

# شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل با روش نظریه پردازی زمینه بنیان

رضا حیدری<sup>۱</sup>  
فرزانه حیدرپور<sup>۲</sup>  
آزیتا جهانشاد<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۲۸، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۱

## چکیده

پژوهش حاضر به شناسایی ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل با استفاده از روش نظریه پردازی زمینه بنیان می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش، نخبگان و متخصصین صاحب‌نظر در حوزه مالیاتی هستند که با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده‌است. پس از اخذ نظر ۲۳ نفر از نخبگان و صاحب‌نظران امر در سال ۱۳۹۸ تعداد ۲۸ مورد ریسک تمکین مالیات مشاغل شناسایی و با توجه به روش کدگذاری باز و محوری، ریسک‌های شناسایی شده در چهار بخش ثبت رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بدهی مالیاتی طبقه‌بندی شد. اولویت بندی ریسک‌های تمکین مالیات با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی، نشان می‌دهد در بخش عدم ثبت رویدادهای مالی، بیشترین ریسک تمکین، استفاده از دو دفتر در ثبت رویدادهای مالی است. در بخش ریسک تمکین در اظهارنامه، مهمترین ریسک تمکین، عدم ارائه اظهارنامه است. در بخش ریسک تمکین مؤدی در ارائه اطلاعات نیز بیشترین ریسک تمکین، عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفا تر در موعد مقرر بوده و در نهایت مهمترین ریسک تمکین مشاغل در بخش عدم تسویه بدهی، اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی است. با توجه به نتایج این پژوهش، تصمیم‌گیران حوزه مالیاتی می‌توانند خلاءهای قانونی موجود در بخش‌هایی که بیشترین ریسک تمکین مالیات دارد را رفع و ضمانت اجرایی برای رعایت آن پیش‌بینی نمایند.

**واژه‌های کلیدی:** ریسک تمکین، مالیات مشاغل، زمینه بنیان

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، rh84517@gmail.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، fheidarpoor@yahoo.com

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، azi.jahanshad@iauctb.ac.ir

## ۱- مقدمه

مالیات، منبع اصلی درآمد دولت‌ها در کشورهای توسعه یافته و یک منبع جدید در کشورهای در حال توسعه است. امروزه نقش دولت‌ها در حال افزایش است و به همین دلیل مجبورند درآمد مالیاتی بیشتری را جمع کنند، ولی به دلیل عدم تمکین مالیاتی مؤدیان، تحقق این امر امکان‌پذیر نیست. همچنین مالیات‌ها به عنوان منبع اصلی تأمین بودجه دولت میزان مزایای اجتماعی را تعیین می‌کنند. یکی از موضوعات اصلی، محافظت از سیستم مالیاتی در برابر کلاهبرداری و سوء استفاده احتمالی است. اهداف اصلی هر اداره امور مالیاتی، استفاده از سازوکارهایی برای مقابله با فرار مالیاتی و کاهش فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و همچنین جمع‌آوری درآمد مالیاتی است. مطالعات گذشته نشان داده است که همواره مالیات‌دهندگان به پرداخت مالیات تمایلی ندارند (عبدحمید و همکاران، ۲۰۱۹: ۷۴).

ظرفیت بالقوه مالیاتی یک کشور، حداکثر مالیاتی است که براساس قوانین و مقررات مالیاتی کشور، قابل وصول است. در حالی که، بخشی از ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور به دلایل مختلف از جمله عدم تمکین مؤدیان وصول نمی‌شود (پناهی و همکاران، ۱۳۹۶: ۹). بنابراین، یکی از مهمترین راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است که ضمن بهبود درآمد دولت، برای توسعه نظام مدنی، پیشرو محسوب می‌شود (مالانظری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۶).

از طرفی دیگر، صرفاً وصول بیشترین درآمد مالیاتی، بهترین مدیریت مالیاتی نیست. به عبارتی دیگر، یک مدیریت مالیاتی ضعیف ممکن است از بخشهایی که وصول مالیات از آن‌ها به سادگی امکانپذیر است، میزان متناهی مالیات وصول نماید درحالی که از وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها و یا صاحبان مشاغل عاجز باشد. تعداد بنگاه‌های کوچک و متوسط<sup>۱</sup> رو به افزایش است، لیکن جمع‌آوری مالیات از این بخش هنوز اندک است (عبدحمید و همکاران، ۲۰۱۹: ۸۰). علی‌رغم اینکه مشاغل در ایران ۲۵٪ از تولید ناخالص داخلی<sup>۲</sup> را به خود اختصاص داده‌اند<sup>۳</sup> سهم این بخش از مجموع مالیات کشور حداکثر ۵ الی ۶٪ می‌باشد<sup>۴</sup>، لذا وصول مالیات از بخش‌هایی مانند مشاغل که فعالیت‌شان دارای عدم شفافیت اقتصادی است، حائز اهمیت است. شناسایی روش‌های فرار مالیاتی این بخش و عدم تمکین مالیاتی آنها از موضوعات بسیار مهم در حوزه وصول درآمدهای عمومی کشور می‌باشد که در این مقاله به آن پرداخته می‌شود.

1. SMEs: Small and Medium-sized Enterprises

2. GDP: Gross Domestic Product

۳. نهمین اجلاس دوره ششم نمایندگان اتاق اصناف ایران، مرداد ۱۳۹۶، وزیرکار.

۴. ماخذ گزارش خزانه‌داری کل کشور، آمار وصول درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۷.

## ۲- مبانی نظری

در این بخش ابتدا به بررسی مفاهیم مشاغل، مالیات مشاغل، تمکین مالیاتی و ریسک مالیاتی پرداخته می‌شود و سپس پیشینه نظری پژوهش بیان خواهد شد.

### ۲-۱- مشاغل

شرکت‌های کوچک و متوسط یا مشاغل کوچک و متوسط<sup>۱</sup> مشاغلی هستند که تعداد پرسنل آنها از حد مشخصی کمتر هستند. واژه مخفف "SME" معمولاً توسط سازمان‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی، اتحادیه اروپا، سازمان ملل و سازمان تجارت جهانی<sup>۲</sup> استفاده می‌شود. نوع دیگری از فعالیت اقتصادی حوزه مشاغل، کسب و کارهای خانگی<sup>۳</sup> است. در این شیوه، فرد در منزل خود، کار و شغل خود را به انجام می‌رساند. در این نوع کسب و کار، ارزش افزوده کالاها و خدمات تولید شده، نصیب صاحب‌خانه می‌شود. شناسایی این مشاغل با توجه به عدم وجود اطلاعات مشخص از محل و نوع کسب و کار برای سازمان مالیاتی، آسان نمی‌باشد.

### مشاغل در جهان

برای اولین بار در سال ۱۹۴۹ در هفتمین کنفرانس آمارشناسان کار، طبقه‌بندی مشاغل در قالب ۹ گروه شغلی مورد تصویب و در سال ۲۰۰۸ توسط کمیسیون آمار سازمان ملل طبقه‌بندی مشاغل مورد بازنگری قرار گرفته و استاندارد<sup>۴</sup> آن تصویب شده است (طبقه‌بندی استاندارد مشاغل ایران، مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵).

مشاغل و شرکت‌های کوچک و متوسط معمولاً با حاشیه سود بالا و در مجموع به کارگیری افراد زیاد و به صورت تجمعی، سهم بیشتری از GDP را نسبت به شرکت‌های بزرگ به خود اختصاص می‌دهند. به عنوان مثال، شرکت‌های کوچک و متوسط استرالیا ۹۸٪ از کل مشاغل استرالیا را تشکیل می‌دهند و یک سوم از کل تولید ناخالص داخلی را تولید می‌کنند و ۴/۷ میلیون نفر اشتغال دارند. در شیلی، در سال تجاری ۲۰۱۴، حدود ۹۸/۵٪ از بنگاه‌ها به عنوان SMEs طبقه‌بندی شدند. در کشورهای در حال توسعه، شرکت‌های کوچکتر (خرد) و غیر رسمی سهم بیشتری از کشورهای توسعه یافته دارند.

### مشاغل در ایران

برای اولین بار و بر اساس استاندارد بین‌المللی مشاغل مصوب سال ۱۹۴۹، مشاغل در ایران در قالب ۹ گروه شغلی تصویب و در سرشماری عمومی نفوس سال ۱۳۳۵ ایران مورد استفاده قرار گرفته است. با توجه به آخرین تجدیدنظر سال ۲۰۰۸ این استاندارد، طبقه‌بندی مشاغل در ایران در ۱۰ طبقه مطابق با استاندارد بین‌المللی

1. SMBs: Small and Medium-sized Businesses

2. WTO: World Trade Origination

3. Home Businesses

4. International Standard Classification of Occupations, 2008

مذکور، به شرح جدول (۱) می‌باشد<sup>۱</sup>.

جدول (۱) - طبقه بندی مشاغل در ایران بر اساس استاندارد بین‌المللی مشاغل

| تعداد گروه واحد | گروه فرعی | زیرگروه اصلی | گروه اصلی                                    |
|-----------------|-----------|--------------|----------------------------------------------|
| ۲۹              | ۱۱        | ۴            | مدیران                                       |
| ۹۱              | ۲۷        | ۶            | متخصصان                                      |
| ۸۴              | ۲۰        | ۵            | تکنسین‌ها و کمک متخصص‌ها                     |
| ۲۶              | ۸         | ۴            | کارکنان پشتیبانی دفتری                       |
| ۳۷              | ۱۳        | ۴            | کارکنان ارائه خدمات و کارکنان فروش           |
| ۱۷              | ۹         | ۳            | کارکنان ماهر کشاورزی، جنگل‌داری و ماهیگیری   |
| ۶۴              | ۱۴        | ۵            | صنعتگران و کارکنان حرفه‌ای مرتبط             |
| ۴۱              | ۱۴        | ۳            | متصدیان ماشین‌آلات و دستگاه‌ها و مونتاژکاران |
| ۲۷              | ۱۱        | ۶            | کارکنان مشاغل ساده                           |
| ۲               | ۲         | ۲            | مشاغل نیروهای مسلح                           |
| ۴۱۸             | ۱۲۹       | ۴۲           | جمع                                          |

منبع: مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵

## ۲-۲- مالیات مشاغل

مالیات مشاغل در فصل چهارم و در مواد ۹۳ الی ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تشریح گردیده است. مواد ۹۳ و ۹۴ قانون، درآمد مشمول شخص حقیقی را مشخص می‌نماید. همچنین در ماده ۹۵ این قانون، تکالیف برای صاحبان مشاغل در خصوص نحوه ثبت و تنظیم دفاتر و یا نگهداری اسناد و مدارک تعیین گردیده است.

مطابق قوانین و مقررات فوق، در یک تقسیم‌بندی کلی، مؤدیان حوزه مشاغل، پنج گروه عمده از تعهدات و تکالیف قانونی را بر عهده دارند و تمکین بر اساس میزان پایبندی مؤدیان در عمل به این تکالیف، سنجیده می‌شود. این پنج گروه از تکالیف عمده مؤدیان، عبارتند از:

۱. کتاب طبقه‌بندی استاندارد مشاغل ایران، مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵

- ثبت صحیح حسابداری رویدادهای مالی، تهیه صورت‌های مالی و نگهداری اسناد و مدارک؛
- ثبت نام در نظام مالیاتی؛
- تنظیم به موقع اظهارنامه یا تسلیم اطلاعات مالیاتی درخواستی؛
- ارائه گزارش کامل و دقیق اطلاعات (نگهداری درست اسناد و مدارک)؛
- پرداخت به موقع بدهی مالیاتی.

## ۲-۳- تمکین مالیات

در متون مالیاتی تمکین به معنی پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی مؤدی است (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰: ۱۴۴). رفتار مؤدیان مالیاتی در برابر قانون مالیات در طیف وسیعی از تمکین تا عدم تمکین قرار دارد. تمکین مالیاتی قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات تشخیصی در تشکیلات مالیاتی است. به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیشتری روبرو باشد، وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر بهبود می‌یابد. با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه، افزایش می‌یابد. اثربخشی دستگاه مالیاتی بر پایه سطح عدم تمکین مالیاتی یا شکاف مالیاتی قابل برآورد است که به عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته می‌شود. معمولاً هر اندازه شکاف مالیاتی عمیق‌تر باشد، تغییرات بنیادی‌تر مورد نیاز است (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹: ۸۳). در مقابل، مسأله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند. با این تفاوت که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب سازی، رشوه و حتی تهدید و ارباب) است. میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰: ۱۶۰).

## ۲-۴- ریسک مالیاتی

به زبان ساده، ریسک را باید احتمال برآورده نشدن پیش‌بینی‌های آینده در نظر گرفت (جماعت و عسکری، ۱۳۸۹: ۱۱۷). لذا ریسک در حوزه مالیاتی را می‌توان عدم اطمینان از پرداخت مالیات واقعی (نسبت به مالیاتی که می‌بایست پرداخت شود) در نظر گرفت. استراتژی غالب مدیریت مالیاتی، جلب مشارکت همه آحاد مؤدیان نسبت به پرداخت داوطلبانه مالیات از طریق افزایش اعتماد آنان به نظام مالیاتی و کاهش هزینه‌های تمکین می‌باشد. با این وجود، فرآیند مالیات‌ستانی، همواره به دلیل وجود برخی خلأهای قانونی و مقررات مالیاتی، با اجتناب مالیاتی مواجه می‌گردد. اگرچه، حذف کامل این پدیده در نظام مالیاتی هر کشوری تقریباً امری غیر

ممکن است، اما، بسیاری از سازمان‌های مالیاتی، از طریق طراحی، اجرا و پیاده‌سازی برنامه‌های مدیریت ریسک تمکین، به طور مستمر درصدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند. از این رو، بهبود مستمر تمکین، به یکی از ارکان اصلی مدیریت مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کشورهای توسعه یافته تبدیل شده است (پناهی و همکاران، ۱۳۹۶: ۹).

### ۳- پیشنهاد پژوهش

بررسی پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با موضوع این پژوهش نشان می‌دهد که در خصوص ریسک تمکین مالیات مشاغل به طور مستقیم پژوهشی تاکنون انجام نشده است، لیکن پژوهش‌های انجام شده را می‌توان در چهار دسته اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، بررسی مفهوم تمکین مالیاتی و عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی، طبقه‌بندی نمود.

### ۳-۱- اجتناب مالیاتی

ادوسا آرونوموان (۲۰۱۹) انتخاب اشتباه یک معیار برای سنجش اجتناب مالیاتی را منجر به نتیجه‌گیری و تعمیم اشتباه می‌داند و اعتقاد دارد اندازه‌گیری اجتناب منوط به در دسترس بودن داده هاست. فغانی و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان تأثیر سرمایه فکری بر رابطه بین نظام حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی، به این نتیجه رسیده است که حاکمیت شرکتی قوی، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و در نهایت نیل به اهداف شرکت‌ها در خصوص اثربخشی اقدامات مربوط به برنامه‌ریزی‌های مالیاتی می‌گردد. صفری گرایی و پودینه (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی با به موقع بودن اعلان سود شرکتها پرداخته و یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که فعالیت‌های اجتناب مالیاتی، سبب تأخیر در اعلان سود سالانه شرکت‌ها می‌گردد. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی، عدم تمکین مالیاتی را طیف وسیعی از اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی تا فرار مالیاتی تعریف می‌نمایند. چارچوب مفهومی این پژوهش کمک می‌کند تا مطالعات این حوزه از انسجام مفهومی برخوردار شوند و درک رفتار مالیاتی مؤدیان، بر این اساس آسان‌تر می‌گردد.

### ۳-۲- فرار مالیاتی

دابل و همکاران (۲۰۱۹) بهبود بهره‌وری توسط شرکت‌ها را منجر به کمتر شدن فرار مالیاتی می‌داند. صیادی سومار و همکاران (۱۳۹۷)، طی پژوهشی با عنوان علل پدیده فرار مالیاتی در ایران با تأکید بر شکاف بین دیدگاه مؤدیان و کادر مالیاتی براساس مدل AHP، از دیدگاه مؤدیان عواملی نظیر عدالت در دریافت و توزیع مالیات، شرایط سیاسی کشور و استفاده از روش‌ها و تکنولوژی‌های نوین جهت اطلاع مؤدیان و کادر مالیاتی

مهم‌ترین عامل‌ها بوده، در حالی که از دیدگاه کادر مالیاتی تأثیر وضعیت اقتصادی و شرایط سیاسی کشور از بقیه عوامل تأثیرگذارتر می‌باشند.

تقوی فرد و همکاران (۱۳۹۶) با استفاده از روش‌های داده کاوی شامل الگوریتم‌های پیش‌بینی و خوشه‌بندی پیش‌بینی فرار مالیاتی مؤدیان و سپس با استفاده از شاخص سیلوئت این نتیجه را گرفته‌اند که با استفاده از سه متغیر کل مالیات فروش برگه مطالبه، کل مالیات ابرازی فروش اظهارنامه و فروش مشمول ابرازی، با درصد بالایی می‌توان تقلب را تشخیص داد.

صمدی و تابنده (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان بررسی علل و آثار فرار مالیاتی و برآورد میزان آن، نشان دادند که بار مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مصرف‌کننده، نرخ تورم و نرخ بیکاری از جمله عوامل مهم اثرگذار بر گسترش فرار مالیاتی در ایران طی دوره مورد بررسی بوده است.

### ۳-۳- تمکین مالیاتی

مانچیلوت تایلاهن (۲۰۱۹) مالیات دهندگان را تحت تأثیر عوامل مختلفی از قبیل مجازات، عدالت در سیستم مالیاتی، نرخ مالیات، احتمال کشف و ممیزی و غیره می‌داند. با این پیشنهاد که نهاد وصول‌کننده مالیاتی می‌بایست با ایجاد عدالت مالیاتی (نه سیاست چماق و هویج)، سطح مجازات مناسب را حفظ کند و رویه شهروندان مسئول را برتری ببخشد.

عبدحمید و همکاران (۲۰۱۹) عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مشاغل مالزی را دانش مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی مالزی و سختی درک آن و بالا بودن و سنگین بودن نرخ فعلی مالیات می‌داند. ایناسیویس (۲۰۱۸) طی پژوهشی با عنوان «عوامل مؤثر بر انطباق مالیات در SMEs» شواهدی از اندونزی، نشان می‌دهد که احتمال حساسی، دانش مالیاتی و درک عدالت و انصاف، تأثیر معنی‌داری بر تمکین مالیات دارند. ناصری و تمری نیا (۱۳۹۷)، در پژوهش تأثیر ارتقاء فرهنگ بر تمکین مالیاتی، نشان می‌دهد تمکین مالیاتی شرکتها، از طریق عوامل انسانی و درآمدهای اقتصادی مشخص می‌شود و فرهنگ بر تمکین مالیاتی شرکتی اثر شایان توجهی دارد.

کمالی و شفیع (۱۳۹۰) تمکین مالیاتی در نظام مالیاتی ایران را بسیار مبهم و ناشناخته می‌داند و ضمن ارائه تعاریف متفاوت تمکین، اگرچه نرخ تمکین را دارای رشد می‌داند معتقدند تا رسیدن به وضعیت مطلوب فاصله زیادی وجود دارد.

عرب مازار و همکاران (۱۳۹۰) نتیجه گرفته است با استفاده از مدل فیشر می‌توان یک چارچوب نظری ماندگار را برای پژوهش‌ها در زمینه تمکین مالیاتی مؤدیان ایجاد نمود لیکن باید متغیرهای دیگری نیز به آن اضافه کرد. آخوندی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده،

عوامل فرهنگی شامل عوامل درون سازمانی (عوامل مدیریتی و عوامل انسانی) و عوامل برون سازمانی (عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی) و همچنین ابعاد ساختار سازمانی شامل پیچیدگی، تمرکز و رسمیت، فرصت‌های عدم تمکین شامل میزان درآمد و نوع حرفه مؤدیان را بر تمکین مالیات مؤثر می‌دانند.

#### ۴- سؤال پژوهش

با توجه به این که هدف پژوهش، شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل است، لذا سؤالات پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

۱- ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل کدامند؟

۲- اولویت بندی آنها چیست؟

#### ۵- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کیفی است. در انجام پژوهش‌های کیفی، مصاحبه با یک تعامل متقابل بین مصاحبه کننده و مصاحبه شونده، محقق به جنبه‌های مختلفی از قبیل شناسایی، مدیریت و خود افشایی که مورد بحث قرار گرفته است، می‌پردازد. پژوهش‌های کیفی به عنوان یک فرایند تکرار شونده تعریف می‌شوند که در آن درک بهتر با جامعه علمی با ایجاد تفاوت‌های مهم جدید حاصل از نزدیک شدن به پدیده مورد مطالعه حاصل می‌شود. (آسپرس و کورت، ۲۰۱۹: ۱).

با توجه به ترکیب روش‌های پژوهش کیفی، در پژوهش حاضر از رویکرد زمینه‌بنیان استفاده شده است. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، الگوی گردآوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های گردآوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان انجام می‌شود. در این خصوص، مصاحبه روش مناسبی برای گردآوری داده‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲: ۱۰۳).

با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های ساختارنیافته و با رویکرد اکتشافی جمع‌آوری شده‌اند. مصاحبه یکی از بهترین روش‌ها در نظریه زمینه‌ای است. از مزایای کاربرد نظریه زمینه‌بنیان، دادن آزادی به مصاحبه شونده است تا بدون محدودیت‌هایی که در روش‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌های قدیمی ممکن بود یافت شود، صحبت کند (تشدیدی و سپاسی، ۱۳۹۷). جامعه آماری پژوهش حاضر نخبگان و متخصصان مالیاتی شامل معاونین، مدیران کل ستادی و استانی سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند. به منظور انتخاب نمونه جامعه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله



برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲: ۱۰۳). پس از انجام ۲۳ مصاحبه با نخبگان و متخصصین مالیاتی، مشخص گردید اطلاعات جدیدی اضافه نمی‌گردد، لذا داده‌های گردآوری شده به اشباع رسید. اشباع نظری زمانی رخ می‌دهد که داده بیشتری که سبب توسعه، تعدیل، بزرگتر شدن یا اضافه شدن به تئوری موجود گردد به پژوهش وارد نشود (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷: ۱۸). همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می‌گردد، مجموعاً ۲۸ مفهوم به عنوان ریسک تمکین شناسایی و داده‌های گردآوری شده در هجدهمین نفر به اشباع رسیده و تا نفر ۳۳ اطلاعات جدیدی اضافه نگردید.

جدول (۲) - فراوانی کدهای مربوط به یک مفهوم و تشخیص اشباع نظری داده‌ها

| مقوله                                                | مفهوم (ریسک تمکین)                                                              | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ | ۸ | ۹ | ۱۰ | ۱۱ | ۱۲ | ۱۳ | ۱۴ | ۱۵ | ۱۶ | ۱۷ | ۱۸ | ۱۹ | ۲۰ | ۲۱ | ۲۲ | ۲۳ | کل |    |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| ریسک تمکین مالیات مشاغل در تیت رویدادهای مالی        | عدم رعایت استانداردهای حسابداری در تیت رویدادهای مالی                           |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۰ |    |
|                                                      | عدم استفاده از سامانه های تکلیف شده قانونی                                      |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۷  |    |
|                                                      | حساب سازی (پیش ابرازی درآمد و کم ابرازی هزینه)                                  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۷ |    |
|                                                      | استفاده از ۲ دفتر برای تیت رویدادهای مالی                                       | * |   |   |   |   |   |   |   |   | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۵ |
| ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی         | تیت و گزارشگری هزینه های غیرواقعی                                               |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۴  |    |
|                                                      | تیت و گزارشگری هزینه ها پیش از نصاب مقرر                                        | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۸ |
|                                                      | عدم ثبت نام در نظام مالیاتی                                                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۹  |
|                                                      | عدم درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی                              | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۱ |
| ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی         | عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام                                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۴  |    |
|                                                      | عدم انجام تکالیف توسط گروه اول                                                  | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۰ |
|                                                      | عدم انجام تکالیف توسط گروه دوم                                                  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۹  |    |
|                                                      | عدم انجام تکالیف توسط گروه سوم                                                  |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۷  |    |
|                                                      | عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی                                                     | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۳۳ |
|                                                      | تسلیم اظهارنامه خلاف واقع                                                       |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۶ |    |
|                                                      | اعلام معافیت غیر قانونی در اظهارنامه                                            |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۶  |    |
|                                                      | استفاده از اعتبار مالیاتی غیر قانونی                                            |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۵  |    |
|                                                      | عدم ارسال فهرست معاملات فصلی                                                    | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۲ |
|                                                      | عدم ارائه فهرست پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۱ |
| ریسک تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات             | عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر                                      |   |   |   |   |   |   |   |   | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۶  |
|                                                      | عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۶ |
|                                                      | عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قانون مالیات های مستقیم     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۵ |    |
|                                                      | اعتراض به برگ تشخیص و عدم توافق بامیزکل و ارجاع به هیات حل اختلاف               |   |   |   |   |   |   |   |   |   | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۰ |
| ریسک تمکین مالیات مشاغل در تسویه باموقع بدهی مالیاتی | اعتراض به رای هیات حل اختلاف بدوی و ارجاع به تجدید نظر                          | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۶ |
|                                                      | اعتراض به رای هیات حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی             |   |   |   |   |   |   |   |   | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۳ |
|                                                      | اعتراض به برگ قطعی و ارجاع به مراجع قانونی خارج از سازمان مالیاتی               |   |   |   |   |   |   |   |   |   | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۱ |
|                                                      | عدم پرداخت بموقع مالیات قطعی عملکرد                                             | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۵ |
|                                                      | عدم پرداخت بموقع مالیات بر ارزش افزوده                                          | * | * | * | * | * | * | * | * | * | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | *  | ۱۴ |
|                                                      | عدم پرداخت به موقع عوارض ارزش افزوده                                            |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |    |    |    |    |    | *  | *  | *  | *  | *  | ۴  |    |
| مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه                       |                                                                                 | ۵ | ۴ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳ | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  | ۳  |    |

منبع: یافته‌های پژوهش

مدت هر مصاحبه به طور متوسط یک ساعت و ۱۰ دقیقه بوده است. در جدول (۳) مشخصات خبرگانی که با آنان مصاحبه به عمل آمده، ارائه شده است. به منظور اعتبار سنجی مدل تحقیق، ترکیبی از روش کنترل اعضا (یافته‌ها با یکی از صاحب‌نظران فنی سازمان امور مالیاتی کشور کنترل گردید) و روش ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (با استفاده از معیارهای تناسب، کاربردی بودن یا مفید بودن یافته‌ها، مفاهیم، بداعت، حساسیت و استاندارد به یاد نوشتن) استفاده شده است.

### جدول (۳) - مشخصات خبرگان مالیاتی طرف مصاحبه پژوهش

| پست در سازمان امور مالیاتی کشور |                    |                 |             | مدرک تحصیلی |            |        | رشته تحصیلی |        | سابقه کار مالیاتی |    |    | سن    |       |          |
|---------------------------------|--------------------|-----------------|-------------|-------------|------------|--------|-------------|--------|-------------------|----|----|-------|-------|----------|
| معاون فنی سازمان                | شورای عالی مالیاتی | دانشجوی انتظامی | مدیر کل فنی | دکتری       | فوق لیسانس | لیسانس | حسابداری    | مدیریت | ۲۰-۱۰             | ۲۰ | ۳۰ | ۳۵-۴۵ | ۴۵-۵۵ | بالای ۵۵ |
| ۲                               | ۲                  | ۲               | ۱۷          | ۷           | ۱۲         | ۴      | ۱۵          | ۸      | ۲                 | ۱۸ | ۴  | ۱     | ۱۹    | ۳        |

منبع: یافته‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌ها (مصاحبه‌ها)، سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی استفاده شده است. کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی است که از طریق آن مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند. کدگذاری محوری فرآیند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است و کدگذاری گزینشی شامل یکپارچه کردن و پالایش نظریه می‌شود (استراوس و کربین، ۱۹۹۸: ۲۵). به عنوان مثال فرآیند کدگذاری مرتبط با تحلیل یافته‌های مصاحبه‌های این پژوهش، در زیر تشریح شده است.

ابتدا برای کلیه روش‌های عدم تمکین مؤدیان مستخرج از مصاحبه‌ها، کدگذاری باز انجام و سپس موارد مشابه، از طریق کدگذاری محوری ادغام و به یکی از بخش‌های، ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه مالیات مرتبط گردید. در ادامه "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط مداخله گر"، "راهنما" و "پیامدها" شناسایی گردید.

در نهایت ریسک‌های شناسایی شده تمکین مالیات مشاغل، با تعیین معیارهای ارزیابی و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی<sup>۱</sup> و نرم افزار Expert Choice، مهمترین ریسک‌ها شناسایی و اولویت بندی گردید.

1. Analytical Hierarchy Process Method

## ۶- یافته‌های پژوهش

همانگونه که در بخش روش پژوهش توصیف گردید، با توجه به نتیجه مصاحبه‌ها و اهمیت و اولویت‌بندی ریسک تمکین مالیات مشاغل، مقوله‌های "شرایط علی"، "شرایط زمینه‌ای"، "شرایط مداخله‌گر"، "راهبردها" و "پیامدها" به شرح زیر شناسایی شدند.

شرایط علی: طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، عامل اصلی عدم تمکین مالیات مشاغل، منافع مادی مؤدی برای کتمان درآمد به منظور عدم پرداخت مالیات مربوط است. اگرچه بر اساس پژوهش‌های گذشته، عوامل فرهنگی شامل عوامل درون سازمانی (عوامل مدیریتی و عوامل انسانی) و عوامل برون سازمانی (عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی) و همچنین ابعاد ساختار سازمانی شامل پیچیدگی، تمرکز و رسمیت، فرصت‌های عدم تمکین شامل میزان درآمد و نوع حرفه مؤدیان را بر تمکین مالیات مؤثر می‌دانند (آخوندی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۳).

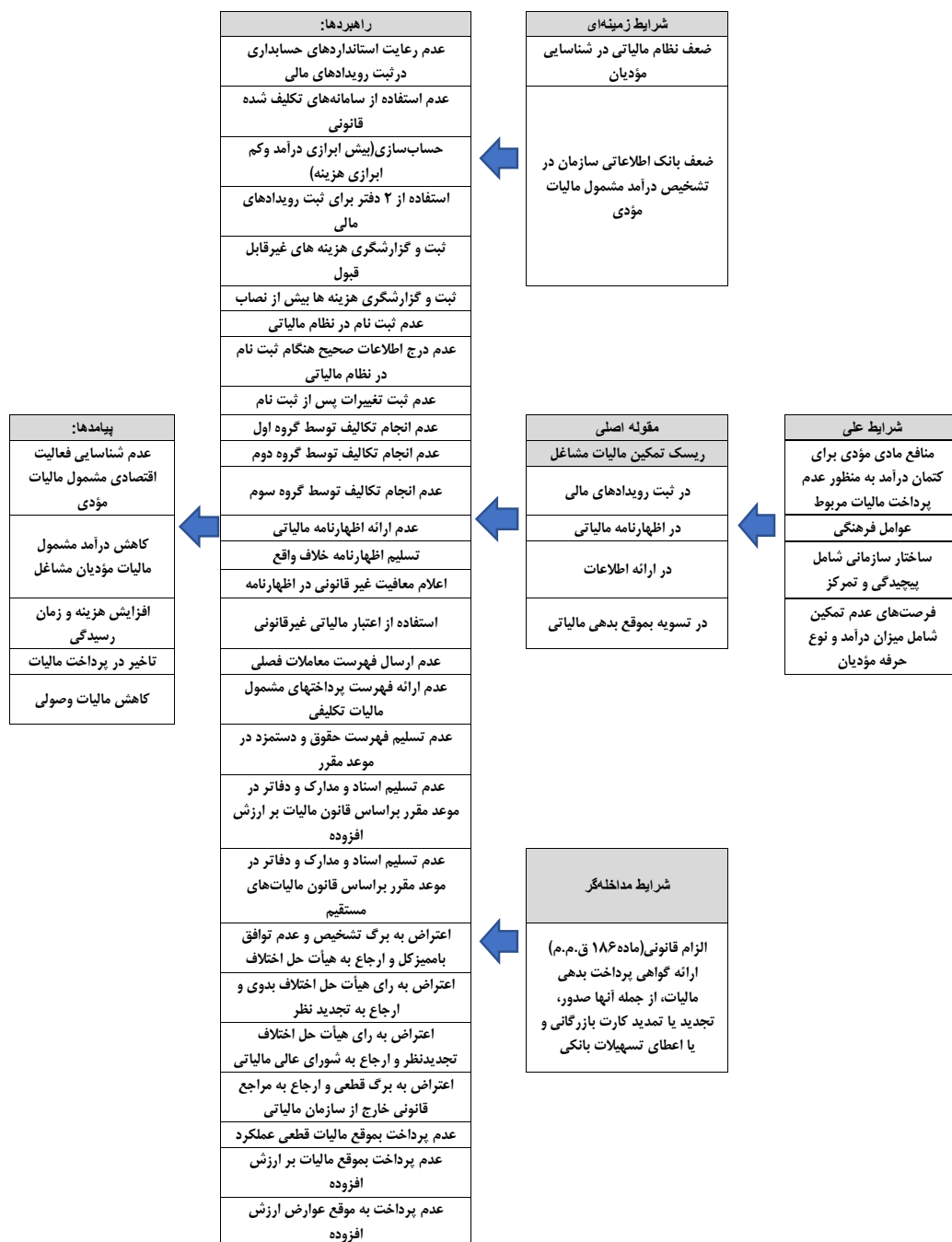
شرایط زمینه‌ای: با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، ضعف نظام مالیاتی در شناسایی مؤدیان و ضعف بانک اطلاعاتی سازمان در تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدی عوامل بستر اصلی عدم تمکین مالیاتی را ایجاد می‌نمایند. تا زمانی که فعال اقتصادی خود را از تور نظام مالیاتی در امان بداند اجباری به تمکین و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی احساس نمی‌کند.

شرایط مداخله‌گر: بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان، عواملی در کنترل ریسک تمکین مالیات مشاغل تأثیر دارند. این عوامل، دریافت برخی خدمات برای مؤدیان مشاغل منوط به ارائه گواهی پرداخت بدهی مالیات شده است که از جمله آنها صدور، تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و یا اعطای تسهیلات بانکی است که در ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده است. شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای عمومی است که بر راهبردها تأثیرگذار است (دانایی فرد، امامی، ۱۳۸۶: ۲).

راهبردها: راهبردها، کنش‌ها یا برهم کنش‌های خاصی هستند که از پدیده محوری منتج می‌شوند (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶: ۶۹). در این پژوهش بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان، ۲۴ مورد راهبرد تحت عنوان ریسک تمکین مالیات مشاغل شناسایی گردید که بر اساس روش تحلیل سلسله مراتبی، از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به استفاده از ۲ دفتر در ثبت رویدادهای مالی است، عدم ارائه اظهارنامه، عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر و اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی اشاره نمود.

پیامدها: خروجی ناشی از به‌کارگیری راهبردهاست. به نظر مصاحبه‌کنندگان، از جمله پیامدهای ریسک تمکین مالیات مشاغل، عدم شناسایی فعالیت اقتصادی مشمول مالیات مؤدی، کاهش درآمد مشمول مالیات مؤدیان مشاغل، افزایش هزینه و زمان رسیدگی، تأخیر در پرداخت مالیات و کاهش مالیات وصولی حوزه مشاغل است. الگوی جامع ریسک تمکین مالیات به شرح نمودار (۱) است.

## نمودار (۱)- الگوی جامع شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل در ایران



منبع: یافته‌های پژوهش

علاوه بر شناسایی مقوله‌های فوق، در نهایت ریسک‌های شناسایی شده مرتبط با حوزه مالیات مشاغل نیز در چهار بخش اصلی به شرح زیر طبقه‌بندی گردید.

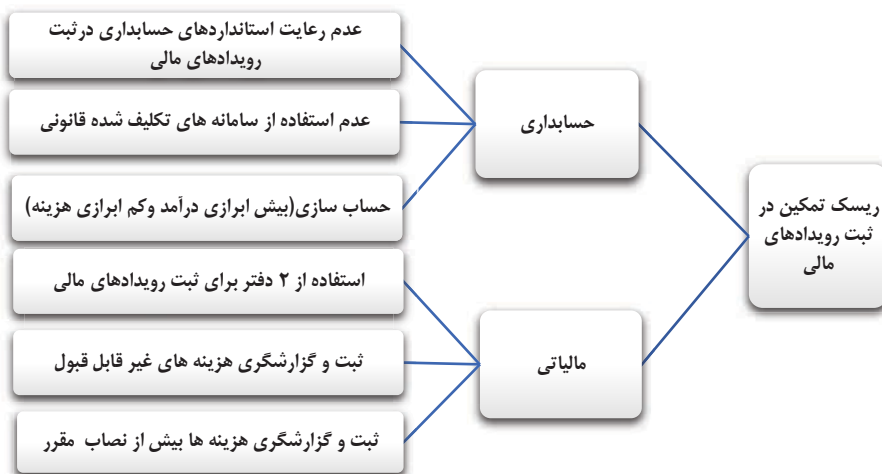
- ریسک تمکین در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی
- ریسک تمکین در اظهارنامه مالیاتی
- ریسک تمکین در ارائه اطلاعات
- ریسک تمکین در تسویه مالیات

مدل مفهومی و ریسک‌های مرتبط با هریک از بخش‌ها به شرح زیر است:

#### ۶-۱- ریسک تمکین مالیات مشاغل در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی

با توجه به نتایج و تحلیل محتوای حاصل از بررسی فرم‌های مصاحبه، یکی از ریسک‌های تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی است که مدل مفهومی ریسک مذکور در نمودار (۲) ارائه شده است.

#### نمودار (۲) - ریسک تمکین مالیات مشاغل در ثبت و نگهداری اسناد رویدادهای مالی



منبع: یافته‌های پژوهش

ریسک تمکین در ثبت رویدادهای مالی را می‌توان در دو بخش حسابداری و مالیاتی طبقه‌بندی نمود. ریسک‌های مرتبط با هر کدام از بخشهای مذکور به شرح زیر می‌باشد.

## – ریسک حسابداری

### عدم رعایت استانداردهای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی

یکی از مشخص‌ترین موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی، عدم رعایت اصل تطابق است. طبق این اصل و با استفاده از فرض دوره مالی، درآمدها و هزینه‌های هر دوره در دوره مربوط ثبت و گزارش می‌شود و هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره کسر می‌گردد. با توجه به اینکه مالیات عملکرد و یا مالیات بر ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مشاغل ارتباط مستقیمی با مبلغ درآمد حاصل از ارائه کالا و خدمات دوره مربوط دارد، برخی مؤدیان، بخشی از درآمدهای دوره گزارش را به دوره بعد منتقل و یا بخشی از هزینه دوره بعدی را در دوره جاری ثبت می‌نمایند. از شیوه‌های دیگر عدم رعایت استانداردهای حسابداری، ثبت دارائی‌ها به عنوان هزینه، درآمدها به عنوان پیش‌دریافت و یا ثبت پیش پرداخت‌ها به عنوان هزینه و مشابه آن است تا با بیشتر نشان دادن هزینه‌ها و کمتر نشان دادن درآمدها، درآمد مشمول مالیات و به تبع آن مالیات متعلقه را کمتر از واقع گزارش نمایند.

بر اساس آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مشاغل به ۳ گروه طبقه‌بندی گردیده‌اند و قانون‌گذار برای هر یک از طبقات یاد شده تکالیفی را قرار داده است. صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می‌گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد ۱۳گانه مورد اشاره می‌باشند. یکی از مهم‌ترین تکالیف این گروه، ثبت رویدادهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری در دفتر روزنامه به صورت روزانه و به ترتیب تاریخ وقوع و انتقال آن حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل می‌باشد. لذا عدم ثبت حسابداری برای گروه اول مشاغل به عنوان یکی از ریسک‌های تمکین مشاغل تعیین گردیده است.

### عدم استفاده از سامانه‌های تکلیف شده قانونی

یکی از ریسک‌های تمکین مالیات مرتبط با حوزه مشاغل عدم استفاده از سامانه‌ایی است که در قوانین و مقررات برای مؤدیان حوزه مشاغل تکلیف می‌گردد. از جمله این موارد می‌توان به حکم قانون بودجه سال ۱۳۹۸ اشاره نمود که پزشکان را مکلف نموده است از دستگاه کارت خوان بانکی استفاده نمایند و یا برخی مشاغل که بر اساس قانون پایانه فروشگاهی می‌بایست از صندوق فروش استفاده نمایند. همچنین به قوانینی مانند تبصره (۲) ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و ماده (۱۲۱) قانون برنامه پنجم توسعه اشاره نمود. در این رابطه و در حال حاضر با توجه به الزام ۱۷ گروه مشاغل برای استفاده از دستگاه کارت خوان، بعضاً مشاهده می‌گردد که برخی از این مشاغل مانند رستوران‌داران، با هماهنگی بانک، دستگاه خودپرداز در داخل رستوران نصب نموده و مشتریان را مجبور به دریافت وجه نقد از دستگاه و پرداخت وجه صورتحساب به صورت نقدی می‌نمایند.

### حساب‌سازی

از دیگر موارد عدم تمکین مؤدیان حوزه مشاغل، ثبت‌های غیر واقع بدون پشتوانه اسناد و مدارک جهت ارائه گزارش‌های مالی دارای منافع مالیاتی است که سهم زیادی در عدم تمکین حوزه مشاغل دارد. از دلایل تأیید این استدلال نیز می‌توان به گزارش‌های رسیدگی ممیزان و مأموران مالیاتی اشاره نمود که بیشترین سهم مربوط به تغییر مأخذ درآمد مشمول مالیات، برگشت هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات می‌باشد.

### - ریسک مالیاتی

#### استفاده از دو دفتر برای ثبت رویدادهای مالی

معمولاً در بخش مشاغل، مأموران مالیاتی با موضوع استفاده از دفاتر و نرم‌افزارهای مختلف جهت ثبت رویدادهای مالی مواجه هستند؛ به طوری که برخی مؤدیان، هم‌زمان بابت رویدادهای مالی روزانه خود، از یک دفتر و نرم افزار مالی دیگری نیز برای ثبت رویدادهایی که مبنای تهیه صورت‌های مالی و ارائه اطلاعات به سازمان امور مالیاتی می‌باشد، استفاده می‌نماید. در این حالت در نرم افزار دوم (غیر واقعی)، صرفاً اطلاعات و رویدادهای مالی که منجر به کمتر از واقع نشان دادن درآمدها و بیشتر از واقع نشان دادن هزینه‌ها می‌گردد، ثبت و گزارش می‌شود.

#### ثبت و گزارشگری هزینه‌های غیرقابل قبول

در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود. مطابق تبصره ۲ این ماده قانونی، هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند. همچنین در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم فهرست ۲۹ مورد از هزینه‌هایی را که حائز شرایط می‌باشند را قابل قبول مالیاتی می‌داند. لذا با توجه به توضیح فوق و علاوه بر فهرست یاد شده، شرایط پذیرش یک هزینه به عنوان هزینه قابل قبول، به شرح موارد زیر می‌باشد:

- هزینه‌ها در حدود متعارف و متکی به مدارک باشند.
- منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه باشند.
- مربوط به دوره مالی مربوط باشند.
- با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشند.

در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون باشد ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته، به عنوان هزینه قابل قبول خواهد بود.

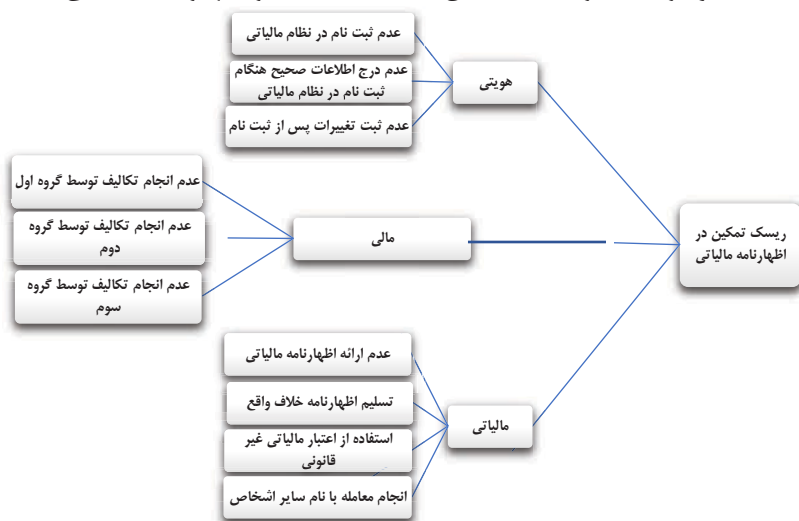
### ثبت و گزارشگری هزینه‌ها بیش از نصاب مقرر

همانگونه که در متن حکم ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم نیز اشاره شده است، یکی از شروط پذیرش هزینه به عنوان هزینه قابل قبول، رعایت حد نصاب‌های مقرر می‌باشد. در قوانین موضوعه معمولاً برای برخی هزینه‌ها نصاب‌هایی تعیین گردیده است که اگرچه هزینه انجام شده قانونی و مستند به مدارک مثبت می‌باشد، لیکن به دلیل عدم رعایت نصاب مربوط، از سوی اداره مالیاتی مورد پذیرش نیست. از جمله این موارد می‌توان به عنوان نمونه به هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط موضوع جزء ب بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره نمود که مطابق با آیین‌نامه مربوط می‌باشد. مطابق ماده ۱۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم کلیه نصاب‌های مندرج در این قانون، هماهنگ با نرخ تورم، هر دو سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران قابل تعدیل است.

### ۲-۶- ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی

نتیجه تحلیل یافته‌های حاصل از بررسی فرم‌های مصاحبه نشان می‌دهد دومین ریسک تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک تمکین در اظهارنامه مالیاتی است که مدل مفهومی ریسک مذکور در نمودار (۳) ارائه شده است.

#### نمودار (۳) - ریسک تمکین مالیات مشاغل در اظهارنامه مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش



ریسک تمکین در اظهارنامه مالیاتی را می‌توان در سه بخش هویتی، مالی و مالیاتی طبقه بندی نمود. ریسک‌های مرتبط با هر کدام از بخش‌های مذکور به شرح زیر می‌باشد:

### ریسک هویتی

#### – عدم ثبت نام در نظام مالیاتی

یکی از موارد عدم تمکین مؤدیان حوزه مشاغل در بخش ثبت نام، امتناع برخی از مؤدیان از ثبت نام در نظام مالیاتی است. در بخش‌های مختلف قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده، تکالیفی برعهده مؤدیان و فعالان اقتصادی از جمله مشاغل گذاشته شده است که یکی از آنها، حکم ماده ۱۶۹ قانون مذکور بوده که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون را حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌داند. دیگری حکم ماده ۱۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده باشد که مؤدیان را مکلف نموده است به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌نماید، نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرم‌های مربوطه اقدام و ثبت نام نمایند. همچنین در ماده ۲۲ این قانون جرایمی برای عدم انجام تکالیف مقرر از سوی مؤدیان پیش‌بینی شده است که بند یک آن مربوط به عدم ثبت نام مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

#### – عدم درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی

یکی از ریسک‌های مهمی که سازمان امور مالیاتی با آن مواجه است، عدم درج اطلاعات صحیح توسط مؤدی در سامانه ثبت نام می‌باشد. از جمله موارد رایج در عدم ارائه اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی، عدم اعلام آدرس دقیق پستی است. دلیل ارائه آدرس پستی اشتباه، فرار از شناسایی محل فعالیت اصلی مؤدی و جلوگیری از بازرسی مالیاتی محل فعالیت است. از دیگر موارد عدم ارائه اطلاعات صحیح توسط مؤدیان در هنگام ثبت نام، ارائه کدملی فرد دیگر است. عمده تقلب در این حالت، استفاده از کد ملی فرد متوفی می‌شود. این کار باعث انتقال تعهدات و بدهی‌های مالیاتی به حساب صاحب کد ملی جایگزین می‌گردد.

#### – عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام

یکی از مواردی که پس از ثبت نام در نظام مالیاتی به وجود می‌آید، تغییرات بعد از ثبت نام می‌باشد که می‌بایست این تغییرات در نظام مالیاتی نیز ثبت گردد. لذا عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام یکی دیگر از ریسک‌های مالیاتی مرتبط با حوزه مشاغل می‌باشد. به عنوان مثال تغییر در شرکای یک واحد تجاری، یکی از این تغییرات مهم است که در نحوه تشخیص و میزان مالیات قابل پرداخت واحد تجاری تأثیرگذار است و لازم است مؤدی بلافاصله پس از خروج از مشارکت یا ورود شریک جدید موارد تغییرات در سامانه مالیاتی ثبت و اعلام گردد.

## ریسک مالی

ماده ۳ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم، حداقل اطلاعات لازم در فرم اظهارنامه های مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین نامه را برای هریک از گروه های اول، دوم و سوم تعیین نموده است.

### – عدم انجام تکالیف توسط گروه اول

حداقل اطلاعات مالی لازم در فرم اظهارنامه های مالیاتی برای صاحبان مشاغل گروه اول: ۱- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق، ۲- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره، ۳- واردات و صادرات کالاها و خدمات، ۴- صورت حساب سود و زیان، ۵- ترازنامه ۶- اطلاعات شرکاء و ۷- اطلاعات حساب های بانکی مربوط به فعالیت شغلی است. عدم ارائه هریک از اطلاعات مالی فوق توسط مؤدی، عدم انجام تکالیف اظهارنامه ای است.

### – عدم انجام تکالیف توسط گروه دوم

حداقل اطلاعات مالی لازم در فرم اظهارنامه های مالیاتی برای صاحبان مشاغل گروه دوم: ۱- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق، ۲- موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره، ۳- صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط، ۴- اطلاعات اموال و دارایی ها مربوط به فعالیت شغلی، ۵- اطلاعات شرکاء و ۶- اطلاعات حساب های بانکی مربوط به فعالیت شغلی است. عدم ارائه هریک از اطلاعات مالی فوق توسط مؤدی، عدم انجام تکالیف اظهارنامه ای است.

### – عدم انجام تکالیف توسط گروه سوم

حداقل اطلاعات مالی لازم در فرم اظهارنامه های مالیاتی برای صاحبان مشاغل گروه سوم: ۱- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی های مالیاتی، معافیت های قانونی و مالیات متعلق، ۲- خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه های مربوط)، ۳- اطلاعات شرکاء و ۴- اطلاعات حساب های بانکی مربوط به فعالیت شغلی است. عدم ارائه هریک از اطلاعات مالی فوق توسط مؤدی، عدم انجام تکالیف اظهارنامه ای است.

## ریسک مالیاتی

در این بخش، عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی که مؤدیان مشاغل و ارائه اطلاعات نادرست مالیاتی در اظهارنامه به عنوان ریسک های مرتبط طبقه بندی می گردد.

### – عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی

بر اساس ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم، مؤدیان مکلف اند در ارتباط با اظهارنامه مالیاتی موارد زیر را انجام دهند:

- ارائه اظهارنامه مربوط به فعالیت های شغلی خود در یک سال مالیاتی

- ارائه اظهارنامه برای هر واحد شغلی یا برای هر محل به طور جداگانه
- ارائه اظهارنامه طبق نمونه تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور
- تنظیم و ارائه اظهارنامه تا آخر خرداد ماه سال بعد

در تبصره ذیل این ماده قانونی، برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون باشد، از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف شده و مالیات این مؤدیان به صورت مقطوع تعیین و وصول می‌گردد. عدم انجام تکالیف فوق، ریسک‌های تمکین مرتبط با اظهارنامه مشاغل می‌باشد.

به هر حال، در ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، برای مؤدیانی که در مهلت مقرر به ارائه اظهارنامه مالیاتی تمکین نمی‌نمایند، تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات نیز پیش‌بینی شده است.

#### – تسلیم اظهارنامه خلاف واقع

هرگونه درج اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی برخلاف واقع در اظهارنامه تسلیمی به اداره مالیاتی در این بخش و به عنوان ریسک تسلیم اظهارنامه خلاف واقع طبقه‌بندی می‌گردد. یک نمونه از ارائه اطلاعات خلاف واقع، طبقه‌بندی بخشی از درآمدهای دوره به عنوان درآمدهای معاف از مالیات است. در قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، معافیت‌های مالیاتی متعددی پیش‌بینی گردیده است، این معافیت‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم در مواد ۱۳۲ الی ۱۳۹ و در قانون مالیات بر ارزش افزوده در ماده ۱۲ به آن اشاره گردیده است. با توجه به پیش‌بینی بخشی در اظهارنامه مالیاتی که به صورت دوره‌های ۳ ماهه برای ارزش افزوده و سالانه برای مالیات‌های مستقیم ارائه می‌گردد، مؤدی می‌تواند درآمدهای حاصل از فعالیت‌های معاف خود را اعلام و از معافیت مالیاتی مربوط به آن، استفاده نماید. ریسک تمکین مؤدی مرتبط با این بخش، اعلام مبالغی از درآمدهای خود به عنوان درآمدهای حاصل از فعالیت‌های معاف است، در حالی که واقعیت ندارد.

#### – استفاده از اعتبار مالیاتی غیر قانونی

بر اساس ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورتحساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، حسب مورد از مالیات‌های وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد. ریسک مرتبط با این بخش استفاده از اعتبار مالیاتی فوق به طور غیرقانونی است. روش مؤدی در این ریسک، استفاده از فاکتورهای صوری برای نشان دادن بیش‌تر از حد خریده‌ها بدون اینکه مالیاتی برای آن پرداخت نموده باشد، این امر منجر به کاهش مالیات حاصل از

تهاتر مالیات فروش و خرید می گردد که لازم است به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند. بعضاً مشاهده می گردد که حجم این فاکتورهای صوری و اعتبار مالیاتی غیر قانونی آنقدر افزایش می یابد که مؤدی به جای پرداخت مالیات، اظهارنامه را با مانده بستانکار ارسال و درخواست استرداد می نمایند.

#### انجام معامله به نام سایر اشخاص

یکی از ریسک های مرتبط با ارائه اظهارنامه مشاغل، انجام معامله به نام سایر اشخاص می باشد. در حوزه مشاغل به عنوان مثال فردی واحد کسبی را اجاره کرده و فعالیت اقتصادی انجام داده لیکن اظهارنامه را به نام مالک ارائه می دهد. در این حالت اطلاعاتی که به نظام مالیاتی ارائه می دهد به نام شخص دیگری فعالیت نموده است و با فعالیت های خود را با کد ملی شخص دیگری انجام داده و در اظهارنامه ارائه نمی نماید.

#### ۳-۶- ریسک تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات

نتیجه تحلیل یافته های حاصل از بررسی فرم های مصاحبه نشان می دهد سومین ریسک تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک تمکین در ارائه اطلاعات است که مدل مفهومی ریسک مذکور در نمودار (۴) ارائه شده است.

#### نمودار (۴) - ریسک تمکین مالیات مشاغل در ارائه اطلاعات



منبع: یافته های پژوهش

ریسک تمکین در ارائه اطلاعات در پنج بخش به شرح زیر می باشد.

**– عدم ارسال فهرست معاملات فصلی**

بر اساس ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدیان مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه، درج و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه کنند. عدم صدور صورتحساب و عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف مقابل معامله یکی از ریسک‌های تمکین به شمار می‌رود که تأثیر بسزایی در تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان دارد. عدم ارائه اطلاعات مربوط به صورتحساب‌ها و یا قراردادهای منعقد و عدم ارائه فهرست معاملات منجر به عدم شناسایی دقیق درآمدهای واقعی مؤدیان و به تبع آن عدم وصول مالیات واقعی می‌گردد.

**– عدم ارائه فهرست پرداخت‌های مشمول مالیات تکلیفی**

مطابق ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت کنندگان وجه به اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را (بر اساس آیین نامه اجرایی ۱۰٪ الی ۴۰٪)، با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند، کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت کنندگان مذکور و دریافت کنندگان متضامناً مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

**– عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر**

بخشی از مالیات‌ها به عنوان مالیات‌های تکلیفی، می‌بایست توسط مؤدیان از طرف دیگر معامله و یا فروشنده کالا و خدمات کسر و در موعد مقرر قانونی به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند. یکی از این مالیات‌ها، مالیات بر حقوق می‌باشد که مؤدیان باید بر اساس ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف‌اند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه، کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن، به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

**– عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده**

بر اساس ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در مواردی که مأموران سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد و مدارک آنان را درخواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می‌باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده (۲۲) این قانون شده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، به صورت علی‌الرأس تشخیص داده و مطالبه و وصول خواهد شد. عدم انجام تکلیف فوق به عنوان ریسک تمکین در ارائه اطلاعات بوده که با توجه

به اهمیت اسناد و مدارک، ریسک مذکور تأثیر بسزایی در تحقق درآمدهای مالیاتی کشور دارد.

#### – عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم

طبق ماده ۱۵ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، دفاتر، صورت درآمد و هزینه ماهانه، خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد و مدارک فعالان حوزه مشاغل، حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک، تحویل و توسط اداره امور مالیاتی صورت مجلس می‌گردد. در ادامه نیز بر اساس ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم، اداره امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد، معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است. این حکم نیز مانند ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی حوزه مشاغل را مکلف به ارائه اسناد و مدارک نموده و عدم همکاری مؤدی به عنوان یکی از عوامل ریسک تمکین در ارائه اطلاعات طبقه بندی می‌گردد.

#### ۴-۶- ریسک تمکین مالیات مشاغل در تسویه به موقع بدهی مالیاتی

مرحله پایانی فرآیند رسیدگی پرونده‌های مالیاتی، تسویه مالیات قطعی شده می‌باشد. نتیجه تحلیل یافته‌های حاصل از بررسی فرم‌های مصاحبه نشان می‌دهد چهارمین و آخرین ریسک تمکین مرتبط با مشاغل، ریسک تمکین در تسویه مالیات است که مدل مفهومی ریسک مذکور در نمودار (۵) ارائه گردیده است.

#### نمودار (۵) - ریسک تمکین مالیات مشاغل در تسویه به موقع بدهی مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

ریسک مرتبط با این بخش در دو بخش قابل طبقه بندی است، یکی عدم پذیرش و قبول مالیات و دیگری عدم پرداخت مالیات قطعی شده است که به شرح زیر تشریح می گردد.

### عدم قبول مالیات

یکی از طبقه بندی های مربوط به ریسک تمکین در تسویه به موقع بدهی مالی مالیاتی، عدم قبول مالیات تشخیصی است که مؤدی از طریق اعتراض به آن، پرونده مالیاتی را به مراجع قانونی پیش بینی شده ارجاع می دهد.

#### - اعتراض به برگ تشخیص و عدم توافق باممیزکل و ارجاع به هیأت حل اختلاف

اولین ریسک تمکین مرتبط با عدم قبول مالیات، عدم قبول برگ تشخیص مالیات صادره است. طبق ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم چنانچه مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغی معترض باشد، می تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است ظرف سی روز به موضوع رسیدگی و در صورتی که مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد، پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید. با توجه به اینکه در برخی موارد مؤدی عمداً با اعتراض به برگ تشخیص به دنبال تأخیر انداختن پرداخت مالیات می باشد، این امر به عنوان یکی از ریسک های تمکین مؤدی شناسایی می شود.

#### - اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف بدوی و ارجاع به هیأت حل اختلاف تجدید نظر

دومین ریسک تمکین مرتبط با عدم قبول مالیات، اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف بدوی و ارجاع به هیأت حل اختلاف تجدید نظر می باشد. بر اساس ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است، مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد.

#### - اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی

سومین ریسک تمکین مرتبط با عدم قبول مالیات، اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدید نظر می باشد. مطابق تبصره ۴ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، آراء قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می یابد، برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون قابل شکایت و رسیدگی و شورای عالی مالیاتی خواهد بود. لازم به توضیح است در صورتی که موضوع مورد رسیدگی، مالیات بر ارزش افزوده باشد، بر اساس ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل اعتراض به شورای عالی مالیاتی نمی باشد.

### – اعتراض به برگ قطعی و ارجاع به مراجع قانونی خارج از سازمان مالیاتی

چهارمین و آخرین ریسک تمکین مرتبط با عدم قبول مالیات، اعتراض به برگ قطعی صادره است. در صورتی که مهلت‌های تعیین شده برای اعتراض به برگ تشخیص و رأی هیأت حل اختلاف بدوی به پایان برسد و مالیات مربوط قطعی گردد و یا رأی هیأت حل اختلاف تجدید نظر صادر گردد، مؤدی امکان اعتراض به مالیات قطعی شده را نداشته لذا بر اساس قوانین مالیاتی صرفاً امکان اعتراض به آرای قطعی مالیات به مراجع قانونی خارج از سازمان مالیاتی موضوع هیأت ۳ نفره ماده ۲۵۱ مکرر و دیوان عدالت اداری می‌باشد.

### عدم پرداخت مالیات

دومین طبقه مربوط به ریسک تمکین در تسویه به موقع بدهی مالیاتی، عدم پرداخت مالیات تشخیصی است که در سه بخش به شرح زیر تشریح می‌گردد.

#### – عدم پرداخت به موقع مالیات عملکرد

طبق ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدیان حوزه مشاغل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون از پرداخت مالیات معاف و نسبت به مازاد آن را به نرخ‌های مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات هستند. مؤدی مکلف به پرداخت مالیات قطعی شده بر اساس حکم مذکور بوده و عدم پرداخت مالیات مذکور به عنوان اولین ریسک مربوط به پرداخت مالیات طبقه بندی شده است.

#### – عدم پرداخت به موقع مالیات بر ارزش افزوده

دومین ریسک مرتبط با تمکین پرداخت به موقع مالیات مربوط به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده است. ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده نرخ مالیات کالاها و خدمات عمومی و همچنین کالاهای خاص را تعیین نموده در ماده ۲۱ این قانون، مؤدیان مالیاتی مکلف شده‌اند، ضمن تسلیم اظهارنامه هر دوره مالیاتی طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، مالیات متعلق به دوره را پس از کسر مالیات‌هایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده‌اند و قابل کسر می‌باشد، در مهلت مقرر مذکور به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد، واریز نمایند.

#### – عدم پرداخت به موقع عوارض ارزش افزوده

سومین ریسک مرتبط با تمکین پرداخت به موقع مالیات مربوط به پرداخت عوارض ارزش افزوده است. ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده نرخ عوارض کالاها و خدمات عمومی و همچنین کالاهای خاص را تعیین نموده است. بر اساس ماده ۴۰ این قانون، احکام مالیاتی این قانون در رابطه با عوارض نیز جاری است. لذا تکلیف پرداخت موضوع ماده ۲۱ برای عوارض نیز حاکم می‌باشد. موضوع مهم در این بخش اولویت داشتن پرداخت

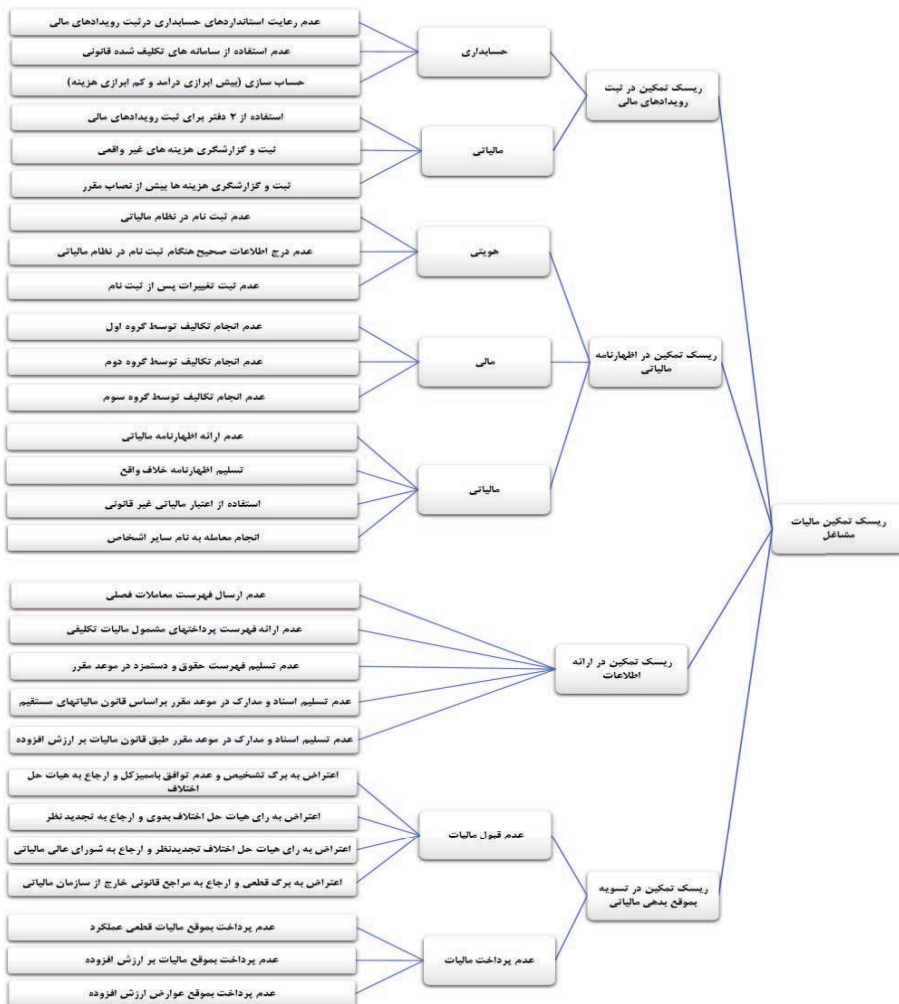


مالیات نسبت به عوارض می باشد. بدین معنی که در صورت تقسیط پرداخت مالیات، بخش نقدی اولیه پرداختی به مالیات و اقساط پرداختی های بعدی به عوارض اختصاص یافته است. در این خصوص با توجه به احکام قوانین بودجه سنواتی که تسویه مالیات از طریق اسناد خزانه نیز پیش بینی گردیده است، عدم تخصیص اسناد مذکور برای تسویه بدهی عوارض نیز باعث شده است ریسک مربوط به پرداخت عوارض ارزش افزوده افزایش یابد.

## ۷- نتیجه گیری و پیشنهادات

با توجه به جمع بندی نتایج پژوهش، مدل مفهومی نهایی ریسک تمکین مشاغل به شرح نمودار (۶) ارائه می گردد:

### نمودار (۶) - مدل کلی و مفهومی ریسک تمکین مالیات مشاغل



منبع: یافته های پژوهش

همانگونه که در نمودار (۶) مشاهده می‌گردد، عمده ریسک‌های تمکین حوزه مشاغل بنا به شرایط علی مرتبط به انگیزه مؤدیان برای کتمان فعالیت‌های مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات برمی‌گردد و همزمان نظام مالیاتی نیز در شناسایی فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان از طریق پایگاه‌ها و بانک‌های اطلاعاتی، نتوانسته است از این امر جلوگیری کند. با توجه به ریسک‌های شناسایی شده عدم تمکین مؤدیان که در ۴ بخش ثبت رویدادهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، ارائه اطلاعات و تسویه بدهی مالیاتی طبقه‌بندی گردیده است.

با توجه به شناسایی ۲۸ مورد ریسک تمکین، اولویت‌بندی آنها از طریق روش تحلیل سلسله مراتبی با استفاده از نرم‌افزار Expert Choice انجام شد. بدین منظور معیارهایی برای هر طبقه از ریسک‌های تمکین مشاغل با نظر نخبگان مالیاتی طرف مصاحبه تعیین گردید که معیارهای مذکور، اولویت‌بندی و خروجی آزمون نرم افزار به شرح جدول (۴) است:

جدول (۴) - اولویت‌بندی ریسک‌های تمکین مالیات مشاغل با نرم افزار Expert Choice

| طبقه بندی ریسک‌ها                       | گزینه‌ها                                           | اولویت | ضریب ناسازگاری | معیارها                                                                                      |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------|--------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| ریسک تمکین مالیات در ثبت رویدادهای مالی | استفاده از ۲ دفتر برای ثبت رویدادهای مالی          | ۰/۴۱۵  | ۰/۰۴           | اختفای فعالیت مؤدی<br>کاهش درآمد مشمول مالیات<br>کاهش مالیات وصولی                           |
|                                         | ثبت و گزارشگری هزینه‌های غیرواقعی                  | ۰/۲۳۷  |                |                                                                                              |
|                                         | ثبت و گزارشگری هزینه‌ها بیش از نصاب مقرر           | ۰/۲۳۱  |                |                                                                                              |
|                                         | حساب‌سازی                                          | ۰/۲۲۵  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم استفاده از سامانه‌های تکلیف شده قانونی         | ۰/۲۱۵  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم رعایت استانداردهای حسابداری                    | ۰/۱۳۳  |                |                                                                                              |
| ریسک تمکین مالیات در اظهارنامه مالیاتی  | عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی                        | ۰/۱۸۸  | ۰/۰۵           | عدم شناسایی مؤدی<br>کاهش درآمد مشمول مالیات<br>کاهش نرخ مالیات<br>افزایش زمان و هزینه رسیدگی |
|                                         | عدم ثبت نام در نظام مالیاتی                        | ۰/۱۸۴  |                |                                                                                              |
|                                         | اعلام معافیت غیر قانونی در اظهارنامه               | ۰/۱۷۸  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم ثبت تغییرات پس از ثبت نام                      | ۰/۱۷۰  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم انجام تکالیف توسط گروه اول                     | ۰/۱۶۷  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم انجام تکالیف توسط گروه دوم                     |        |                |                                                                                              |
|                                         | عدم انجام تکالیف توسط گروه سوم                     |        |                |                                                                                              |
|                                         | تسلیم اظهارنامه خلاف واقع                          | ۰/۱۵۰  |                |                                                                                              |
|                                         | استفاده از اعتبار مالیاتی غیر قانونی               | ۰/۱۴۱  |                |                                                                                              |
|                                         | عدم درج اطلاعات صحیح هنگام ثبت نام در نظام مالیاتی | ۰/۱۳۴  |                |                                                                                              |

| طبقه بندی ریسک ها                               | گزینه ها                                                                        | اولویت | ضریب ناسازگاری | معیارها                                                                              |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|--------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| ریسک تمکین مالیات در ارائه اطلاعات              | عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قانون مالیات های مستقیم     | ۰/۲۱۶  | ۰/۰۱           | اختلاف فعالیت مؤدی<br>اختلاف فعالیت سایر مؤدیان<br>عدم پرداخت مالیات<br>دیگران       |
|                                                 | عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده | ۰/۲۱۶  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم ارسال فهرست معاملات فصلی                                                    | ۰/۲۱۰  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم ارائه فهرست پرداخت های مشمول مالیات تکلیفی                                  | ۰/۱۹۱  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد در موعد مقرر                                      | ۰/۱۶۷  |                |                                                                                      |
| ریسک تمکین مالیات در تسویه به موقع بدهی مالیاتی | اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی             | ۰/۱۹۱  | ۰/۰۲           | تأخیر در قطعی شدن مالیات<br>تأثیر در کاهش مالیات وصولی<br>افزایش زمان و هزینه رسیدگی |
|                                                 | اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف و ارجاع به تجدید نظر                               | ۰/۱۶۵  |                |                                                                                      |
|                                                 | اعتراض به برگ تشخیص و عدم توافق باممیزکل و ارجاع به هیأت حل اختلاف              | ۰/۱۴۱  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم پرداخت به موقع عوارض ارزش افزوده                                            | ۰/۱۳۷  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم پرداخت به موقع مالیات قطعی عملکرد                                           | ۰/۱۳۴  |                |                                                                                      |
|                                                 | عدم پرداخت به موقع مالیات بر ارزش افزوده                                        | ۰/۱۳۴  |                |                                                                                      |
|                                                 | اعتراض به برگ قطعی و ارجاع به مراجع قانونی خارج از سازمان مالیاتی               | ۰/۰۹۸  |                |                                                                                      |

نتیجه آزمون بر اساس جدول (۴)، نشان می دهد در بخش عدم ثبت رویدادهای مالی، بیشترین ریسک تمکین، استفاده از ۲ دفتر در ثبت رویدادهای مالی است. در بخش ریسک تمکین در اظهارنامه، مهمترین ریسک تمکین، عدم ارائه اظهارنامه است. در بخش ریسک تمکین مؤدی در ارائه اطلاعات نیز بیشترین ریسک تمکین، عدم تسلیم اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر بوده و در نهایت مهمترین ریسک تمکین مشاغل در بخش عدم تسویه بدهی، اعتراض به رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و ارجاع به شورای عالی مالیاتی است.

البته در انجام این تحقیق محدودیت هایی نیز وجود داشته است برای مثال، از آنجایی که مصاحبه شوندگان از مدیران و مسئولان سازمان امور مالیاتی کشور می باشند، احتمال وجود تورش رفتاری بوده است بدین معنی که ناخواسته سمت سازمان وصول کننده مالیات را گرفته باشند و یا در راهنمایی پژوهشگر به دیگر افراد جامعه آماری، متخصصین و نخبگان همسو با تفکرات خود را معرفی نموده باشند.

با توجه به نتایج پژوهش، به نظر پژوهش گر، سازمان امور مالیاتی کشور لازم است تمهیدات مناسبی را جهت کاهش ریسک تمکین هریک از بخش های فوق به شرح زیر در نظر بگیرد:

۱. در نظر گرفتن ضمانت های اجرایی برای هریک از ریسک های شناسایی شده. در حال حاضر ضمانت هایی در خصوص مؤدیان در زمان صدور مجوز کسب و کار یا تمدید آن و دریافت تسهیلات دیده شده است. لازم است حتی ضمانت هایی در خصوص افتتاح حساب بانکی و برخورداری از یارانه و حتی یارانه های پنهان از جمله قیمت آب و برق نیز مدنظر قرار گیرد.
۲. ارائه مشوق هایی برای هریک از سطوح تمکین. در حال حاضر بخشودگی جرایم و تبصره ماده ۱۳۱ به این مهم پرداخته است، لیکن می توان در آینده گفت اگر شخصی دارای سابقه خوب مالیاتی باشد، در ارائه مجوزها و تسهیلات دولتی در اولویت قرار گیرد.
۳. ایجاد بستری فناورانه و هوشمند با ایجاد ارتباط کاملاً سیستمی در فضای کسب و کار کشور از جمله ارسال به موقع اطلاعات از کلیه دستگاه ها به سازمان امور مالیاتی.
۴. پذیرش سطح بیشتری از اظهارنامه ها توسط سازمان امور مالیاتی کشور برای ایجاد انگیزه بیشتر توسط مؤدیان. بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم، سازمان اظهارنامه های مؤدیان را بر اساس نمره ریسک از ۱ تا  $n$  طبقه بندی می کند و بر اساس امکانات و نیروهایی که دارد برخی از آنها را برای حسابرسی انتخاب می کند. از این طریق می توان تعداد اظهارنامه های انتخاب شده برای حسابرسی را تغییر داد.
۵. تغییر فرم اظهارنامه توسط سازمان امور مالیاتی کشور در راستای تسهیل برای ارسال اطلاعات مؤدیان. در تمام دنیا سازمان مالیاتی اصولاً اظهارنامه پیش فرض را بر اساس اطلاعات پایگاه داده، تهیه و در اختیار مؤدی قرار می دهد و مؤدی صرفاً تغییرات را ارائه می کند و اطلاعاتی که سازمان می تواند از سایر مراجع بگیرد را دوباره از مؤدی نمی گیرد. در ایران این امر انجام نشده و کل اطلاعات از مؤدی اخذ می شود. به همین واسطه اظهارنامه صاحبان مشاغل در بسیاری از کشورها حداکثر دو صفحه است.
۶. تکمیل پایگاه اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی جهت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز شناسایی فعالیت های اقتصادی مؤدیان مشاغل. مؤدیان همزمان دارای چند فعالیت یا فعالیت های خاص مثل خدمات رایانه ای و کسب و کارهای مجازی بوده که به صورت فیزیکی دیده نمی شود.
۷. استقرار هرچه سریع تر سامانه هوشمند مالیاتی جهت تهیه اظهارنامه برآوردی موضوع ماده ۹۷ ق.م.م. همچنین با توجه به نتایج پژوهش و شناسایی ریسک تمکین مالیات مشاغل که حائز اهمیت زیادی برای دستگاه وصول کننده مالیات می باشد، پیشنهاد می گردد در پژوهش های آتی به روش های مقابله با ریسک های شناسایی شده از طریق مدیریت ریسک تمکین پرداخته شود.

## فهرست منابع

۱. فغانی، مهدی، زارعی، حمید، سعیدی گراغانی، مسلم، دارسنج، سکینه (۱۳۹۸). تأثیر سرمایه فکری بر رابطه بین نظام حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، ۱-۲۸.
۲. تشدید، الهه، سپاسی، سحر (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، فصلنامه حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۴۰، زمستان، ۲۹-۵۰.
۳. صیادی سومار، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، کاکایی تبار، زهرا (۱۳۹۷). علل پدیده فرار مالیاتی در ایران با تأکید بر شکاف بین دیدگاه مؤدیان و کادر مالیاتی بر اساس مدل AHP (مطالعه موردی استان ایلام)، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۱، ۱-۲۶.
۴. آخوندی، احمد، جمشیدی، مینا، خطیری علیائی، علی (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، دوازدهمین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳.
۵. ناصری، زهرا، تمری نیا، آیت (۱۳۹۷). تأثیر ارتقاء فرهنگ بر تمکین مالیاتی، دومین کنفرانس ملی حسابداری - مدیریت اقتصاد با رویکرد اشتغال پایدار نقش آن در رشد صنعت، ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر.
۶. پناهی، محمد قاسم و همکاران، (۱۳۹۶). مدیریت ریسک تمکین در نظام مالیاتی ایران، دفتر پژوهش و برنامه ریزی سازمان امور مالیاتی، ۹.
۷. قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۴/۴/۳۱.
۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷.
۹. ملانظری، مهناز، ابوحمزه، مینا، میرزایی، عباس (۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۱، ۱-۱۸.
۱۰. صفری گرایلی، مهدی، پودینه، شیوا (۱۳۹۵). اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۱، ۱-۱۸.
۱۱. اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر، ساری، محمدعلی (۱۳۹۴). چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی، پژوهش حسابداری، شماره ۲۰، ۶۱-۸۰.
۱۲. مشایخی، بیتا و همکاران (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصلنامه بورس و اوراق بهادار، ۶ (۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
۱۳. عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم، باقری، بهروز (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره دوازدهم (۶۰)، ۲۸-۶۹.

۱۴. کمالی، سعید، شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (۵۸)، ۱۴۴-۱۶۸.
۱۵. رضایی، محمدقاسم، خادمی جامخانه، علی اکبر، منتظرالظهور، مریم (۱۳۸۹). جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره نهم (۵۷)، پاییز و زمستان، ۸۳-۹۹.
۱۶. جماعت، علی، عسگری، فرید (۱۳۸۹). مدیریت ریسک اعتباری در سیستم بانکی با رویکرد داده‌کاوی، فصلنامه مطالعات کمی در مدیریت، شماره ۳، سال ۱۳۸۹، ۱۱۷-۱۲۰.
۱۷. دانایی فرد، حسن، امامی، سید مجتبی (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱، ۲، ۶۹-۹۷.
18. Patrik Aspers & Ugo Corte (2019). What is Qualitative in Qualitative Research, *Qualitative Sociology* (2019) 42:139–160.
19. Aronmwan & Okaiwele (2019). Measuring Tax Avoidance using Effective Tax Rate: Concepts and Implications. *Journal of Taxation and Economic Development* ISSN 1118-6017, 18(1), 1-13.
20. Fany Inasius (2018). Factors Influencing SME Tax Compliance: Evidence from Indonesia, *International Journal of Public Administration*. ISSN: 0190-0692, 1.
21. Cohen L, Manion L, Morrison K. (2007). *Research Methods in Education*. 6<sup>th</sup> Ed. London; New York: Routledge, page 18-25.
22. Strauss, A. and J. Corbin (1998) *Basics of Qualitative Research: Techniques And Procedures For Developing Grounded Theory*, (2nd Ed.) Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA. 25.
23. Tilahun, M. (2019). Determinants of Tax Compliance: A Systematic Review, *Economics*, 8(1), 1-7.
24. Abd Hamid, N., & Ibrahim, N., & Ariffin, N., & Taharin, R., Jelani, F. (2018). Factors Affecting Tax Compliance among Malaysian SMEs in E-Commerce Business, *International Journal of Asian Social Science*, 9(1): 74-85.
25. Dabla-Norris, E., & Gradstein, M., & Miryugin, F., and Misch F. (2019). *Productivity and Tax Evasion*. IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, WP/19/260.