی مالیات بر خانه‌های خالی

مبنای اصلی مالیات بر خانه‌های خالی آن است که مالکیت دارایی، افزون بر حقوق خصوصی، آثار عمومی و اجتماعی نیز دارد. زمانی که واحد مسکونی در شرایط نیاز جامعه به مسکن، برای مدت طولانی خالی نگه داشته می‌شود، این دارایی از کارکرد اصلی خود که تأمین نیاز سکونتی خانوارهاست فاصله می‌گیرد و به ابزاری برای حفظ ارزش سرمایه یا کسب سود ناشی از افزایش قیمت تبدیل می‌شود. در چنین وضعیتی، مداخله مالیاتی دولت با هدف اصلاح رفتار اقتصادی مالکان و کاهش هزینه‌های اجتماعی ناشی از احتکار مسکن قابل توجیه است (نمازی، ۱۳۹۹).

از دیدگاه تئوری‌های حسابداری و مالی، دارایی‌ها زمانی می‌توانند نقش اقتصادی مؤثر ایفا کنند که اطلاعات مربوط به ارزش، وضعیت بهره‌برداری و جریان منافع آن‌ها به شکل شفاف ثبت و گزارش شود. خانه خالی، هرچند در ظاهر بخشی از دارایی مالک محسوب می‌شود، اما از منظر اقتصاد کلان می‌تواند منجر به عدم تخصیص بهینه منابع شود. به همین دلیل، شناسایی دقیق چنین دارایی‌هایی و اعمال مالیات بر آن‌ها، نیازمند نظام اطلاعاتی شفاف، گزارشگری قابل اتکا و پیوند میان داده‌های ثبتی، بانکی، سکونتی و مالیاتی است (شباهنگ، ۱۴۰۱).

در سال‌های اخیر نیز توسعه سامانه‌های دیجیتال در حوزه گزارشگری مالی و مالیاتی، امکان شناسایی و کنترل دقیق‌تر دارایی‌های غیرمولد را فراهم کرده است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

۴.۲ سیر تقنینی مالیات بر خانه‌های خالی در ایران

مالیات بر خانه‌های خالی در ایران سابقه‌ای پیش از ماده ۵۴ مکرر دارد. در قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۱۰ و ۱۱ سابق به موضوع مالیات بر مستغلات مسکونی خالی اختصاص داشتند. بر اساس این مواد، واحدهای مسکونی واقع در مراکز استان‌ها و شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از شش ماه متوالی خالی و بلااستفاده نگه داشته می‌شدند، مشمول مالیات بودند. نرخ مالیات در آن ساختار بر مبنای ارزش معاملاتی ملک تعیین می‌شد و به صورت ماهانه محاسبه می‌گردید؛ به‌گونه‌ای که برای مدت تا یک سال، معادل دو در هزار ارزش معاملاتی ملک به ازای هر ماه و برای مدت بیش از یک سال، معادل چهار در هزار ارزش معاملاتی ملک به ازای هر ماه مازاد بر یک سال مقرر شده بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

با وجود پیش‌بینی قانونی مواد ۱۰ و ۱۱، اجرای این مواد در عمل با چالش‌های جدی روبه‌رو شد. مهم‌ترین مشکل، نبود سامانه جامع و قابل اتکا برای شناسایی خانه‌های خالی بود. در آن دوره، اطلاعات مربوط به مالکیت، سکونت، معاملات، انشعابات و وضعیت بهره‌برداری املاک به صورت یکپارچه در اختیار دستگاه مالیاتی قرار نداشت؛ در نتیجه، تشخیص واقعی خانه‌های خالی دشوار و هزینه‌بر بود. همین ضعف اطلاعاتی موجب شد که این مالیات نتواند اثر بازدارنده لازم را بر احتکار مسکن ایجاد کند. در نهایت، مواد ۱۰ و ۱۱ در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ حذف شدند و سیاست‌گذار در سال‌های بعد، با توجه به گسترش ابزارهای اطلاعاتی و افزایش فشار بازار مسکن، بار دیگر به احیای این پایه مالیاتی در قالب ماده ۵۴ مکرر روی آورد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

۴.۳ ماده ۵۴ مکرر و سازوکار جدید اخذ مالیات

ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوب جدید مالیات بر خانه‌های خالی را مشخص کرده است. بر اساس این ماده، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی از سکنه باشند، به عنوان خانه خالی شناسایی و مشمول مالیات می‌شوند. مبنای محاسبه این مالیات، مالیات بر درآمد

اجاره ملک است، اما نرخ آن به صورت تصاعدی افزایش می‌یابد تا نگهداری ملک خالی برای مالک از نظر اقتصادی پرهزینه شود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

در ساختار فعلی، نرخ مالیات بر خانه‌های خالی در سال اول معادل شش برابر مالیات متعلقه بر درآمد اجاره، در سال دوم معادل دوازده برابر و در سال سوم به بعد معادل هجده برابر مالیات بر درآمد اجاره تعیین شده است. طراحی تصاعدی این نرخ‌ها نشان می‌دهد که قانون‌گذار میان خالی ماندن کوتاه‌مدت و نگهداری مستمر و سوداگرانه واحد مسکونی تفاوت قائل شده است. به بیان دیگر، هرچه مدت خالی ماندن واحد افزایش یابد، شدت واکنش مالیاتی نیز بیشتر می‌شود. این سازوکار می‌تواند مالکان را به عرضه واحدهای مسکونی در بازار اجاره یا فروش ترغیب کند و از تبدیل مسکن به کالای صرفاً سرمایه‌ای جلوگیری نماید (ربیعی، ۱۴۰۳).

۴.۴ نقش سامانه ملی املاک و اسکان در اجرای مالیات

اجرای مؤثر مالیات بر خانه‌های خالی بدون دسترسی به داده‌های دقیق و به‌روز امکان‌پذیر نیست. به همین دلیل، سامانه ملی املاک و اسکان به عنوان مهم‌ترین ابزار شناسایی خانه‌های خالی در نظر گرفته شده است. مطابق مقررات مربوط، مالکان مکلف‌اند اطلاعات املاک خود، وضعیت سکونت، نوع بهره‌برداری و اقامتگاه اصلی یا فرعی خود را در این سامانه ثبت کنند. اطلاعات گردآوری‌شده در این سامانه مبنای تشخیص خانه‌های خالی قرار می‌گیرد و سپس سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس داده‌های دریافتی، نسبت به محاسبه و مطالبه مالیات اقدام می‌کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

اهمیت این سامانه زمانی روشن‌تر می‌شود که تجربه حذف مواد ۱۰ و ۱۱ مورد توجه قرار گیرد. یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی مقررات پیشین، فقدان اطلاعات جامع و قابل اتکا درباره وضعیت واقعی سکونت در واحدهای مسکونی بود. در رویکرد جدید، قانون‌گذار تلاش کرده است با استفاده از فناوری اطلاعات، این ضعف تاریخی را برطرف کند. از منظر گزارشگری مالی در عصر دیجیتال، اتصال پایگاه‌های داده، تبادل اطلاعات میان نهادهای عمومی و استفاده از سامانه‌های هوشمند، شرط اساسی کاهش فرار مالیاتی و

افزایش کارایی نظام مالیاتی است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱). همچنین، همسویی این سامانه با معیارهای شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات، می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری مالیاتی و سیاست‌گذاری مسکن را بهبود بخشد (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

۴.۵ معافیت‌ها و حدود شمول مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی شامل همه واحدهای مسکونی نمی‌شود و قانون‌گذار برای جلوگیری از ایجاد فشار غیرمنصفانه بر مالکان، حدود و معافیت‌هایی را در نظر گرفته است. نخست، این مالیات عمدتاً ناظر بر واحدهای واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر است؛ زیرا بحران عرضه و تقاضای مسکن بیشتر در شهرهای بزرگ و مناطق پرجمعیت بروز می‌یابد. بنابراین، خانه‌های واقع در شهرهای کوچک‌تر یا مناطقی که مشمول نصاب جمعیتی مقرر نیستند، از شمول این مالیات خارج می‌شوند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

همچنین، خانه‌هایی که به دلیل بازسازی، تعمیرات اساسی یا شرایط خاص فنی به‌طور موقت قابل سکونت نیستند، در صورت احراز شرایط قانونی، می‌توانند از شمول مالیات خارج شوند. افزون بر این، واحدهایی که به صورت قانونی در اختیار نهادهای عمومی، خیریه‌ها یا اشخاص واجد شرایط قرار گرفته‌اند، ممکن است مشمول حکم خانه خالی تلقی نشوند. این معافیت‌ها نشان می‌دهد که هدف قانون‌گذار تنبیه مالکیت نیست، بلکه مقابله با نگهداری عمدی و غیرمولد واحدهای مسکونی در شرایط نیاز بازار است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

۴.۶ چالش‌های اجرایی و آثار اقتصادی مالیات بر خانه‌های خالی

با وجود اهمیت مالیات بر خانه‌های خالی، اجرای آن همچنان با چالش‌هایی همراه است. نخستین چالش، صحت و کامل بودن اطلاعات ثبت‌شده در سامانه ملی املاک و اسکان است. اگر داده‌ها ناقص، نادرست یا به‌روز نباشند، احتمال خطا در شناسایی خانه‌های خالی افزایش می‌یابد و این امر می‌تواند موجب بی‌اعتمادی مؤدیان و افزایش اختلافات مالیاتی شود. چالش دوم، هماهنگی میان دستگاه‌های مختلف از جمله وزارت راه و

شهرسازی، سازمان امور مالیاتی، شهرداری‌ها، شرکت‌های خدمات‌رسان و سازمان ثبت اسناد و املاک است. بدون همکاری مؤثر این نهادها، شناسایی دقیق وضعیت سکونت و بهره‌برداری از املاک دشوار خواهد بود (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

از نظر اقتصادی، اثرگذاری این مالیات وابسته به شدت اجرا، دقت شناسایی، نرخ مالیات و شرایط عمومی بازار مسکن است. اگر نرخ مالیات بازدارنده باشد و احتمال شناسایی خانه خالی نیز بالا ارزیابی شود، مالکان انگیزه بیشتری برای عرضه واحدهای خود خواهند داشت. در مقابل، اگر اجرای قانون ضعیف باشد یا راه‌های دور زدن آن وجود داشته باشد، مالیات یادشده اثر محدودی بر بازار خواهد گذاشت. بر اساس مبانی نظری حسابداری و مالیات، کارآمدی هر پایه مالیاتی مستلزم شفافیت، قابلیت اندازه‌گیری، عدالت در اجرا و ثبات مقررات است (شباهنگ، ۱۴۰۱). از همین رو، مالیات بر خانه‌های خالی زمانی می‌تواند به هدف خود برسد که در کنار آن، سیاست‌های مکملی مانند توسعه بازار اجاره، حمایت از ساخت‌وساز مصرفی، کنترل سوداگری و تقویت اطلاعات ملکی نیز دنبال شود (نمازی، ۱۳۹۹).

۴.۷ جمع‌بندی مالیات بر خانه‌های خالی

مالیات بر خانه‌های خالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی نوین در حوزه دارایی و مسکن است که با هدف افزایش عرضه واحدهای مسکونی، کاهش احتکار، کنترل سوداگری و ارتقای عدالت مالیاتی طراحی شده است. تجربه مواد ۱۰ و ۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم نشان داد که بدون وجود سامانه اطلاعاتی کارآمد، اجرای چنین مالیاتی با دشواری فراوان مواجه می‌شود. از این رو، ماده ۵۴ مکرر را می‌توان تلاشی برای بازطراحی این پایه مالیاتی بر مبنای ابزارهای نوین شناسایی، نرخ‌های تصاعدی و اتکای بیشتر بر داده‌های سامانه‌ای دانست (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

در مجموع، مالیات بر خانه‌های خالی اگرچه به‌تنهایی قادر به حل همه مسائل بازار مسکن نیست، اما می‌تواند در کنار سایر سیاست‌های مالی، اعتباری و شهری، نقش مؤثری در کاهش انگیزه نگهداری واحدهای مسکونی بدون استفاده داشته باشد. شرط اصلی موفقیت آن، تکمیل پایگاه‌های اطلاعاتی، همکاری میان نهادهای اجرایی، روزآمدسازی مستمر

داده‌ها، رعایت عدالت در تشخیص و مطالبه مالیات، و آگاهی‌بخشی به مالکان درباره تکالیف قانونی آنان است. در چنین شرایطی، این مالیات می‌تواند از یک حکم صرفاً قانونی به ابزاری مؤثر برای تنظیم بازار مسکن و تحقق عدالت مالیاتی تبدیل شود (ربیعی، ۱۴۰۳؛ مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

۵. مالیات بر اراضی بایر و جایگاه آن در سیاست‌گذاری زمین شهری

مالیات بر اراضی بایر یکی از پایه‌های مالیاتی مرتبط با دارایی‌های غیرمنقول بود که با هدف جلوگیری از احتکار زمین، تشویق مالکان به بهره‌برداری اقتصادی از اراضی شهری، افزایش عرضه زمین‌های قابل استفاده و کمک به مدیریت توسعه شهری در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده بود. اراضی بایر، به طور کلی، به زمین‌هایی اطلاق می‌شود که با وجود قرار گرفتن در محدوده شهری و برخورداری از قابلیت بهره‌برداری، بدون استفاده مؤثر اقتصادی، عمرانی یا ساختمانی رها شده‌اند. از منظر سیاست‌گذاری عمومی، باقی ماندن زمین‌های شهری به صورت بلااستفاده، علاوه بر کاهش عرضه زمین، می‌تواند موجب افزایش قیمت مسکن، گسترش سوداگری، تشدید نابرابری در دسترسی به زمین و اخلال در برنامه‌ریزی شهری شود. از این رو، مالیات بر اراضی بایر در گذشته به عنوان ابزاری برای وادارسازی مالکان به استفاده بهینه از زمین و جلوگیری از تبدیل زمین شهری به دارایی راکد مورد توجه قانون‌گذار قرار گرفت (ربیعی، ۱۴۰۳).

از دیدگاه اقتصادی، زمین شهری دارایی‌ای محدود و دارای کارکرد اجتماعی است. برخلاف برخی دارایی‌های مالی که صرفاً ارزش مبادله‌ای دارند، زمین شهری بستر سکونت، تولید، خدمات، زیرساخت و توسعه کالبدی شهر محسوب می‌شود. بنابراین، نگهداری زمین بدون بهره‌برداری، به‌ویژه در مناطق دارای تقاضای بالا، می‌تواند آثار منفی گسترده‌ای بر بازار مسکن و عدالت شهری برجای گذارد. در این چارچوب، مالیات بر اراضی بایر با این منطق طراحی شده بود که هزینه نگهداری زمین بلااستفاده را برای مالک افزایش دهد و او را به ساخت‌وساز، فروش، اجاره یا واگذاری زمین برای استفاده مولد ترغیب کند. چنین رویکردی با مبانی نظری مالیات بر دارایی سازگار است؛ زیرا

مالیات بر دارایی‌های غیرمولد می‌تواند از تمرکز ثروت و انجماد منابع اقتصادی جلوگیری کند و منابع را به سمت فعالیت‌های مولد سوق دهد (نمازی، ۱۳۹۹).

۵.۱ مبنای قانونی مالیات بر اراضی بایر در قانون مالیات‌های مستقیم

در ساختار پیشین قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۱۲ تا ۱۶ به مالیات بر اراضی بایر اختصاص داشتند. بر اساس ماده ۱۲ سابق، کلیه اراضی بایر واقع در محدوده شهرها که بدون عذر موجه بایر باقی مانده بودند، مشمول مالیات سالانه می‌شدند. این حکم نشان می‌داد که قانون‌گذار میان مالکیت مشروع زمین و استفاده غیرمولد از آن تفکیک قائل شده است. به عبارت دیگر، صرف مالکیت زمین موجب تعلق مالیات نمی‌شد، بلکه بایر ماندن زمین در محدوده شهری و نبود دلیل موجه برای عدم بهره‌برداری، مبنای تعلق مالیات قرار می‌گرفت (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر تعریف قلمرو شمول مالیات، مقرراتی درباره نرخ مالیات، نحوه ارزیابی ارزش زمین، معافیت‌ها و وضعیت‌های خاص انتقال قهری اراضی پیش‌بینی کرده بودند. این مواد در قالب فصل مربوط به مالیات بر اراضی بایر قرار داشتند و هدف اصلی آن‌ها ایجاد سازوکاری برای کاهش زمین‌های بلااستفاده در شهرها بود. با این حال، این مواد در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ به طور کامل حذف شدند و از آن پس، مالیات بر اراضی بایر در قالب مواد یادشده در نظام مالیاتی ایران اجرا نشد (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

۵.۲ نحوه محاسبه مالیات بر اراضی بایر پیش از حذف

در مقررات پیشین، مالیات بر اراضی بایر بر اساس مدت زمان بایر ماندن زمین و ارزش زمین محاسبه می‌شد. این ساختار به صورت پلکانی طراحی شده بود تا هرچه مدت بلااستفاده ماندن زمین افزایش یابد، بار مالیاتی مالک نیز بیشتر شود. بر اساس ماده ۱۳ سابق قانون مالیات‌های مستقیم، زمین‌هایی که تا دو سال بایر باقی می‌ماندند، سالانه مشمول مالیاتی معادل دو درصد ارزش زمین بودند. در صورتی که زمین تا چهار سال بایر باقی می‌ماند، سالانه چهار درصد ارزش زمین نسبت به مدت مازاد بر دو سال مشمول مالیات می‌شد. همچنین، در مورد زمین‌هایی که بیش از چهار سال بایر باقی می‌ماندند،

نرخ مالیات برای مدت مازاد بر چهار سال به پنج درصد ارزش زمین در هر سال افزایش می‌یافت (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

این شیوه محاسبه نشان می‌دهد که قانون‌گذار به دنبال ایجاد سازوکاری بازدارنده بوده است. در واقع، نرخ‌های تصاعدی مالیات بر اراضی بایر با این هدف تعیین شده بودند که مالک نتواند بدون تحمل هزینه مالیاتی قابل توجه، زمین شهری را برای مدت طولانی از چرخه بهره‌برداری خارج نگه دارد. از منظر نظریه‌های حسابداری مالی، اعمال چنین مالیاتی مستلزم ارزیابی دقیق ارزش دارایی و اتکاپذیری اطلاعات مربوط به مالکیت و وضعیت بهره‌برداری است. در صورتی که ارزش زمین به درستی تعیین نشود یا اطلاعات مربوط به وضعیت بایر بودن آن قابل اتکا نباشد، عدالت مالیاتی و کارایی اجرایی مالیات با چالش مواجه می‌شود (شباهنگ، ۱۴۰۱).

۵.۳ ارزیابی ارزش اراضی بایر و نقش اطلاعات مالیاتی

یکی از ارکان مهم اجرای مالیات بر اراضی بایر، تعیین ارزش زمین بود. در مواد پیشین قانون مالیات‌های مستقیم، ارزش‌گذاری اراضی بایر بر اساس ارزش معاملاتی زمین و با توجه به ضوابط ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم انجام می‌شد. ارزش معاملاتی، مبنایی قانونی برای تعیین ارزش املاک و اراضی در نظام مالیاتی است و به عواملی مانند موقعیت جغرافیایی، کاربری، دسترسی، نوع منطقه، امکانات شهری و شرایط بازار وابسته است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با این حال، یکی از دشواری‌های اساسی در اجرای این مالیات، فاصله احتمالی میان ارزش معاملاتی و ارزش واقعی بازار بود. اگر ارزش معاملاتی بسیار پایین‌تر از ارزش روز زمین تعیین می‌شد، مالیات محاسبه‌شده اثر بازدارنده کافی نداشت. از سوی دیگر، اگر ارزیابی‌ها بدون معیارهای شفاف و قابل دفاع انجام می‌شد، زمینه اعتراض مؤدیان و اختلافات مالیاتی افزایش می‌یافت. بنابراین، اجرای موفق مالیات بر اراضی بایر نیازمند نظام ارزش‌گذاری دقیق، به‌روز و مبتنی بر داده‌های قابل اعتماد بود. در ادبیات گزارشگری مالی، شفافیت، قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات از شروط اصلی تصمیم‌گیری اقتصادی

محسوب می‌شوند و نبود این ویژگی‌ها می‌تواند کارایی سیاست‌های مالیاتی را کاهش دهد (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

۵.۴ معافیت‌های مالیاتی و عذرهای موجه در اراضی بایر

قانون‌گذار در مقررات پیشین مالیات بر اراضی بایر، برای جلوگیری از اعمال غیرمنصفانه مالیات، برخی معافیت‌ها و عذرهای موجه را پیش‌بینی کرده بود. از جمله، زمین‌هایی که به موجب طرح‌های شهری، محدودیت‌های قانونی یا ضوابط عمومی امکان بهره‌برداری از آن‌ها وجود نداشت، از شمول مالیات خارج می‌شدند. همچنین، زمین‌هایی که مالک برای آن‌ها در حال دریافت مجوز ساخت‌وساز بود یا به دلیل عوامل خارج از اراده مالک، امکان بهره‌برداری از آن‌ها فراهم نبود، می‌توانستند مشمول معافیت یا عدم تعلق مالیات شوند (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

این معافیت‌ها از منظر عدالت مالیاتی اهمیت زیادی داشتند؛ زیرا هدف مالیات بر اراضی بایر، مجازات مالکانی نبود که به دلایل قانونی، فنی یا اداری امکان استفاده از زمین را نداشتند، بلکه هدف اصلی مقابله با نگهداری عمدی و غیرمولد زمین بود. به همین دلیل، تشخیص دقیق میان زمین بایر ناشی از اراده مالک و زمین بلااستفاده به دلیل موانع خارج از اراده مالک، از مهم‌ترین مسائل اجرایی این مالیات محسوب می‌شد. در فلسفه مالیات‌ستانی، رعایت عدالت افقی و عمودی ایجاب می‌کند که مؤدیان دارای وضعیت مشابه به شکل مشابه و مؤدیان دارای وضعیت متفاوت به شکل متفاوت مورد برخورد مالیاتی قرار گیرند (نمازی، ۱۳۹۹).

۵.۵ دلایل حذف مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم

مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم در اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ حذف شدند. یکی از مهم‌ترین دلایل این حذف، مشکلات اجرایی در شناسایی دقیق اراضی بایر بود. در آن زمان، سامانه جامع و یکپارچه‌ای برای ثبت اطلاعات مربوط به مالکیت زمین، وضعیت بهره‌برداری، کاربری، محدوده شهری، مجوزهای ساختمانی و موانع قانونی بهره‌برداری وجود نداشت. همین ضعف اطلاعاتی موجب می‌شد شناسایی اراضی مشمول

مالیات دشوار، زمان‌بر و پرهزینه باشد و زمینه بروز اختلاف میان مالکان و دستگاه مالیاتی فراهم شود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

دلیل دیگر حذف این مواد، عدم اثربخشی کافی مالیات بر اراضی بایر در افزایش عرضه زمین و کنترل بازار مسکن بود. اجرای ناقص قانون، ضعف در ارزیابی ارزش زمین، دشواری تشخیص عذر موجه، و نبود ابزارهای نظارتی مؤثر سبب شد این مالیات نتواند به طور کامل اهداف مورد انتظار را محقق کند. از سوی دیگر، سیاست‌گذار در دوره اصلاحات مالیاتی سال ۱۳۸۰ تلاش کرد برخی پایه‌های مالیاتی دارای هزینه اجرایی بالا را حذف و ساختار مالیاتی را ساده‌تر کند. این تغییر رویکرد نشان‌دهنده حرکت از مالیات‌ستانی سنتی بر دارایی‌های غیرمنقول به سمت سیاست‌هایی بود که بر کارایی اجرایی و کاهش اصطکاک مالیاتی تأکید داشتند (ربیعی، ۱۴۰۳).

۵.۶ جایگزین‌های سیاستی پس از حذف مالیات بر اراضی بایر

پس از حذف مواد ۱۲ تا ۱۶، مالیات بر اراضی بایر به شکل سابق در قانون مالیات‌های مستقیم اجرا نشد، اما مسئله زمین‌های بلااستفاده و نقش آن‌ها در افزایش قیمت مسکن همچنان باقی ماند. یکی از اقدامات مهم پس از آن، تصویب قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن در سال ۱۳۸۷ بود که در برخی احکام خود به موضوع اراضی بایر و زمین‌های دارای کاربری مسکونی توجه داشت. در این چارچوب، تلاش شد از طریق ابزارهای قانونی و مالی، مالکان به استفاده از زمین‌های راکد و ورود آن‌ها به چرخه ساخت‌وساز تشویق شوند، هرچند اجرای این سیاست‌ها نیز با چالش‌هایی مانند شناسایی دقیق اراضی، هماهنگی نهادی و ضعف ضمانت اجرا روبه‌رو بود (منصور و زارعی، ۱۴۰۳).

در کنار رویکردهای مالیاتی، دولت‌ها معمولاً از سیاست‌های تشویقی نیز برای توسعه زمین‌های بایر استفاده می‌کنند. اعطای تسهیلات ساخت‌وساز، تسریع در صدور مجوزها، کاهش هزینه‌های اداری، ایجاد زیرساخت‌های شهری و حمایت از پروژه‌های مسکن می‌تواند مالکان را به بهره‌برداری از اراضی بلااستفاده ترغیب کند. با این حال، تجربه نظام مالیاتی ایران نشان می‌دهد که سیاست‌های تشویقی زمانی موفق خواهند بود که در کنار آن‌ها، ابزارهای بازدارنده برای مقابله با احتکار زمین نیز وجود داشته باشد. در غیر این

صورت، نگهداری زمین به عنوان دارایی سرمایه‌ای و انتظار برای افزایش قیمت، همچنان می‌تواند برای برخی مالکان جذاب‌تر از بهره‌برداری مولد باشد (شباهنگ، ۱۴۰۱).

۵.۷ ضرورت بازنگری در مالیات بر اراضی بایر در پرتو سامانه‌های نوین

با گسترش فناوری‌های اطلاعاتی و شکل‌گیری سامانه‌های ثبت و پایش املاک، امکان بازنگری در مالیات بر اراضی بایر بیش از گذشته فراهم شده است. امروزه ابزارهایی مانند سامانه‌های اطلاعات مکانی، پایگاه‌های داده ثبتی، سامانه ملی املاک و اسکان، اطلاعات شهرداری‌ها، داده‌های پروانه‌های ساختمانی و پایگاه‌های مالیاتی می‌توانند در شناسایی دقیق‌تر اراضی بایر نقش داشته باشند. از این منظر، یکی از دلایلی که در گذشته موجب حذف مالیات بر اراضی بایر شد، یعنی ضعف اطلاعاتی و نبود سامانه جامع، در شرایط کنونی تا حدی قابل جبران است (سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

در عصر گزارشگری دیجیتال، نظام مالیاتی می‌تواند با اتصال پایگاه‌های اطلاعاتی و تحلیل داده‌های ملکی، وضعیت بهره‌برداری از زمین‌ها را با دقت بیشتری ارزیابی کند. چنین تحولی، زمینه اعمال عادلانه‌تر مالیات، کاهش فرار مالیاتی و کاهش خطا در تشخیص را فراهم می‌سازد. البته بازگشت یا طراحی مجدد مالیات بر اراضی بایر باید با رعایت اصول عدالت، شفافیت، ثبات مقررات و قابلیت اجرا همراه باشد. همچنین، ارزش‌گذاری زمین باید بر اساس معیارهای روشن و قابل دفاع انجام گیرد تا از ایجاد اختلافات گسترده میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی جلوگیری شود (مهرانی، هاشمی و رحمانی، ۱۴۰۲).

۵.۸ جمع‌بندی مالیات بر اراضی بایر

مالیات بر اراضی بایر در گذشته یکی از ابزارهای مهم قانون‌گذار برای مقابله با احتکار زمین و تشویق مالکان به استفاده بهینه از اراضی شهری بود. مواد ۱۲ تا ۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوب قانونی این مالیات را از نظر قلمرو شمول، نرخ‌ها، نحوه ارزش‌گذاری، معافیت‌ها و شرایط خاص تعیین می‌کردند. با این حال، به دلیل مشکلات اجرایی، نبود سامانه جامع اطلاعات املاک، دشواری در تشخیص زمین‌های واقعاً بایر، اختلاف در ارزش‌گذاری و اثربخشی محدود بر بازار زمین و مسکن، این مواد در اصلاحات سال ۱۳۸۰ حذف شدند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

با وجود حذف این پایه مالیاتی، ضرورت سیاست‌گذاری درباره زمین‌های بایر همچنان باقی است. زمین شهری دارایی‌ای کمیاب و دارای آثار اجتماعی گسترده است و رها شدن آن بدون بهره‌برداری می‌تواند به افزایش قیمت مسکن، کاهش عرضه زمین و گسترش سوداگری منجر شود. بنابراین، تجربه گذشته نشان می‌دهد که طراحی مجدد هرگونه مالیات یا سیاست جایگزین در این حوزه باید بر پایه اطلاعات دقیق، سامانه‌های هوشمند، ارزش‌گذاری شفاف، معافیت‌های منصفانه و هماهنگی میان نهادهای شهری و مالیاتی انجام شود. در صورت فراهم شدن این شرایط، مالیات بر اراضی بایر یا ابزارهای مشابه آن می‌تواند نقشی مؤثر در توسعه شهری، کنترل سوداگری زمین و تحقق عدالت مالیاتی ایفا کند (ربیعی، ۱۴۰۳؛ سجادی، محمودی و اکبری، ۱۴۰۱).

٦. نتیجه‌گیری

مالیات بر دارایی یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظام مالیاتی برای تحقق درآمدهای پایدار، کنترل تمرکز ثروت، کاهش رفتارهای سوداگرانه و تقویت عدالت مالیاتی به شمار می‌رود. بررسی ساختار این نوع مالیات در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد که قانون‌گذار در دوره‌های مختلف، از مالیات بر املاک، خانه‌های خالی، اراضی بایر، ارث و حق تمبر به عنوان ابزارهایی برای تنظیم روابط اقتصادی و اجتماعی استفاده کرده است. با این حال، تجربه اجرای این پایه‌های مالیاتی بیانگر آن است که صرف پیش‌بینی قانون، برای تحقق اهداف مالیاتی کافی نیست و موفقیت این ابزارها وابسته به وجود زیرساخت‌های اجرایی، اطلاعاتی و نظارتی دقیق است.

یافته‌های مقاله نشان می‌دهد که اصلاحات سال ۱۳۸۰ نقطه عطفی در ساختار مالیات بر دارایی در ایران بوده است. در این اصلاحات، برخی پایه‌های مالیاتی مانند مالیات سالانه املاک و مالیات بر اراضی بایر به دلیل مشکلات اجرایی، نبود سامانه‌های اطلاعاتی جامع، دشواری ارزش‌گذاری دارایی‌ها و هزینه بالای وصول حذف شدند. اگرچه این اقدام با هدف ساده‌سازی نظام مالیاتی و کاهش موانع سرمایه‌گذاری انجام شد، اما در سال‌های بعد، پیامدهایی مانند افزایش سوداگری در بازار مسکن، احتکار واحدهای مسکونی و راکد

ماندن بخشی از دارایی‌های غیرمنقول، ضرورت بازنگری در سیاست‌های مالیاتی را آشکار ساخت.

در همین راستا، احیای برخی ابزارهای مالیاتی در قالب‌های جدید، مانند مالیات بر خانه‌های خالی و مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت، نشان‌دهنده تغییر رویکرد نظام مالیاتی از مالیات‌ستانی عمومی و سنتی به سمت مالیات‌ستانی هدفمند و تنظیم‌گرانه است. مالیات بر خانه‌های خالی، به‌ویژه از طریق ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، تلاشی برای افزایش عرضه مسکن و کاهش انگیزه نگهداری غیرمولد واحدهای مسکونی محسوب می‌شود. با این حال، اثربخشی این مالیات نیز به میزان دقت سامانه ملی املاک و اسکان، همکاری میان دستگاه‌های اجرایی، صحت داده‌های ثبتی و توان سازمان امور مالیاتی در شناسایی و مطالبه عادلانه مالیات بستگی دارد.

همچنین بررسی مالیات بر اراضی بایر نشان داد که این پایه مالیاتی، هرچند در گذشته با هدف مقابله با احتکار زمین و تشویق به بهره‌برداری از اراضی شهری طراحی شده بود، اما به دلیل ضعف اطلاعاتی، دشواری تشخیص اراضی مشمول، اختلاف در ارزش‌گذاری و نبود ضمانت اجرای مؤثر، از قانون مالیات‌های مستقیم حذف شد. با این وجود، مسئله زمین‌های بلااستفاده همچنان یکی از چالش‌های مهم در حوزه توسعه شهری و بازار مسکن است. بنابراین، بازنگری در این حوزه، با تکیه بر سامانه‌های نوین اطلاعات مکانی، داده‌های ثبتی، اطلاعات شهرداری‌ها و پایگاه‌های مالیاتی، می‌تواند زمینه طراحی مجدد ابزارهای مالیاتی یا سیاست‌های جایگزین کارآمد را فراهم سازد.

در مجموع، مقاله نشان می‌دهد که مالیات بر دارایی در ایران با وجود ظرفیت‌های قابل توجه، همچنان با چالش‌هایی مانند ضعف شفافیت اطلاعاتی، نبود پایگاه داده یکپارچه، نوسان در سیاست‌گذاری، دشواری ارزش‌گذاری دارایی‌ها، فرار مالیاتی و ضعف آگاهی عمومی مؤدیان روبه‌روست. از این رو، اصلاح این حوزه باید بر چند محور اساسی استوار باشد: هوشمندسازی نظام مالیاتی، اتصال سامانه‌های اطلاعاتی، به‌روزرسانی مستمر ارزش دارایی‌ها، تدوین معافیت‌های منصفانه، ثبات مقررات، کاهش اختلافات مالیاتی و افزایش فرهنگ تمکین مالیاتی.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که مالیات بر دارایی زمانی می‌تواند به ابزاری مؤثر برای تحقق عدالت اجتماعی، کنترل سوداگری و تأمین درآمدهای پایدار دولت تبدیل شود که میان سیاست‌گذاری قانونی و توان اجرایی نظام مالیاتی هماهنگی واقعی وجود داشته باشد. تجربه حذف و احیای برخی پایه‌های مالیاتی در ایران نشان می‌دهد که آینده موفق مالیات بر دارایی نه در گسترش صرف قوانین، بلکه در طراحی دقیق، اجرای هوشمند، نظارت داده‌محور و اعتمادسازی میان دولت و مؤدیان مالیاتی نهفته است.

۷. منابع

ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). اظهارات شفاهی در کلاس درس حسابداری مالیاتی ۱، نیمسال اول تحصیلی ۱۴۰۳، دانشگاه تهران، دانشکدگان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری، قم.

سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم. بازیابی‌شده از https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۸۹۲۵۸۳۸٤۰٦٥۳۸۲۹۷۸٥

سجادی، س. ح.، محمودی، م.، و اکبری، ع. (۱۴۰۱). تحولات گزارشگری مالی در عصر دیجیتال. تهران: انتشارات دانش حسابداری.

شباهنگ، ر. (۱۴۰۱). تئوری‌های حسابداری مالی. تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

منصور، جهانگیر، و زارعی، حسین. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم: قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها، ضوابط اجرایی و... . تهران: انتشارات دوران.

مهرانی، س.، هاشمی، س. ع.، و رحمانی، ع. (۱۴۰۲). استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی: مفاهیم و کاربردها. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

نمازی، م. (۱۳۹۹). فلسفه و تئوری‌های حسابداری. شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.

A Legal and Economic Analysis of Property Taxes in the Iranian Tax System: Challenges, Reforms, and Executive Prospects

Haider Rabiei[۱]
Zeinab Ahmadian Nawa[۲]
Reyhaneh Shabani[۳]

Abstract

Property tax, as a direct instrument within the tax system, plays a fundamental role in securing stable government revenues, controlling the concentration of wealth, and regulating economic markets. The primary issue addressed in this study is the analysis of inefficiencies and structural challenges within Iranian property tax laws, particularly since legislative changes (such as the ۲۰۰۱ reforms) led to the elimination of several traditional tax bases and their replacement with new mechanisms that face significant executive difficulties. The objective of this research is to thoroughly investigate the structure of property-related taxes, including taxes on vacant homes, barren lands, inheritance, and stamp duty, and to analyze their effectiveness in achieving economic goals and social justice. Employing a descriptive-analytical method and relying on the statutory provisions of the Direct Taxes Act, this paper reviews the legislative history and changes while evaluating the gap between policy-making and executive outcomes. The findings of the research indicate that to overcome current challenges, the Iranian tax system requires continuous reforms, smart surveillance, and a revision of tax rates. The results demonstrate that the success of these taxes depends not only on enacting legislation but also on establishing robust executive infrastructure and increasing public awareness, enabling the tax system to serve as leverage to control speculation in the real estate market and achieve distributive justice. In conclusion, the paper offers practical recommendations to enhance the efficiency of the aforementioned tax instruments.

Keywords: Property Tax, Tax Justice, Vacant Homes Tax, Inheritance Tax, Tax Reforms, Iranian Tax System.

[۱] Visiting Professor at the University of Tehran and 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.

واکاوی جایگاه حسابداری مالیاتی در ارتقای تمکین مالیاتی و پیشگیری از فرار مالیاتی

حیدر ربیعی[۱]
مریم سهرابی[۲]
فاطمه زمانی [۳]

چکیده

فرار مالیاتی به عنوان یکی از چالش‌های بنیادین در نظام‌های اقتصادی، منجر به کاهش درآمدهای دولت و اخلال در عدالت اجتماعی می‌گردد. هدف از این پژوهش، تبیین نقش و جایگاه حسابداری مالیاتی به عنوان ابزاری کلیدی در شفاف‌سازی فعالیت‌های مالی و کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی است. این مطالعه با روش توصیفی-تحلیلی نشان می‌دهد که حسابداری مالیاتی از طریق ثبت دقیق تراکنش‌ها، مدیریت ریسک مالیاتی و انطباق فعالیت‌ها با قوانین موضوعه، فضای پنهان‌کاری مالی را محدود می‌سازد. یافته‌ها حاکی از آن است که حضور حسابداران مالیاتی متخصص، بهره‌گیری از سیستم‌های حسابداری هوشمند و ارتقای شفافیت در نظام بانکی، تأثیر معناداری بر شناسایی پایه‌های مالیاتی و جلوگیری از کتمان درآمد دارد. در نهایت، راهکارهایی همچون توسعه آموزش‌های حرفه‌ای، یکپارچه‌سازی پایگاه‌های داده و بهره‌گیری از حسابداری قضایی برای تقویت نقش نظارتی حسابداری مالیاتی پیشنهاد شده است.

واژگان کلیدی: حسابداری مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی، شفافیت مالی، عدالت مالیاتی.

۱ استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری **alrabiei@ut.ac.ir**
[۲] کارشناس ارشد مدیریت مالی، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
۳ دانشجوی مقطع ارشد، دانشگاه تهران پردیس البرز.

۱. مقدمه

مالیات به‌عنوان یکی از اساسی‌ترین ابزارهای تأمین مالی دولت‌ها، نقش بنیادینی در اداره امور عمومی، ارائه خدمات اجتماعی و تحقق اهداف توسعه اقتصادی و اجتماعی ایفا می‌کند. تأمین هزینه‌هایی همچون آموزش، بهداشت، زیرساخت‌های عمومی و حمایت‌های اجتماعی، بدون وجود یک نظام مالیاتی کارآمد و منظم امکان‌پذیر نیست (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷). از این رو، میزان کارایی نظام مالیاتی و موفقیت آن در وصول عادلانه و صحیح مالیات، تأثیر مستقیمی بر ثبات اقتصادی، توزیع عادلانه درآمد و تحقق عدالت اجتماعی دارد. در مقابل، هرگونه اختلال در فرآیند وصول مالیات، به‌ویژه در قالب فرار مالیاتی، می‌تواند کارکردهای اساسی دولت را با چالش مواجه سازد.

فرار مالیاتی به رفتار آگاهانه و غیرقانونی مؤدیان در کتمان درآمد، ارائه اطلاعات خلاف واقع یا خودداری از پرداخت مالیات متعلقه اطلاق می‌شود (آلم، ۲۰۱۲). این پدیده نه‌تنها موجب کاهش درآمدهای عمومی می‌شود، بلکه با برهم زدن توازن در توزیع بار مالیاتی، عدالت مالیاتی را نیز مخدوش می‌سازد. به بیان دیگر، گسترش فرار مالیاتی باعث می‌شود فشار مالیاتی بر دوش مؤدیان قانون‌مدار افزایش یابد و در نتیجه اعتماد عمومی به نظام مالیاتی تضعیف شود (کیرشلر، ۲۰۰۷). مطالعات بین‌المللی نیز نشان داده‌اند که تضعیف تمکین مالیاتی می‌تواند به چرخه‌ای از بی‌اعتمادی و افزایش تخلفات مالیاتی منجر شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷).

در این میان، حسابداری به‌عنوان نظامی منسجم برای ثبت، طبقه‌بندی و گزارشگری اطلاعات مالی، نقش کلیدی در ایجاد شفافیت اقتصادی ایفا می‌کند. شاخه‌ای از این دانش که مستقیماً با قوانین و مقررات مالیاتی در ارتباط است، حسابداری مالیاتی نام دارد. حسابداری مالیاتی مجموعه‌ای از اصول، روش‌ها و رویه‌هایی است که با هدف محاسبه صحیح مالیات، تنظیم اظهارنامه‌های مالیاتی و انطباق اطلاعات مالی با الزامات قانونی به کار گرفته می‌شود (هنلون و هایتزمن، ۲۰۱۰). این حوزه با فراهم ساختن اطلاعات دقیق

و مستند، امکان نظارت مؤثرتر نهادهای مالیاتی را فراهم می‌کند و از این طریق، زمینه‌های پنهان‌کاری و ارائه اطلاعات نادرست را کاهش می‌دهد.

اهمیت حسابداری مالیاتی در شرایطی دوچندان می‌شود که ساختارهای اقتصادی پیچیده‌تر شده و حجم و تنوع فعالیت‌های مالی افزایش می‌یابد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که پیچیدگی نظام‌های مالیاتی و نبود شفافیت اطلاعاتی، از عوامل مؤثر در گسترش فرار مالیاتی است (اسلمرود، ۲۰۱۹). در چنین فضایی، استقرار نظام حسابداری مالیاتی کارآمد، استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و به‌کارگیری ابزارهای فناورانه برای تحلیل داده‌های مالی، می‌تواند احتمال بروز تخلفات مالیاتی را به میزان قابل توجهی کاهش دهد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷).

همچنین شناسایی ریسک‌های مالیاتی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، یکی از کارکردهای مهم حسابداری مالیاتی در چارچوب کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود (هنلون و هایتزمن، ۲۰۱۰).

از سوی دیگر، نقش حسابداران مالیاتی به‌عنوان متخصصان این حوزه در هدایت مؤدیان به سوی تمکین داوطلبانه حائز اهمیت است. شواهد تجربی نشان می‌دهد حضور حسابداران حرفه‌ای و آگاه می‌تواند سطح انطباق با قوانین مالیاتی را افزایش دهد (آلم، ۲۰۱۲).

افزون بر این، تلفیق دانش نظری با مهارت‌های اجرایی در حوزه حسابداری مالیاتی، نقش مهمی در کاهش تخلفات مالیاتی ایفا می‌کند (کیرشلر، ۲۰۰۷). بدین ترتیب، حسابداری مالیاتی صرفاً یک ابزار فنی برای محاسبه مالیات نیست، بلکه نهادی اثرگذار در تقویت انضباط مالی، افزایش شفافیت اقتصادی و ارتقای عدالت مالیاتی به شمار می‌رود.

بر این اساس، بررسی نقش حسابداری مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی، از منظر نظری و کاربردی، ضرورتی انکارناپذیر دارد. این مقاله می‌کوشد با تبیین مفاهیم مرتبط و تحلیل جایگاه حسابداری مالیاتی در نظام اقتصادی و نظارتی، نقش این حوزه را در کنترل و کاهش فرار مالیاتی واکاوی کند و زمینه‌ای برای ارائه راهکارهای عملی در جهت بهبود عملکرد نظام مالیاتی فراهم آورد.

۲. مفهوم و ماهیت فرار مالیاتی

فرار مالیاتی یکی از مهم‌ترین چالش‌های نظام‌های مالیاتی در کشورهای مختلف به شمار می‌رود و آثار اقتصادی، اجتماعی و نهادی گسترده‌ای به همراه دارد. در ادبیات مالیه عمومی، فرار مالیاتی به رفتار آگاهانه و غیرقانونی مؤدیان در کتمان درآمد، ارائه اطلاعات نادرست، ثبت معاملات صوری یا خودداری از پرداخت مالیات متعلقه اطلاق می‌شود؛ رفتاری که با هدف کاهش یا حذف تعهدات مالیاتی انجام می‌گیرد و مستقیماً با قوانین و مقررات مالیاتی در تعارض است (مک‌گی، ۲۰۱۱). این پدیده نه‌تنها موجب کاهش منابع مالی دولت می‌شود، بلکه کارایی سیاست‌های مالی، عدالت توزیعی و اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را نیز تضعیف می‌کند (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر مالیات، دولت‌ها بخش قابل توجهی از منابع مالی مورد نیاز برای ارائه خدمات عمومی و اجرای برنامه‌های توسعه‌ای را از طریق مالیات تأمین می‌کنند. از این رو، هرگونه اختلال در فرآیند وصول مالیات، به‌ویژه در قالب فرار مالیاتی، می‌تواند پیامدهای جدی برای ثبات اقتصادی و عملکرد دولت‌ها به همراه داشته باشد. پژوهش‌های اقتصادی نشان می‌دهد که گسترش فرار مالیاتی منجر به کاهش کارایی سیاست‌های مالی، افزایش کسری بودجه و تضعیف ظرفیت دولت در ارائه خدمات عمومی می‌شود (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). همچنین در بسیاری از کشورها، فرار مالیاتی به‌عنوان یکی از عوامل مهم شکل‌گیری اقتصاد زیرزمینی شناخته می‌شود که خود به کاهش شفافیت اقتصادی و دشواری نظارت‌های مالیاتی منجر می‌گردد (کریشلر، وارتیک و مارک، ۱۹۹۲).

در بررسی مفهومی این پدیده، لازم است میان فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تمایز قائل شد. اجتناب مالیاتی به استفاده از ظرفیت‌های قانونی، معافیت‌ها و خلأهای موجود در قوانین مالیاتی برای کاهش بار مالیاتی اطلاق می‌شود و از نظر حقوقی رفتاری قانونی محسوب می‌شود. در مقابل، فرار مالیاتی به اقداماتی گفته می‌شود که با نقض قوانین مالیاتی همراه است و معمولاً از طریق پنهان‌سازی اطلاعات مالی یا ارائه گزارش‌های نادرست صورت می‌گیرد (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). این تمایز از منظر حسابداری

مالیاتی اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا هدف نظام حسابداری مالیاتی آن است که از یک سو امکان استفاده قانونی از مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی را فراهم سازد و از سوی دیگر با ایجاد شفافیت اطلاعاتی، از بروز رفتارهای غیرقانونی در حوزه مالیات جلوگیری کند.

از منظر رفتاری و نهادی، عوامل متعددی در شکل‌گیری فرار مالیاتی نقش دارند. پیچیدگی قوانین مالیاتی، ضعف نظام‌های نظارتی، احتمال پایین کشف تخلف، هزینه‌های پایین مجازات و همچنین سطح پایین اعتماد مؤدیان به دولت از جمله عواملی هستند که می‌توانند انگیزه فرار مالیاتی را افزایش دهند (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴؛ کریشلر، وارتیک و مارک، ۱۹۹۲). علاوه بر این، مطالعات تجربی نشان می‌دهد که پیچیدگی مقررات مالیاتی و نبود شفافیت در گزارشگری مالی می‌تواند زمینه‌ساز سوءاستفاده‌های مالیاتی در سطح بنگاه‌های اقتصادی شود (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵).

گسترش فرار مالیاتی پیامدهای اقتصادی و اجتماعی قابل توجهی نیز به همراه دارد. نخست آنکه کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌تواند به افزایش کسری بودجه و در نتیجه افزایش بدهی‌های عمومی یا کاهش مخارج توسعه‌ای منجر شود. دوم آنکه فرار مالیاتی باعث برهم خوردن عدالت مالیاتی می‌شود؛ زیرا در چنین شرایطی بار مالیاتی به‌طور نامتوازن بر دوش مؤدیانی قرار می‌گیرد که به قوانین پایبند هستند (محسنی ملکی، ۱۴۰۰). این وضعیت در بلندمدت می‌تواند اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را کاهش داده و تمایل سایر مؤدیان به تمکین مالیاتی را نیز تضعیف کند (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵).

در نظام مالیاتی ایران نیز مسئله فرار مالیاتی به‌عنوان یکی از چالش‌های مهم مطرح بوده است. پیچیدگی مقررات مالیاتی، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و نبود نظام جامع تبادل داده‌های مالی در سال‌های گذشته، از جمله عواملی بوده‌اند که شناسایی دقیق فعالیت‌های اقتصادی و درآمد مؤدیان را با دشواری مواجه کرده‌اند (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳). با این حال، در سال‌های اخیر توسعه سامانه‌های الکترونیکی مالیاتی و حرکت به سوی نظام مالیاتی هوشمند، گام‌های مهمی در جهت افزایش شفافیت مالی و کاهش زمینه‌های فرار مالیاتی محسوب می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷؛ سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

در این میان، حسابداری مالیاتی و همچنین شاخه‌هایی مانند حسابداری قضایی یا حسابداری کشف تقلب، نقش مهمی در شناسایی تخلفات مالی و تحلیل رفتارهای مالیاتی ایفا می‌کنند. استفاده از روش‌های تحلیلی در بررسی گزارش‌های مالی شرکت‌ها می‌تواند به شناسایی ریسک‌های مالیاتی و کشف موارد احتمالی فرار مالیاتی کمک کند (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵؛ مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴). همچنین حضور حسابداران حرفه‌ای و متخصص در فرآیند تنظیم اظهارنامه‌ها و گزارشگری مالی می‌تواند میزان انطباق مؤدیان با قوانین مالیاتی را افزایش دهد و احتمال بروز تخلفات مالیاتی را کاهش دهد (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲؛ باتاگلینی، گویسو و پاتاکینی، ۲۰۲۵).

بنابراین، فرار مالیاتی پدیده‌ای چندبعدی است که ریشه در عوامل اقتصادی، نهادی، رفتاری و حقوقی دارد. مقابله مؤثر با این پدیده مستلزم ترکیبی از سیاست‌های نظارتی، اصلاحات قانونی، توسعه زیرساخت‌های اطلاعاتی و ارتقای نقش حسابداری مالیاتی در فرآیند شفاف‌سازی اطلاعات مالی است. در چنین چارچوبی، تقویت نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند به‌عنوان یکی از ابزارهای کلیدی در کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین مؤدیان مورد توجه قرار گیرد.

۳. حسابداری مالیاتی و جایگاه آن در نظام مالیاتی

حسابداری مالیاتی یکی از شاخه‌های تخصصی علم حسابداری است که به شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مالی با هدف محاسبه صحیح مالیات و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی می‌پردازد. این حوزه در واقع حلقه اتصال میان نظام حسابداری مالی و نظام مالیاتی محسوب می‌شود و نقش مهمی در ایجاد شفافیت مالی، ارتقای نظم اقتصادی و تسهیل فرآیندهای نظارتی دولت ایفا می‌کند. در نظام‌های مالیاتی مدرن، اطلاعات حسابداری یکی از مهم‌ترین مبانی تعیین درآمد مشمول مالیات و ارزیابی وضعیت مالی مؤدیان به شمار می‌آید و به همین دلیل کیفیت و دقت نظام حسابداری تأثیر مستقیمی بر کارایی نظام مالیاتی دارد (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵).

از منظر مفهومی، حسابداری مالیاتی مجموعه‌ای از اصول، روش‌ها و رویه‌هایی است که با هدف تطبیق اطلاعات مالی بنگاه‌ها با الزامات قانونی و مقررات مالیاتی به کار گرفته

می‌شود. این حوزه علاوه بر ثبت و گزارش معاملات مالی، به تفسیر قوانین مالیاتی و اعمال آن‌ها در فرآیند گزارشگری مالی نیز می‌پردازد. به عبارت دیگر، حسابداری مالیاتی تلاش می‌کند میان استانداردهای حسابداری و مقررات مالیاتی هماهنگی ایجاد کند تا محاسبه مالیات به‌صورت دقیق، منصفانه و مبتنی بر اطلاعات واقعی صورت گیرد (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

در بسیاری از کشورها، گزارش‌های مالی شرکت‌ها یکی از منابع اصلی اطلاعاتی برای تعیین درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شوند. بنابراین، هرچه سیستم حسابداری مالیاتی دقیق‌تر و منسجم‌تر باشد، امکان پنهان‌سازی درآمدها و دستکاری اطلاعات مالی کاهش می‌یابد. پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد که استفاده از سیستم‌های حسابداری مالیاتی پیشرفته می‌تواند به شناسایی ریسک‌های مالیاتی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها کمک کرده و احتمال بروز تخلفات مالیاتی را کاهش دهد (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵). به همین دلیل، توسعه نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی شفاف یکی از راهکارهای مهم برای مقابله با فرار مالیاتی محسوب می‌شود.

یکی از کارکردهای مهم حسابداری مالیاتی، فراهم‌سازی مبنای دقیق برای محاسبه مالیات است. در این چارچوب، ثبت صحیح درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها موجب می‌شود که مالیات بر اساس اطلاعات واقعی و مستند محاسبه شود. هرگونه ضعف در ثبت و گزارش اطلاعات مالی می‌تواند زمینه‌ساز بروز خطا یا سوءاستفاده در فرآیند تعیین مالیات گردد. از این رو، نظام حسابداری مالیاتی باید به گونه‌ای طراحی شود که امکان ردیابی معاملات مالی و بررسی صحت اطلاعات ارائه‌شده توسط مؤدیان را فراهم سازد (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴).

از سوی دیگر، حسابداران و متخصصان مالیاتی نقش مهمی در ارتقای سطح تمکین مالیاتی ایفا می‌کنند. مطالعات تجربی نشان داده است که حضور حسابداران حرفه‌ای در فرآیند تهیه اظهارنامه‌های مالیاتی و تنظیم گزارش‌های مالی، می‌تواند میزان رعایت قوانین مالیاتی را افزایش دهد و احتمال بروز تخلفات مالیاتی را کاهش دهد (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). همچنین تحقیقات اقتصادی نشان می‌دهد که متخصصان مالیاتی

با ارائه مشاوره‌های حرفه‌ای به مؤدیان، می‌توانند رفتارهای مالیاتی را در جهت انطباق بیشتر با قوانین هدایت کنند (باتاگلینی، گویسو و پاتاکینی، ۲۰۲۵).

علاوه بر این، حسابداری مالیاتی در چارچوب سازوکارهای کنترلی و نظارتی نیز اهمیت قابل توجهی دارد. در بسیاری از موارد، تحلیل گزارش‌های مالی شرکت‌ها می‌تواند نشانه‌هایی از ریسک‌های مالیاتی یا تخلفات احتمالی را آشکار کند. در این زمینه، استفاده از روش‌های تحلیلی در حسابداری و همچنین به‌کارگیری ابزارهای حسابداری قضایی یا حسابداری کشف تقلب، می‌تواند در شناسایی رفتارهای مالی مشکوک و جلوگیری از فرار مالیاتی مؤثر باشد (مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴).

در سال‌های اخیر، توسعه فناوری‌های اطلاعاتی نیز نقش مهمی در تحول نظام حسابداری مالیاتی ایفا کرده است. استفاده از سامانه‌های الکترونیکی مالیاتی، پایگاه‌های داده یکپارچه و ابزارهای تحلیل داده، امکان بررسی دقیق‌تر اطلاعات مالی مؤدیان را فراهم کرده و کارایی نظام مالیاتی را افزایش داده است. گزارش‌های بین‌المللی نشان می‌دهد که بهره‌گیری از فناوری‌های دیجیتال و سامانه‌های اطلاعاتی پیشرفته می‌تواند به شناسایی سریع‌تر تخلفات مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی کمک کند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷).

در نظام مالیاتی ایران نیز حسابداری مالیاتی از جایگاه مهمی برخوردار است. بر اساس مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدیان موظف‌اند دفاتر و اسناد مالی خود را به‌صورت منظم نگهداری کرده و اطلاعات مالی مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی خود را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). رعایت این الزامات قانونی نه‌تنها به شفافیت مالی کمک می‌کند، بلکه فرآیند رسیدگی مالیاتی را نیز تسهیل می‌نماید.

همچنین توسعه نظام مالیاتی الکترونیکی در ایران در سال‌های اخیر به‌عنوان یکی از راهکارهای مهم برای افزایش شفافیت مالی و کاهش فرار مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که گسترش سامانه‌های الکترونیکی مالیاتی و استفاده از فناوری‌های نوین اطلاعاتی می‌تواند نقش مهمی در بهبود فرآیند وصول مالیات

و کاهش تخلفات مالیاتی ایفا کند (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳). در کنار این تحولات، آموزش و ارتقای دانش حسابداری مالیاتی در میان حسابداران و مدیران مالی نیز می‌تواند به افزایش سطح تمکین مالیاتی کمک کند (ربیعی، ۱۴۰۳).

در مجموع، حسابداری مالیاتی صرفاً ابزاری برای محاسبه و وصول مالیات نیست، بلکه نهادی مهم در نظام اقتصادی به شمار می‌آید که می‌تواند از طریق افزایش شفافیت اطلاعات مالی، بهبود فرآیندهای نظارتی و ارتقای انضباط مالی، نقش مؤثری در کاهش فرار مالیاتی و تقویت عدالت مالیاتی ایفا کند. بنابراین، تقویت زیرساخت‌های حسابداری مالیاتی و توسعه دانش تخصصی در این حوزه، یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای کارآمدی نظام مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی به آن محسوب می‌شود.

٤. نقش حسابداران مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی

حسابداران مالیاتی به‌عنوان کنشگران حرفه‌ای در مرز میان بنگاه اقتصادی و نظام مالیاتی، نقشی اساسی در کاهش فرار مالیاتی و ارتقای تمکین ایفا می‌کنند. این گروه از متخصصان با تسلط بر قوانین و مقررات مالیاتی، استانداردهای حسابداری و رویه‌های اجرایی، می‌توانند فرآیند تهیه، تنظیم و ارائه اطلاعات مالی را به‌گونه‌ای هدایت کنند که هم الزامات قانونی رعایت شود و هم ریسک‌های مالیاتی به حداقل برسد. مطالعات نظری و تجربی نشان می‌دهد که کیفیت مداخله حرفه‌ای حسابداران در تنظیم گزارش‌های مالی، تأثیر مستقیمی بر میزان انطباق مالیاتی شرکت‌ها دارد (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲).

نخستین کارکرد مهم حسابداران مالیاتی، تفسیر صحیح قوانین و مقررات و انتقال آن به زبان قابل فهم برای مؤدیان است. پیچیدگی مقررات مالیاتی یکی از عوامل مؤثر در افزایش خطاهای مالیاتی و حتی بروز فرار مالیاتی عمدی یا غیرعمدی شناخته شده است (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). در چنین شرایطی، حسابداران مالیاتی می‌توانند با ارائه مشاوره تخصصی، ابهامات قانونی را برطرف کرده و از برداشت‌های نادرست جلوگیری کنند. این نقش تبیینی و آموزشی، به‌ویژه در نظام‌هایی که قوانین مالیاتی به‌طور مستمر در حال تغییر هستند، اهمیت دوچندان دارد (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

دومین کارکرد اساسی حسابداران مالیاتی، تنظیم صحیح دفاتر قانونی و اظهارنامه‌های مالیاتی است. ثبت دقیق و منظم معاملات، طبقه‌بندی صحیح درآمدها و هزینه‌ها و مستندسازی رویدادهای مالی، احتمال بروز اشتباهات محاسباتی یا ارائه اطلاعات ناقص را کاهش می‌دهد. پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد که استقرار نظام حسابداری مالیاتی منسجم در شرکت‌ها، به شناسایی ریسک‌های مالیاتی و پیشگیری از انحرافات مالی کمک می‌کند (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵). بدین ترتیب، حسابداران نه‌تنها نقش اجرایی در تهیه اسناد مالی دارند، بلکه در فرآیند مدیریت ریسک مالیاتی نیز مشارکت فعال ایفا می‌کنند.

از منظر رفتاری، حضور حسابداران حرفه‌ای می‌تواند سطح تمکین مالیاتی را افزایش دهد. نتایج یک مطالعه میدانی نشان داده است که بهره‌گیری از خدمات حسابداران حرفه‌ای، احتمال رعایت داوطلبانه قوانین مالیاتی را افزایش می‌دهد (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). همچنین پژوهش‌های اقتصادی بیانگر آن است که متخصصان مالیاتی می‌توانند رفتار مالیاتی مؤدیان را در جهت انطباق بیشتر با قانون هدایت کنند، هرچند کیفیت این هدایت به سطح حرفه‌ای‌گری و پایبندی اخلاقی آنان وابسته است (باتاگلینی، گویسو و پاتاکینی، ۲۰۲۵).

در عین حال، بُعد اخلاقی حرفه حسابداری نیز در این زمینه اهمیت دارد. اگرچه حسابداران می‌توانند نقش تسهیل‌کننده تمکین مالیاتی را ایفا کنند، اما در صورت فقدان تعهدات اخلاقی حرفه‌ای، ممکن است به طراحی یا اجرای راهبردهای تهاجمی مالیاتی کمک کنند. از این رو، تأکید بر اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت اجتماعی حسابداران، یکی از پیش‌شرط‌های کاهش فرار مالیاتی محسوب می‌شود (مک‌گی، ۲۰۱۱). تقویت آموزش‌های اخلاقی و نظارت بر عملکرد حرفه‌ای حسابداران می‌تواند از انحرافات احتمالی جلوگیری کند (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

افزون بر این، حسابداران مالیاتی در شناسایی و گزارش نشانه‌های تقلب مالی و تحریف اطلاعات نیز نقش دارند. بهره‌گیری از روش‌های تحلیلی، حسابرسی داخلی و حتی ابزارهای حسابداری قضایی می‌تواند به کشف الگوهای غیرعادی در گزارش‌های مالی

کمک کند (مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴). این اقدامات، احتمال کشف تخلفات مالیاتی را افزایش داده و در نتیجه، انگیزه ارتکاب فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد؛ زیرا بر اساس نظریه‌های رفتاری، افزایش احتمال کشف تخلف یکی از عوامل کلیدی در افزایش تمکین مالیاتی است (کریشلر، وارتیک و مارک، ۱۹۹۲).

در نظام مالیاتی ایران نیز حسابداران مالیاتی در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم وظایف مشخصی در نگهداری دفاتر قانونی، تنظیم اظهارنامه‌ها و ارائه اسناد و مدارک به سازمان امور مالیاتی بر عهده دارند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). رعایت این الزامات قانونی، علاوه بر کاهش جرائم مالیاتی، موجب تسهیل فرآیند رسیدگی و کاهش اختلافات میان مؤدی و اداره مالیاتی می‌شود. همچنین توسعه نظام مالیاتی الکترونیکی و سامانه‌های هوشمند، نقش حسابداران را از ثبت‌کننده صرف اطلاعات به تحلیل‌گر داده‌های مالی و مدیریت‌کننده ریسک مالیاتی ارتقا داده است (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷).

از منظر آموزشی، ارتقای دانش تخصصی حسابداران مالیاتی و به‌روزرسانی مستمر اطلاعات آنان درباره تغییرات قوانین، اهمیت اساسی دارد. آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای در حوزه حسابداری مالیاتی می‌تواند توانمندی تحلیل و تفسیر مقررات مالیاتی را در میان حسابداران تقویت کند (ربیعی، ۱۴۰۳). این امر به‌ویژه در مواجهه با پدیده‌هایی نظیر تحریف مالیاتی و گزارشگری نادرست مالی اهمیت دارد که به‌عنوان مؤلفه‌های مرتبط با فرار مالیاتی در مطالعات داخلی مورد توجه قرار گرفته‌اند (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰).

در مجموع، حسابداران مالیاتی نقشی چندبعدی در کاهش فرار مالیاتی ایفا می‌کنند. آنان از طریق تبیین قوانین، تنظیم دقیق اسناد مالی، مدیریت ریسک مالیاتی، تقویت اخلاق حرفه‌ای و بهره‌گیری از ابزارهای فناورانه، می‌توانند زمینه‌های بروز تخلفات مالیاتی را محدود سازند. بنابراین، تقویت جایگاه حرفه‌ای حسابداران، ارتقای آموزش‌های تخصصی و توسعه چارچوب‌های نظارتی بر عملکرد آنان، از الزامات اساسی برای کارآمدی نظام مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی به شمار می‌آید.

۵. تأثیر شفافیت مالی و سیستم‌های حسابداری بر کاهش فرار مالیاتی

یکی از عوامل بنیادی که بستر را برای فرار مالیاتی فراهم می‌کند، عدم شفافیت در فعالیت‌های مالی و اقتصادی مؤدیان است. سیستم‌های حسابداری سنتی، غیرمنسجم و مبتنی بر ثبت‌های دستی، همواره این امکان را برای مؤدیان فراهم کرده‌اند که با دستکاری اطلاعات مالی و پنهان‌سازی درآمدهای واقعی، از زیر بار مسئولیت‌های مالیاتی شانه خالی کنند. در مقابل، استقرار سیستم‌های حسابداری مالیاتی مدرن، دقیق و مکانیزه، امکان ثبت کامل، به‌موقع و غیرقابل‌تغییر اطلاعات مالی را فراهم می‌آورد که این امر به نوبه خود، فرصت‌های ارتکاب فرار مالیاتی را به حداقل می‌رساند (ال-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). شفافیت مالی حاصل از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری، به سازمان امور مالیاتی این اجازه را می‌دهد که با اتکا به داده‌های دقیق و قابل‌اتکا، نظارت مؤثرتری بر فعالیت‌های اقتصادی داشته باشد. در واقع، هرچه سیستم حسابداری یک بنگاه اقتصادی منسجم‌تر باشد، ریسک‌های مالیاتی ناشی از گزارشگری نادرست کاهش می‌یابد (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵). این شفافیت، نه‌تنها موجب افزایش درآمدهای دولت از طریق وصول عادلانه مالیات می‌شود، بلکه به تقویت عدالت مالیاتی نیز کمک شایانی می‌کند؛ چرا که در سایه اطلاعات شفاف، تمامی مؤدیان متناسب با توان اقتصادی واقعی خود مورد ارزیابی قرار می‌گیرند (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴).

در سال‌های اخیر، پیچیدگی مقررات مالیاتی در بسیاری از کشورها به چالشی جدی برای تمکین مالیاتی تبدیل شده است که ضرورت وجود سیستم‌های حسابداری قوی را بیش از پیش نمایان می‌کند (محسنی ملکی، ۱۴۰۰). استفاده از فناوری‌های نوین و ابزارهای الکترونیکی در سیستم‌های مالیاتی، نقش مؤثری در کاهش تخلفات و شناسایی درآمدهای پنهان دارد. به عقیده بسیاری از کارشناسان، استفاده از ابزارهای تکنولوژیک، راهکاری اساسی برای مقابله با فرار مالیاتی و تقلب‌های گسترده مالی است (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷). در نظام مالیاتی ایران نیز، حرکت به سمت سامانه‌های الکترونیکی دریافت مالیات، گام مهمی در جهت بهبود شفافیت مالی و کاهش فضای غیرشفاف برای فرار مالیاتی محسوب می‌شود (ربیعی و همکاران، ۱۴۰۳).

علاوه بر این، در مواقعی که ابهامات مالی وجود دارد، به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری قضایی می‌تواند به کشف شواهد تقلب و شناسایی درآمدهای کتمان‌شده کمک کند (مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴). این رویکرد تحلیلی، توانایی ممیزان مالیاتی را برای کشف انحرافات افزایش می‌دهد و از آنجایی که افزایش احتمال کشف تخلف یکی از عوامل بازدارنده اصلی در برابر فرار مالیاتی است، سیستم‌های شفاف حسابداری عملاً نقشی پیشگیرانه ایفا می‌کنند (کریشلر و همکاران، ۱۹۹۲). مطالعات نشان می‌دهد که مؤدیان زمانی که سیستم نظارتی و حسابداری را کارآمد و دقیق ببینند، با احتمال بیشتری قوانین را رعایت می‌کنند (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵).

در نهایت، شفافیت مالی به معنای انطباق کامل با الزامات قانونی است که در ایران بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم به‌صورت تکلیفی بر عهده مؤدیان قرار داده شده است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از نگاه اخلاقی نیز، شفافیت مالی فراتر از یک الزام قانونی، یک مسئولیت اجتماعی است که به اعتماد عمومی به نظام مالیاتی کمک می‌کند. چنانچه در کلاس‌های تخصصی نیز تأکید می‌شود، رعایت نظم در ثبت‌های حسابداری، نه صرفاً یک وظیفه اداری، بلکه شالوده اصلی عدالت در نظام توزیع بار مالیاتی است (ربیعی، ۱۴۰۳). در مجموع، پیوند میان سیستم‌های حسابداری پیشرفته و نظام نظارتی شفاف، کلید موفقیت در کاهش فرار مالیاتی و دستیابی به درآمدهای پایدار برای کشور محسوب می‌شود (مک‌گی، ۲۰۱۱).

۶. نقش حسابداری مالیاتی در نظام بانکی

در حوزه‌ی مدیریت امور بانکی و مؤسسات مالی، حسابداری مالیاتی از جایگاه راهبردی و اهمیتی ویژه برخوردار است. بانک‌ها و نهادهای اعتباری به‌سبب ماهیت عملیات خود که مبتنی بر حجم بسیار بالای تراکنش‌ها، گردش گسترده‌ی نقدینگی و تنوع خدمات مالی است، یکی از کانون‌های اصلی تولید و پردازش اطلاعات اقتصادی در کشور محسوب می‌شوند. در چنین محیط پیچیده‌ای، استقرار نظام‌های دقیق حسابداری مالیاتی نه‌تنها یک الزام فنی برای انطباق با قوانین، بلکه ابزاری ضروری برای شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و پیشگیری از بروز ناهنجاری‌های مالیاتی است. تحقیقات نشان می‌دهد که

حسابداری مالیاتی در بانک‌ها به‌عنوان حلقه‌ای واسط میان گزارشگری مالی و نظام مالیاتی عمل می‌کند و دقت در ثبت رویدادها، نقش تعیین‌کننده‌ای در شناسایی درآمدهای مشمول مالیات و جلوگیری از کتمان یا گزارش ناقص اطلاعات مالی ایفا می‌کند (پوسپا، سوییونو و آنوگراه، ۲۰۲۵؛ ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴).

یکی از کارکردهای بنیادین حسابداری مالیاتی در این بخش، مدیریت ریسک‌های مالیاتی و انطباق عملیات بانکی با تکالیف قانونی است. مطابق با مقررات مندرج در قوانین مادر، نظیر قانون مالیات‌های مستقیم، بانک‌ها موظف به رعایت دقیق تکالیف قانونی در بخش‌های مختلف از جمله مالیات بر درآمد، حق تمبر و سایر حقوق دولتی هستند. اجرای این تکالیف مستلزم وجود سازوکار حسابداری منسجم است که بتواند عملیات بانکی را به شیوه‌ای شفاف و قابل‌ردیابی ثبت و گزارش کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). عدم دقت در این فرآیندها می‌تواند زمینه را برای پیچیدگی‌های مالیاتی فراهم کند که خود از عوامل اصلی افزایش احتمال فرار مالیاتی در بنگاه‌ها شناخته می‌شود (ال‌اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

نظام بانکی به‌عنوان یکی از ارکان حیاتی اقتصاد، از طریق همکاری مستمر با نهادهای مالیاتی و ارائه‌ی اطلاعات دقیق، می‌تواند سطح تمکین مالیاتی را به‌طور قابل‌توجهی ارتقا دهد. پژوهش‌ها تأکید دارند که حسابداران مالیاتی در این نهادها با بهره‌گیری از ابزارهای تحلیلی و تخصص در تفسیر قوانین، نقش مؤثری در کاهش فضای خاکستری و محدودسازی بسترهای فرار مالیاتی ایفا می‌کنند (باتاگلینی، گویسو و پاتاکینی، ۲۰۲۵؛ رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). این اقدامات علاوه بر رعایت مقررات، به بهبود سلامت مالی، کاهش ریسک‌های حقوقی و افزایش اعتماد عمومی به نظام بانکی کمک شایانی می‌کند؛ چرا که سپرده‌گذاران و فعالان اقتصادی اطمینان حاصل می‌کنند که تمامی عملیات مالی مطابق با استانداردهای حرفه‌ای انجام می‌پذیرد (محسنی ملکی، ۱۴۰۰).

در سطح نظارتی، نقش فناوری‌های نوین و سامانه‌های الکترونیکی در حسابداری مالیاتی بانک‌ها بسیار پررنگ است. حرکت به سمت بانکداری دیجیتال و اتصال سامانه‌های بانکی به پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی، موجب افزایش شفافیت و کاهش خطاهای

انسانی شده است. استفاده از این ابزارها امکان نظارت بر درآمدهای مشمول مالیات را برای سازمان امور مالیاتی تسهیل کرده و احتمال کشف تخلفات یا گزارش‌های نادرست را افزایش می‌دهد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷؛ ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳). مطالعات نشان می‌دهد که افزایش احتمال کشف تخلف، از انگیزه‌های اصلی مؤدیان برای تقلب و فرار مالیاتی می‌کاهد و نظام بانکی با ارائه داده‌های دقیق در این راستا پیشگام است (کریشلر، وارتیک و مارک، ۱۹۹۲).

از منظر اخلاق حرفه‌ای، حسابداری مالیاتی در بانک‌ها فراتر از یک وظیفه‌ی اداری، یک مسئولیت اجتماعی است. متخصصان این حوزه با پایبندی به اصول اخلاقی، در برابر وسوسه‌ی دستکاری اطلاعات یا بهره‌برداری از خلأهای قانونی ایستادگی می‌کنند. این رویکرد اخلاقی به کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی منجر شده و به ثبات مالی و اقتصادی کمک می‌کند (مک‌گی، ۲۰۱۱؛ سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). همچنین استفاده از روش‌های حسابداری قضایی برای شناسایی الگوهای مشکوک مالی در بانک‌ها، به ابزاری قدرتمند برای مقابله با جرائم مالی و فرار از پرداخت مالیات تبدیل شده است (مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴).

تداوم آموزش تخصصی و ارتقای دانش کارکنان مالی و حسابداری بانک‌ها نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، یکی از ضرورت‌های اساسی برای کارآمدی نظام مالیاتی است. با توجه به تحولات مستمر در قوانین مالیاتی و ضرورت انطباق سریع بانک‌ها با این تغییرات، بهره‌گیری از دانش روز و تقویت نظارت‌های داخلی می‌تواند به کاهش اختلافات مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت منجر شود (ربیعی، ۱۴۰۳). در مجموع، حسابداری مالیاتی در نظام بانکی نه یک بخش مجزا، بلکه عنصری تفکیک‌ناپذیر از حکمرانی اقتصادی است که از طریق ثبت دقیق رویدادها، مدیریت ریسک و ارتقای شفافیت، نقش مؤثری در تحقق عدالت مالیاتی و انضباط اقتصادی ایفا می‌کند.

۷. راهکارهای تقویت نقش حسابداری مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی

برای ارتقای اثربخشی حسابداری مالیاتی به‌عنوان ابزاری کلیدی در کاهش فرار مالیاتی، اتخاذ رویکردهای جامع و چندبعدی ضروری است. این راهکارها باید در سه سطح

آموزشی، قانونی و فناورانه پیاده‌سازی شوند تا محیطی شفاف و مبتنی بر تمکین مالیاتی فراهم گردد. یکی از نخستین گام‌ها، توسعه آموزش‌های تخصصی در نظام دانشگاهی و حرفه‌ای است. حسابداران مالیاتی باید فراتر از ثبت‌های دفتری ساده، به دانش تحلیل ریسک، درک قوانین پیچیده و شناسایی نشانه‌های تقلب مجهز شوند. همان‌طور که در پژوهش‌ها مطرح شده است، آموزش مستمر و ارتقای دانش حرفه‌ای حسابداران می‌تواند احتمال کشف تقلب و خطاهای عمدی را به‌طور معناداری افزایش دهد (ربیعی، ۱۴۰۳؛ رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). این متخصصان با تکیه بر اخلاق حرفه‌ای، در خط مقدم مبارزه با پنهان‌سازی درآمدهای مشمول مالیات قرار دارند و آموزش آنان باید بر مسئولیت‌های اجتماعی و اخلاقی تأکید داشته باشد (مک‌گی، ۲۰۱۱).

در سطح قانونی، به‌روزرسانی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی نقشی حیاتی در کاهش فرار مالیاتی ایفا می‌کند. پیچیدگی بیش از حد قوانین، فرصت‌های سوءاستفاده را برای مؤدیان فراهم کرده و هزینه‌های تمکین را افزایش می‌دهد. ایجاد چارچوب‌های قانونی شفاف، دقیق و قابل‌فهم نه‌تنها به مؤدیان در انجام تکالیف کمک می‌کند، بلکه ابزارهای نظارتی سازمان امور مالیاتی را نیز تقویت می‌نماید (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). مطالعات نشان می‌دهد که رابطه مستقیمی میان سادگی قوانین مالیاتی و کاهش نرخ فرار مالیاتی وجود دارد؛ بنابراین بازنگری در مقررات با هدف کاهش پیچیدگی‌های غیرضروری، راهکاری راهبردی برای بهبود فضای اقتصادی کشور است (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴؛ ال‌اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

استفاده از فناوری‌های نوین اطلاعاتی، از دیگر ارکان اصلی تقویت حسابداری مالیاتی است. پیاده‌سازی سامانه‌های هوشمند مالیاتی، اتوماسیون فرآیندهای مالی و ایجاد پایگاه‌های داده یکپارچه، امکان رصد فعالیت‌های اقتصادی و شناسایی مغایرت‌ها را فراهم می‌کند. مدل‌های پیشرفته دریافت مالیات الکترونیکی نشان داده‌اند که کاهش دخالت انسانی و افزایش دقت در ثبت تراکنش‌ها، موانع جدی بر سر راه فرار مالیاتی ایجاد می‌کند (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷). به‌کارگیری ابزارهای دیجیتال، امکان تحلیل داده‌های بزرگ و شناسایی الگوهای مشکوک

مالی را برای حسابداران و بازرسان فراهم می‌سازد که این امر دقت در گزارش‌گری مالی را بهبود می‌بخشد (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵).

علاوه بر موارد فوق، تقویت نظارت بر اجرای قوانین و ایجاد هماهنگی میان نهادهای مالی و مالیاتی برای بستن روزنه‌های فرار مالیاتی ضروری است. حسابداری قضایی (Forensic Accounting) با بهره‌گیری از تکنیک‌های تحلیلی و بازرسی، می‌تواند در شناسایی و تحلیل رفتارهای مالی مشکوک، نقش بازدارنده‌ای ایفا کند (مشارکت‌کنندگان ویکی‌پدیا، ۲۰۲۴). پژوهش‌ها تأکید دارند که افزایش احتمال کشف تخلف از طریق نظارت‌های دقیق حسابداری، یکی از قوی‌ترین انگیزه‌ها برای افزایش تمکین مالیاتی است (کریشلر و همکاران، ۱۹۹۲). همچنین شناسایی دقیق مؤلفه‌های تحریف مالیاتی به مدیران مالی و حسابداران کمک می‌کند تا با پیش‌بینی ریسک‌های احتمالی، بسترهای تخلف را در مراحل اولیه مدیریت و خنثی کنند (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰). فرهنگ‌سازی و افزایش آگاهی عمومی در خصوص اهمیت پرداخت مالیات در توسعه پایدار، بسترساز اجرای موفق راهکارهای فنی است. وقتی مؤدیان نسبت به کارکرد مالیات در تأمین خدمات عمومی آگاه باشند و بدانند که سیستم‌های حسابداری با دقت بالا عملکرد آنان را پایش می‌کنند، انگیزه آنان برای رعایت مقررات افزایش می‌یابد. همچنین، همکاری بین‌بخشی میان حرفه حسابداری، نهادهای قانون‌گذار و سازمان امور مالیاتی، با ایجاد فضایی مبتنی بر اعتماد و شفافیت، می‌تواند نقش حسابداران مالیاتی را از یک کارشناس ساده به یک کنشگر فعال در بهبود نظام اقتصادی کشور ارتقا دهد. همان‌طور که مطالعات تطبیقی نشان می‌دهد، مشارکت فعال حرفه‌ای‌ها در فرآیند نظارت مالیاتی، بسترهای فساد سیستمی را محدود کرده و به ایجاد عدالت مالیاتی کمک می‌کند (باتاگلینی و همکاران، ۲۰۲۵).

۸. جمع‌بندی و ارائه پیشنهادات راهبردی

پژوهش حاضر نشان داد که فرار مالیاتی صرفاً یک تخلف قانونی ساده نیست، بلکه ریشه در پیچیدگی‌های ساختاری، ضعف نظارتی و نبود شفافیت در تبادلات مالی دارد. در این میان، حسابداری مالیاتی به عنوان مهم‌ترین ابزار در دسترس نظام مالیاتی، نقشی

چندگانه در مهار این پدیده ایفا می‌کند. نتایج بررسی‌ها تأیید می‌کند که استقرار سیستم‌های حسابداری مدرن و استاندارد، با ایجاد قابلیت ردیابی در تمامی مراحل زنجیره ارزش، امکان کتمان درآمد و بیش‌اظهاری هزینه‌ها را به حداقل می‌رساند. دلیل اصلی این اثرگذاری، تبدیل شدن داده‌های خام مالی به اطلاعات ساختاریافته و قابل اتکا است که مسیر نظارت سازمان‌های ذیربط را هموار می‌سازد.

یافته‌های این مطالعه مشخص ساخت که حسابداران مالیاتی نه تنها به عنوان مجریان قوانین، بلکه به عنوان مدیران ریسک عمل می‌کنند که با آگاه‌سازی مودیان از عواقب سنگین فرار مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه، هزینه‌های وصول مالیات را برای دولت کاهش می‌دهند. همچنین، نقش حسابداری مالیاتی در بخش‌های کلیدی نظیر نظام بانکی به عنوان یک صافی اطلاعاتی عمل می‌کند که با شناسایی تراکنش‌های مشکوک، مانع از خروج سرمایه و ایجاد اقتصاد زیرزمینی می‌گردد. این موضوع نشان‌دهنده آن است که هرچه پیوند میان سیستم‌های حسابداری بانکی و سامانه‌های مالیاتی مستحکم‌تر باشد، فرصت‌های فرار مالیاتی محدودتر خواهد شد.

بر اساس تحلیل‌های صورت گرفته، برای تقویت این نقش و دستیابی به یک نظام مالیاتی پویا، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد. نخست، در حوزه قانونی و اجرایی، ضرورت دارد که قوانین مالیاتی به سمتی حرکت کنند که با استانداردهای حسابداری هماهنگی بیشتری داشته باشند تا تفاوت سود حسابداری و مالیاتی منجر به سردرگمی مودیان نشود. دوم، در حوزه فناوری، سرمایه‌گذاری بر روی سامانه‌های هوشمند مودیان و پایگاه‌های داده یکپارچه که به صورت خودکار اطلاعات را پایش می‌کنند، الزامی است. سوم، در حوزه آموزشی، باید تخصص‌هایی نظیر حسابداری قضایی در نظام آموزشی و حرفه‌ای کشور نهادینه شود تا شناسایی تقلب‌های پیچیده مالیاتی با روش‌های علمی و دقیق صورت گیرد.

می‌توان نتیجه گرفت که کاهش فرار مالیاتی در گروی تغییر نگرش از رویکردهای سنتی و پلیسی به سمت رویکردهای مبتنی بر شفافیت حسابداری است. تقویت جایگاه حرفه‌ای حسابداران مالیاتی و حمایت از استقلال آن‌ها در گزارشگری، در کنار ارتقای فرهنگ

مالیاتی در جامعه، می‌تواند تضمین‌کننده عدالت مالیاتی و تأمین منابع پایدار برای توسعه کشور باشد. موفقیت در این مسیر نیازمند عزم جدی در پیاده‌سازی راهکارهای فناورانه و همکاری نزدیک میان نهادهای مالی، بانکی و قضایی با تکیه بر استانداردهای نوین حسابداری مالیاتی است.

۹. منابع:

الف) منابع فارسی

ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). اظهارات شفاهی در کلاس درس حسابداری مالیاتی ۱، نیمسال اول تحصیلی ۱۴۰۳، دانشگاه تهران، دانشکدگان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری، قم.

ربیعی، خدیجه.، فاضلی، محمد. و خوشابری، آیدا. (۱۴۰۳). ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی جهت کاهش فرار مالیاتی با رویکرد .ISM حسابداری دولتی، ۱۰(۲)، ۲۲۷–۲۴۴.

سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم. بازیابی‌شده از https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=۸۹۲۵۸۳۸٤۰٦٥۳۸۲۹۷۸٥

سمیعی، س. ک. و همکاران. (۲۰۲۵). تحلیل موضوعی شاخص‌ها و مؤلفه‌های تحریف مالیاتی و فرار مالیاتی. مجله مالیات.

محسنی ملکی، طیبه. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری. مجله بین‌المللی حسابداری، حسابرسی و مدیریت کسب‌وکار.

ب) منابع انگلیسی

Al-Asfour, F., & McGee, R. W. (۲۰۲٤). Tax evasion and tax compliance: What have we learned from the ۱۰۰ most cited studies?. Springer.

Battaglini, M., Guiso, L., & Patacchini, E. (۲۰۲٥). Tax professionals and tax evasion. Journal of the European Economic Association.

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

McGee, R. W. (۲۰۱۱). The ethics of tax evasion: Perspectives in theory and practice. Springer.

OECD. (۲۰۱۷). Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud. OECD Publications.

Puspa, E. S., Suyono, W. P., & Anugrah, S. (۲۰۲٥). The role of tax accounting in detecting tax risks in corporate financial reports. INJOLE (International Journal of Law and Economy).

Ramírez-Álvarez, J. (۲۰۲۲). The accountant as a means to corporate tax compliance: Evidence from a randomized field experiment in Ecuador. Latin American Research Review.

Saptono, P. B., et al. (۲۰۲٤). Tax complexity and firm tax evasion: A cross-country study. Economies (MDPI).

Wikipedia contributors. (۲۰۲٤). Forensic accounting. Wikipedia, The Free Encyclopedia.

Analyzing the Role of Tax Accounting in Enhancing Tax Compliance and Preventing Tax Evasion

Haider Rabiei[۱]
Maryam Sohrabi[۲]
Fatemeh Zamani[۳]

Abstract
Tax evasion, as one of the fundamental challenges in economic systems, leads to a reduction in government revenues and disruption of social justice. The aim of this research is to explain the role and position of tax accounting as a key tool in clarifying financial activities and reducing incentives for tax evasion. Using a descriptive-analytical method, this study demonstrates that tax accounting limits the scope for financial concealment through accurate transaction recording, tax risk management, and alignment of activities with relevant laws. The findings indicate that the presence of expert tax accountants, the utilization of smart accounting systems, and the enhancement of transparency in the banking system have a significant impact on identifying tax bases and preventing income concealment. Finally, strategies such as developing professional training, integrating databases, and employing forensic accounting are proposed to strengthen the supervisory role of tax accounting.

Keywords: Tax Accounting, Tax Evasion, Tax Compliance, Financial Transparency, Tax Justice.

[۱] Visiting Professor at the University of Tehran and Strategic Consultant in Finance, Economics, and Investment. Email: alrabiei@ut.ac.ir
[۲] M.Sc. in Financial Management, University of Tehran, Faculty of Management.
[۳] B.Sc. in Banking Management, Faculty of Management, Kharazmi University.

واکاوی آسیب‌شناسانه خطاهای استراتژیک در تنظیم اظهارنامه مالیاتی: رویکردی بر مدیریت ریسک گزارشگری و گذار به نظام مالیاتی هوشمند

حیدر ربیعی[۱]
فرید بوترابی[۲]

چکیده:
حسابداری مالیاتی به عنوان حلقه اتصال میان استانداردهای گزارشگری مالی و الزامات قانونی، نقشی کلیدی در شفافیت اقتصادی و مدیریت ریسک‌های مالیاتی ایفا می‌کند. هدف اصلی پژوهش حاضر، واکاوی آسیب‌شناسانه خطاهای ماهوی و شکلی مودیان در تهیه اظهارنامه مالیاتی و شناسایی محرک‌های رفتاری و سیستمی موثر بر تمکین مالیاتی است. این نوشتار با روشی تحلیلی به بررسی چالش‌هایی نظیر کتمان درآمد، عدم مستندسازی هزینه‌های عملیاتی، بی‌توجهی به ظرفیت‌های قانونی معافیت‌ها و پیامدهای راهبردی تأخیر در تسلیم اظهارنامه می‌پردازد.
یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از تحریفات مالیاتی، ریشه در پیچیدگی مقررات، ضعف در ساختارهای کنترل داخلی و عدم انطباق داده‌های حسابداری با سامانه‌های الکترونیکی حاکمیتی دارد. همچنین نتایج حاکی از آن است که با گذار به نظام مالیاتی هوشمند و استقرار سامانه‌هایی نظیر سامانه مودیان، احتمال کشف مغایرت‌ها به شدت افزایش یافته و رویکردهای سنتی گزارشگری دیگر پاسخگوی نیازهای انضباط مالی نیستند. از منظر رفتاری، پژوهش بر این نکته تأکید دارد که ترکیب اخلاق حرفه‌ای حسابداران و ارتقای احتمال تشخیص خطا، موثرترین راهکار برای بهبود تمکین داوطلبانه است. در نهایت، استقرار سیستم‌های حسابداری یکپارچه، بهره‌گیری از تخصص حسابداری قضایی در موارد پیچیده و آموزش مستمر کارکنان مالی به عنوان راهکارهای راهبردی جهت کاهش ریسک‌های مالیاتی و جلوگیری از تعلق جرائم غیرقابل بخشش پیشنهاد می‌گردد.

کلیدواژگان: حسابداری مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی، تمکین مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت ریسک گزارشگری، سامانه مودیان، حسابداری قضایی، اخلاق مالیاتی.

[۱] استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری alrabiei@ut.ac.ir
[۲] کارآفرین، و مشاور ارشد کسب‌وکار و راهبردهای اقتصادی نوین. faridboutorabi.biz@gmail.com

۱. مقدمه

حسابداری مالیاتی به عنوان یکی از ارکان تخصصی دانش حسابداری، نقشی فراتر از ثبت رویدادهای مالی ایفا کرده و به عنوان پل ارتباطی میان استانداردهای گزارشگری مالی و تکالیف قانونی نگریسته می‌شود. اظهارنامه مالیاتی، به عنوان برآیند نهایی فرآیند حسابداری مالیاتی در هر دوره مالی، سندی است که نه تنها وضعیت سودآوری بنگاه، بلکه میزان انطباق عملیات واحد اقتصادی با قوانین موضوعه را منعکس می‌کند. در این چارچوب، نقش حسابداران و متخصصان مالیاتی در شناسایی و مدیریت ریسک‌های مالیاتی بسیار حیاتی است، چرا که حضور تخصص حرفه‌ای می‌تواند به طور معناداری نرخ تمکین مالیاتی را افزایش داده و از بروز رفتارهای متمایل به اجتناب یا فرار مالیاتی جلوگیری کند (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲؛ باتاگلیینی و همکاران، ۲۰۲۵). پیچیدگی‌های روزافزون قوانین مالیاتی در سطح بین‌المللی و داخلی، مودیان را با چالش‌های جدی در درک صحیح تکالیف خود مواجه کرده است که این پیچیدگی خود به عنوان یکی از عوامل محرک در بروز خطاهای گزارشگری و حتی فرار مالیاتی شناخته می‌شود (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). تحلیل‌های موضوعی نشان می‌دهند که بسیاری از موارد تحریف در صورت‌های مالی مالیاتی، ریشه در ضعف ساختارهای کنترل داخلی و عدم درک صحیح از شاخص‌های تشخیص مالیات دارد (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵).

در نظام مالیاتی ایران، طبق قانون مالیات‌های مستقیم، مودیان مکلف به ابراز دقیق درآمدهای تحقق‌یافته و رعایت موازین قانونی در ثبت هزینه‌ها هستند، به طوری که هرگونه مغایرت اساسی می‌تواند منجر به تشخیص علی‌الرأس و تعلق جرائم سنگین و غیرقابل بخشش گردد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳؛ ربیعی، ۱۴۰۳). با گذار به سمت نظام مالیاتی هوشمند، استفاده از مدل‌های الکترونیکی و ابزارهای تکنولوژیک توسط حاکمیت، احتمال کشف خطاها و مغایرت‌های سیستمی را به شدت افزایش داده است (ربیعی و همکاران، ۱۴۰۳؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷). از منظر روانشناسی اقتصادی، افزایش احتمال تشخیص خطا توسط سازمان‌های نظارتی، یکی از مهم‌ترین انگیزه‌ها برای بهبود دقت مودیان در تهیه اظهارنامه به شمار می‌رود (کیرچلر و همکاران، ۱۹۹۲). با این حال، عوامل متعددی از جمله ابعاد

اخلاقی و رفتاری مودیان نیز بر کیفیت گزارشگری مالیاتی اثرگذار است که باید در تحلیل آسیب‌شناسی اظهارنامه‌ها مدنظر قرار گیرد (مک‌گی، ۲۰۱۱؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰).

اشتباهات رایج مودیان در تنظیم اظهارنامه مالیاتی، که گاه به صورت سهوی و ناشی از جهل به قانون و گاه به صورت عمدی صورت می‌گیرد، می‌تواند تبعات حقوقی پیچیده‌ای به همراه داشته باشد؛ به گونه‌ای که در موارد حاد، پرونده‌های مالیاتی نیازمند بررسی‌های عمیق از طریق حسابداری قضایی جهت کشف تقلبات سیستماتیک خواهند بود (ویکی‌پدیا، حسابداری قضایی). شواهد تجربی حاکی از آن است که شفافیت در مستندسازی و نگهداری اسناد مثبته، کلیدی‌ترین درس آموخته از مطالعات برتر حوزه تمکین مالیاتی در دهه‌های اخیر است (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). از این رو، هدف اصلی این مقاله، واکاوی خطاهای استراتژیک مودیان در تهیه اظهارنامه با تمرکز بر شناسایی ریسک‌های گزارشگری است (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵). این نوشتار در صدد است تا با بررسی ابعاد فنی و قانونی، راهکارهایی عملیاتی جهت کاهش ریسک‌های مالیاتی و بهبود انضباط مالی در بنگاه‌های اقتصادی ارائه دهد.

۲. مبانی نظری و اهمیت نقش حسابدار در تمکین مالیاتی

در ادبیات موضوع، تمکین مالیاتی به‌عنوان یک فرآیند چندبعدی مبتنی بر آگاهی از قوانین، شفافیت اطلاعات مالی و انطباق با چارچوب‌های قانونی تعریف می‌شود. بسیاری از مؤدیان بدون درک تفاوت ماهوی میان استانداردهای حسابداری (که بر ارائه واقعیت‌های اقتصادی تمرکز دارند) و قوانین مالیاتی (که بر شمول درآمد و محدودیت هزینه‌ها تأکید دارند)، اقدام به تهیه اظهارنامه می‌کنند و این عدم انطباق، اصلی‌ترین منشأ خطاهای ماهوی در گزارشگری است (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). این چالش به ویژه زمانی شدت می‌یابد که پیچیدگی‌های مقرراتی و تغییرات مداوم بخشنامه‌ها، مؤدیان را در تبیین دقیق تکالیف قانونی دچار سردرگمی می‌کند؛ شواهد تجربی نشان می‌دهد که میان پیچیدگی قوانین مالیاتی و نرخ فرار مالیاتی غیرعمدی، رابطه معناداری وجود دارد و این پیچیدگی به‌تنهایی می‌تواند زمینه‌ساز بروز خطاهای استراتژیک در گزارش‌دهی شود (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). در این میان، حسابداران به‌عنوان پل ارتباطی میان فعالیت‌های اقتصادی واحد تجاری و سازمان امور مالیاتی، وظیفه مدیریت ریسک‌های مالیاتی را بر عهده دارند و در عمل، به عنوان تسهیل‌گر اصلی تمکین عمل

می‌کنند (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). از منظر تئوریک، حضور حسابداران متخصص نه تنها به بهبود دقت در ثبت‌های مالی و افشای اطلاعات کمک می‌کند، بلکه به‌عنوان یک سازوکار کنترلی و بازدارنده، مانع از تغییر مسیرهای مالیاتی به سمت فعالیت‌های غیرقانونی یا مشکوک می‌شود (باتاگلییینی و همکاران، ۲۰۲۵). فراتر از جنبه‌های فنی و عملیاتی، موضوع تمکین مالیاتی با ابعاد اخلاقی نیز گره خورده است و در مباحث نظری، دیدگاه‌های متفاوتی در مورد اخلاق فرار مالیاتی و مرزهای آن وجود دارد که باید در تدوین سیاست‌های مالیاتی بنگاه‌ها لحاظ شود (مک‌گی، ۲۰۱۱). در واقع، حسابدار مالیاتی با تکیه بر دانش تخصصی خود و تحلیل انتقادی گزارش‌های مالی، نقاط ابهام و ریسک‌های موجود را شناسایی کرده و با شفاف‌سازی، از رفتارهای مالیاتی که ممکن است ناشی از ناآگاهی یا تفاسیر غلط باشد، پیشگیری می‌کند. بر اساس مباحث تخصصی در کلاس‌های حسابداری مالیاتی، تسلط بر این چارچوب‌های تئوریک و درک جایگاه حسابدار، شرط لازم برای گذار از یک مودی پرریسک به یک مودی قانون‌مدار است که تمامی زوایای اظهارنامه را با استانداردهای قانونی تطبیق می‌دهد (ربیعی، ۱۴۰۳).

۳. اشتباهات ماهوی در ثبت درآمدها و مدیریت هزینه‌های عملیاتی

یکی از چالش‌های بنیادین در نظام مالیاتی، بروز خطاهای ماهوی است که مستقیماً بر دقت محاسبه سود مشمول مالیات و در نتیجه، صحت اظهارنامه اثر می‌گذارند. نخستین خطای استراتژیک در این حوزه، عدم اظهار کامل درآمدهای تحقق‌یافته در طول سال مالی است. بسیاری از مؤدیان به دلیل عدم آگاهی کافی نسبت به الزامات ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم، به اشتباه تصور می‌کنند درآمدهایی که از طریق حساب‌های غیررسمی یا جریان‌های نقدی دریافت شده‌اند، از دایره نظارت سازمان امور مالیاتی خارج هستند، در حالی که قانون تمامی درآمدهای تحصیل‌شده را مشمول مالیات می‌داند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از منظر تئوریک، چنین نگرشی ناشی از شکاف میان ادراک مؤدی و واقعیت‌های قانونی است و مطالعات تجربی نشان می‌دهد که این دسته از مؤدیان به دلیل کتمان درآمد، بیش از سایرین در معرض ریسک‌های بالای تشخیص علی‌الرأس و جریمه‌های سنگین قرار دارند (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). پنهان‌سازی درآمد نه تنها یکی از مصادیق فرار مالیاتی محسوب می‌شود،

بلکه یکی از شاخص‌های کلیدی در مدل‌های شناسایی تحریف‌های مالیاتی است که توسط حسابرسان مالیاتی به دقت رصد می‌شود (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵).

در کنار خطاهای درآمدی، مدیریت هزینه‌ها نیز یکی از حوزه‌های پرمخاطره در تنظیم اظهارنامه است. طبق استانداردها و مقررات مالیاتی، تنها هزینه‌هایی که در حدود متعارف بوده و متکی به اسناد و مدارک مثبته (مانند فاکتورهای رسمی، اسناد پرداخت بانکی و قراردادهای قانونی) باشند، قابلیت پذیرش دارند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). ناتوانی مؤدیان در تأمین مستندات کافی و معتبر برای اثبات هزینه‌های عملیاتی، منجر به برگشت هزینه‌ها در مراحل رسیدگی می‌شود که این امر خود باعث افزایش غیرواقعی سود مشمول مالیات و در نتیجه، تحمیل بار مالیاتی غیرمنصفانه بر واحد اقتصادی خواهد شد. این چالش، به‌ویژه در بنگاه‌های اقتصادی کوچک و متوسط که فاقد سیستم حسابداری منسجم هستند، نمود بیشتری دارد و اغلب ناشی از پیچیدگی قوانین مالیاتی است که باعث سردرگمی مؤدیان در تفکیک هزینه‌های قابل قبول مالیاتی از سایر هزینه‌ها می‌گردد (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴).

علاوه بر این، باید توجه داشت که احتمال کشف این‌گونه خطاها در عصر سامانه‌های هوشمند مالیاتی به شدت افزایش یافته است. یافته‌های علمی نشان می‌دهد زمانی که مؤدیان درک کنند سیستم‌های نظارتی، از جمله سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، ابزارهای دقیقی برای تطبیق لحظه‌ای درآمد و هزینه در اختیار دارند، تمایل آن‌ها به رعایت مقررات و دقت در ثبت اسناد افزایش می‌یابد (کیرچلر و همکاران، ۱۹۹۲). در این راستا، حسابداری مالیاتی مدرن با استفاده از ابزارهای کنترلی و تحلیل‌های پیش‌دستانه، نقش کلیدی در شناسایی ریسک‌های موجود در گزارش‌های مالی پیش از ارسال اظهارنامه ایفا می‌کند (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵). بنابراین، مستندسازی دقیق و شفافیت در ثبت رویدادهای مالی نه تنها رکن اصلی تمکین مالیاتی است، بلکه راهکاری راهبردی است که ریسک دعاوی مالیاتی را به حداقل رسانده و مسیر حرکت واحد اقتصادی را به سوی انضباط مالی پایدار هموار می‌سازد.

٤. فقدان مستندسازی و عدم نگهداری اسناد و مدارک مثبته

یکی دیگر از اشتباهات استراتژیک مؤدیان که منجر به چالش‌های جدی در مرحله رسیدگی مالیاتی می‌شود، ضعف در نظام مستندسازی و عدم نگهداری اسناد و مدارک

مثبته است. طبق چارچوب‌های قانونی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم، پذیرش هرگونه هزینه عملیاتی منوط به ارائه مدارک معتبری است که وقوع معامله، هویت طرفین و جریان نقدینگی مرتبط با آن را اثبات نماید (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). در بسیاری از واحدهای اقتصادی، به ویژه آن‌هایی که از ساختار حسابداری سنتی پیروی می‌کنند، ثبت هزینه‌ها بدون اتکا به فاکتورهای رسمی، قراردادهای معتبر و رسیدهای بانکی صورت می‌گیرد که این امر از منظر سازمان امور مالیاتی، فاقد وجاهت قانونی بوده و منجر به رد هزینه‌ها و افزایش سود مشمول مالیات می‌گردد (ربیعی، ۱۴۰۳). اهمیت این موضوع در مطالعات حوزه تمکین مالیاتی به وضوح تبیین شده است؛ به طوری که شفافیت در مستندسازی به عنوان زیربنای اصلی انطباق مالیاتی و کاهش اصطکاک میان مؤدی و ممیز شناخته می‌شود (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

در عصر کنونی، با استقرار نظام‌های مالیاتی هوشمند و مدل‌های جامع دریافت مالیات الکترونیکی، ضرورت نگهداری اسناد به صورت دیجیتال و انطباق آن‌ها با سامانه‌های حاکمیتی دوچندان شده است. استفاده از ابزارهای تکنولوژیک نه تنها به سازمان‌های مالیاتی در شناسایی تقلبات کمک می‌کند، بلکه برای مؤدیان نیز ابزاری جهت مدیریت دقیق داده‌ها و جلوگیری از خطاهای انسانی فراهم می‌آورد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷؛ ربیعی و همکاران، ۱۴۰۳). فقدان این مستندات در زمان بروز دعاوی مالیاتی، مسیر را برای استفاده از حسابداری قضایی جهت بازسازی رویدادهای مالی و کشف ردپای تراکنش‌ها هموار می‌کند که خود نشان‌دهنده ریسک بالای ناشی از سوءمدیریت اسناد است (ویکی‌پدیا، حسابداری قضایی). بنابراین، حسابداران مالیاتی باید با رویکردی پیشگیرانه، نقش مؤثری در شناسایی ریسک‌های ناشی از نقص مدارک ایفا کنند تا از تبدیل شدن این کاستی‌ها به بحران‌های مالیاتی جلوگیری نمایند (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵).

از سوی دیگر، عوامل متعددی بر رفتار مؤدیان در حوزه مستندسازی اثرگذار است که ریشه در انگیزه‌های تمکین یا فرار مالیاتی دارد؛ تحقیقات نشان می‌دهد که تقویت زیرساخت‌های کنترل داخلی و آموزش مستمر می‌تواند تمایل مؤدیان به رعایت دقیق الزامات مستندسازی را افزایش دهد (محسنی ملکی، ۱۴۰۰). مؤدیان باید نسبت به تهیه

و نگهداری مجموعه‌ای منسجم از اسناد شامل فاکتورهای رسمی دارای شماره اقتصادی، قراردادهای عملیاتی دقیق و اسناد پرداخت متناظر با آن‌ها اهتمام ورزند. این سطح از انضباط مالی، نه تنها احتمال پذیرش هزینه‌ها را در فرآیند رسیدگی تضمین می‌کند، بلکه با افزایش شفافیت، به عنوان یک سپر دفاعی در برابر تشخیص‌های علی‌الرأس و برآوردهای غیرواقعی سازمان امور مالیاتی عمل خواهد کرد. در واقع، مستندسازی دقیق تجلی فیزیکی رعایت اخلاق حرفه‌ای و تعهد به شفافیت در گزارشگری مالی است که زیربنای پایداری بنگاه در نظام مالیاتی محسوب می‌شود.

۵. چالش‌های شکلی و بی‌توجهی به معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی

یکی از مهم‌ترین خطاهای مؤدیان در فرآیند تهیه و ارسال اظهارنامه مالیاتی، محدود دانستن اظهارنامه به ثبت درآمدها و هزینه‌ها و بی‌توجهی به الزامات شکلی، مهلت‌های قانونی، معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی است. در حالی که اظهارنامه مالیاتی صرفاً گزارشی عددی از عملکرد مالی واحد اقتصادی نیست، بلکه سندی حقوقی و مالی است که باید از نظر محتوا، شکل، زمان ارسال، مستندات پیوست و انطباق با مقررات، با الزامات قانون مالیات‌های مستقیم هماهنگ باشد. بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، بهره‌مندی از بسیاری از معافیت‌ها و امتیازات مالیاتی منوط به رعایت شرایط مقرر قانونی، تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری دفاتر و اسناد معتبر و ارائه اطلاعات صحیح است؛ بنابراین، حتی اگر مؤدی از نظر ماهوی دارای فعالیت مشمول معافیت باشد، عدم رعایت تشریفات قانونی می‌تواند موجب محرومیت او از مزایای مقرر شود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

تعدد قوانین، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و تغییرات پی‌درپی مقررات مالیاتی باعث شده است که بسیاری از مؤدیان، به‌ویژه بنگاه‌های کوچک و متوسط، نسبت به ظرفیت‌های قانونی موجود آگاهی کافی نداشته باشند. در عمل، برخی واحدهای اقتصادی مشمول معافیت‌ها یا مشوق‌های مرتبط با بخش تولید، فعالیت‌های دانش‌بنیان، سرمایه‌گذاری در مناطق کمترتوسعه‌یافته، صادرات یا سایر حمایت‌های قانونی هستند، اما به دلیل عدم شناخت صحیح مقررات یا تکمیل نادرست اظهارنامه، از این امتیازات استفاده نمی‌کنند. این وضعیت می‌تواند منجر به پرداخت مالیات بیش از میزان واقعی و کاهش نقدینگی واحد اقتصادی شود. از منظر تحلیلی، چنین خطایی صرفاً ناشی از ضعف محاسباتی نیست،

بلکه نشان‌دهنده ضعف در برنامه‌ریزی مالیاتی و نبود نگاه راهبردی به اظهارنامه است. مطالعات مربوط به پیچیدگی مالیاتی نشان می‌دهد که هرچه قوانین مالیاتی پیچیده‌تر و فهم آن برای مؤدی دشوارتر باشد، احتمال بروز خطاهای شکلی و تصمیم‌گیری‌های نادرست در گزارشگری مالیاتی افزایش می‌یابد (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴).

از سوی دیگر، یکی از چالش‌های رایج در تنظیم اظهارنامه، بی‌توجهی به تمایز میان هزینه‌های حسابداری و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است. در حسابداری مالی، ممکن است برخی هزینه‌ها بر اساس اصول حسابداری در دفاتر ثبت شوند؛ اما در حسابداری مالیاتی، پذیرش آن‌ها منوط به احراز شرایط قانونی از جمله ارتباط با فعالیت مؤدی، اتکا به مدارک معتبر، رعایت حدود متعارف و تصریح یا پذیرش در قانون است. برای مثال، برخی جرائم، خسارات، هزینه‌های فاقد مستندات کافی، هزینه‌های شخصی مدیران یا مخارجی که ارتباط مستقیم و قابل اثبات با فعالیت اقتصادی ندارند، ممکن است در رسیدگی مالیاتی مورد پذیرش قرار نگیرند. بر این اساس، عدم تعدیل مناسب این اقلام در اظهارنامه می‌تواند موجب اختلاف میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات شده و زمینه‌ساز برگشت هزینه‌ها، مطالبه مالیات اضافی و تعلق جرائم گردد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). در این زمینه، حسابدار مالیاتی باید نقش تحلیلی خود را ایفا کرده و پیش از ارسال اظهارنامه، اقلام هزینه‌ای را از منظر قابلیت قبول مالیاتی بررسی و طبقه‌بندی کند.

اهمیت این موضوع زمانی بیشتر می‌شود که بدانیم بسیاری از خطاهای شکلی در ظاهر ساده‌اند، اما آثار مالی و حقوقی گسترده‌ای دارند. درج نادرست کد فعالیت، اشتباه در تکمیل جداول اظهارنامه، عدم بارگذاری اطلاعات مکمل، عدم تطبیق اطلاعات اظهارنامه با دفاتر قانونی، بی‌توجهی به معافیت‌های مشروط، ثبت ناقص اطلاعات شرکا یا سهامداران، و عدم رعایت مهلت قانونی ارسال اظهارنامه، از جمله خطاهایی هستند که می‌توانند اعتبار اظهارنامه را مخدوش کنند. به‌ویژه تأخیر در ارسال اظهارنامه مالیاتی، حتی در صورتی که اطلاعات مندرج در آن صحیح باشد، می‌تواند موجب تعلق جرائم و محرومیت از برخی بخشودگی‌ها و تسهیلات قانونی شود. از این رو، رعایت زمان‌بندی قانونی بخشی جدایی‌ناپذیر از تمکین مالیاتی است و نباید آن را صرفاً یک موضوع اداری تلقی کرد. پژوهش‌های مرتبط با عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی نیز نشان می‌دهد که آگاهی

مالیاتی، درک مؤدی از پیامدهای عدم رعایت قانون و میزان اعتماد به نظام مالیاتی، در رفتار تمکینی مؤدیان نقش معناداری دارد (محسنی ملکی، ۱۴۰۰).

در این میان، نقش حسابدار و مشاور مالیاتی در جلوگیری از خطاهای شکلی بسیار مهم است. حسابدار متخصص می‌تواند با پایش مستمر قوانین، شناسایی معافیت‌ها و مشوق‌های قابل اعمال، کنترل مهلت‌های قانونی و تطبیق اطلاعات اظهارنامه با دفاتر و اسناد، از تضییع حقوق مؤدی و بروز ریسک‌های مالیاتی جلوگیری کند. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد حضور حسابدار حرفه‌ای می‌تواند سطح تمکین مالیاتی شرکت‌ها را افزایش دهد و احتمال خطا در انجام تکالیف مالیاتی را کاهش دهد (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). همچنین، متخصصان مالیاتی در صورتی که در چارچوب اخلاق حرفه‌ای و قانون عمل کنند، می‌توانند به عنوان عامل کاهش‌دهنده ریسک مالیاتی ایفای نقش کنند؛ هرچند استفاده نادرست از دانش تخصصی برای پنهان‌سازی واقعیت‌های مالی می‌تواند به افزایش فرار مالیاتی منجر شود (باتاگلییینی و همکاران، ۲۰۲۵). بنابراین، بهره‌گیری از مشاوره تخصصی باید در مسیر تمکین قانونی و استفاده مشروع از ظرفیت‌های قانونی باشد، نه در جهت دور زدن قانون.

از منظر اخلاق مالیاتی نیز بی‌توجهی به معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی دو پیامد متفاوت دارد. از یک سو، استفاده نکردن از حقوق قانونی می‌تواند موجب تحمیل هزینه اضافی به مؤدی شود و کارایی اقتصادی بنگاه را کاهش دهد. از سوی دیگر، تفسیر موسع و غیرواقعی از معافیت‌ها یا درج نادرست اطلاعات برای بهره‌مندی از آن‌ها می‌تواند مصداق رفتار غیرشفاف یا فرار مالیاتی باشد. ادبیات اخلاق فرار مالیاتی تأکید می‌کند که مرز میان برنامه‌ریزی مالیاتی مشروع و سوءاستفاده از خلأهای قانونی باید بر اساس شفافیت، صداقت در گزارشگری و رعایت روح قانون تعیین شود (مک‌گی، ۲۰۱۱). بر همین اساس، مؤدیان باید ضمن استفاده از معافیت‌ها و تسهیلات قانونی، مستندات لازم برای اثبات شرایط برخورداری از آن‌ها را نیز نگهداری و در صورت مطالبه سازمان امور مالیاتی ارائه کنند.

در مجموع، چالش‌های شکلی و بی‌توجهی به معافیت‌های قانونی از مهم‌ترین عوامل افزایش ریسک اظهارنامه مالیاتی محسوب می‌شوند. این چالش‌ها نشان می‌دهند که تهیه اظهارنامه، صرفاً عملیات ورود اطلاعات در سامانه نیست، بلکه فرآیندی تحلیلی، حقوقی

و حسابداری است که نیازمند شناخت دقیق قانون، تسلط بر تفاوت‌های حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی، پایش مستمر مقررات و رعایت دقیق مهلت‌ها و تشریفات قانونی است. بر اساس مباحث تخصصی حسابداری مالیاتی، مؤدیانی که اظهارنامه را به عنوان ابزار مدیریت ریسک مالیاتی تلقی می‌کنند، نه تنها از جرائم و اختلافات مالیاتی دورتر می‌شوند، بلکه می‌توانند از ظرفیت‌های قانونی برای کاهش مشروع بار مالیاتی و بهبود انضباط مالی استفاده کنند (ربیعی، ۱۴۰۳).

۶. نقش سامانه‌های الکترونیکی و تطبیق داده‌ها در کاهش فرار مالیاتی

در فضای کسب‌وکارهای مدرن، دیجیتالی شدن فرآیندهای مالیاتی به یکی از ارکان اصلی حکمرانی مالی تبدیل شده است. با توسعه سامانه‌های هوشمند، اجرای قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان، و الزام به صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی، سازمان امور مالیاتی اکنون به حجم عظیمی از داده‌های معاملاتی دسترسی دارد که امکان تطبیق سیستمی و آنی اطلاعات مؤدیان را فراهم می‌آورد. یکی از جدی‌ترین خطاهای استراتژیک مؤدیان در این بستر، تداوم رویکردهای سنتی در گزارش‌گری است که در آن، اطلاعات اظهارنامه با داده‌های ثبت‌شده در معاملات فصلی، سامانه مؤدیان و سایر پایگاه‌های داده‌ای حاکمیتی همخوانی ندارد. این ناهماهنگی‌ها نه تنها احتمال شناسایی خطا توسط هوش مصنوعی مالیاتی و ابزارهای داده‌کاوی سازمان را به شدت افزایش می‌دهد، بلکه با مخدوش کردن اعتبار مؤدی، ریسک رسیدگی‌های دقیق‌تر و جریمه‌های سنگین را به همراه دارد (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳).

ابزارهای تکنولوژیک در کاهش فرار مالیاتی نقشی دوگانه و مکمل ایفا می‌کنند؛ از یک سو، به عنوان ابزاری قدرتمند در دست سازمان مالیاتی برای شناسایی فعالیت‌های مشکوک و کشف تقلب عمل می‌کنند و از سوی دیگر، به عنوان چارچوبی استاندارد برای شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و کاهش خطاهای انسانی در گزارش‌گری مالیاتی عمل می‌نمایند (اوسد، ۲۰۱۷). در نظام‌های پیشرفته مالیاتی، تطبیق داده‌ها فراتر از کنترل‌های ساده بوده و شامل تحلیل زنجیره ارزش و بررسی جریان‌های نقدی در شبکه بانکی است. وقتی اطلاعات فروش مؤدی با خریدهای ثبت‌شده در سامانه‌های طرف مقابل یا داده‌های بانکی هم‌خوانی نداشته باشد، این مغایرت به عنوان سیگنالی برای شناسایی ریسک‌های مالیاتی تلقی می‌شود (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵).

در مواجهه با این سطح از نظارت الکترونیک، ضرورت تطبیق مستمر داده‌های حسابداری با گزارش‌های ارسالی به سامانه‌های دولتی بیش از پیش احساس می‌شود. مؤدیانی که فاقد نظام‌های کنترلی خودکار برای پایش داده‌های ورودی و خروجی به سامانه‌های مالیاتی هستند، در معرض آسیب‌های جدی قرار دارند. برای پیشگیری از این وضعیت، حسابداری مالیاتی باید از یک فعالیت صرفاً ثبت‌کننده به یک واحد نظارتی هوشمند تبدیل شود که مسئولیت انطباق دقیق اسناد با قوانین مالیاتی و گزارش‌های الکترونیکی را بر عهده دارد (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). این رویکرد پیشگیرانه می‌تواند تفاوت میان یک پرونده شفاف و یک پرونده پرریسک باشد.

علاوه بر این، در مواردی که مغایرت‌ها پیچیده و مبهم به نظر می‌رسند، استفاده از تکنیک‌های حسابداری قضایی برای تحلیل ردپای مالی و بازسازی رویدادها، نه تنها ابزاری برای دفاع در برابر ممیزی‌های غیرواقع‌بینانه است، بلکه به مؤدیان کمک می‌کند تا درک بهتری از نحوه بازرسی سازمان و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی خود داشته باشند (ویکی‌پدیا، حسابداری قضایی). شناسایی این نقاط ضعف و اصلاح آن‌ها با استفاده از فناوری، نه تنها یک تکلیف قانونی، بلکه یک ضرورت اقتصادی برای بقای واحد تجاری است (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴؛ سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). به عبارت دیگر، حرکت به سمت هوشمندسازی، مؤدیان را ناگزیر می‌سازد تا سطح دقت و شفافیت خود را با استانداردهای دیجیتالی سازمان امور مالیاتی هم‌تراز کنند.

از دیدگاه روان‌شناسی مالیاتی و تمکین، وجود ابزارهای شناسایی خودکار، احتمال کشف خطا و تقلب را به طور چشمگیری افزایش داده است و این خود می‌تواند اثر بازدارندگی قابل‌توجهی بر رفتار مؤدیان داشته باشد (کریشلر و همکاران، ۱۹۹۲). وقتی مؤدی بداند که تمامی تراکنش‌های او قابل ردیابی و انطباق است، انگیزه او برای کتمان درآمد یا دستکاری در صورت‌حساب‌ها کاهش می‌یابد (مک‌گی، ۲۰۱۱). در نهایت، تطبیق داده‌ها در سامانه الکترونیکی نه فقط یک فرآیند فنی، بلکه ابزاری برای بازگرداندن اعتماد به نظام مالیاتی و تضمین عدالت در توزیع بار مالیاتی است. حسابداران مالیاتی در این زیست‌بوم دیجیتال، نقش دیده‌بانانی را ایفا می‌کنند که با استفاده از دانش قوانین (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳) و تسلط بر ابزارهای نوین، از بروز

ریسک‌های مالیاتی ناخواسته جلوگیری کرده و مسیر انطباق پایدار را هموار می‌سازند (ربیعی، ۱۴۰۳).

۷. پیامدهای راهبردی تأخیر در تسلیم اظهارنامه مالیاتی

یکی از چالش‌های مکرر در نظام مالیاتی که عموماً به عنوان یک خطای اداری نادیده گرفته می‌شود، موضوع تأخیر در ارسال اظهارنامه مالیاتی است. برخلاف تصور برخی مؤدیان که ممکن است به دلیل سهل‌انگاری، مشکلات فنی یا درگیری‌های عملیاتی، مهلت قانونی ارسال اظهارنامه را نادیده بگیرند، قانون مالیات‌های مستقیم در این زمینه بسیار سخت‌گیرانه عمل می‌کند. بر اساس نص صریح قانون، تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مهلت مقرر قانونی، نه تنها یک تکلیف اداری، بلکه پیش‌شرط برخورداری از کلیه حقوق، تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). از این رو، حتی اگر اطلاعات مالی مؤدی دقیق، شفاف و مطابق با واقعیت باشد، عدم ارسال به‌موقع آن، به معنای خروج از دایره تمکین قانونی تلقی شده و پیامدهای سنگینی به همراه دارد.

اولین پیامد مستقیم این تأخیر، تعلق جرائم غیرقابل بخشش است که به عنوان جریمه عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر شناخته می‌شود. این جرائم علاوه بر اصل مالیات مطالبه شده، به عنوان بار مالی اضافی بر دوش واحدهای اقتصادی قرار می‌گیرد و می‌تواند حاشیه سود بنگاه را به طور معناداری کاهش دهد. اما آسیب جدی‌تر، محرومیت از امتیازات قانونی است. بسیاری از معافیت‌های مالیاتی، نرخ‌های صفر درصد، مشوق‌های صادراتی و بخشودگی‌های مقرر در قانون، منوط به تسلیم اظهارنامه در مهلت مقرر هستند. بنابراین، یک تأخیر چندروزه می‌تواند مؤدی را از حقوق قانونی خود محروم کرده و او را مشمول مالیات با نرخ کامل و حتی جرائم سنگین‌تری نماید (محسنی ملکی، ۱۴۰۰). مطالعات حوزه تمکین مالیاتی نشان می‌دهد که چنین خطاهایی، اگرچه ماهیت حسابداری ندارند، اما از دیدگاه مدیریت ریسک، ناکارآمدی ساختار نظارتی بنگاه را نشان می‌دهند (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴).

در فضای کسب‌وکارهای پیچیده امروزی، تأخیر در ارسال اظهارنامه اغلب ناشی از فقدان برنامه‌ریزی و ضعف در فرآیندهای داخلی است. هنگامی که یک واحد اقتصادی در مدیریت داده‌های خود با پیچیدگی‌های بیش از حد مواجه است یا سیستم حسابداری

آن آمادگی لازم برای بستن حساب‌ها و استخراج گزارش‌های مالیاتی را ندارد، احتمال بروز تأخیر به شدت افزایش می‌یابد (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). در این میان، نقش حسابداران و متخصصان مالیاتی به عنوان مدیران ریسک، حیاتی است. وظیفه حسابدار تنها ثبت رویدادهای مالی نیست، بلکه اطمینان از رعایت تمامی تشریفات قانونی، از جمله تقویم مالیاتی و رعایت دقیق مهلت‌های تسلیم گزارش‌ها، بخشی جدایی‌ناپذیر از مسئولیت حرفه‌ای آنان محسوب می‌شود (رامیرز-آلوارز، ۲۰۲۲). پژوهش‌ها تأکید دارند که حضور متخصصان مالیاتی در ساختار سازمان‌ها، همبستگی مستقیمی با بهبود سطح تمکین و کاهش خطاهای شکلی از قبیل تأخیر در ارسال اظهارنامه دارد (باتاگلیینی و همکاران، ۲۰۲۵).

از منظر حسابداری قضایی و بازرسی مالیاتی، تأخیر در تسلیم اظهارنامه می‌تواند به عنوان یک نشانه خطر تلقی شده و توجه ممیزان مالیاتی را برای بررسی‌های دقیق‌تر و شاید سخت‌گیرانه‌تر به پرونده جلب کند. سازمان امور مالیاتی در مواجهه با مؤدیانی که به تکالیف شکلی خود در زمان مقرر عمل نمی‌کنند، ممکن است رویکرد بازرسی خود را تغییر داده و با پیش‌فرض عدم شفافیت، به رسیدگی‌های مبتنی بر برآورد یا علی‌الرأس روی آورد (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). بنابراین، تأخیر، مسیر دفاع از حقوق مالیاتی را نیز دشوارتر می‌کند (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵). علاوه بر این، از منظر اخلاق مالیاتی، پایبندی به مهلت‌های قانونی بخشی از فرهنگ تمکین است که اعتماد میان مؤدی و نظام مالیاتی را تقویت می‌کند (مک‌گی، ۲۰۱۱).

در نهایت، برای کاهش این ریسک، سازمان‌ها باید زیرساخت‌های لازم برای پایش مستمر تکالیف مالیاتی و خودکارسازی فرآیند تهیه گزارش‌ها را فراهم آورند (اوسد، ۲۰۱۷). تکیه بر ابزارهای الکترونیکی و سامانه‌های یکپارچه مدیریت مالی، می‌تواند از خطاهای انسانی و تأخیرهای ناخواسته جلوگیری کرده و انضباط مالی مؤدی را تضمین نماید (ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳).

به طور خلاصه، ارسال به‌موقع اظهارنامه نه فقط یک وظیفه، بلکه یک استراتژی دفاعی در برابر ریسک‌های مالیاتی، جرائم غیرضروری و تضییع حقوق قانونی بنگاه در نظام مالیاتی کشور است که باید در اولویت برنامه‌های مدیریتی هر واحد اقتصادی قرار گیرد (ربیعی، ۱۴۰۳).

۸. اخلاق مالیاتی و رویکردهای رفتاری

تحقیقات و ادبیات موجود در حوزه مالیه عمومی نشان می‌دهد که رفتار مودیان در قبال تکالیف قانونی، تابعی از پیچیدگی‌های روان‌شناختی، اجتماعی و محیطی است. اگرچه به طور سنتی تصور می‌شد که احتمال کشف فرار مالیاتی و میزان مجازات‌های قانونی، دو عامل بازدارنده اصلی و محرک‌های اولیه در تمکین مودیان هستند (کیرچلر و همکاران، ۱۹۹۲)، اما مطالعات نوین بر این واقعیت تأکید دارند که ارعاب ناشی از جریمه به تنهایی برای تضمین سلامت نظام مالیاتی کافی نیست. در این میان، بُعد اخلاقی در حسابداری مالیاتی و مفهوم «تمکین داوطلبانه» جایگاهی بنیادین یافته است. دیدگاه‌های نظری در خصوص اخلاق فرار مالیاتی نشان می‌دهد که مودیان زمانی که ساختار قوانین را عادلانه، شفاف و کارآمد بدانند، تمایل بیشتری به همکاری صادقانه و افشای کامل درآمدهای خود خواهند داشت (مک‌گی، ۲۰۱۱).

در واقع، تمکین مالیاتی تنها یک فرآیند محاسباتی و فنی نیست، بلکه ریشه در باورهای اخلاقی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارد. زمانی که عدالت مالیاتی برقرار باشد و مودیان مشاهده کنند که منابع حاصل از مالیات به صورت بهینه در زیرساخت‌های عمومی هزینه می‌شود، انگیزه برای رفتارهای غیرقانونی نظیر کتمان درآمد به شدت کاهش می‌یابد (آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴). در این مسیر، حسابداران نه تنها به عنوان کارشناسان فنی، بلکه به عنوان مروجان اخلاق حرفه‌ای عمل می‌کنند. آنان با ارائه مشاوره صادقانه به مودیان و تأکید بر پیامدهای بلندمدت رعایت قانون، می‌توانند از انحرافات مالیاتی پیشگیری کنند (رامیریز-آلوارز، ۲۰۲۲). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که حضور متخصصان مالیاتی متعهد، با کاهش رفتارهای تهاجمی مالیاتی و افزایش دقت در گزارش‌گری مالی همراه است (باتاگلییینی و همکاران، ۲۰۲۵).

از سوی دیگر، باید میان فرار مالیاتی عمدی و خطاهای ناشی از ناآگاهی تفکیک قائل شد. بسیاری از اشتباهات ماهوی و شکلی در اظهارنامه‌ها، نه از روی سوءنیت، بلکه به دلیل پیچیدگی بیش از حد مقررات و تغییرات مداوم بخشنامه‌ها رخ می‌دهد (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴). در چنین شرایطی، آموزش مستمر و فرهنگ‌سازی مالیاتی به عنوان راهکاری مکمل برای کاهش ریسک‌های مالیاتی مطرح می‌شود. نظام‌های مالیاتی پیشرفته با استفاده از ابزارهای تکنولوژیک و شفاف‌سازی فرآیندها، سعی در کاهش این

پیچیدگی‌ها و تسهیل فرآیند تمکین دارند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷؛ ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳). در ایران نیز، قانون مالیات‌های مستقیم با تعیین چارچوب‌های مشخص، سعی در ایجاد توازن میان حقوق دولت و مودیان دارد، اما تحقق کامل این هدف مستلزم ارتقای دانش حقوقی و مالی جامعه اقتصادی است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

در موارد حاد که رفتارهای غیراخلاقی منجر به شبکه‌های پیچیده فرار مالیاتی و پول‌شویی می‌شود، حسابداری قضایی به عنوان ابزاری برای کشف حقیقت و مقابله با فساد وارد عمل می‌شود تا عدالت مالیاتی را تضمین نماید (ویکی‌پدیا، حسابداری قضایی). به طور کلی، شناسایی شاخص‌های رفتاری و تحریف‌های مالیاتی نشان می‌دهد که تقویت زیرساخت‌های اخلاقی در کنار نظارت‌های سیستمی، کارآمدترین مدل برای کاهش شکاف مالیاتی است (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰). بر اساس آموزه‌های تخصصی حسابداری مالیاتی، رعایت اصول اخلاقی و شفافیت در ارائه صورت‌های مالی، نه تنها ریسک رسیدگی‌های برآوردی را حذف می‌کند، بلکه اعتبار برند و پایداری بلندمدت واحد اقتصادی را در بازار تضمین می‌نماید (ربیعی، ۱۴۰۳). در نهایت، حسابداری مالیاتی با تلفیق دقت فنی و تعهد اخلاقی، می‌تواند به ابزاری قدرتمند برای تشخیص ریسک‌ها و ترویج فرهنگ تمکین در گزارش‌های مالی شرکت‌ها تبدیل شود (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵).

۹. نتیجه‌گیری و پیشنهادات راهبردی

تهیه صحیح اظهارنامه مالیاتی فراتر از یک وظیفه اداری ساده، فرآیندی استراتژیک و تخصصی است که نیازمند تلفیق دانش عمیق حسابداری مالیاتی با انضباط دقیق در مستندسازی و نگهداری اسناد مثبته می‌باشد. بر اساس تحلیل‌های جامع ارائه شده در این مقاله، حسابداری مالیاتی به عنوان ابزاری بنیادین برای شناسایی ریسک‌های مالی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها عمل کرده و میان شفافیت عملکرد اقتصادی و الزامات قانونی پیوند برقرار می‌کند (پوسپا و همکاران، ۲۰۲۵). یافته‌ها نشان می‌دهد که پیچیدگی قوانین مالیاتی و تعدد بخشنامه‌ها، مودیان را با چالش‌های جدی در تطبیق داده‌ها مواجه کرده است که تنها از طریق ارتقای دانش فنی و رعایت دقیق استانداردهای

گزارش‌گری قابل مدیریت است (ساپتونو و همکاران، ۲۰۲۴؛ ربیعی، فاضلی و خوشابری، ۱۴۰۳).

برای کاهش ریسک‌های مالیاتی و پیشگیری از فرار مالیاتی غیرعمدی، پیشنهاد می‌شود مودیان و واحدهای اقتصادی در گام نخست، بر استقرار سیستم‌های حسابداری یکپارچه و هوشمند سرمایه‌گذاری کنند. این سامانه‌ها باید قابلیت تطبیق لحظه‌ای داده‌های مالی با آخرین تغییرات قانون مالیات‌های مستقیم و الزامات سامانه مودیان را داشته باشند تا از بروز مغایرت‌های سیستمی جلوگیری شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۷؛ سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳). در گام دوم، بهره‌گیری از مشاوران و متخصصان مالیاتی مجرب ضرورتی انکارناپذیر است؛ حضور حسابداران متخصص نه تنها تمکین مالیاتی را بهبود می‌بخشد، بلکه مسیری ایمن برای بهره‌مندی از معافیت‌های بخش تولید، دانش‌بنیان و مشوق‌های قانونی فراهم می‌آورد که بسیاری از مودیان به دلیل عدم اطلاع از جزئیات حقوقی، از آن‌ها محروم می‌مانند (رامیریز-آلوارز، ۲۰۲۲؛ باتاگلیینی و همکاران، ۲۰۲۵).

علاوه بر این، سرمایه‌گذاری بر روی آموزش مستمر کارکنان بخش مالی در خصوص ضوابط اجرایی و استانداردهای جدید مالیاتی، ریسک خطاهای ماهوی و شکلی در تنظیم اظهارنامه را به حداقل می‌رساند (محسنی ملکی، ۱۴۰۰). رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و تعهد به شفافیت در افشای درآمدهای واقعی، نه تنها از بروز دعاوی حقوقی و جرائم سنگین پیشگیری می‌کند، بلکه اعتماد میان مودی و نظام مالیاتی را تقویت کرده و اعتبار اقتصادی بنگاه را در بازار سرمایه و شبکه بانکی ارتقا می‌بخشد (مک‌گی، ۲۰۱۱؛ آل-اسفور و مک‌گی، ۲۰۲۴؛ سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). در موارد پیچیده و در مواجهه با پرونده‌های با ریسک بالا، استفاده از رویکردهای حسابداری قضایی می‌تواند به عنوان ابزاری پیشگیرانه برای کشف خلأهای کنترلی و جلوگیری از سواستفاده‌های مالیاتی عمل کند (ویکی‌پدیا، حسابداری قضایی).

در نهایت، با توجه به گذار نظام مالیاتی از روش‌های سنتی به سمت نظارت‌های داده‌محور، احتمال کشف مغایرت‌ها و فرار مالیاتی به شدت افزایش یافته است و تکیه بر روش‌های قدیمی گزارش‌گری دیگر پاسخگو نخواهد بود (کیرچلر و همکاران، ۱۹۹۲). همان‌طور که در مباحث آموزشی و تخصصی تأکید شده است، انضباط مالی، دقت در ثبت هزینه‌های

قابل قبول و رعایت دقیق مهلت‌های قانونی، کلید گذار از بحران‌های مالیاتی به وضعیت پایدار و ایمن است (ربیعی، ۱۴۰۳). تداوم نظارت بر فرآیندهای مالی از بدو تشکیل رویداد تا مرحله نهایی تسلیم اظهارنامه، تنها راهکار قطعی برای کاهش هزینه‌های تمکین و پیشگیری از پیامدهای ناشی از تحریف مالیاتی در اقتصاد نوین ایران محسوب می‌شود.

۱۰. منابع

الف) منابع فارسی

ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). *اظهارات شفاهی در کلاس درس حسابداری مالیاتی ۱*، نیمسال اول تحصیلی ۱۴۰۳، دانشگاه تهران، دانشکدگان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری.

ربیعی، خ.، فاضلی، م.، و خوشابری، آی. (۱۴۰۳). ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی جهت کاهش فرار مالیاتی با رویکرد ISM. *فصلنامه حسابداری دولتی*، ۱۰(۲)، ۲۲۷–۲۴۴.

سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). *قانون مالیات‌های مستقیم*. بازیابی شده از https://qavanin.ir/

سمیعی، س. ک.، و همکاران. (۲۰۲۵). تحلیل موضوعی شاخص‌ها و مؤلفه‌های تحریف مالیاتی و فرار مالیاتی. *نشریه علمی حسابداری مالیاتی*.

محسنی ملکی، ط. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری. *مجله بین‌المللی پژوهش‌های حسابداری*.

ب) منابع انگلیسی

Al-Asfour, F., & McGee, R. W. (۲۰۲٤). *Tax evasion and tax compliance: What have we learned from the 100 most cited studies?* Springer.

Battaglini, M., Guiso, L., & Patacchini, E. (۲۰۲۵). Tax professionals and tax evasion. *Journal of the European Economic Association*.

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

McGee, R. W. (۲۰۱۱). *The ethics of tax evasion: Perspectives in theory and practice*. Springer.

OECD. (۲۰۱۷). *Technology tools to tackle tax evasion and tax fraud*. OECD Publications.

Puspa, E. S., Suyono, W. P., & Anugrah, S. (۲۰۲۵). The role of tax accounting in detecting tax risks in corporate financial reports. *International Journal of Law and Economy (INJOLE)*.

Ramírez-Álvarez, J. (۲۰۲۲). The accountant as a means to corporate tax compliance: Evidence from a randomized field experiment in Ecuador. *Latin American Research Review*.

Saptono, P. B., et al. (۲۰۲٤). Tax complexity and firm tax evasion: A cross-country study. *Economies*.

Wikipedia contributors. (n.d.). Forensic accounting. In *Wikipedia, The Free Encyclopedia*. Retrieved from https://en.wikipedia.org/wiki/Forensic_accounting

Pathological Analysis of Strategic Errors in Tax Return Preparation: An Approach to Reporting Risk Management and Transition to Intelligent Tax Systems

Haidar Rabiei[۱]
Farid Boutorabi[۲]

Abstract

Tax accounting, as the connecting link between financial reporting standards and legal requirements, plays a key role in economic transparency and the management of tax risks. The main objective of this study is a pathological analysis of taxpayers' substantive and formal errors in the preparation of tax returns, and to identify the behavioral and systemic drivers affecting tax compliance. This paper employs an analytical approach to examine challenges such as income concealment, failure to document operating expenses, neglect of legal exemption capacities, and the strategic consequences of delays in submitting tax returns.

The research findings indicate that a significant portion of tax distortions stems from regulatory complexity, weaknesses in internal control structures, and the mismatch between accounting data and government electronic systems. Furthermore, the results suggest that with the transition to intelligent tax systems and the implementation of platforms such as the "Taxpayer System" (Moadian System), the probability of detecting discrepancies has increased significantly, and traditional reporting approaches are no longer sufficient to meet the needs of financial discipline. From a behavioral perspective, the study emphasizes that the combination of professional ethics of accountants and the increased probability of error detection is the most effective strategy for improving voluntary compliance. Finally, the implementation of integrated accounting systems, the utilization of forensic accounting expertise in complex cases, and continuous training for financial staff are proposed as strategic solutions to reduce tax risks and prevent the imposition of non-forgivable penalties.

Keywords: Tax Accounting, Tax Return, Tax Compliance, Tax Evasion, Reporting Risk Management, Taxpayer System (Moadian System), Forensic Accounting, Tax Ethics.

[۱] Visiting Professor at the University of Tehran and Consultant in Financial, Economic, and Investment Strategies (alrabiei@ut.ac.ir)
[۲] Entrepreneur and Senior Consultant in Business and Modern Economic Strategies. faridboutorabi.biz@gmail.com

تحلیل سازوکارهای تشویقی و معافیتی در نظام مالیات بر درآمد اجاره ایران: گامی به سوی عدالت اجتماعی و ثبات بازار مسکن

حیدر ربیعی[۱]
کبری سهرابی[۲]

چکیده

این پژوهش با هدف تحلیل ظرفیت‌های قانون مالیات‌های مستقیم در حوزه مالیات بر درآمد اجاره و نقش آن در عدالت مالیاتی و تنظیم‌گری بازار مسکن انجام شده است. مسئله اصلی تحقیق آن است که با وجود پیش‌بینی مقررات متعدد در مواد ۵۲ تا ۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم، اجرای مؤثر مالیات بر درآمد املاک همچنان با چالش‌هایی مانند کتمان درآمد، قراردادهای صوری، سوءاستفاده از معافیت‌ها و دشواری شناسایی خانه‌های خالی مواجه است. روش تحقیق در این مقاله، توصیفی-تحلیلی و مبتنی بر بررسی مواد قانونی، تحلیل مفهومی مقررات مالیاتی و مطالعه نقش سامانه‌های اطلاعاتی در تشخیص هوشمند درآمدهای ملکی است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مواد ۵۲ و ۵۳ مبنای اصلی شناسایی و محاسبه درآمد اجاره را فراهم می‌کنند، ماده ۵۴ مکرر با وضع نرخ‌های تصاعدی برای خانه‌های خالی کارکردی بازدارنده و تنظیمی دارد، و مواد ۵۵ و ۵۷ با پیش‌بینی حمایت‌ها و معافیت‌های هدفمند، در جهت کاهش فشار مالیاتی بر مؤدیان واجد شرایط عمل می‌کنند. نتایج تحقیق بیانگر آن است که کارآمدی این مقررات وابسته به تکمیل و یکپارچه‌سازی سامانه ملی املاک و اسکان و سامانه معاملات املاک و مستغلات با پایگاه‌های داده مالیاتی است. بر این اساس، گذار از تشخیص سنتی به مالیات‌ستانی هوشمند می‌تواند ضمن کاهش فرار مالیاتی، به افزایش شفافیت بازار مسکن، حمایت از مستأجران و تحقق عدالت مالیاتی کمک کند.

کلیدواژگان: مالیات بر درآمد اجاره، قانون مالیات‌های مستقیم، خانه‌های خالی، سامانه ملی املاک و اسکان، عدالت مالیاتی.

[۱] استاد مدعو دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری alrabiei@ut.ac.ir
[۲] کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور. تهران و متخصص حسابداری بیمه و مالیاتی.

۱. مقدمه

نظام مالیاتی در اقتصادهای مدرن، فراتر از یک ابزار ساده برای تأمین بودجه عمومی، به عنوان یکی از کلیدی‌ترین اهرم‌های سیاست‌گذاری دولت در راستای تحقق عدالت اجتماعی و ثبات اقتصادی شناخته می‌شود. در این میان، «مالیات بر درآمد املاک و مستغلات» به دلیل پیوند مستقیم با بخش مسکن که یکی از حیاتی‌ترین نیازهای سبد خانوار و در عین حال از جذاب‌ترین حوزه‌های سرمایه‌گذاری است، جایگاهی استراتژیک دارد.

از منظر بازتوزیع ثروت، مالیات بر درآمد اجاره (موضوع مواد ۵۲ تا ۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم) با هدف بازپس‌گیری بخشی از رانت‌های اقتصادی ناشی از مالکیت املاک و هدایت آن به سوی منابع عمومی طراحی شده است. این سازوکار با پیش‌بینی معافیت‌های پایه برای اقشار کم‌درآمد (ماده ۵۷) و وضع نرخ‌های تصاعدی بر مالکان بزرگ، تلاش می‌کند تا فاصله طبقاتی را تعدیل نموده و از تمرکز بی‌رویه سرمایه در بخش غیرمولد مسکن جلوگیری کند.

از سوی دیگر، نقش تنظیم‌گری بازار[۱] در اصلاحات اخیر این قانون به وضوح برجسته شده است. دولت با استفاده از ابزار مالیات، تنها به دنبال کسب درآمد نیست؛ بلکه به دنبال تغییر رفتار کنشگران اقتصادی است. برای نمونه، وضع مالیات‌های بازدارنده بر خانه‌های خالی (ماده ۵۴ مکرر) با هدف افزایش عرضه و مقابله با احتکار مسکن، و همچنین پیش‌بینی مشوق‌های مالیاتی برای قراردادهای اجاره بلندمدت و رعایت سقف اجاره‌بها (اصلاحات ماده ۵۳)، همگی نشان‌دهنده گذار نظام مالیاتی ایران از یک رویکرد صرفاً «تحصیلی» به یک رویکرد «تنظیمی» است. این مقاله در نظر دارد با واکاوی ظرفیت‌های قانونی مواد ۵۲ تا ۵۸، به تحلیل این موضوع بپردازد که چگونه دقت در فرآیند تشخیص و وصول مالیات بر اجاره می‌تواند به شفافیت بازار مسکن و کارآمدی سیاست‌های حمایتی دولت منجر شود.

۲. مبانی قانونی و مفاهیم

چارچوب قانونی مالیات بر درآمد اجاره در نظام مالیاتی ایران عمدتاً بر مواد ۵۲ و ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم استوار است. ماده ۵۲ این قانون نقطه آغاز تعریف درآمد ناشی

[۱] Regulatory Role

از املاک محسوب می‌شود و درآمد حاصل از واگذاری حقوق نسبت به املاک را مشمول مالیات بر درآمد تعیین می‌کند. طبق این ماده، هر نوع منفعت اقتصادی که در نتیجه انتقال حقوق ملک، اعم از واگذاری حق انتفاع، حق کسب و پیشه، سرقفلی، یا حق بهره‌برداری ایجاد شود، به عنوان درآمد تلقی شده و مشمول مالیات است. این تعریف گسترده نشان می‌دهد که قانونگذار تنها به اجاره متعارف اکتفا نکرده و تمامی اشکال حقوقی بهره‌برداری از ملک را زیر چتر مالیاتی آورده است تا امکان فرار مالیاتی از طریق تغییر شکل ظاهری قراردادها کاهش یابد. این رویکرد با یافته‌های پژوهشی نیز هم‌سویی دارد؛ برای مثال، ربیعی (۱۴۰۳) اشاره می‌کند که تغییر عنوان قراردادها یکی از شایع‌ترین روش‌های تحریف درآمدهای ملکی است و بنابراین تعریف موسع ماده ۵۲ اقدامی پیشگیرانه برای جلوگیری از این پدیده به شمار می‌آید.

ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، هسته اصلی نظام مالیات بر درآمد اجاره است و نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات، مبنای محاسبه، نرخ‌ها، معافیت‌ها و استهلاکات را تعیین می‌کند. در این ماده تصریح شده است که درآمد مشمول مالیات املاک اجاری عبارت است از کل مال‌الاجاره اعم از نقدی یا غیرنقدی، پس از کسر نرخ ثابت ۲۵ درصد بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک. این کسر ۲۵ درصدی در واقع نوعی استهلاک استاندارد و یکسان برای همه املاک محسوب می‌شود که قانونگذار با هدف ساده‌سازی فرآیند تشخیص، کاهش دعاوی، و ایجاد وحدت رویه آن را انتخاب کرده است. اگرچه این نرخ استاندارد برای برخی املاک قدیمی‌تر یا املاکی با هزینه نگهداری بالا مناسب نیست، اما مزیت آن کاهش اختلافات مالیاتی و تسهیل محاسبه است. ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) در بررسی نظام‌های مالیاتی هوشمند تأکید می‌کنند که سادگی و استاندارد بودن محاسبات، از ارکان اصلی کاهش فرار مالیاتی در نظام‌های الکترونیکی است، زیرا هرگونه پیچیدگی در محاسبه فضای تفسیرپذیری و پنهان‌کاری را افزایش می‌دهد.

در ماده ۵۳ همچنین بین دو نوع درآمد اجاره تمایز مهمی ایجاد شده است: اجاره ای که مالک دریافت می‌کند و اجاره‌ای که شخص غیرمالک از طریق واگذاری حق استفاده به دیگری به دست می‌آورد. در حالت دوم، درآمد مشمول مالیات موجر غیرمالک برابر است

با مابه‌التفاوت مبلغی که از مستأجر دریافت می‌کند و مبلغی که خود به مالک اصلی پرداخت کرده است. این تمایز مانع از تحمیل مالیات مضاعف می‌شود و نشان می‌دهد که قانونگذار به اصل واقعیت اقتصادی قراردادها توجه داشته است. همچنین پیش‌بینی این حالت باعث می‌شود که درآمدهای ناشی از واسطه‌گری در اجاره ملک، که در بسیاری از شهرهای بزرگ رواج یافته، از شمول مالیات خارج نشود. محسنی ملکی (۱۴۰۰) نیز بیان می‌کند که یکی از بسترهای فرار مالیاتی در بخش املاک، استفاده از واسطه‌ها برای پنهان کردن مبلغ واقعی اجاره است و این ماده دقیقاً برای پوشش چنین خلأیی وضع شده است.

ماده ۵۳ مجموعه گسترده‌ای از تبصره‌ها را نیز دربر دارد که بخشی از آنها ناظر بر معافیت‌ها و بخشی دیگر ناظر بر تعیین تکالیف دستگاه‌ها، سازمان‌ها و اشخاص حقوقی است. از جمله این تبصره‌ها، مقرره‌ای است که اگر پدر یا مادر یا فرزندان و همسر صاحب ملک، خود در ملک سکونت داشته باشند و مابه‌الاجاره‌ای پرداخت نشود، مالیاتی بر آن تعلق نمی‌گیرد. این تبصره نوعی به رسمیت شناختن روابط خانوادگی و پرهیز از تحمیل هزینه غیرمنطقی به خانوارهاست. در برخی موارد نیز قانونگذار اجاره‌بهای غیرنقدی مانند تحویل کالا یا خدمات را به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی کرده است، که خود گامی مهم برای جلوگیری از شکل‌گیری قراردادهای صوری و انحراف از شفافیت است. سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) در تحلیل الگوهای تحریف مالیاتی تأکید می‌کنند که یکی از روش‌های پنهان‌سازی درآمدها، انتقال منافع به صورت غیرنقدی است و قانونگذار باید این موارد را صریحاً پیش‌بینی کند؛ ماده ۵۳ نمونه‌ای از این رویکرد است.

از منظر عملیاتی، تشخیص درآمد مشمول مالیات بر اساس ماده ۵۳ دیگر صرفاً یک فرآیند دستی یا متکی بر ارائه قراردادها نیست، بلکه بر پایه داده‌های سامانه‌های برخط انجام می‌شود. نقش سامانه ملی املاک و اسکان در شناسایی مالک، مستأجر، مساحت، نوع کاربری و وضعیت سکونت ملک، یکی از مهم‌ترین ابزارهای اعتبارسنجی ادعای مؤدی درباره میزان اجاره است. همچنین اطلاعات سامانه معاملات املاک و مستغلات که قراردادهای رسمی و عادی در آن ثبت می‌شود، به سازمان امور مالیاتی امکان می‌دهد تا اجاره‌بهای ابرازی را با اجاره‌های منطقه‌ای مقایسه کرده و در صورت مشاهده مغایرت، از اختیار قانونی خود در ماده ۵۴ برای تعیین درآمد اجاره بر اساس املاک مشابه استفاده

کند. این پیوند میان مواد قانونی و سامانه‌های هوشمند، نمود گذار تدریجی نظام مالیاتی ایران از روش‌های سنتی به سمت نظام داده‌محور است که به گفته ربیعی (۱۴۰۳)، در کاهش مصادیق فرار مالیاتی و تحریف اطلاعات نقش تعیین‌کننده دارد.

مواد ۵۲ و ۵۳ نه تنها مبانی حقوقی مالیات بر درآمد اجاره را تبیین می‌کنند، بلکه نشان می‌دهند که قانونگذار در سال‌های اخیر به سمت طراحی سیستمی حرکت کرده که قادر است انواع شکل‌های واقعی و بالقوه درآمد ملکی را شناسایی کند، هزینه‌های تشخیص را کاهش دهد و با تکیه بر سامانه‌های اطلاعاتی، فرآیند برآورد درآمد را از حالت تخمینی به حالت مبتنی بر داده تبدیل نماید. این بنیان حقوقی و اجرایی، پایه‌ای برای تحلیل‌های اقتصادی و سیاستی در بخش‌های بعدی مقاله فراهم می‌کند.

۳. تحلیل معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی

نظام مالیاتی ایران در بخش درآمد املاک، تنها بر جنبه‌های درآمدزایی تمرکز ندارد، بلکه از طریق طراحی معافیت‌ها و مشوق‌های هدفمند، به دنبال تحقق اهداف اجتماعی و تنظیم‌گری در بازار مسکن است. یکی از کلیدی‌ترین این سازوکارها، معافیت‌های زیربنایی موضوع تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم است. طبق این مقرره، در شهر تهران املاک مسکونی با مجموع زیربنای مفید تا ۱۵۰ متر مربع و در سایر نقاط کشور تا ۲۰۰ متر مربع از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره معاف هستند. فلسفه اصلی این معافیت، حمایت از خرده‌مالکان و جلوگیری از افزایش فشار مالی بر مستأجران در واحدهای کوچک و متوسط است. با این حال، تشخیص دقیق این معافیت مستلزم تجمیع اطلاعات مالکیت در سطح کشور است تا از سوءاستفاده‌های احتمالی جلوگیری شود. در این راستا، سامانه ملی املاک و اسکان نقشی حیاتی ایفا می‌کند، زیرا با ثبت دقیق متراژ و تعداد املاک تحت تملک هر شخص، مانع از آن می‌شود که مالکان بزرگ با تفکیک صوری املاک خود، از این معافیت بهره‌مند شوند. ربیعی (۱۴۰۳) در تحلیل این معافیت‌ها خاطرنشان می‌کند که هدف اصلی، تمرکز مالیاتی بر دهک‌های بالای درآمدی و مالکان عمده است تا عدالت عمودی در نظام مالیاتی حفظ شود.

علاوه بر معافیت‌های ثابت زیربنایی، در اصلاحات جدید قانون که تحت عنوان قانون ساماندهی بازار زمین، مسکن و اجاره‌بها به ماده ۵۳ الحاق شده است، مشوق‌های جدیدی

برای ایجاد ثبات در بازار اجاره پیش‌بینی شده است. این مشوق‌ها شامل تخفیف‌های گسترده مالیاتی برای مالکانی است که اقدام به انعقاد قراردادهای بلندمدت می‌کنند. بر این اساس، چنانچه قرارداد اجاره برای مدت دو سال منعقد شود، ۷۰ درصد درآمد مشمول مالیات آن ملک و در صورت انعقاد قرارداد برای مدت سه سال و بیشتر، ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از اجاره از مالیات معاف خواهد بود. این رویکرد تحولی در سیاست‌گذاری مالیاتی محسوب می‌شود که هدف آن انتقال از قراردادهای کوتاه‌مدت و پرتلاطم به سمت قراردادهای پایدار و امن برای مستأجران است. سامانه معاملات املاک و مستغلات در این فرآیند ابزار کنترلی اصلی دولت است؛ چرا که ثبت رسمی این قراردادها و درج کدرهگیری معتبر در سامانه، تنها راه احراز صلاحیت مالک برای بهره‌مندی از این تخفیف‌های چشمگیر است. سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) تأکید می‌کنند که این نوع مشوق‌های رفتاری می‌تواند انگیزه مالکان را برای همراهی با سیاست‌های دولت افزایش داده و نرخ تحریف مالیاتی را به شکل معناداری کاهش دهد.

بخش دیگری از سیاست‌های حمایتی در ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم متبلور شده است که به معافیت اشخاص حقیقی فاقد درآمد اختصاص دارد. طبق این ماده، شخصی که هیچ‌گونه درآمدی به غیر از اجاره ملک ندارد، تا سقف معافیت پایه سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون، از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره معاف است. این حکم قانونی یک تور ایمنی برای اقشاری است که ملک تنها سرمایه و منبع معیشت آنان محسوب می‌شود، مانند بازنشستگان یا افرادی که توان اشتغال ندارند. البته قانونگذار برای جلوگیری از فرار مالیاتی، ارائه اظهارنامه مخصوص موضوع این ماده را الزامی کرده و جریمه‌های سنگینی برای اظهار خلاف واقع در نظر گرفته است. محسنی ملکی (۱۴۰۰) بیان می‌دارد که عدم شفافیت در درآمدهای جانبی مؤدیان یکی از چالش‌های اصلی در اجرای ماده ۵۷ است. در اینجا پیوند میان سامانه ملی املاک و اسکان و پایگاه‌های داده سازمان امور مالیاتی و بانک مرکزی اهمیت می‌یابد تا اطمینان حاصل شود که متقاضی این معافیت، واقعاً فاقد درآمدهای مشمول مالیات دیگر در سایر بخش‌ها است.

علاوه بر این، در تبصره‌های الحاقی جدید، مشوق‌های دیگری نیز برای گروه‌های خاص در نظر گرفته شده است. برای مثال، مالکانی که ملک خود را به خانوارهای تحت پوشش نهادهای حمایتی مانند کمیته امداد یا سازمان بهزیستی اجاره می‌دهند، یا مالکانی که

اجاره‌بهای خود را در سطحی پایین‌تر از ارزش منطقه‌ای تعیین‌شده توسط وزارت راه و شهرسازی ثبت می‌کنند، مشمول تخفیف‌های مالیاتی تا ۱۰۰ درصد می‌شوند.

این سطح از جزئیات در قانون نشان‌دهنده هوشمندسازی سیاست‌های مالیاتی است. ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) در مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی خود مطرح می‌کنند که چنین مشوق‌هایی تنها زمانی کارآمد هستند که سیستم‌های اطلاعاتی بتوانند به صورت خودکار و بدون دخالت ممیز، استحقاق مؤدی را تشخیص دهند.

استفاده از داده‌های سامانه معاملات املاک برای راستی‌آزمایی مبالغ اجاره و تطبیق آن با شاخص‌های تورمی، نمونه‌ای از این مدیریت هوشمند است که به شفافیت بازار کمک شایانی می‌کند.

تحلیل مجموع این معافیت‌ها و مشوق‌ها نشان می‌دهد که قانونگذار به دنبال ایجاد تعادل میان وصول مالیات و حمایت از معیشت عمومی است. تفکیک قائل شدن بین مالکان بر اساس متراژ ملک، مدت قرارداد و وضعیت اقتصادی مالک (موضوع ماده ۵۷)، نظام مالیاتی املاک را از یک سیستم ساده وصول‌محور به یک ابزار پیچیده تنظیم‌گر تبدیل کرده است.

با این حال، موفقیت این ابزارها به شدت به یکپارچگی داده‌ها در سامانه‌های حاکمیتی وابسته است. سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) معتقدند که هرگونه نقص در تبادل اطلاعات بین سامانه املاک و اسکان و سازمان امور مالیاتی می‌تواند این معافیت‌ها را به منفذی برای فرار مالیاتی تبدیل کند، در حالی که هماهنگی کامل این سامانه‌ها می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌های تمکین و افزایش عدالت در توزیع بار مالیاتی در جامعه شود.

این فرآیند نه تنها باعث شناسایی هوشمند درآمدهای واقعی می‌شود، بلکه اعتماد عمومی به نظام مالیاتی را از طریق اعمال دقیق و عادلانه معافیت‌ها تقویت می‌کند.

۴. بررسی ضمانت اجراهای قانونی و جرایم

ضمانت اجراهای قانونی در نظام مالیات بر درآمد اجاره، بخش تکمیلی و ضروری قواعد تشخیص و وصول مالیات محسوب می‌شوند. اگر مواد ۵۲ و ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوب شناسایی درآمد مشمول مالیات و نحوه محاسبه آن را مشخص می‌کنند، مواد ۵۴ مکرر و ۵۷ نقش بازدارنده و انتظام‌بخش دارند.

این مواد ناظر بر دو موقعیت مهم هستند:
نخست، حالتی که مالک با خالی نگه داشتن واحد مسکونی، از عرضه ملک به بازار اجاره خودداری می‌کند؛
دوم، حالتی که مؤدی برای استفاده از معافیت قانونی، اطلاعات خلاف واقع ارائه می‌دهد یا درآمد خود را کتمان می‌کند.
از این منظر، ضمانت اجراهای مالیاتی فقط ابزار تنبیهی نیستند، بلکه بخشی از سازوکار تنظیم‌گری بازار مسکن، حمایت از مستأجران، کاهش سوداگری ملکی و افزایش شفافیت اقتصادی به شمار می‌روند.
ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مهم‌ترین مصادیق ورود قانونگذار به حوزه تنظیم بازار مسکن از مسیر مالیات است. فلسفه این ماده آن است که مالکیت بر واحد مسکونی، به‌ویژه در شهرهای بزرگ، صرفاً یک حق خصوصی بدون آثار اجتماعی نیست؛ بلکه نگهداری واحدهای مسکونی خالی در شرایط کمبود عرضه، می‌تواند موجب تشدید التهاب در بازار اجاره، افزایش قیمت مسکن، کاهش دسترسی خانوارها به سرپناه مناسب و شکل‌گیری رفتارهای سوداگرانه شود.
بنابراین قانونگذار با پیش‌بینی مالیات بر خانه‌های خالی، تلاش کرده است هزینه اقتصادی خالی نگه داشتن ملک را افزایش دهد تا مالک میان دو گزینه قرار گیرد: یا ملک را وارد بازار فروش یا اجاره کند، یا بابت عدم عرضه آن هزینه مالیاتی بپردازد. این رویکرد نشان می‌دهد که مالیات بر خانه‌های خالی بیش از آنکه صرفاً منبع درآمد دولت باشد، ابزاری برای اصلاح رفتار مالکان و افزایش عرضه مؤثر در بازار مسکن است.
بر اساس ماده ۵۴ مکرر، واحدهای مسکونی واقع در شهرهای بالای یکصد هزار نفر جمعیت، در صورتی که در هر سال مالیاتی بیش از مدت مقرر قانونی خالی بمانند، مشمول مالیات خواهند شد.
در متن قانون، مبنای محاسبه این مالیات به مالیات بر درآمد اجاره پیوند خورده است؛ یعنی ابتدا ارزش اجاری ملک بر اساس ضوابط قانونی تعیین می‌شود و سپس مالیات خانه خالی با اعمال ضرایب مقرر نسبت به مالیات اجاره محاسبه می‌گردد. این پیوند از نظر تحلیلی اهمیت زیادی دارد، زیرا نشان می‌دهد قانونگذار برای شناسایی ظرفیت درآمدی ملک، به درآمد فرضی اجاره اتکا کرده است.

به بیان دیگر، اگر ملکی در بازار اجاره عرضه می‌شد، درآمدی ایجاد می‌کرد و دولت می‌توانست از محل آن مالیات دریافت کند؛ بنابراین خالی نگه داشتن ملک نباید موجب حذف کامل این ظرفیت مالیاتی شود. از همین رو، مالیات خانه‌های خالی نوعی مالیات بر درآمد تحقق‌نیافته یا درآمد بالقوه ملک نیز تلقی می‌شود، هرچند در قالب مستقل و با هدف تنظیم‌گری وضع شده است.

ضرایب تصاعدی مقرر در ماده ۵۴ مکرر نیز بیانگر شدت گرفتن واکنش قانونگذار نسبت به استمرار خالی ماندن ملک است. به موجب سازوکار این ماده، هرچه مدت خالی بودن واحد مسکونی استمرار بیشتری پیدا کند، بار مالیاتی آن نیز افزایش می‌یابد.

این تصاعد مالیاتی، منطق بازدارندگی دارد؛ یعنی قانونگذار میان مالکی که به‌طور موقت و به دلایل عادی، ملک او خالی مانده است و مالکی که به صورت مستمر ملک را از چرخه مصرف خارج می‌کند، تفاوت قائل شده است. در واقع، مالیات در سال‌های بعدی شدت بیشتری پیدا می‌کند تا نگهداری طولانی‌مدت واحد خالی از نظر اقتصادی غیرمقرون‌به‌صرفه شود. این شیوه، با منطق مالیات‌های تنظیمی سازگار است؛ زیرا هدف اصلی آن صرفاً دریافت مالیات نیست، بلکه تغییر الگوی رفتاری مالکان و کاهش انگیزه احتکار مسکن است. ربیعی (۱۴۰۳) نیز در تحلیل کارکرد مالیات‌های حوزه املاک تأکید می‌کند که مالیات زمانی کارکرد اصلاحی دارد که هزینه رفتار غیرشفاف یا ضدبازاری را بیش از منفعت حاصل از آن قرار دهد. با وجود این، کارآمدی ماده ۵۴ مکرر به شدت وابسته به امکان شناسایی دقیق خانه‌های خالی است. در گذشته، یکی از مهم‌ترین مشکلات اجرای چنین مقرراتی، اتکای بیش از حد به گزارش‌های دستی، اطلاعات ناقص محلی یا خوداظهاری مؤدیان بود. اما در ساختار جدید، سامانه ملی املاک و اسکان نقش محوری در تشخیص وضعیت سکونت، مالکیت، اقامتگاه اصلی و فرعی، و خالی بودن واحدهای مسکونی دارد. این سامانه با گردآوری اطلاعات مربوط به کد ملی اشخاص، کد پستی املاک، وضعیت سکونت، نوع بهره‌برداری و اطلاعات خانوار، امکان شناسایی نظام‌مند واحدهای فاقد سکنه را فراهم می‌کند.

در کنار آن، سامانه معاملات املاک و مستغلات نیز از طریق ثبت قراردادهای اجاره و خرید و فروش، داده‌های لازم برای تشخیص عرضه یا عدم عرضه ملک در بازار را در

اختیار نهادهای مالیاتی قرار می‌دهد. بنابراین، اجرای مؤثر ماده ۵۴ مکرر بدون اتصال داده‌های این دو سامانه و تبادل اطلاعات میان وزارت راه و شهرسازی، سازمان امور مالیاتی و سایر مراجع ذی‌ربط ممکن نیست.

نقش سامانه معاملات املاک و مستغلات در این زمینه از دو جهت اهمیت دارد. نخست آنکه اگر برای ملکی قرارداد اجاره معتبر ثبت شده باشد، اصل بر آن است که ملک خالی نیست و اطلاعات قراردادی می‌تواند در فرآیند تشخیص مالیات اجاره مورد استفاده قرار گیرد. دوم آنکه نبود قرارداد ثبت‌شده، در کنار نبود اطلاعات سکونتی در سامانه ملی املاک و اسکان، می‌تواند یکی از نشانه‌های اولیه خالی بودن ملک باشد. البته این امر به تنهایی برای تشخیص قطعی کافی نیست و باید با سایر داده‌ها مانند مصرف آب، برق، گاز، وضعیت اقامتگاه خانوار و اطلاعات هویتی ساکنان احتمالی تطبیق داده شود. ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) در مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی، بر همین ضرورت تأکید می‌کنند و معتقدند که کاهش فرار مالیاتی در نظام‌های نوین، مستلزم اتصال پایگاه‌های اطلاعاتی و حرکت از ممیزی سنتی به سمت تشخیص داده‌محور است.

از منظر آسیب‌شناسی، ماده ۵۴ مکرر با وجود ظرفیت بالای تنظیمی، در اجرا با چالش‌هایی روبه‌رو است. یکی از چالش‌ها، امکان ثبت اطلاعات صوری در سامانه‌هاست؛ برای مثال، ممکن است مالک برای فرار از مالیات خانه خالی، ملک را به صورت صوری به نام یکی از اعضای خانواده به عنوان محل سکونت اعلام کند، بدون آنکه سکونت واقعی در ملک وجود داشته باشد. چالش دیگر، ثبت قراردادهای اجاره غیرواقعی یا کم‌اظهاری مبلغ اجاره در سامانه معاملات املاک و مستغلات است. در چنین مواردی، اگر سامانه‌ها صرفاً بر خوداظهاری اشخاص متکی باشند، هدف قانونگذار محقق نمی‌شود. سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) در تحلیل شاخص‌های تحریف و فرار مالیاتی نشان می‌دهند که یکی از مهم‌ترین الگوهای تحریف، ایجاد ظاهر قانونی برای پنهان کردن واقعیت اقتصادی معامله است.

بنابراین، کارآمدی ماده ۵۴ مکرر مستلزم آن است که داده‌های ثبتی، سکونتی و معاملاتی به صورت هوشمند با یکدیگر تطبیق داده شوند و موارد پرریسک برای رسیدگی دقیق‌تر شناسایی گردند. ضمانت اجرای دوم در حوزه مالیات بر درآمد اجاره، مربوط به ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم است. این ماده در ظاهر یک حکم حمایتی است؛ زیرا به

اشخاص حقیقی‌ای که فاقد هرگونه درآمد دیگری هستند و تنها درآمد آنان از محل اجاره ملک تأمین می‌شود، اجازه می‌دهد تا از معافیت مقرر تا سقف معافیت ماده ۸۴ بهره‌مند شوند. با این حال، همین حکم حمایتی می‌تواند در صورت نبود نظارت کافی به بستری برای فرار مالیاتی تبدیل شود. به همین دلیل، قانونگذار استفاده از این معافیت را مشروط به تسلیم اظهارنامه مخصوص کرده و برای اظهار خلاف واقع ضمانت اجرا در نظر گرفته است. بر اساس منطق این ماده، مؤدی نمی‌تواند صرفاً با ادعای نداشتن درآمد دیگر، از مالیات معاف شود؛ بلکه باید وضعیت درآمدی خود را اظهار کند و مسئولیت صحت اطلاعات ارائه‌شده را بپذیرد.

اهمیت ماده ۵۷ از آن جهت است که میان حمایت مالیاتی و جلوگیری از سوءاستفاده تعادل برقرار می‌کند. اگر فردی واقعاً فاقد درآمد دیگر باشد و اجاره ملک تنها منبع معیشت او محسوب شود، معافیت مالیاتی می‌تواند ابزار حمایتی عادلانه‌ای باشد. اما اگر شخص دارای درآمدهای دیگری مانند درآمد شغلی، تجاری، حرفه‌ای یا سایر منابع مشمول مالیات باشد و با کتمان آن‌ها خود را مشمول معافیت معرفی کند، این رفتار مصداق تحریف مالیاتی و اخلال در عدالت مالیاتی است. در چنین حالتی، جریمه اظهارنامه خلاف واقع نقش بازدارنده دارد و مانع از آن می‌شود که معافیت‌های حمایتی به ابزاری برای فرار مالیاتی تبدیل شوند. محسنی ملکی (۱۴۰۰) نیز تأکید می‌کند که یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، پایین بودن احتمال کشف تخلف و ناکافی بودن هزینه تخلف در مقایسه با منفعت حاصل از آن است؛ از این رو، ضمانت اجرا زمانی مؤثر است که هم احتمال شناسایی تخلف بالا باشد و هم جریمه آن اثر بازدارنده واقعی ایجاد کند. در ماده ۵۷، کتمان درآمد یا ارائه اظهارنامه خلاف واقع اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا موضوع آن صرفاً کم‌اظهاری اجاره نیست، بلکه ادعای نادرست درباره وضعیت کلی درآمدی مؤدی است. به عبارت دیگر، ممکن است مبلغ اجاره ملک به درستی اعلام شده باشد، اما مؤدی با پنهان کردن سایر درآمدهای خود، به ناحق از معافیت استفاده کند. در این حالت، تخلف نه در تعیین اجاره‌بها، بلکه در اظهار وضعیت درآمدی رخ داده است.

این مسئله نشان می‌دهد که رسیدگی به ماده ۵۷ نیازمند اطلاعات گسترده‌تر از صرف قرارداد اجاره است. سازمان امور مالیاتی باید بتواند اطلاعات درآمدی مؤدی را از منابع

مختلف بررسی کند؛ از جمله سوابق حقوق و دستمزد، فعالیت‌های تجاری، تراکنش‌های مالی، اطلاعات اشخاص حقوقی، سوابق بیمه‌ای و سایر پایگاه‌های داده مرتبط.

در این زمینه، سامانه‌های الکترونیکی نقش اساسی دارند، زیرا امکان کشف مغایرت میان اظهار مؤدی و داده‌های واقعی را فراهم می‌کنند. سامانه ملی املاک و اسکان در اجرای ماده ۵۷ از این جهت اهمیت دارد که مالکیت‌ها و وضعیت بهره‌برداری از املاک را آشکار می‌سازد. برای مثال، شخصی که مدعی است تنها یک ملک اجاری دارد و فاقد درآمد دیگر است، ممکن است در واقع مالک چندین ملک باشد یا از چند محل اجاره دریافت کند. اتصال اطلاعات املاک این شخص به پرونده مالیاتی او می‌تواند مانع از استفاده نادرست از معافیت شود. همچنین سامانه معاملات املاک و مستغلات می‌تواند میزان واقعی اجاره‌های ثبت‌شده، تعداد قراردادهای فعال و هویت طرفین قرارداد را مشخص کند.

اگر اطلاعات این سامانه با اظهارنامه مؤدی تطبیق داده شود، امکان شناسایی موارد کتمان درآمد افزایش می‌یابد. ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) معتقدند که نظام مالیات الکترونیکی زمانی می‌تواند فرار مالیاتی را کاهش دهد که میان داده‌های ابرازی مؤدی و داده‌های مستقل بیرونی امکان تطبیق هوشمند وجود داشته باشد. از منظر تحلیلی، جریمه اظهارنامه خلاف واقع در ماده ۵۷ را باید مکمل معافیت دانست، نه در تعارض با آن. هدف قانونگذار آن نیست که اشخاص کم‌درآمد یا فاقد درآمد را تحت فشار قرار دهد، بلکه می‌خواهد مرز میان حمایت مشروع و سوءاستفاده مالیاتی را مشخص کند. به همین دلیل، ماده ۵۷ در عین پیش‌بینی معافیت، تکلیف به اظهار صحیح را نیز مقرر کرده است. این ساختار با اصول عدالت مالیاتی سازگار است؛ زیرا عدالت مالیاتی فقط به معنای کاهش مالیات اقشار آسیب‌پذیر نیست، بلکه به معنای جلوگیری از برخورداری ناحق اشخاص غیرمشمول از مزایای قانونی نیز هست. اگر افراد دارای درآمدهای متعدد بتوانند با اظهار خلاف واقع از معافیت بهره‌مند شوند، بار مالیاتی به صورت ناعادلانه بر دوش مؤدیان شفاف و قانون‌مدار منتقل می‌شود و اعتماد عمومی به نظام مالیاتی کاهش می‌یابد.

ماده ۵۴ مکرر و ماده ۵۷ دو چهره متفاوت اما مکمل از ضمانت اجراهای مالیاتی در حوزه املاک را نشان می‌دهند. ماده ۵۴ مکرر با هدف مقابله با احتکار مسکن و افزایش عرضه واحدهای مسکونی، رفتار مالکان در بازار را هدف قرار می‌دهد و از طریق ضرایب تصاعدی،

هزینه خالی نگه داشتن ملک را افزایش می‌دهد. در مقابل، ماده ۵۷ بر صحت اطلاعات اظهارشده توسط مؤدی تمرکز دارد و با جریمه اظهارنامه خلاف واقع، مانع از سوءاستفاده از معافیت‌های حمایتی می‌شود. نقطه مشترک هر دو ماده، وابستگی جدی به شفافیت اطلاعات و کارآمدی سامانه‌های الکترونیکی است. سامانه ملی املاک و اسکان و سامانه معاملات املاک و مستغلات، در صورتی که به‌درستی تکمیل، به‌روزرسانی و به سازمان امور مالیاتی متصل شوند، می‌توانند اجرای این ضمانت اجراها را از حالت واکنشی و سنتی به سمت نظارت هوشمند، پیشگیرانه و داده‌محور هدایت کنند.

چنین رویکردی نه تنها امکان کشف خانه‌های خالی و اظهارنامه‌های خلاف واقع را افزایش می‌دهد، بلکه با کاهش زمینه‌های فرار مالیاتی، تحقق عدالت مالیاتی و ثبات بازار مسکن را نیز تقویت می‌کند (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳؛ سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵). نرخ‌های مالیاتی خانه‌های خالی در ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، یکی از روشن‌ترین نمونه‌های استفاده از ابزار مالیات برای مهار احتکار مسکن و افزایش عرضه واحدهای مسکونی به بازار اجاره و فروش است.

در مواد قانون مالیات‌های مستقیم، تصریح شده است که واحد مسکونی واقع در شهرهای بالای ۱۰۰ هزار نفر جمعیت، اگر بیش از ۱۲۰ روز در سال خالی بماند، مشمول مالیات می‌شود و این مالیات به‌صورت تصاعدی در سال‌های مختلف افزایش می‌یابد؛ به‌گونه‌ای که در سال اول ۶ برابر، در سال دوم ۱۲ برابر و از سال سوم به بعد ۱۸ برابر مالیات متعلقه یا مالیات بر درآمد اجاره محاسبه می‌شود. از منظر تحلیلی، این تصاعد نرخ‌ها نشان می‌دهد که قانونگذار به‌جای برخورد یک‌باره و ثابت، سازوکاری پلکانی طراحی کرده است تا نگهداری طولانی‌مدت واحد خالی از نظر اقتصادی به‌صرفه نباشد و مالک ناگزیر شود ملک را وارد چرخه مصرف کند. این منطق با رویکرد بازدارندگی سازگار است و در ادبیات مالیاتی نیز به‌عنوان یکی از روش‌های مؤثر برای کاهش رفتارهای سوداگرانه شناخته می‌شود (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰). در این چارچوب، سامانه ملی املاک و اسکان نقش اصلی را در شناسایی خانه‌های خالی ایفا می‌کند، زیرا داده‌های مربوط به مالکیت، محل سکونت، کدپستی، وضعیت بهره‌برداری و خالی بودن واحد را گردآوری و برای تشخیص هوشمند در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می‌دهد.

در کنار آن، سامانه معاملات املاک و مستغلات نیز از جهت ثبت قراردادهای واقعی اجاره و خرید و فروش اهمیت دارد؛ زیرا فقدان قرارداد ثبت‌شده در کنار نبود داده سکونتی معتبر، می‌تواند قرینه‌ای برای خالی بودن ملک باشد یا دست‌کم پرونده را برای بررسی دقیق‌تر در معرض ریسک قرار دهد. به همین دلیل، اجرای صحیح ماده ۵۴ مکرر فقط با اتکا به متن قانون ممکن نیست، بلکه نیازمند هم‌پوشانی سامانه‌ای و تحلیل داده‌محور است؛ موضوعی که ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) آن را شرط اساسی کاهش فرار مالیاتی در نظام‌های الکترونیکی می‌دانند. ربیعی (۱۴۰۳) نیز در اظهارات آموزشی خود بر این نکته تأکید کرده است که هرجا مالیات بر رفتار مالک اثر تنظیمی دارد، سامانه‌های اطلاعاتی باید امکان تشخیص دقیق و بدون تأخیر را فراهم کنند.

سال یا مرحله شمول	ضریب مالیات خانه خالی	مبنای محاسبه	توضیح تحلیلی
سال اول	۶ برابر	مالیات متعلقه یا مالیات بر درآمد اجاره	مرحله آغازین بازدارندگی؛ هدف، واداشتن مالک به عرضه ملک در کوتاه‌ترین زمان ممکن است.
سال دوم	۱۲ برابر	مالیات متعلقه یا مالیات بر درآمد اجاره	شدت ضمانت اجرا افزایش می‌یابد تا ماندگاری ملک خالی هزینه‌زا شود و رفتار احتکاری کاهش یابد.
سال سوم به بعد	۱۸ برابر	مالیات متعلقه یا مالیات بر درآمد اجاره	بالاترین سطح بازدارندگی؛ قانونگذار نشان می‌دهد که خالی نگه داشتن بلندمدت ملک باید از نظر اقتصادی غیرمقرون‌به‌صرفه باشد.

این جدول نشان می‌دهد که ساختار مالیات خانه‌های خالی، صرفاً یک نرخ ثابت برای وصول درآمد نیست، بلکه یک نظام پله‌ای برای اصلاح رفتار مالکانه است. اگر در سال اول هنوز امکان توجیه موقت برای خالی بودن ملک وجود داشته باشد، در سال دوم و به‌ویژه از سال سوم به بعد، قانونگذار فرض را بر استمرار عمدی عدم عرضه می‌گذارد و به همین دلیل ضریب مالیاتی را به‌طور محسوس افزایش می‌دهد.

از این منظر، ماده ۵۴ مکرر در کنار آنکه به دولت امکان اخذ درآمد می‌دهد، کارکردی آشکار در تنظیم بازار مسکن دارد؛ زیرا هزینه نگهداری ملک خالی را بالا می‌برد و مالک را به تصمیم اقتصادی متفاوتی سوق می‌دهد. به‌ویژه در شرایطی که بازار اجاره با کمبود عرضه و افزایش فشار بر مستأجران مواجه است، چنین نرخ‌های تصاعدی می‌تواند یکی از ابزارهای مؤثر برای شکستن انگیزه احتکار باشد (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

نکته مهم دیگر در تحلیل این نرخ‌ها آن است که در فایل، دو تعبیر نزدیک اما متفاوت دیده می‌شود: یک‌بار «۶، ۱۲ و ۱۸ برابر مالیات متعلقه» و بار دیگر «۶، ۱۲ و ۱۸ برابر مالیات بر درآمد اجاره» ذکر شده است (پاستد-تکست، خطوط ۸۶ و ۱۵۱).

از منظر تفسیری، این دو بیان در عمل به یک منطق واحد اشاره دارند، یعنی مالیات خانه خالی بر پایه ظرفیت درآمدی ملک و با ضریبی بالاتر از مالیات عادی اجاره محاسبه می‌شود. همین امر نشان می‌دهد که قانونگذار قصد داشته میان مالیات عادی بر درآمد اجاره و مالیات تنبیهی-تنظیمی بر خانه خالی تفاوت قائل شود. بنابراین، خانه خالی نه یک دارایی بی‌اثر، بلکه یک منبع درآمد بالقوه تلقی می‌شود که اگر در بازار عرضه نشود، باید هزینه مالیاتی سنگین‌تری را تحمل کند.

از منظر سیاست‌گذاری، این ساختار پلکانی در صورتی موفق خواهد بود که تشخیص خانه خالی به‌صورت دقیق و به‌هنگام انجام شود. سامانه ملی املاک و اسکان در اینجا داده پایه را فراهم می‌کند و سامانه معاملات املاک و مستغلات صحت‌سنجی رفتاری را تقویت می‌نماید.

هرچه این دو سامانه کامل‌تر و به هم متصل‌تر باشند، احتمال کتمان وضعیت واقعی ملک کمتر می‌شود و سازمان امور مالیاتی می‌تواند با اتکا به داده‌های معتبر، نرخ‌های مقرر در

ماده ۵۴ مکرر را اعمال کند. در غیر این صورت، حتی نرخ‌های سنگین ۱۲ و ۱۸ برابری نیز ممکن است کارکرد بازدارنده خود را از دست بدهند، زیرا در نبود شناسایی دقیق، هزینه تخلف برای مالک پایین می‌ماند. به همین دلیل است که در ادبیات جدید مالیاتی، کارآمدی نرخ‌ها را باید در کنار کیفیت زیرساخت‌های اطلاعاتی سنجید، نه به‌صورت جداگانه (سمیعی و همکاران، ۲۰۲۵؛ ربیعی، خ.، فاضلی، م.، و خوشابری، آی.، ۱۴۰۳).

نرخ‌های مالیاتی خانه‌های خالی در سال‌های مختلف، بر پایه یک منطق تصاعدی و تنظیمی طراحی شده‌اند: ۶ برابر در سال اول، ۱۲ برابر در سال دوم و ۱۸ برابر از سال سوم به بعد. این ترتیب نه‌فقط نشان‌دهنده سخت‌گیری قانونگذار است، بلکه بیانگر جهت‌گیری جدید نظام مالیاتی به سمت مهار سوداگری مسکن، افزایش عرضه مؤثر و استفاده از داده‌های هوشمند برای تشخیص وضعیت واقعی املاک است.

بنابراین، ماده ۵۴ مکرر را باید بخشی از سیاست جامع مالیاتی در بازار مسکن دانست که موفقیت آن به هم‌افزایی میان قانون، سامانه ملی املاک و اسکان، سامانه معاملات املاک و مستغلات و ظرفیت تحلیلی سازمان امور مالیاتی وابسته است (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳؛ محسنی ملکی، ۱۴۰۰).

تحلیل عددی و عملیاتی مواد ۵۵ و ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، تجلی تلاش قانونگذار برای برقراری عدالت در نظام مالیاتی املاک و حمایت از مؤدیانی است که ملک تنها وسیله معیشت یا سرپناه آن‌ها محسوب می‌شود. بر اساس مفاد قانونی، ماده ۵۵ به موضوع اجاره واگذاری ملک برای سکونت اختصاص دارد؛ به این معنا که اگر مالکی ملک خود را به اجاره واگذار کند و خود در ملک دیگری ساکن شود و بابت آن اجاره بپردازد، یا از خانه سازمانی استفاده کند، میزان اجاره‌بهایی که پرداخت می‌کند از درآمد مشمول مالیات اجاره او کسر می‌شود. این رویکرد مانع از فشار مالی مضاعف بر مؤدیانی می‌شود که به دلایل شغلی یا شخصی ناگزیر به جابجایی هستند. از سوی دیگر، ماده ۵۷ چتر حمایتی خود را بر افرادی می‌گستراند که هیچ درآمدی به‌جز اجاره مستغلات ندارند. این افراد تا سقف معافیت پایه سالانه که در ماده ۸۴ تعیین می‌شود، از پرداخت مالیات معاف هستند، مشروط بر اینکه اظهارنامه مخصوص خود را در موعد مقرر ارائه دهند. سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) تأکید می‌کنند که چنین معافیت‌هایی اگر با نظارت دقیق همراه

نباشد، می‌تواند به مفری برای تحریف اطلاعات تبدیل شود، اما در صورت اجرای درست، ابزاری قوی برای بازتوزیع ثروت است.

در ادامه، دو مثال عددی برای تبیین دقیق‌تر این مواد ارائه می‌شود که نقش زیرساخت‌های هوشمند را در صحت‌سنجی آن‌ها نشان می‌دهد:

مثال اول مربوط به ماده ۵۵: فرض کنید مؤدی «الف» مالک یک واحد مسکونی در تهران است که آن را ماهانه به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال به اجاره واگذار کرده است. کل درآمد سالانه او از این محل ۲ میلیارد و ۴۰۰ میلیون ریال خواهد بود. طبق ماده ۵۳، درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۲۵ درصد استهلاک، معادل یک میلیارد و ۸۰۰ میلیون ریال است. حال اگر این مؤدی به دلیل انتقال شغلی به شهر دیگری، ناگزیر شود ملکی را برای سکونت خود به مبلغ ماهانه ۱۵۰ میلیون ریال (سالانه یک میلیارد و ۸۰۰ میلیون ریال) اجاره کند، طبق ماده ۵۵، این مبلغ پرداختی از درآمد مشمول مالیات او کسر می‌شود. در این حالت، درآمد مشمول مالیات نهایی او به صفر می‌رسد و مالیاتی به وی تعلق نمی‌گیرد. ربیعی (۱۴۰۳) معتقد است که در چنین مواردی، سامانه ملی املاک و اسکان نقشی حیاتی دارد؛ زیرا باید تأیید کند که مؤدی در ملک مورد ادعا ساکن است و ملک شخصی خود را واقعاً به اجاره داده است.

سامانه معاملات املاک و مستغلات نیز با ثبت هر دو قرارداد اجاره (قراردادی که در آن مؤدی موجر است و قراردادی که در آن مستأجر است)، صحت مبالغ را برای سازمان امور مالیاتی تضمین می‌کند تا از بیش‌اظهاری در هزینه‌ها جلوگیری شود.

مثال دوم مربوط به ماده ۵۷: مؤدی «ب» بازنشسته‌ای است که تنها منبع درآمد او اجاره‌بهای یک آپارتمان به مبلغ ماهانه ۱۰۰ میلیون ریال (سالانه یک میلیارد و ۲۰۰ میلیون ریال) است. پس از کسر ۲۵ درصد هزینه‌های استهلاک طبق ماده ۵۳، درآمد مشمول مالیات وی ۹۰۰ میلیون ریال محاسبه می‌شود.

با فرض اینکه سقف معافیت پایه سالانه موضوع ماده ۸۴ در آن سال ۷۵۰ میلیون ریال باشد، این مؤدی تنها نسبت به مابه‌التفاوت آن یعنی ۱۵۰ میلیون ریال مشمول مالیات خواهد بود. اما اگر کل درآمد مشمول مالیات او کمتر از سقف معافیت ماده ۸۴ بود، مالیات او به کلی صفر می‌شد. نکته کلیدی در اینجا ارائه اظهارنامه است. ربیعی (۱۴۰۳)

در پژوهش خود اشاره می‌کند که فرار مالیاتی اغلب در بخش‌هایی رخ می‌دهد که داده‌های درآمدی مؤدی به‌صورت یکپارچه در دسترس نیست. در اینجا، سامانه ملی املاک و اسکان با شناسایی دقیق تعداد املاک و سامانه معاملات با ثبت ارزش واقعی قراردادها، مانع از آن می‌شوند که افرادی با درآمدهای پنهان دیگر، خود را مشمول ماده ۵۷ معرفی کنند.

همچنین، اگر بعداً مشخص شود که مؤدی برخلاف ادعای خود درآمد دیگری داشته است، طبق تبصره ۲ ماده ۵۷، علاوه بر مالیات، مشمول جریمه‌ای معادل یک برابر مالیات متعلق خواهد شد.

تحلیل این مواد نشان می‌دهد که گذار به نظام مالیاتی هوشمند، الزامی برای تحقق عدالت است. ربیعی، فاضلی و خوشابری (۱۴۰۳) در مدل خود بیان می‌کنند که کاهش فرار مالیاتی تنها با اتصال پایگاه‌های داده ممکن است. در مورد مواد ۵۵ و ۵۷، اتصال سامانه ملی املاک و اسکان به سامانه‌های درآمدی و حقوق و دستمزد به سازمان امور مالیاتی اجازه می‌دهد تا به‌صورت هوشمند تشخیص دهد که آیا مؤدی واقعاً واجد شرایط معافیت هست یا خیر. این تشخیص هوشمند درآمدها، از مداخلات سلیقه‌ای ممیزان می‌کاهد و شفافیت را جایگزین حدس و گمان می‌کند. در واقع، بدون این سامانه‌ها، ماده ۵۵ می‌تواند به ابزاری برای قراردادهای اجاره صوری و ماده ۵۷ به پوششی برای کتمان درآمدهای کلان تبدیل شود (سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۳).

بنابراین، پیاده‌سازی دقیق مواد ۵۵ و ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، فراتر از یک محاسبه ساده ریاضی است و در دل یک اکوسیستم داده‌محور معنا پیدا می‌کند. استفاده از ظرفیت سامانه ملی املاک و اسکان برای احراز محل سکونت و سامانه معاملات املاک و مستغلات برای راستی‌آزمایی مبالغ، زیربنای اعتماد میان حاکمیت و مؤدی را تقویت می‌کند. همان‌طور که سمیعی و همکاران (۲۰۲۵) اشاره کرده‌اند، مؤلفه‌های تحریف مالیاتی زمانی به حداقل می‌رسند که نظارت سیستمی بر اظهارات فردی پیشی بگیرد. در نهایت، این رویکرد نه‌تنها از حقوق مؤدیانی که واقعاً مستحق معافیت هستند حمایت می‌کند، بلکه با مسدود کردن مسیرهای سوءاستفاده، کارایی نظام مالیاتی را در تنظیم‌گری بازار مسکن و بازتوزیع عادلانه ثروت ارتقا می‌دهد.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادات راهبردی

بررسی و واکاوی نظام مالیاتی بر درآمد اجاره و ابزارهای تنظیمی نظیر مالیات بر خانه‌های خالی نشان می‌دهد که قانون مالیات‌های مستقیم در ایران از یک رویکرد صرفاً درآمدزایی به سمت یک نظام سیاست‌گذار و تنظیم‌گر حرکت کرده است. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که مواد ۵۲ تا ۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم، چارچوبی را فراهم آورده‌اند که در آن مالیات نه‌تنها ابزاری برای تأمین بودجه، بلکه سازوکاری برای بازتوزیع ثروت و هدایت سرمایه‌ها از بخش سوداگری مسکن به سمت عرضه فعال در بازار است. تحلیل نرخ‌های تصاعدی در ماده ۵۴ مکرر و معافیت‌های هدفمند در مواد ۵۳ و ۵۷ نشان‌دهنده این واقعیت است که قانونگذار به دنبال ایجاد توازن میان حمایت از اقشار کم‌درآمد و برخورد بازدارنده با احتکار مسکن بوده است. با این حال، موفقیت این ساختار قانونی به‌طور کامل به کیفیت داده‌های استخراج‌شده از سامانه‌های اطلاعاتی گره خورده است.

نقش سامانه ملی املاک و اسکان در این میان به‌عنوان هسته مرکزی شناسایی ذینفعان و وضعیت بهره‌برداری از املاک غیرقابل‌انکار است. این سامانه با تجمیع اطلاعات سکونتی و مالکیتی، امکان تشخیص هوشمند درآمدهای پنهان و شناسایی دقیق واحدهای خالی را فراهم می‌آورد. از سوی دیگر، سامانه معاملات املاک و مستغلات با ثبت رسمی قراردادها، بازوی اجرایی سازمان امور مالیاتی برای راستی‌آزمایی مبالغ اجاره و جلوگیری از اظهارات خلاف واقع است. هماهنگی این دو سامانه باعث می‌شود که فرآیند تشخیص مالیات از حالت سنتی و علی‌الرأس به سمت مالیات‌ستانی داده‌محور حرکت کند. هرگونه شکاف اطلاعاتی میان این سامانه‌ها می‌تواند به افزایش فرار مالیاتی منجر شود، لذا یکپارچگی کامل آن‌ها برای کاهش تحریف‌های مالیاتی یک ضرورت راهبردی است.

در راستای بهبود اثربخشی قانون مالیات‌های مستقیم و کارآمدی سامانه‌های مذکور، پیشنهادهای راهبردی ذیل ارائه می‌شود: نخست، ضرورت بازنگری در نرخ‌های مالیاتی متناسب با شاخص تورم در بخش مسکن احساس می‌شود تا قدرت بازدارندگی مالیات در برابر سودهای ناشی از تورم حفظ شود. دوم، الزام تمامی نهادهای خدمات‌رسان به استعلام از سامانه ملی املاک و اسکان برای ارائه خدماتی نظیر انشعابات و خدمات بانکی

می‌تواند نرخ خوداظهاری و دقت داده‌های این سامانه را به‌طور چشم‌گیری افزایش دهد. سوم، توصیه می‌شود مشوق‌های ماده ۵۳ برای قراردادهای بلندمدت با سازوکارهای بیمه‌ای و حمایتی تقویت شود تا ثبات در بازار اجاره به یک اولویت اقتصادی برای مالکان تبدیل گردد. شفافیت در مؤلفه‌های شناسایی درآمد، کلید کاهش مقاومت مؤدیان در برابر نظام مالیاتی است.

علاوه بر این، برای ارتقای سامانه معاملات املاک و مستغلات، پیشنهاد می‌شود پیوند میان این سامانه و سیستم‌های پرداخت بانکی برقرار گردد تا هرگونه جابجایی وجه بابت اجاره‌بها به‌صورت خودکار در پرونده مالیاتی مؤدی ثبت و تأیید شود. این اقدام نه تنها از فرار مالیاتی جلوگیری می‌کند، بلکه بار اثبات ادعا را در زمان استفاده از معافیت‌هایی مانند ماده ۵۵ یا ۵۷ کاهش می‌دهد. در تحلیل‌های آموزشی خود بر اهمیت ساده‌سازی فرآیندها برای مؤدیان تأکید دارد؛ لذا هوشمندسازی سامانه‌ها باید به گونه‌ای باشد که اظهارنامه پیش‌فرض بر اساس داده‌های موجود تولید شده و مؤدی تنها وظیفه تأیید یا اصلاح آن را بر عهده داشته باشد. این رویکرد ضمن کاهش هزینه‌های تمکین، دقت درآمدهای ابرازی را تضمین می‌کند.

گذار به یک نظام مالیاتی کارآمد در حوزه املاک مستلزم نگاهی جامع است که در آن قانون و فناوری مکمل یکدیگر باشند. اصلاحات قانونی در مواد ۵۴ مکرر و ۵۷ باید با به‌روزرسانی مداوم الگوریتم‌های تشخیص در سامانه ملی املاک و اسکان همراه شود تا امکان دور زدن قانون از طریق روش‌هایی نظیر ثبت صوری اطلاعات به حداقل برسد. عوامل روان‌شناختی و اجتماعی نیز در تمایل به فرار مالیاتی نقش دارند؛ بنابراین اطلاع‌رسانی دقیق درباره نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی در بخش مسکن عمومی می‌تواند همکاری شهروندان را با سامانه‌های ملی افزایش دهد. با پیاده‌سازی این پیشنهادها، نظام مالیاتی ایران می‌تواند از یک مدل سنتی و واکنشی به یک مدل هوشمند و پیش‌کنشی تبدیل شود که عدالت و کارایی را به‌طور همزمان در بازار مسکن مستقر می‌سازد.

۶. منابع

ربیعی، حیدر. (۱۴۰۳). اظهارات شفاهی در کلاس درس حسابداری مالیاتی ۱، نیمسال اول تحصیلی ۱۴۰۳، دانشگاه تهران، دانشکدگان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری.

ربیعی، خ.، فاضلی، م.، و خوشابری، آی. (۱۴۰۳). ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی جهت کاهش فرار مالیاتی با رویکرد ISM. فصلنامه حسابداری دولتی، ۱۰(۲)، ۲۲۷–۲۴۴.

سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. (۱۴۰۳). قانون مالیات‌های مستقیم. بازیابی شده از https://qavanin.ir/

سمیعی، س. ک.، و همکاران. (۲۰۲۵). تحلیل موضوعی شاخص‌ها و مؤلفه‌های تحریف مالیاتی و فرار مالیاتی. نشریه علمی حسابداری مالیاتی.

محسنی ملکی، ط. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری. مجله بین‌المللی پژوهش‌های حسابداری.

Analysis of Incentive and Exemption Mechanisms in Iran's Rental Income Tax System: A Step Towards Social Justice and Housing Market Stability

Heidar Rabiei[۱]
Kobra Sohrabi[۲]

Abstract

This research aims to analyze the capacities of the Direct Tax Law in the field of rental income tax and its role in tax justice and housing market regulation. The primary problem addressed is that despite the numerous regulations provided in Articles ٥٢ to ٥٨ of the Direct Tax Law, the effective implementation of property income tax still faces challenges such as income concealment, sham contracts, misuse of exemptions, and difficulties in identifying vacant homes. The research methodology is descriptive-analytical, based on the examination of legal articles, conceptual analysis of tax regulations, and the study of the role of information systems in the smart detection of real estate income. The findings indicate that Articles ٥٢ and ٥٣ provide the primary basis for identifying and calculating rental income; Article ٥٤-bis functions as a deterrent and regulatory tool by imposing progressive rates on vacant homes; and Articles ٥٥ and ٥٧ act toward reducing the tax burden on eligible taxpayers through targeted supports and exemptions. The results suggest that the efficiency of these regulations depends on the completion and integration of the "National System of Properties and Housing" and the "Real Estate Transactions System" with tax databases. Accordingly, transitioning from traditional assessment to smart taxation can enhance housing market transparency, support tenants, and promote tax justice while reducing tax evasion.

Keywords: Rental Income Tax, Direct Tax Law, Vacant Homes, National System of Properties and Housing, Tax Justice.

[۱] Guest Lecturer at the University of Tehran and Consultant in Financial, Economic, and Investment Strategies. Email: alrabiei@ut.ac.ir
[۲] M.Sc. in Accounting, Payame Noor University, Tehran; Specialist in Insurance and Tax Accounting.

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

حیدر ربیعی[۱]
متین فرح‌جو[۲]
علیرضا سلطانی‌فرد[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 دانشکدگان فارابی – دانشگاه تهران
[۳] کارشناسی حسابداری دانشکدگان فارابی – دانشگاه تهران alireza.soltani@ut.ac.ir

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 خوش‌حساب 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 پیشینه 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 تکلیف 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 منحصربه‌فرد 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 اطلاعاتیِ 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 غیرقابل‌انکار محقق گردد.

٤. 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، وارتیک 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، وارتیک 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 سکونتی 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، وارتیک 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 خوش‌حساب 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 خوش‌حساب 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 مودیان 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 تضییع 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 وحدت‌رویه 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، دانشکدگان 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), ۳۱-٤۷. doi: ۱۰/۲۲۰۵۹/ijms.۲۰۱۲/۲٤۷۸۵

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)

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری

فراخوان پذیرش مقاله

باموضوعیت

تئوری های حسابداری مالی، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، مباحث نوین در حسابداری، نقش حسابداری مدیریت در سیستمهای کنترلی، استراتژی و چالشهای اجرایی، حسابرسی مستقل و داخلی، حسابداری صنعتی، حسابداری دولتی . پاسخگویی، حسابداری سرمایه فکری و منابع انسانی، حسابداری محیط زیست، نقش حسابداری در توسعه پایدار، نقش حسابداری در توسعه بازار سرمایه، نقش اطلاعات حسابداری در ارزیابی شرکتها، نقش سیستم اطلاعات حسابداری در مدیریت، سلامت سیستم حسابداری مالی و مالیاتی در توسعه پایدار، اخلاق در حسابداری و حسابرسی، مطالب اقتصاد سنجی و مدیریت و مهندسی مالی، حسابرسی و مباحث اقتصادی و میان رشته ای.

آدرس ایمیل جهت ارسال مقاله:
alrabiei@ut.ac.ir

تلفن:
۰۹۱۲۰۴۸۰۴۷۱

یکشنبه
از ساعت ۰۲:۰۰ - ۱۰:۰۰

راهبردهای حسابداری
فصلنامه علمی تخصصی