تأثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفهٔ مالیاتی قانونی
(مطالعهٔ موردی ادارهٔ کل امور مالیاتی مودیان بزرگ)

حمیدرضا وکیلی فرد ♣

محمود نظر پور ♥

مهدی عموری ♠

تاریخ دریافت: ۸۶/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش:۸۷/۴/۳

چکیده

در بررسی اقلام درآمدی دولت، درآمدهای مالیاتی یکی از مهمترین منابع به حساب می آیند. لذا بحث تامین منابع مالیاتی به منظور کسب درآمدهای لازم برای دولت از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است. نظام مالیاتی در کشور ما سابقهٔ زیادی دارد اما از کارایی لازم برخوردار نیست. بنابراین اصلاح ساختار مالی دولت از اهم برنامه ریزی ها و سیاست های اقتصادی دولت است. به دنبال این امر یکی از محورهای اصلی برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، تحول در نظام مالیاتی کشور بود که به موجب آن سازمان امور مالیاتی کل کشور در سال ۱۳۸۰ ایجاد گردید. به دنبال آن، به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، استفاده از خدمات حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در نظام مالیاتی کشور مجدداً احیا شد. از طرفی نیز با توجه به تغییرات ارزش پول در زمانهای مختلف بر اساس تغییر سطح عمومی قیمتها، وقفه در وصول درآمدهای مالیاتی در یک سیستم اقتصادی، درآمد حقیقی دولت را کاهش می دهد. لذا ضروری است که بحث چگونگی وصول درآمدهای مالیاتی

♣ عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

♥ کارشناس ارشد حسابداری

♠ کارشناس ارشد حسابداری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مورد بحث قرار گیرد. این تحقیق با بررسی عملکرد مالیاتی اشخاص حقوقی که از ماده ۲۷۲ ق.م.م استفاده کرده اند و مقایسهٔ آن با سالهای قبل از اجرای این ماده، به دنبال تاثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه قانونی مالیاتی بوده است. یافته های تحقیق مبیّن آن است که با اجرای ماده فوق، میزان وقفهٔ قانونی مالیاتی در جامعه آماری مورد بررسی افزایش یافته است.

واژگان کلیدی:

مالیات، حسابرسی مالیاتی، جامعهٔ حسابداران رسمی، وقفهٔ مالیاتی قانونی، وقفهٔ مالیاتی غیرقانونی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۱- مقدمه

با تکامل مناسبات و تحولات اجتماعی در جوامع انسانی لزوم توجه به حدود وظایف و اختیارات دولتها از اهمیت خاصی برخوردار شده است. به نحوی که وظایف دولتها در حال حاضر نسبت به حدود نیم قرن پیش، دستخوش تغییرات بسیاری گشته و گسترش فوق العاده ای یافته است. در حالیکه از حدود یک دهه قبل، موج جدیدی در جهت کوچک کردن دولت در حال تکوین است. به هرحال، چه در دولتهای رو به گسترش و چه در دولتی که به سمت کوچک شدن می رود، قطعاً نیاز به درآمدهای مناسب وجود دارد (پژویان،۱۳۷۳).

تأخیر در جمع آوری مالیات یکی از موضوعات مهم در مباحث کاربردی و اجرایی مالیات ها است. از آنجا که سرعت عمل و همچنین کوشش سازمان امور مالیاتی کشور در جمع آوری مالیات ها از شاخص های مهم کارایی نظام مالیاتی است، وقفه در اجرای فرآیند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی به عنوان یک عامل منفی در ارزیابی عملکرد نظام های مالیاتی تلقی می شود.

مطابق قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مالیات ها به دو دسته مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد تقسیم می شوند. مالیات بر دارایی شامل مالیات بر ارث و حق تمبر می باشد و مالیات بر درآمد نیز شامل شش دسته مالیات بر درآمد املاک، درآمد کشاورزی، درآمد حقوق، درآمد مشاغل، درآمد اشخاص حقوقی و درآمد اتفاقی می باشد. در تحقیق حاضر، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مورد بررسی قرار گرفته است. مطابق ماده ۱۱۰ قانون مالیات های مستقیم، «اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا **چهار** ماه پس از سال مالیاتی، همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هریک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند...».

مطابق ماده ۱۵۶ قانون مالیات های مستقیم، «اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف **یک سال** از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتیکه ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا **سه** ماه پس از انقضای یکسال فوق الذکر برگ تشخیص درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مذکور را به مودی ابلاغ نکند اظهارنامه مودی قطعی تلقی می شود». بدین ترتیب ملاحظه می شود که مطابق مواد قانونی، حداکثر وقفه مالیاتی قانونی در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ۱۹ (۳+۱۲+۴) ماه است.

از طرف دیگر، مطابق تبصره یک ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، «اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت های مالی که طبق استاندارد های حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد».

به نظر می رسد با قبول گزارش حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی به جای گزارش رسیدگی واحد مالیاتی، برخی از مشکلات نظام مالیاتی کشورمرتفع گردد ولی ممکن است اجرای این ماده، مشکلاتی نیز در بر داشته باشد. بنابراین، این پرسش مطرح می گردد که آیا انجام حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم توسط جامعه حسابداران رسمی باعث کاهش وقفه مالیاتی می شود یا خیر.

۲- ادبیات تحقیق

در ادبیات موجود در زمینه نقش و اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی، ویتو تانزی اثر تورم بر کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی را مطرح کرد. تاثیر تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی و به تبع آن کسری بودجه به اثر تانزی مشهور است (تانزی، ۱۹۷۷). او معتقد است افزایش تورم ممکن است درآمدهای حقیقی مالیاتی را به خاطر تاخیر در پرداخت مالیات ها که یک پدیده بسیار مرسوم در کشورهای در حال توسعه می باشد، کاهش دهد. براساس مطالعات تانزی وقتی در کشوری درآمدهای مالیاتی با وقفه های طولانی جمع آوری می گردد و کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی کمتر از یک است، تورم موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

در برخی کشورها ساختار نظام مالیاتی در راستای حداقل سازی وقفه های مالیاتی است. در فرانسه شرکت ها ملزم هستند در هر سال مالی طی چهار قسط مالیات عملکرد همان سال را پرداخت کنند. در دانمارک قانون مالیاتی برنامه پیش پرداخت اختیاری مالیات را همراه با نرخ مالیاتی تشویقی به میزان ۴ درصد کمتر ازنرخ های معمول ملاک عمل قرار داده است. در نروژ ۵۰ درصد مالیات برآورد شده هر سال برای همان سال پرداخت می شود. ماده ۱۶۳ قانون مالیات های مستقیم در کشور ما، سازمان امور مالیاتی را مجاز به مکلف کردن مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیاتِ هر سال به طور علی الحساب به نسبتی از مالیات قطعی شده سنوات قبل و یا به نسبتی از حجم فعالیت کرده است. با این حال، علیرغم زیان های ناشی از تاخیر در پرداخت مالیات و اهمیت کاهش وقفه های مالیاتی و نیز وجود محمل قانونی برای کاهش این وقفه ها، بخش عمده ای از این مالیات ها با تاخیر قابل توجه وصول می شوند (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸).

۲-۱- تحلیل و طبقه بندی وقفه های مالیاتی

به منظور دستیابی به نتایج بهتر از بررسی وقفه های مالیاتی، قبل از هر چیز باید به تفکیک علل ایجاد کننده این نوع وقفه ها پرداخت. ویتو تانزی وقفه های مالیاتی یا تاخیر در جمع آوری مالیات ها را به عنوان «**تاخیر بین زمان تحقق درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات**» تعریف می کند . وی بر اساس قانون، تاخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تاخیر قانونی و تاخیر غیرقانونی تقسیم می کند. توجه شود که شاخص مهم در این طبقه بندی، جریمه قانونی می باشد به این مفهوم که اگر به وقفه ای، جریمه تعلق بگیرد، وقفه غیرقانونی است و اگر به وقفه ای جریمه تعلق نگیرد وقفه قانونی می باشد.

الف- وقفه های مالیاتی قانونی

منظور از وقفه های قانونی، «فاصله بین زمان تحقق درآمد مشمول مالیات با موعد مقرر قانونی پرداخت مالیات» است. بدیهی است این بخش از وقفه ها تنها در حدود تعیین حداقل مهلت لازم برای پرداخت مالیات قابل قبول هستند و باید قوانین مالیاتی به گونه ای تنظیم شوند که پرداخت‌های مالیاتی در سریعترین زمان ممکن تحقق یابند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ب- وقفه های مالیاتی غیر قانونی

این بخش از تاخیر در وصول به موقع درآمدهای مالیاتی مربوط به دو انگیزهٔ (۱) تلاش مؤدیان مالیاتی در جهت گریز مالیاتی و (۲) به تعویق انداختن پرداخت بدهی های مالیاتی و استفاده از منافع حاصل از این تاخیر به ویژه در شرایط تورمی است. از نظر اقتصادی، تورم در جهت منافع بدهکاران (و به زیان بستانکاران) است و هرچه میزان تورم و مدت به تاخیر افتادن پرداخت بدهی ها بیشتر باشد، میزان این انتفاع (زیان) بیشتر است. گرچه این تلاش از جهت امکان گریز مالیاتی نهایتاً ناموفق مانده است (ناموفق بودن این تلاش از این جهت است که در هر حال بخشی از پرداخت‌های به تعویق افتادهٔ مالیاتی که ناشی از فرار مالیاتی است، تنها در صورت افتادن در تور مالیاتی و نهایتاً پرداخت مالیات، در وقفه های مالیاتی محسوب می شوند وگرنه آن بخش از فرارهای مالیاتی را که کاملاً موفق می شوند نمی توان جزو وقفه های مالیاتی به حساب آورد) لیکن از جهت کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی، تاخیر مذکور به ویژه در نرخ های تورم بالا می تواند یک نوع موفقیت برای این بخش از مؤدیان مالیاتی به حساب آید. عوامل متعددی در شکل گیری این وقفه ها مؤثرند. لیکن نارسایی های نظام مالیاتی و عدم وجود فرهنگ غنی مالیاتی از جمله اهم این عوامل اند. کاهش این نوع وقفه ها علاوه بر نیاز به برخورداری از یک سازمان مالیاتی کارآمد، از طریق افزایش انگیزه های تشویقی پرداخت مالیات و پرداخت به موقع مالیات و نیز افزایش نرخ مؤثر واقعی[۱] جرایم تاخیر در پرداخت نیز تا حد زیادی امکان پذیر است (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸).

وقفه های قانونی مالیاتی

فرآیند اخذ مالیات ها شامل سه مرحله می باشد: اظهار، تشخیص، وصول و پرداخت مالیات. در این مطالعه وقفه های مالیاتی از دیدگاه تاخیرهای ایجاد شده در فرآیند تشخیص مالیات ها مورد بررسی قرار می گیرند. بر اساس این نحوه نگرش در خصوص وقفه های مالیاتی، با توجه به مطالب یاد شده، وقفه های قانونی مالیات به صورت فاصله زمانی بین تحقق درآمد (امکان پرداخت مالیات) با مهلت قانونی

[۱]- منظور از نرخ مؤثر واقعی جرایم مالیاتی، نرخ های قانونی جرایم تاخیر و فرار مالیاتی پس از تعدیل با متوسط نرخ تورم و نیز تعدیل آن با تخفیفات و بخشودگی هایی است که سازمان مالیاتی معمولاً در مرحله وصول مالیات به مؤدیان مالیاتی که مبادرت به تاخیر در پرداخت و یا اقدام به گریز مالیاتی کرده اند ، اعطا می کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تعیین شده در قانون مالیات های مستقیم به منظور پرداخت مالیات مذکور تعریف می شود. مهلت قـانونی پرداخت مالیات طبق مواد ۱۱۰ و ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم به این صورت تعریف می شود:

- نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه ← تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه
- نسبت به مابه التفاوت برگ تشخیص و ابـرازی ← تـاریخ مطالبـه (تـاریخ ابـلاغ بـرگ تشخیص مالیات)

تحلیل وقفه های مالیاتی از این دیدگاه در این مطالعه از یـک سـو بـا هـدف افـزایش ارزش خـالص درآمدهای مالیاتی و از سوی دیگر کاهش تبعیض بین بخش های مختلف مالیاتی است. به منظور بررسی چگونگی وقفه های مالیاتی، به چگونگی فرآیند پرداخت مالیات ها در مورد برخی از انـواع مالیـات اشـاره می شود.

مالیات نقل و انتقال املاک

به موجب ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم، نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و بـه نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به ماخذ وجوه دریافتی مالک یـا صـاحب حـق و بـه نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیـات مـی باشـد. از طـرف دیگر، به موجب ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت سند معامله، مراتب را با شرح مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معاملـه اقـدام به ثبت سند معامله نماید. در صورت تخلف، مطابق مفاد ماده ۲۰۰ قانون مالیات های مستقیم، علاوه بـر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات های متعلق مربوط، مـشمول جریمـه ای معادل ۲۰٪ آن نیز خواهد بود. از مفاد مواد مذکور چنین استنباط می شود که مالیات نقل و انتقال املاک در قانون مالیاتی فاقد وقفه قانونی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مالیات حقوق

به موجب ماده ۸۵ قانون مالیات های مستقیم، پرداخت کنندگان مالیات های حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را بر اساس درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ مقرر محاسبه و ظرف مدت سی روز به حوزه مالیاتی پرداخت کنند. همچنین بر اساس ماده ۹۰ قانون مذکور، در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلقه را در موعد مقرر مذکور نپردازند و یا کمتر از میزان واقعی پرداخت کنند، اداره امور مالیاتی محل پرداخت کننده حقوق مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق مطالبه کند. مفاد مواد مذکور حاکی از توجه خاص قانون مالیات‌های مستقیم به دریافت مالیات حقوق در زمان تحقق درآمد از مؤدیان مالیاتی است. به نظر می رسد که مهلت یک ماههٔ تعیین شده، با توجه به اشراف قانونگذار بر مراحل مختلف اداری پرداخت حقوق و مزایا در واحدهای پرداخت کننده حقوق و مزایا و زمان مورد نیاز برای انجام سایر مراحل اداری به منظور محاسبه و پرداخت مالیات توسط مؤدیان به واحدهای مالیاتی، در حدکافی تعیین شده باشد. از این رو، چنین استنباط می شود که فرآیند پرداخت مالیات حقوق نیز مانند مالیات نقل و انتقال املاک، فاقد وقفه قانونی است (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸).

۲-۲- آثار منفی وقفه های مالیاتی

وقفه های مالیاتی دارای آثار منفی گسترده ای هستند. از نظر کارکردهای مالیات در مباحث نظری، وجود وقفه در نظام مالیاتی تا جایی که به مفهوم نقص در سیستم کلی مالیاتی یک کشور است، از طریق ایجاد اشکال و تاخیر در کارکردهای سه گانه توزیعی، تخصیصی و تثبیتی مالیات ها می تواند هم اقتصاد کشور و هم اقتصاد بخش دولتی را دچار آسیب کند. آثار منفی وقفه های مالیاتی در تمام مطالعات انجام شده پیرامون این موضوع عموماً به بررسی کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی ناشی از وجود تاخیر در جمع آوری مالیات ها محدود می شود. این اثر منفی یکی از بارزترین و قابل سنجش ترین آثار منفی وقفه های مالیاتی است. به طور کلی انواع عواقب منفی وجود وقفه در جمع آوری مالیات ها را می توان به شرح زیر برشمرد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی

واریز سریع و به موقع درآمدهای مالیاتی به خزانه دولت و تخصیص سریع تر اعتبارات برای انجام هزینه های بودجه دولت، منجر به کاهش بار مالی هزینه های دولت خواهد شد. این استدلال با توجه به این واقعیت استحکام می یابد که هزینه های بخش دولتی نیز از تورم در امان نیستند گرچه ممکن است به ظاهر فشار تورم بر دوش دولت به اندازه این فشار بر خصوصی سنگینی نکند. در هر حال، تا جایی که تاخیر در انجام خرید کالاها و خدمات ناشی از تاخیر در دریافت های بودجه است، این امر در ارتباط با اثر منفی تاخیر در تادیه بدهی های مالیاتی (با توجه به سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت) قابل توجه است. برخی مشکلات بودجه ای از جمله مازاد عملکرد هزینه ها نسبت به مبالغ مصوب بودجه و نیز عدم تحقق کامل فیزیکی پروژه ها، طرح ها و فعالیت های دستگاههای دولتی نسبت به میزان مصوب به علت تاخیر در تخصیص به موقع اعتبارات و یا به علت افزایش قیمت کالاها و خدمات طی دوره تاخیر می تواند از جمله مظاهر بروز آثار منفی وقفه های مالیاتی محسوب شود. به طور کلی، وقفه های مالیاتی از طریق کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی عملاً منجر به کاهش درآمدهای دولت در هر دوره می شوند.

تبعیض میان مؤدیان مالیاتی

مجموع وقفه های مالیاتی برآیند تاخیر در پرداخت مالیات بخش های مختلف مالیاتی است. در این میان، برخی بخش های مالیاتی همچون مالیات حقوق (به ویژه مالیات حقوق کارکنان دولت) و مالیات نقل و انتقال و سرقفلی تقریباً فاقد تأخیرند. در حالیکه برخی دیگر همچون مالیات بر شرکتها، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات علاوه بر وقفه های قانونی، با تعویق در رسیدگی ها، تشخیص و نیز تاخیر در پرداخت مواجه اند. این موضوع عملاً به مفهوم تبعیض بین صاحبان منابع مختلف درآمد است. علاوه بر این، در خصوص بخشی از وقفه های مالیاتی که ناشی از عملکرد سازمان امور مالیاتی است، عملکرد متفاوت و ضعیف برخی واحدهای مالیاتی در مقایسه با دیگر واحدها، منجر به تبعیض در میان مؤدیان مالیاتی حتی در یک بخش خاص مالیاتی نیز می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

کاهش انگیزه پرداخت مالیات

اصولاً حتی در بهترین شرایط و بالاترین سطح مشارکت مردم در پرداخت مالیات در کشورها، همواره انگیزهٔ عدم پرداخت مالیات وجود دارد. هر چند این انگیزه می تواند تحت تاثیر عوامل مختلفی قرار گیرد، به هرحال کندی سرعت وصول مالیات ها خود عامل مؤثری بر کاهش انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات است. اگرچه کمّی کردن این ارتباط کار مشکلی است اما چنین تصور می شود که گسترش وقفه های مالیاتی اثر منفی شدیدی بر انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات دارد. به طور کلی، وجود وقفه های مالیاتی طولانی در نظام مالیاتی از طریق کاهش انگیزه پرداخت در بلند مدت، منجر به تضعیف فرهنگ مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی نیز می شود.

فشار مالی و روانی ناشی از عدم تخصیص بدهی مالیاتی از درآمدهای هر دوره

وقفه های مالیاتی منجر به عدم رعایت اصل کسر هزینه های هر دوره از درآمدهای همان دوره می شود. از سوی دیگر، هر چه دوره های پرداخت مالیات کوتاهتر باشد، امکان پرداخت مالیات برای مؤدیان مالیاتی آسان تر خواهد بود. انباشت تعهد مالیاتی حتی برای یک سال مالی، هنگام پرداخت مالیات علاوه بر فشار مالی، فشار روانی قابل توجهی را بر مؤدیان مالیاتی وارد می آورد. در حالی که پرداخت این بدهی در دوره های کوچکتر منجر به حذف این فشار توأم مالی و روانی می شود. این فشار هنگام افزایش دوران تاخیر به چند سال به مراتب شدیدتر است.

همچنین وجود وقفه های مالیاتی طولانی منجر به تغییر نتایج محاسبات کشش مالیاتی می شود بسته به اینکه درآمد مالیاتی به قیمت جاری و یا قیمت زمانی که این مالیات ها واقعاً باید وصول شوند، محاسبه گردد.

سیاست تامین کسری بودجه و تشدید تورم

عدم وصول به موقع درآمدهای مالیاتی از طریق آثار فوق الذکر به ویژه کاهش انگیزه پرداخت، توان پرداخت و کاهش ارزش اسمی و واقعی این درآمدها، منجر به اتخاذ سیاست هایی از سوی دولت برای تامین کسری بودجه خواهد شد. از آنجا که استقراض از بانک مرکزی آسان ترین روش تامین کسری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

بودجه است، این امر از طریق افزایش تقاضای کل منجر به افزایش نرخ تـورم در اقتـصاد مـی شـود. در حالی که (با فرض این که میزان استقراض معادل درآمدهای مالیاتی وصول نـشده تلقـی گـردد) مالیـات های پرداخت نشده در دست مؤدیان مالیاتی از طریق افزایش تقاضا منجر به تشدید تورم می شوند. ایـن موضوع با توجه به نقش تورم در افزایش انگیزه به تعویق انداختن ادای تعهـدات توسـط بـدهکاران، مـی تواند منجر به ایجاد یک دور باطل در فرآیند تداوم وقفه های مالیاتی شود. مطالعه چودری در این رابطـه نشان می دهد که تورم مربوط به اتخاذ سیاست مالیه تورمی توسط دولت، از طریق کـاهش ارزش درآمـد واقعی ناشی از تاخیر در جمع آوری درآمدها منجر به خنثی شدن اثر درآمدی مالیه تـورمی در بـسیاری از کشورهای مورد مطالعه شده است به گونه ای که عملاً به کار گیری این سیاست را تا حد زیادی محـدود ساخته است (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸).

۲-۳- مبانی نظری در زمینه کشش قیمتی و وقفه مالیاتی

الف- تورم، درآمد حقیقی مالیاتی و تامین مالی تورمی

اغلب اقتصاد دانان معتقدند که سیستم مالیاتی در کشورهای در حال توسعه به علت ظرفیـت محـدود تولید و بهره وری اندک برای تامین مالی دولت از کارایی لازم برخوردار نیست. چنانچه تمام یا بخـشی از کسری مالی از طریق بانک مرکزی تامین شود و این سیاست همراه و همگـام بـا رشـد تولیـدات داخلـی نباشد، تورم زا بوده و منجر به افزایش سطح عمومی قیمت ها می گردد که در حقیقت ارزش حقیقی پـول کاهش می یابد. کاهش ارزش حقیقی پول یک نوع مالیات برای اشخاص است کـه پـول نگهـداری مـی کنند که در ادبیات اقتصادی این نوع مالیات به مالیات تورمی معروف است.

اگر رشد واقعی اقتصاد صفر(یا قابل چشم پوشی) باشد و نرخ تورم(π) در سطح تعادلی و بـا ثبـاتی قرار گیرد، در این صورت نرخ تورم معادل نرخ تغییر در عرضه پول و همچنین نـرخ مالیـات مـی شـود. از سوی دیگر پایه مالیاتی با حجم نقدینگی حقیقی پول ($\frac{M}{P}$) معادل می گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

بنابراین، درآمد مالیاتی تورمی R_t^{π} به صورت زیر می باشد که در آن (π) مبین نرخ تورم است:

$$R_t^{\pi} = \pi_t \times (\frac{M}{P})_t \qquad (۱)$$

درآمد مالیاتی تورمی : R_t^{π}، نرخ تورم : π_t، حجم نقدینگی اسمی پول : M، شاخص قیمت : P

اگر g بیانگر رشد اقتصادی باشد و فرض شود کشش درآمدی تقاضا برای پول واحد است. معادله (۱) به صورت زیر در می آید:

$$R_t^{\pi} = (\pi_t + g) \times (\frac{M}{P})_t$$

از آنجا که از رشد واقعی اقتصاد صرف نظر شده است، در وضعیت کوتاه مدت، معادله (۱) درآمد حاصل از مالیات تورمی را نشان می دهد. تورم با توجه به ویژگیهای نظام مالیاتی هر کشوری ممکن است موجب افزایش یا کاهش درآمدهای حقیقی گردد یا اینکه تاثیری نداشته باشد.

ب- درآمد حاصل از تامین مالی تورمی

همانگونه که بیان شد، درآمد حاصل از تامین مالی تورمی برابر با حاصلضرب نرخ تورم (π_t) و حجم نقدینگی حقیقی پول $(\frac{M}{P})_t$ می باشد. افزایش نرخ تورم – برای تامین مالی کسری دولت- با فرض ثابت بودن $\frac{M}{P}$ موجب افزایش R_t^{π} می شود. همچنین با فرض وجود انتظارات تورمی ، افزایش $\frac{M}{P}$ منجر به افزایش R_t^{π} خواهد شد. ضمن اینکه $\frac{M}{P}$ از طریق انتظارات تورمی متاثر می گردد به طوریکه هرقدر انتظارات تورمی بالاتر باشد، $\frac{M}{P}$ کاهش خواهد یافت. چون با افزایش تورم هزینه نگهداری پول نقد افزایش می یابد و مردم سعی در بهینه کردن مانده های حقیقی پول می نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تقاضای واقعی پول زمانی که ارزش خدماتی (مطلوبیت) آخرین واحد پول نگهداری شده کمتـر از هزینـه نگهداری پیش بینی شده باشد، کاهش می یابد. ترکیبات $\frac{M}{P}$ و π و حاصلضرب این دو متغیر، درآمـد مالیاتی را حداکثر خواهد نمود (شاکری و موسوی، ۱۳۸۲).

۲-٤- بیان ریاضی تاثیر وقفه های جمع آوری مالیات بر درآمدهای حقیقی مالیاتی

به طور کلی، درآمدهای حقیقی مالیاتی از رابطه زیر محاسبه می گردد:

$$R_0 = \frac{T_0}{P_0(1+P)^n} \qquad (۲)$$

که در آن

T_0: ارزش اسمی مالیات در دوره صفر

R_0: ارزش حقیقی درآمد مالیاتی در دوره صفر که در n دوره بعد دریافت خواهد شد.

P_0: سطح عمومی قیمت ها در زمان صفر

n : طول وقفه بر حسب ماه

P : نرخ تورم که به صورت زیر تعریف می شود:

$$P = \frac{dP_0}{dt} \times \frac{1}{P_0}$$

کشش مالیاتی نسبت به سطح عمومی قیمت ها نیز از رابطه زیر بدسـت مـی آید:

$$E = \frac{dT}{dP_0} \times \frac{P_0}{T}$$

از رابطه بالا می توان نوشت:

$$\frac{dT}{dP_0} = \frac{E.T}{P_0}$$

$$\frac{dT}{T} - E\frac{dP_0}{P_0} = 0 \qquad P_0.dT - E.T.dP_0 = 0$$

اگر از رابطه فوق انتگرال بگیریم، خواهیم داشت:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

$$\int \frac{1}{T}dT - \int \frac{E}{p_0}dp_0 = c$$

$$LnT = E \times Lnp_0 + Lne^C \rightarrow T = KP_0^E \quad (۳)$$

معادله (۳) را در (۲) جایگزین می کنیم:

$$R = \frac{KP_0^E}{P_0(1+P)^n} = \frac{KP_0^{E-1}}{(1+P)^n} \quad (۴)$$

$$\frac{\partial R}{\partial P_0} = \frac{(E-1)KP_0^{E-2}}{(1+P)} \quad (۵)$$

$$\frac{\partial R}{\partial P} = \frac{-nKP_0^{E-1}}{(1+P)^{n+1}} \quad (۶)$$

$$\frac{\partial R}{\partial E} = \frac{KP_0^{E-1}LnP_0}{(1+P)^n} \quad (۷)$$

$$\frac{\partial R}{\partial n} = \frac{-KP_0^{E-1}Ln(1+P)}{(1+P)^n} \quad (۸)$$

معادله (۵) نشان می دهد که ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی (R) با افزایش نرخ تورم کاهش می یابد، به شرطی که $n \succ 0$ باشد. اگر $n = 0$ باشد، در این صورت R با افزایش P ، صرفنظر از اندازه کشش(E) ، تغییری نمی کند.

معادله (۶) بیان می کند که :

$$\frac{\partial R}{\partial P_0} \geq 0 \Rightarrow E \geq 1$$

$$\frac{\partial R}{\partial P_0} \prec 0 \Rightarrow E \prec 1$$

اگر E برابر واحد باشد R به سطح مطلق قیمت ها بستگی ندارد ، بلکه به نرخ تورم (P) و طول وقفه (n)بستگی دارد. معادله (۷) نشان می دهد که با توجه به سطح قیمت معین (P_0) و نرخ تورم معین (P) هرچه (E) بالاتر باشد، ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی (R) بالاتر خواهد بود. از معادله (۸) آشکار می

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شود که با توجه به یک نرخ تورم مثبت، هرچه طول وقفه (n) طولانی تر باشد، ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی کمتر خواهد شد.

بنابراین، چنانچه کشش سیستم مالیاتی نسبت به قیمت ها مساوی یک باشد، با یک نرخ تورم معین، اگر زمان تاخیر در جمع آوری مالیاتها بیشتر باشد، خالص کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی در اثر تورم بیشتر خواهد بود. همچنین با فرض تاخیر زمانی معین در جمع آوری و اخذ مالیاتها، هرچه نرخ تورم بیشتر باشد، ارزش درآمدهای مالیاتی کمتر خواهد بود (زارع، ۱۳۸۴).

۲-۵- مطالعه تطبیقی کشورهای عضو OECD

به منظور درک بهتر موضوع وقفه قانونی مالیاتی، در این بخش به مطالعه کشورهای عضو OECD [۲] در قالب جداول زیر می پردازیم:

۲-٦- پیشینه تحقیق

تانزی(۱۹۹۷) به تشریح سیستم مالیاتی در اقتصاد آرژانتین پرداخته است. وی در پژوهش یاد شده به این نتیجه رسیده است که در آرژانتین پایه های مالیاتی بسیار زیاد است. به عنوان مثال، در سال ۱۹۶۷ اداره مالیاتی آرژانتین وجود بیش از ۳۴ قلم مالیاتی و ۴۸ مورد مالیات معوقه را اعلام کرده است. با این وجود، این اقلام مالیاتی در گروههای مشخص طبقه بندی و متوسط تاخیر زمانی در هر یک از گروهها برآورد شده است.

تانزی(۱۹۹۰) با استفاده از الگوهای اقتصادسنجی به مقایسه نسبی بین هزینه تامین مالی تورمی (کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی) و فایده های حاصل از آن (افزایش درآمدهای مالیاتی به خاطر افزایش تورم) پرداخته است. نتیجه اصلی که پژوهشگر بر اساس نتایج تجربی از این پژوهش می گیرد این است که وجود وقفه ها در جمع آوری مالیاتها، درآمدهای حاصل از تامین مالی تورمی را تحت تاثیر قرار می دهد. در نهایت این پژوهش نشان داده که ادبیات اقتصادی در خصوص تامین مالی تورمی فقط

۱- سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی (Organization of Economic and Cooperation Development)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

با یک مورد خاص سر و کار دارد و آن عبارت است از آنکه تورم درآمدهای حقیقی مالیات را تحت تاثیر قرار نمی دهد در صورتیکه این شرط صادق نیست.

چودری(۱۹۹۱) وجود وقفه های مالیاتی را در ۲۸ کشور در حال توسعه از جمله ایران طی دوره ۱۹۸۷-۱۹۷۰ با استفاده از روش داده های گروهی بررسی کرده است که کشش درآمدی برای ایران ۱,۴۳ و وقفه جمع آوری مالیات ها حدود ۴ ماه تخمین زده شده است. یافته های تجربی برای تعداد زیادی از کشورها این فرضیه را که افزایش تورم منجر به کاهش درآمدهای حقیقی می شود تایید می کند.

همچنین چودری در پژوهش دیگری وقفه جمع آوری مالیات برای ایران را حدود ۷,۵ ماه برای دوره ۱۹۸۸-۱۹۷۷ تخمین زده است. نتیجه هر دو پژوهش این است که در کشورهای در حال توسعه به دلیل وقفه های طولانی در جمع آوری مالیات و وجود کسری های بودجه، افزایش تورم منجر به کاهش درآمدهای حقیقی می شود.

تقی پور طی دوره ۱۳۷۷-۱۳۴۲ متوسط طول وقفه جمع آوری کل مالیات را در ایران حدود ۱۶ ماه (۱,۴سال) برآورد کرده است. کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی در طول دوره کمتر از یک بوده و حدود ۰,۹ برآورد شده است. حداقل هزینه تحمیلی برآوردی ناشی از وقفه در جمع آوری مالیات و تورم در طول دوره ۱۳۷۷-۱۳۷۲ قابل توجه بوده و بیشترین زیان درآمدی مربوط به سال ۱۳۷۴ (حدود ۴۷ درصد درآمد مالیاتی همان سال) و کمترین زیان مربوط به سال۱۳۶۵ (حدود ۲۲درصد درآمد مالیاتی همان سال) بوده است. اتخاذ سیاست های لازم برای کاهش طول وقفه از طریق اعمال جرایم سنگین برای مالیات های تاخیری، شاخص بندی مالیات با توجه به تورم و گسترش پایه مالیاتی از طریق حذف معافیت های غیر ضروری به جای افزایش نرخ های مالیاتی را مؤثر دانسته است (تقی پور،۱۳۷۸).

زمانی و کلانتری در مقاله ای به اندازه گیری وقفه های قانونی مالیاتی و آثار منفی آن در ایران پرداخته اند. ایشان ضمن ارائه طبقه بندی جدیدی از انواع وقفه های مالیاتی، الگویی برای اندازه گیری وقفه های قانونی مالیاتی طراحی کرده و وقفه های قانونی را در دو بخش مشاغل و شرکتها بررسی کرده اند. اندازه گیری اثر وقفه های قانونی در سناریوهای مختلف متناظر با دوره های مطلوب (پیشنهادی) وصول مالیات، حاکی از این است که حذف وقفه های قانونی موجود در مالیات بر شرکتها به میزان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۱۶,۲–۲۱,۴ درصد و در مالیات بر مشاغل به میزان ۱۱,۸–۱۷,۳ درصد از کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی در این بخش ها ممانعت به عمل خواهد آورد. حذف وقفه های غیرقانونی مستلزم صرف هزینه است در حالی که حذف وقفه های قانونی (با توجه به وجود محمل قانونی در قانون مالیات های مستقیم) با هزینه ناچیز و تنها با اتخاذ شیوه اجرایی مناسب میسر است (زمانی و کلانتری، ۱۳۷۸).

حمید رضا زارع در پایان نامه خود، با استفاده از داده های سالهای ۱۳۸۰–۱۳۵۹، طول وقفه مالیاتی در ارتباط با مالیات بر شرکتها را مورد برازش قرار داده و حساسیت سیستم مالیاتی را نسبت به تغییر سطح عمومی قیمت ها بررسی کرده است. وی همچنین به منظور بررسی کشش و طول وقفه مالیاتی از روش یوهانسون – یوسیلیوس استفاده کرده است. نتایج بدست آمده نشان می دهد طول وقفه مالیاتی حدود ۲۵ ماه و کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی برابر با ۰,۷ بوده است. وی وجود تنگناهای موجود در قانون مالیات های مستقیم، قصور و کوتاهی مودیان مالیاتی در انجام تکالیف قانونی و مشکلات اجرایی را از مهمترین عوامل بروز وقفه و پایین بودن کشش می داند.

در مقاله دیگری با عنوان«بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کشش قیمتی و وقفه مالیاتی» (شاکری و موسوی،۱۳۸۲)، با در نظر گرفتن دو عامل وقفه طولانی و سیستم مالیاتی انعطاف ناپذیر به بررسی کارایی سیستم مالیاتی طی دوره ۱۳۸۰–۱۳۶۰ در اقتصاد ایران پرداخته شده است. روشی که برای رسیدن به این هدف در نظر گرفته شده آزمون هم انباشتگی انگل–گرنجر است. نتایج حاکی از این است که در بلند مدت، متوسط تاخیر در جمع آوری مالیات ها حدود ۲۲ ماه است که بیانگر تحقق نیافتن درآمدهای مالیاتی در زمان مورد نظر است. متوسط وقفه در جمع آوری مالیات ها در کوتاه مدت حدود ۱۸ ماه برآورد شده است. با توجه به اینکه سیستم مالیاتی ایران در برابر تغییرات قیمت ها از انعطاف پذیری لازم برخوردار نیست و از طرف دیگر، نرخ تورم نیز بالا است، لذا وجود وقفه های طولانی موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی می شود که این نیز دارای عواقب وخیم تری خواهد بود. بنابراین، با توجه به نتایج بدست آمده سیستم مالیاتی در جمع آوری مالیاتها کارایی لازم را ندارد و نسبت به تغییرات قیمت ها از حساسیت چندان بالایی برخوردار نیست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۳- روش تحقیق

۳-۱- جامعه آماری

جامعه آماری مورد تحقیق، اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ می باشد. دلیل انتخاب اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ این است که این اداره کل، بهترین واحد اجرایی در سطح کل کشور می باشد و سهم عمده ای از مالیاتهای کشور توسط این اداره کل وصول می شود. ضمناً بالغ بر ۹۵٪ ماموران مالیاتی این اداره کل دارای تحصیلات مرتبط با حرفه مورد تصدی می باشند (فیض ،۱۳۸۶).

از آنجایی که هدف پژوهش حاضر بررسی نقش جامعه حسابداران رسمی بر وقفه قانونی مالیاتی می باشد، لذا انتخاب قلمرو زمانی به طوری که تا حد امکان به زمان حال نزدیکتر باشد و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد مورد نظر پژوهشگران بوده است. اما از آنجا که اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م که اجازه حسابرسی مالیاتی را به جامعه حسابداران رسمی می دهد از سال ۱۳۸۱ فراگیر شده است و جهت بررسی اجرای این ماده قانونی نیاز به این است که پارامتر مورد نظر در سالهای قبل از اجرای حسابرسی مالیاتی نیز بررسی و مقایسه شود، جامعه آماری در نظر گرفته شده از لحاظ زمانی مودیانی (اشخاص حقوقی) هستند که طی سالهای ۱۳۸۱ ، ۱۳۸۲، ۱۳۸۳ به صورت پیوسته از حسابرس مالیاتی استفاده می کردند. برای اینکه بررسی از لحاظ آماری قابلیت تحلیلی بهتری داشته باشد ما ویژگی های این مودیان (رفتار مالیاتی این مودیان) را قبل از انجام حسابرسی مالیاتی در طی سه سال ۱۳۷۸ الی ۱۳۸۰ نیز مورد بررسی قرار دادیم. برای بررسی و تحلیل فرضیه ها در هر دوره از متغیر مشابه استفاده و اطلاعات مربوط به آن استخراج شده است.

۳-۲- روش جمع آوری اطلاعات

در اکثر مطالعات انجام شده در خصوص وقفه از مدل های اقتصاد سنجی استفاده شده است لیکن آقایان زمانی و کلانتری در تحقیقشان با توجه به ماده ۱۶۳ قانون مالیات های مستقیم، مدلی را طراحی کرده اند که با در نظر گرفتن چهار سناریوی مختلف، مطلوب ترین حالت را سناریو شماره دو (پرداخت مالیات در دوره سه ماهه به میزان ۲۵ درصد مالیات قطعی سنوات قبل) نشان می دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

در تحقیق حاضر، پژوهشگران به دنبال ارایه مدلی می باشند تا نیازهای مطالعـاتی لازم را بـرآورده نماید. به این منظور و با توجه به مواد ۱۱۰ و ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم، فاصله زمانی بین تحقـق درآمد (پایان سال مالی) با مهلت قانونی تعیین شده در قانون مذکور به شرح زیر اندازه گیری می شود:

- نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه ← تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه
- نسبت به مابه التفاوت برگ تشخیص و ابرازی ← تاریخ مطالبه(تاریخ ابلاغ برگ تشخیص)

بنابراین وقفه قانونی مالیات مندرج در اظهارنامه (مالیات ابرازی) ۴ ماه و ما به التفاوت مالیات بـرگ تشخیص نسبت به مالیات ابرازی، از پایان سال مالی مندرج در اظهارنامه تا تاریخ ابلاغ بـرگ تـشخیص مالیاتی بدست می آید. در ادامـه، وقفـه قـانونی هـر پرونده از رابطه زیر محاسبه می گردد: $L_i = (4 \times \frac{DT}{AT}) + (L_{AT} \times \frac{AT - DT}{AT})$

وقفه قانونی هر پرونده: L_i (Lag)

مالیات طبق برگ تشخیص(مالیات تشخیصی) : AT (Assessed Tax)

وقفه مالیات تشخیصی: L_{AT}

مالیات ابرازی: DT (declared tax)

بعد از محاسبه وقفه قانونی هر پرونده ، وقفه قانونی هر سال از رابطه زیر بدست خواهد آمد: $L = \sum_{i=1}^{58} L_i \times \frac{AT_i}{AT}$

وقفه قانونی هر سال: L

مجموع مالیات های تشخیصی هر سال: AT

٤-آزمون فرضیه

برای آزمون این فرضیه از روابط ریاضی مربوطه که در بخش قبلی توضیح داده شد، استفاده می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

متغیرهای مورد استفاده در این فرضیه عبارتند از:

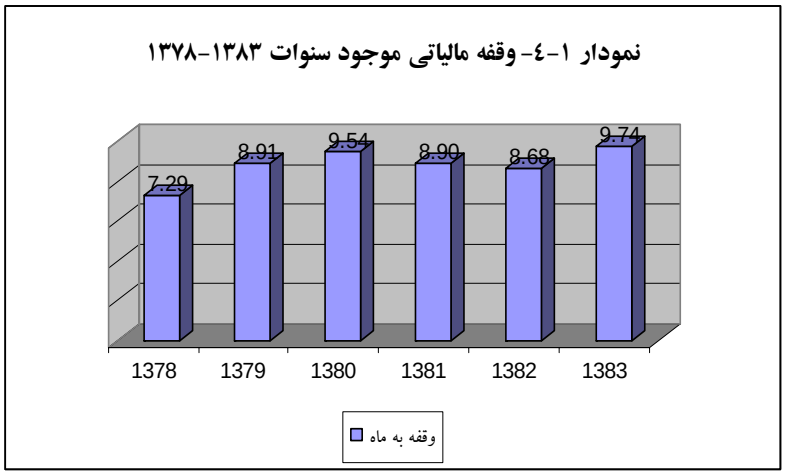
- مالیات ابرازی طبق اظهارنامه مالیاتی
- مالیات تشخیصی طبق برگ تشخیص مالیات
- تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیاتی

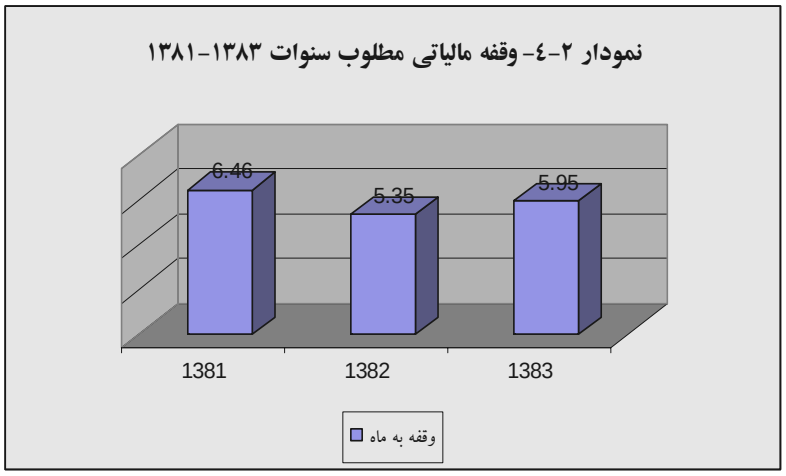
نتایج حاصل به شرح جدول زیر است :

جدول (۲) : یافته های تحقیق

	سال	مبلغ مالیات تشخیصی	وقفه به ماه
وضعیت موجود	1378	2,610,690,646,551	7.29
	1379	2,708,432,370,994	8.91
	1380	1,345,258,505,196	9.54
	قبل از ۲۷۲	6,664,381,522,741	8.40
	1381	5,200,144,445,785	8.90
	1382	2,816,395,747,636	8.68
	1383	4,117,289,295,431	9.74
	بعد از ۲۷۲	12,133,829,488,852	9.09
وضعیت مطلوب			
	1381	5,200,144,445,785	6.46
	1382	2,816,395,747,636	5.35
	1383	4,117,289,295,431	5.95
	بعد از ۲۷۲	12,133,829,488,852	6.03

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]





همانطوری که در وضعیت موجود مشاهده می شود، مقدار وقفه قانونی مالیاتی در سال های بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. بر خلاف انتظار، افزایش یافته است.

در وضعیت مطلوب فرض بر این است که اداره امور مالیاتی مطابق تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م. گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول نماید ومودی مابه التفاوت مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی با مالیات ابرازی را همراه با گزارش حسابرسی مالیاتی (حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم ترازنامه ; هفت ماه پس از پایان سال مالی) به اداره امور مالیاتی پرداخت نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

همانطور که ملاحظه می شود، سازمان امور مالیاتی با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. در وضعیت مطلوب می توانست وقفه مالیاتی را کاهش دهد ولی عملاً با صدور دستورالعمل های حسابرسی مالیاتی، فرآیند تشخیص مالیات را حتی طولانی تر از سال های قبل از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. نموده است (وضعیت موجود).

۵- پیشنهادهای تحقیق:

در انتهای تحقیق، به منظور کاهش وقفه قانونی مالیاتی – همانگونه که در وضعیت مطلوب نشان داده شد- پیشنهاد می گردد که عبارت زیر به صورت تبصره جداگانه و یا در دنباله تبصره ها، به ماده ۲۷۲ ق.م.م. اضافه گردد:

« مودیان مالیاتی در هنگام تسلیم گزارش حسابرسی مالیاتی مکلف اند مابه التفاوت مالیات گزارش حسابرسی مالیاتی نسبت به مالیات ابرازی (مندرج در اظهارنامه) را پرداخت نمایند ».

و به دنبال اصلاحیه فوق ، تبصره ۳ ماده ۲۱۰ ق.م.م. نیز به صورت زیر ایجاد گردد:

« مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م. به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرائی قابل وصول است ».

با افزودن این تبصره به ماده ۲۱۰ ق.م.م.، کل مالیات حقوق و تکلیفی اشخاص حقوقی نیز ظرف مهلت حداکثر هفت ماه پس از پایان سال مالی وصول می شود در صورتیکه در حال حاضر چون در اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م محلی برای درج مالیاتهای حقوق و تکلیفی در نظرگرفته نشده است[۳]، وقفه قانونی ما به التفاوت مالیات تشخیصی با ابرازی به حداکثر ۲۶ ماه می رسد.

[۱]- لیست های ارسالی از اشخاص حقوقی در پایان هر ماه (اعم از مالیات حقوق و مالیات تکلیفی) به منزله اظهارنامه مالیات حقوق و تکلیفی تلقی می شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

فهرست منابع:

زمانی، احمد و محسن کلانتری (۱۳۷۸)، «اندازه گیری وقفه هـای قـانونی مالیـاتی و آثـار منفـی آن در ایران» ، *فصلنامهٔ پژوهش ها و سیاست های اقتصادی.*

شاکری، عباس و میرحسین موسوی (۱۳۸۲)، «بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه بـه کشش قیمتی و وقفه مالیاتی»، *فصلنامه پژوهش های اقتصادی ایران*، شماره ۱۷.

زارع، حمیدرضا (۱۳۸۴). *برآورد کشش و وقفه درآمـد مالیـاتی شـرکتها* ، پایـان نامـه کارشناسـی ارشـد، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم انسانی.

فیض، علی اصغر (۱۳۸۶). *مشکلات اجرایی تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م و تبیین راهکارها*، پایـان نامـه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده علوم اقتصادی و حسابداری.

پژویان، جمشید (۱۳۷۳). *بررسی اقتصادی در مالیات بر شرکت ها*، چاپ اول، تهـران: معاونـت اقتـصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

تقی پور، انوشیروان (۱۳۷۸)،«وقفه های جمع آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیـاتی حقیقـی دولـت»، *مجله برنامه و بودجه*، شماره ۴۲.

Tanzi, V. (1977),"Inflation, lags in collection, and the real of tax revenue", Staff Paper, Vol.24.

Tanzi, V. (1978),"Inflation, real tax revenue and the case for inflationary finance: Theory with an application to Argentina, Staff Paper, Vol.25.

Choudry, N.N. (1990),"Fisical revenue and inflationary finance", *IMF Working Paper*, No.48.

Choudry,N.N. (1991),"Collection lags, fisical revenue and inflationary financing, *IMF Working Paper*, No.41.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

جدول شماره ۱- مالیات بر شرکتها پیش پرداختها و اظهارنامه مالیاتی در کشور های عضو OECD

کشور	پیش پرداختهای مالیاتی				اظهارنامه مالیات بر درآمد نهایی			
	افراد مشمول[1]	تعداد پرداختها	زمان پرداخت[2]	محاسبه پرداختها	زمان معمول تسلیم اظهارنامه[3]	خوداظهاری یا تشخیص اداره مالیاتی	استفاده از پرونده الکترونیکی	زمان پرداخت مالیات نهایی
استرالیا	همه مودیان (سطح آستانه پایین بکار گرفته می‌شود)	٤بار –هر سه ماه	۲۸ روز پس از پایان هر سه ماه درآمدی	درآمد (x)هر سه ماه با میانگین نرخ مالیاتی هر سال محاسبه می شود	۵ماه	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه
اتریش	همه مودیان	٤بار-هر سه ماه	۱۵ فوریه، مه، آگوست و نوامبر سال درآمدی	۰/۲۵ مبلغ تشخیص سال قبل باضافه عامل تعدیل	۳ماه (در صورت استفاده از متخصص مالیاتی امکان تمدید وجود دارد)	تشخیص اداره مالیات	بله	۱ ماه پس از صدور برگ تشخیص
بلژیک	اختیاری: در صورت عدم پیش پرداخت مبلغی اضافی تعیین می‌گردد	٤بار-هر سه ماه	۱۰ آوریل، جولای، اکتبر و دسامبر سال درآمدی	۰/۲۵ تعهد برآوردی	٦ ماه	تشخیص اداره مالیات	بله	دو ماه پس از پایان سال درآمدی
کانادا	همه مودیان	۱۲بار- هر ماه	پس از پایان هر ماه از سال درآمدی	یک دوازدهم مالیات قابل پرداخت هر سال یا تعهدات برآوردی سال تقویمی	٦ ماه	خوداظهاری	بله	دو ماه پس از پایان سال درآمدی
جمهوری چک	همه مودیان	۱۲ مرتبه به صورت ماهیانه برای مودیان بزرگ- ٤مرتبه هر سه ماه برای سایرین	در پایان هر ماه برای مودیان بزرگ و برای سایرین در ۱۵ ام، سوم و ششم و ۱۹ ام و ۱۲ ماههای سال درآمدی	به نسبت متناسب از مالیات قابل پرداخت هر سال	۹۰ روز(در صورت استفاده از حسابدار رسمی ۱۸۰ روز)	خوداظهاری	خیر	
دانمارک	سطح آستانه تعیین شده یا معیار خاص بکارگرفته شده؛	۲	قابل پرداخت تا ۲۰ مارس و نوامبر سال درآمدی	۵۰٪ میانگین مالیات پرداختی در سه سال قبل	۱۸۰ روز	تشخیص اداره مالیات(حسابهای کامل سالانه با اظهارنامه الزامی است)	خیر	۳۲۰ روز پس از پایان سال درآمدی(ممکن است مالیات اضافی را نیز شامل شود)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

	اختیاری برای سایرین							
فنلاند	همه	۱۲ بار- هر ماه	هر ماه از سال درآمدی	یک دوازدهم تعهد برآوردی	۱۲۰ روز	تشخیص اداره مالیات	بله	۱۱ ماه پس از پایان سال درآمدی
		۲ بار برای بدهی های خیلی کوچک	ماههای مارس و سپتامبر هر سال درآمدی	سهم متناسبی از تعهد برآورد شده				
فرانسه	همه (به استثنای افرادی که از سطح درآمدی پایین برخوردارند)	٤ بار-هر سه ماه یکبار	۱۵ مارس، ژوئن، سپتامبر و دسامبر هر سال درآمدی	۸/۳٪ از درآمد معمول هر سال	۱۰۵ روز	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه
آلمان	همه	٤ بار – هر سه ماه یکبار	۱۰ مارس، ژوئن، سپتامبر و دسامبر هر سال درآمدی	بر اساس تشخیص سال قبل	۱۵۰ روز (۲۷۰ روز در صورت استخدام مشاور مالیاتی متخصص)	تشخیص اداره مالیات	خیر	یک ماه پس از تشخیص
یونان	همه	۵بار-به فواصل ماههای مساوی	اولین پرداخت همراه با اظهارنامه است، چهار پرداخت باقی مانده در چهار قسط مساوی در ماههای آتی پرداخت می‌شود.	بر اساس برآورد سال تقویمی	۱۳۰ روز	تشخیص اداره مالیات	خیر	با اظهارنامه
مجارستان	-	۱۲بار – هر ماه برای مودیان بزرگ، ٤ بار- هر سه ماه برای سایرین	در پایان ماه بعد یا در پایان سه ماهه سال درآمدی	سهم متناسبی از مالیات هر سال	۱۵۰ روز	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه
ایسلند	همه	۱۰ بار- هر ماه به استثنای ماههای	هر ماه یکبار	هرماه-۱۰/۵٪ از مالیات سال قبل	۳۰ روز	تشخیص اداره مالیات	بله	دردو قسط مساوی در آخرین دو ماه سال تشخیصی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

		ژانویه و جولای سال تشخیص						
ایرلند	همه	۲ بار- (مشمول تسهیلات موقتی است)	یک ماه پیش از پایان سال درآمدی، بقیه شش ماه پس از پایان سال درآمدی	اولین پرداخت، ۲۰٪ برای سال درآمدی سال ۲۰۰۲ که به طور تصاعدی تا ۱۰۰٪ برای سال ۲۰۰۶	۲۷۰ روز	خوداظهاری	بله	تسهیلات موقت در موقعیت
ایتالیا	همه	۲ بار	در ششمین و یازدهمین ماه سال تشخیصی	اولین پرداخت ۳۹/۱٪ از تعهدات مالیاتی است و دومین پرداخت ۵۹/۱، و تعهدات باقیمانده در سومین پرداخت	۳۰۰ روز	خوداظهاری	بله (اجباری)	مالیات باقی مانده تا ششمین ماه سال بعد قابل پرداخت است.
ژاپن	همه (سطح آستانه پایین به کار گرفته می‌شود)	۱بار	تا پایان هشتمین ماه سال درآمدی	نصف تعهدات هر سال (یا تعهدات سال تقویمی در صورت تنظیم اظهارنامه موقت)	۶۰ روز	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه
کره جنوبی	همه	۱بار	هشتمین ماه سال درآمدی (برای مودیانی که اظهارنامه مالیاتی تنظیم می کنند)	نصف تعهدات برآوردی هر سال مالیاتی یا هر سال تقویمی	۹۰ روز	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه
لوکزامبورگ	همه	۴ بار- هر سه ماه	دهم ماههای مارس، ژوئن، سپتامبر و دسامبر سال درآمدی	یک چهارم تعهد مالیاتی هر سال	۱۵۰ روز (مودی می‌تواند درخواست تمدید نماید)	تشخیص اداره مالیات	خیر	ظرف یک ماه پس از پایان تشخیص رسمی
مکزیک	همه	۱۲ بار – هر سه ماه	هفدهم هر ماه	تعهد مالیاتی برآوردی درهر سال تقویمی	۹۰ روز	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

هلند	همه	۱۲ بار – هر ماه	هر ماه به صورت تصاعدی پس از دریافت برگ تشخیص برای درآمد سال قبل	میانگین مالیات دو سال قبل(با اضافه عامل تورم) تقسیم بر تعداد ماههای باقیمانده در سال درآمدی	۱۵۰ روز (درخواست تمدید دوره امکانپذیر است)	تشخیص اداره مالیات (گزارش سالیانه و غیره مورد نیاز است)	خیر (به استثنای سال ۲۰۰۵ برای کلیه مودیان اجباری است)	دو ماه پس از دریافت برگ تشخیص رسمی
نیوزلند	همه (به استثنای افرادی که پایین تر از سطح آستانه هستند)	۳بار	هفتم جولای، نوامبر و فوریه تا مارس پایان سال درآمدی	–	۹۷ روز	خوداظهاری (۳/ ۲۰۰۲)	بله	–
نروژ	تولیدکنندگان فرآورده های نفتی و نقل و انتقال دهندگان	۲بار	اول اکتبر سال درآمدی؛ و اول آوریل سال بعد	۵۰٪ از تعهدات برآوردی	۶۰ روز	تشخیص	بله	در دو قسط پرداخت می‌شود و در ۵ سپتامبر و نوامبر سال تشخیص قابل پرداخت است
لهستان	همه	۱۲بار- هر ماه	هر ماه از سال درآمدی	یک دوازدهم تعهد مالیاتی برآوردی در هر سال یا هر سال تقویمی	۹۰ روز	؟	خیر	با اظهارنامه (سه ماه پس از پایان سال درآمدی)
پرتغال	همه	۳بار	جولای، سپتامبر و دسامبر هر سال درآمدی	مودیان بزرگ ۸۵٪ از تعهد مالیاتی هر سال-و سایرین ۷۵٪ تعهد مالیاتی	۱۵۰ روز	خوداظهاری	بله (اجباری برای مشاغل معین)	۳۰ روز پس از ابلاغ
جمهوری اسلواکی	همه اشخاص حقوقی(با لاتر از سطح آستانه مقرر)	مودیان بزرگ: ۱۲ بار- هرماه سایرین: ٤ بار هر سه ماه	هر ماه- در پایان هرماه، هر سه ماه یا در پایان هر سه ماه	مودیان بزرگ: یک دوازدهم تعهد مالیاتی هر سال مودیان کوچک: از یک چهارم تعهد مالیاتی هر سال	۹۰روز (در صورت بکارگیری مشاوره مالیاتی ۹۰ روز دیگر به این زمان افزوده می‌شود)	خوداظهاری	بله	با اظهارنامه ۹۰، روز پس از پایان سال مالی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

اسپانیا	همه	۳بار	۲۰ام آوریل، اکتبر و دسامبر سال درآمدی	مودیان بزرگ: درصدی تصاعدی از تعهد مالیاتی برآوردی در سال تقویمی – سایرین : درصدی از تعهد مالیاتی هرسال	تا ۲۰۵ روز(بسته به زمان‌بندی جلسات سالیانه و کل)	خوداظهاری	بله	در زمان تنظیم اظهارنامه
سوئد	همه	۱۲بار- هرماه	هر ماه از سال درآمدی	بر اساس اظهارنامه مقدماتی مودی	۹۰ روز	تشخیص اداره مالیات	خیر	۹۰ روز پس از دریافت برگ ابلاغ
سوئیس	تهمیدات وصول مالیات در میان کانتونها متفاوت است.							
ترکیه	همه	٤بار	۱۵ ام دومین ماه پس از پایان سه ماهه	برآورد تعهد مالیاتی سال تقویمی	۱۲۰ روز	خوداظهاری	خیر	۱۵ روز پس از تنظیم اظهارنامه مالیاتی
انگلیس	مودیان بزرگ(مودیان با سود بیش از ۱/۵ میلیون پوند)	٤بار	قابل پرداخت در ماههای هفتم، دهم، سیزدهم و شانزدهم پس از سال درآمدی	۰/۲۵ تعهد مالیاتی	۱۲ ماه	خوداظهاری	بله	۹ ماه پس از پایان سال درآمدی
	سایرین ملزم به پیش پرداخت نیستند.	۱۲ ماه	خوداظهاری	بله	۹ ماه پس از پایان سال درآمدی			
ایالات متحده	همه	٤بار-هر سه ماه	۱۵ام ماههای ٤، ٦ و ۹ام و دوازدهم سال درآمدی	۰/۲۵ تعهد مالیاتی برآوردی برای سال تقویمی	۹۰ روز			

۱/ بسیاری از کشور ها سطح آستانه پایین را در نظر می‌گیرند و یا برخی از گروههای شغلی کم درآمد را مستثنی می‌کنند. ۲/ سال مالی معادل سال تقویمی است مگر در مواردی که عنوان شده باشد.

۳/ طول دوره پس از پایان سال مالی تا زمان معمول برای تنظیم اظهارنامه یا مهلت پرداخت

منبع: IBFD مراجع درآمدهای مالیاتی کشور.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]