



راست جمهوری  
نیادنی بسکان

طرح پژوهشی

## بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور

مجری

علی مروی

تابستان 1400

رسالة الرحمن الرحيم

### **حقوق: بنیاد ملی نخبگان**

طرح پژوهشی «بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور» پیرو قرارداد شماره 15/17538 مورخ 1399/07/06 میان بنیاد ملی نخبگان (کارفرما) و آقای دکتر علی مروی (مجری) اجرا شده است. گزارش حاضر از مستندات این طرح است. این گزارش و تمامی حقوق مادی آن بر اساس «قانون حمایت حقوق مؤلفان و مصنفان و هنرمندان، مصوب سال 1348 و اصلاحیه‌های بعدی آن و همچنین آیین‌نامه‌های اجرایی این قانون متعلق به بنیاد ملی نخبگان است و هر گونه استفاده از تمامی یا پاره‌ای از آن، شامل: نقل قول، تکثیر، انتشار، کاربرد نتایج، تکمیل و مانند آنها به صورت چاپی، الکترونیکی یا وسایل دیگر فقط با اجازه کتبی بنیاد امکان‌پذیر است. نقل قول در حد هزار واژه در انتشارات علمی مانند کتاب و مقاله با درج اطلاعات کامل کتاب‌شناختی، نیازی به مجوز بنیاد ندارد.

صحت مندرجات گزارش برعهده مجری طرح پژوهشی است.

## بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور

### منابع موضوع

مدیر طرح پژوهشی: دکتر علی مروی، اندیشکده کسب و کار شریف  
نشانی: تهران، خیابان آزادی، خیابان شهید جواد اکبری، کوچه اتکا، پلاک 7، طبقه دوم  
صندوق پستی: 14588-35111 تلفن: 021-66065161  
وبگاه: [www.sharifbtt.com](http://www.sharifbtt.com)  
رایانامه: [info@sharifbtt.com](mailto:info@sharifbtt.com)

### همکاران(ان) اصلی به ترتیب حروف الفبا:

محمد سعید آقا محمد حسین تجربی، دکترای علوم اقتصادی  
فاطمه تیمورا، دکترای علوم اقتصادی  
فریده خدادادی، دکترای علوم اقتصادی  
مهدی رضائی، دکترای علوم اقتصادی  
زهره شجاعی، دکترای علوم اقتصادی  
زهره ضیائی، دکترای علوم اقتصادی  
بهاره خواجه پور، کارشناسی ارشد سیاستگذاری علم و فناوری  
عادل ریوندی، کارشناسی ارشد مدیریت  
علیرضا فرخ زاده، کارشناسی ارشد مدیریت  
مهدی طالبی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی  
مهران محمودی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی  
احسان مقصودی، کارشناسی ارشد مدیریت  
سعید نوروزی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی  
آرزو دهقان، کارشناسی علوم اقتصادی  
مهرناز فائق، کارشناسی علوم اقتصادی  
فاطمه قاسمی، کارشناسی علوم اقتصادی  
سیاوش منجم، کارشناسی علوم اقتصادی  
حسین نقدبیشی، کارشناس علوم اقتصادی

## چکیده

مالیات به واسطه تحقق اهداف بسیاری، مورد توجه کارشناسان در سراسر دنیا است و به طور کلی کارکردها و وظایفی برای آن معرفی می شود که سلامت سیستم مالیاتی کشورهای مختلف نیز بر اساس این موارد موردسنجش قرار می گیرد. به طور کلی از جمله مهم ترین وظایف و کارکردهای مالیات می توان به وظیفه ی تأمین درآمد دولت، تنظیم گری، باز توزیع درآمد، شناسایی و شفافیت اطلاعات افراد جامعه اشاره نمود. در مجموع یکی از مهم ترین کارکردهای نظام مالیاتی، مالیات ستانی است که در این فصل به آن پرداخته خواهد شد و وضعیت موجود آن و همچنین تجارب کشورها به اختصار مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

**کلیدواژه ها:** مالیات، تنظیم گری، بازتوزیع درآمد، کارکردهای مالیات، نظام مالیاتی، مالیات ستانی،

تأمین درآمد دولت

**فهرست مطالب**  
**کارکرد مالیات ستانی**

1..... مالیات ستانی.....1

7..... 1-1 مواد قانونی مرتبط با مالیات ستانی.....1-1

9..... 1-2 پیشنهادات.....1-2

## 1. مالیات‌ستانی

مالیات به واسطه‌ی تحقق اهداف بسیاری مورد اقبال و توجه کارشناسان در سراسر دنیا است و به‌طور کلی کارکردها و وظایفی برای آن معرفی می‌شود که سلامت سیستم مالیاتی کشورهای مختلف نیز بر اساس این موارد موردسنجش قرار می‌گیرد. به‌طور کلی از جمله‌ی مهم‌ترین وظایف و کارکردهای مالیات می‌توان به وظیفه‌ی تأمین درآمد دولت، تنظیم‌گری، باز توزیع درآمد، شناسایی و شفافیت اطلاعات افراد جامعه اشاره نمود.

مالیات به سبب ماهیت باثبات و قابل پیش‌بینی آن همواره به‌عنوان بهترین روش فاقد آثار تورمی برای تأمین مخارج دولت، مورد توجه اقتصاددانان قرار گرفته است. بررسی ارقام درآمدی و هزینه‌ای دولت نشان می‌دهد که همواره شکاف بزرگی بین این دو وجود داشته و همیشه در کشور شاهد کسری بودجه‌های بالا هستیم؛ این مسئله بدان معناست که نظام اخذ مالیات موجود در دستیابی به نقش تأمین منابع خود ناکام مانده و نمی‌تواند شکاف‌های هزینه‌ای دولت را پوشش دهد. با بروز تحریم‌ها و به آن سبب محدودیت‌های حاکم بر فروش نفت و درآمد ناشی آن، تمرکز عمده‌ی دولت برای تأمین کسری بودجه‌ی خود به استقراض مستقیم یا غیرمستقیم از بانک مرکزی معطوف و این مسئله سبب تشدید تورم در کشور شده است. به همین سبب بسیاری از صاحب‌نظران حل مشکل تورم مزمن کشور را درگرو حل مسئله‌ی کسری بودجه‌ی دولت و تأمین آن از روش‌های غیر تورمی و باثبات مانند مالیات می‌دانند. مالیات بر مجموع درآمد حقیقی اشخاص بنا بر مطالعات صورت گرفته، به‌عنوان دومین منبع تأمین بودجه‌ی دولت در کشورهای توسعه‌یافته تلقی می‌شود و بنا بر آمار سال 2019 کشورهای OECD، نرخ متوسط اخذ مالیات بر درآمد در این کشورها 24٪ است و این مالیات به‌عنوان دومین منبع بزرگ تأمین بودجه به‌طور متوسط حدود 45٪ منابع درآمدی دولت‌ها را تأمین می‌نماید. این در حالی است که در کشور ما هنوز این مالیات از جایگاه مستقل و مورد اهمیت برخوردار نیست و در نتیجه نقش چندانی در تأمین درآمد دولت ندارد. مطالعات داخلی نشان می‌دهد وضع مالیات بر مجموع درآمد تحت سناریوی خوش‌بینانه می‌تواند منجر به افزایش سه برابری درآمد دولت گردد.

در مقام تنظیم‌گری و باز توزیعی، اعمال مالیات چه به جهت کسب درآمد و چه به‌منظور ابزاری جهت سیاست‌گذاری، آثار متفاوتی بر اقتصاد به‌جای می‌گذارد. مالیات‌ها از یک‌سو با توجه به اصابت مالیاتی بر شرایط توزیعی جامعه اثرگذار هستند و از سوی دیگر با جابه‌جایی منابع از یک بازار به دیگری آثار تخصیصی را به همراه دارد. از طریق سیستم مالیاتی است که دولت می‌تواند بخشی از درآمد افراد را برای انجام خدمات عمومی، کمک به گروه‌های با درآمد پایین یا پرداخت



مستقیم به فقیران، دریافت کند. در واقع، تأثیر مالیات بر درآمد از طریق انتقال درآمد از بازار به دولت و از دولت به کل جامعه اعمال می شود. از طریق مالیات، دولت می تواند در بازار دخالت کرده و به هدایت جریان پول از بازارهای سفته بازانه به سمت اقتصاد رسمی پردازد، هزینه های خود را تأمین نموده و توزیع درآمد را بهبود بخشد.

در حقیقت به کارگیری صحیح ابزارهای سیاست مالی - بالأخص مالیات - می تواند نقش مهمی بر تشکیل سرمایه، تجهیز منابع، رشد و ثبات اقتصادی، ایجاد اشتغال، ایجاد عدالت در توزیع و تخصیص منابع داشته باشد.

در سال های اخیر ضریب جینی به عنوان مشهورترین شاخص نشان دهنده ی نابرابری در توزیع درآمد با افزایش شتاب زده به رقم 0.4 رسیده است که حاکی از تشدید شکاف طبقاتی در کشور و عدم کارکرد مناسب مالیات در باز توزیع منابع است. وجود نابرابری های گسترده در توزیع درآمد از منظر اقتصادی با افزایش فقر سبب متأثر شدن سطح سلامت، بهداشت، تغذیه و آموزش افراد جامعه گشته و منجر به کاهش بهره وری و رشد اقتصادی، تولید و درآمد ملی می شود و این حلقه ی زوال مجدداً منجر به تشدید فقر می گردد. از سوی دیگر نقش تنظیم گری مالیات با اخذ مالیات بیشتر از شرکت ها و بخش های تولیدی رسمی به صورت عکس در حال تجلی بوده و سبب حرکت فعالیت ها از بخش رسمی به بخش غیررسمی می شود. مطالعات داخلی نشان می دهد وضع مالیات بر مجموع درآمد تحت سناریو ی خوش بینانه می تواند منجر به کاهش ضریب جینی به 0.27 گردد و از سوی دیگر اخذ این نوع مالیات می تواند با سرشکن کردن فشار مالیاتی بر تمام افراد واجد شرایط جامعه، از تمرکز بیش از حد مالیات بر بخش تولیدی رسمی کشور جلوگیری نماید.

از منظر وظیفه ی شناسایی و شفاف سازی، کمک های حمایتی دولت در سیستم فعلی تا حد زیادی دچار هر دو خطای نوع اول (عدم اصابت کمک ها به افراد نیازمند اصلی) و نوع دوم (لحاظ افراد غیر نیازمند) است. در نتیجه با وجود هزینه های فراوان کماکان مسئله ی فقر مطلق در جامعه به وضوح قابل رؤیت است. اگر طی مکانیسمی شفاف کل بودجه ی تخصیصی به سیاست های حمایتی دولت تنها به افراد هدف اصابت نماید، ضمن برقراری حداکثر کارایی در سیستم، می توانیم شاهد کاهش و بهبود فقر در جامعه نیز باشیم. استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی، ضمن افزایش توان مالی دولت برای حمایت از اقشار آسیب پذیر جامعه، به واسطه ی زیر ساخت های اطلاعاتی برای اجرای خود، امکان گره زنی مکانیسم اخذ مالیات به سیستم یارانه ای کشور را محقق می نماید، تا به موجب آن دولت بتواند به هزینه کرد مؤثرتر منابع یارانه ای خود پردازد.





در یک سیستم مالیاتی کارا و بهینه مجموعه‌ی اعتبارات، بخشودگی‌ها، هزینه‌های قابل قبول و کمک هزینه‌های عمومی و اختصاصی برای تحقق حداکثری عدالت عمودی و افقی در تعادل با یکدیگر به ایفاء نقش می‌پردازند و استقلال آن‌ها از یکدیگر ضمن عدم دستیابی به اهداف مترتب منجر به اتلاف منابع دولت می‌گردد.

در مجموع یکی از مهم‌ترین کارکردهای نظام مالیاتی، مالیات‌ستانی است که در این فصل به آن پرداخته خواهد شد و وضعیت موجود آن و همچنین تجارب کشورها به اختصار مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

شکل سمت راست از شکل‌های زیر نسبت درآمد مالیاتی به کل درآمدهای دولت‌ها در کشورهای OECD و برخی دیگر از کشورها را نشان می‌دهد. در شکل سمت چپ نیز نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در این کشورها مشاهده می‌شود.



Figure 2.3. Net revenue collected as a percent of gross domestic product, 2017

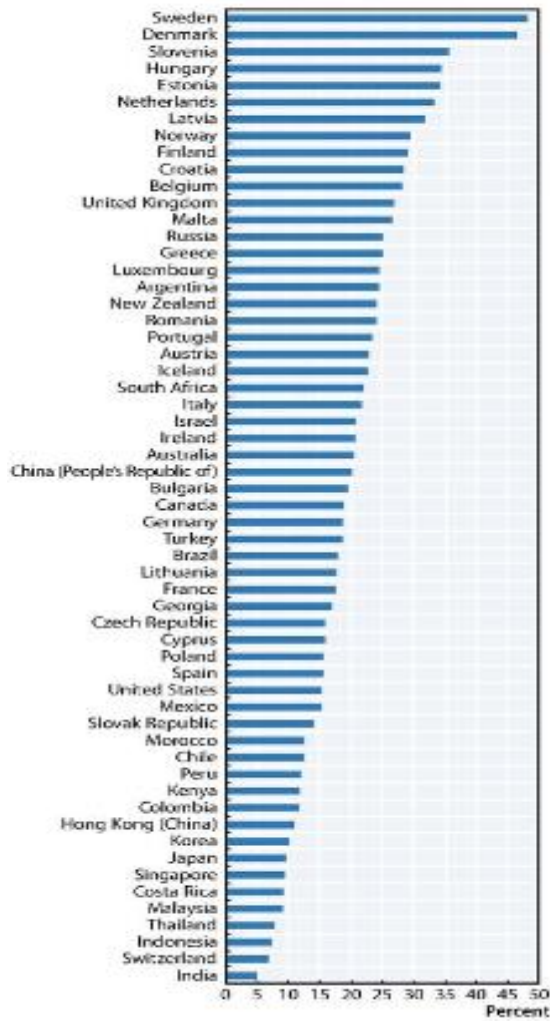
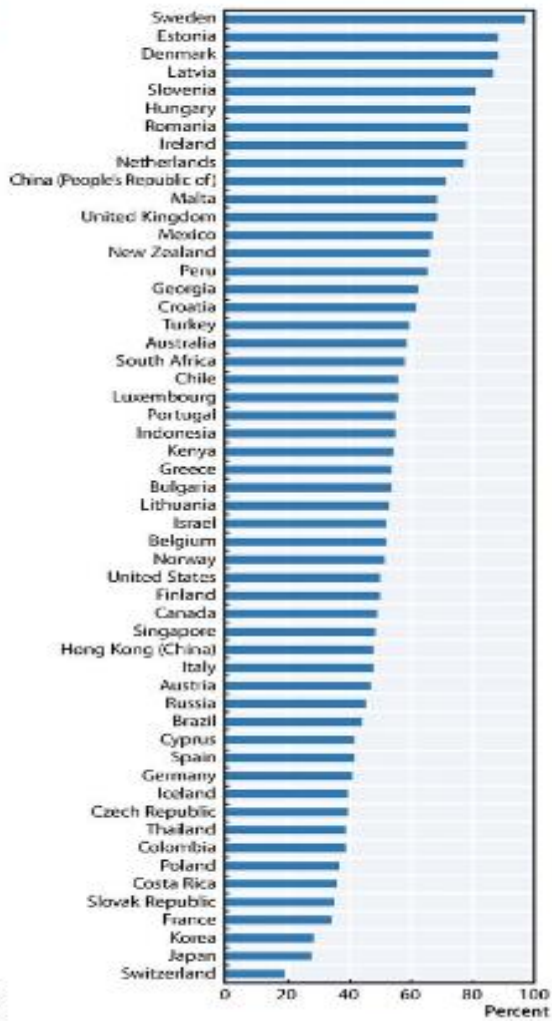


Figure 2.4. Net revenue collected as a percent of total government revenue, 2016

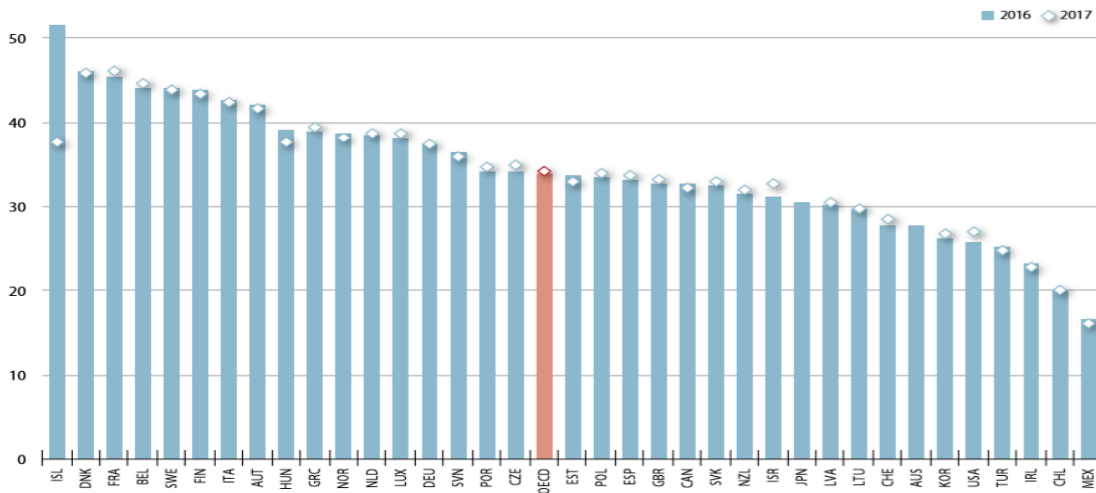


نمودار 1-1- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (سمت چپ) و نسبت مالیات به درآمدهای دولت (سمت راست) در کشورهای منتخب در سال ۲۰۱۷

در شکل زیر نیز نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای OECD مشاهده می‌شود که همانطور که مشخص است، به طور متوسط حدود ۳۵ درصد از تولید ناخالص داخلی در این کشورها مالیات گرفته می‌شود.

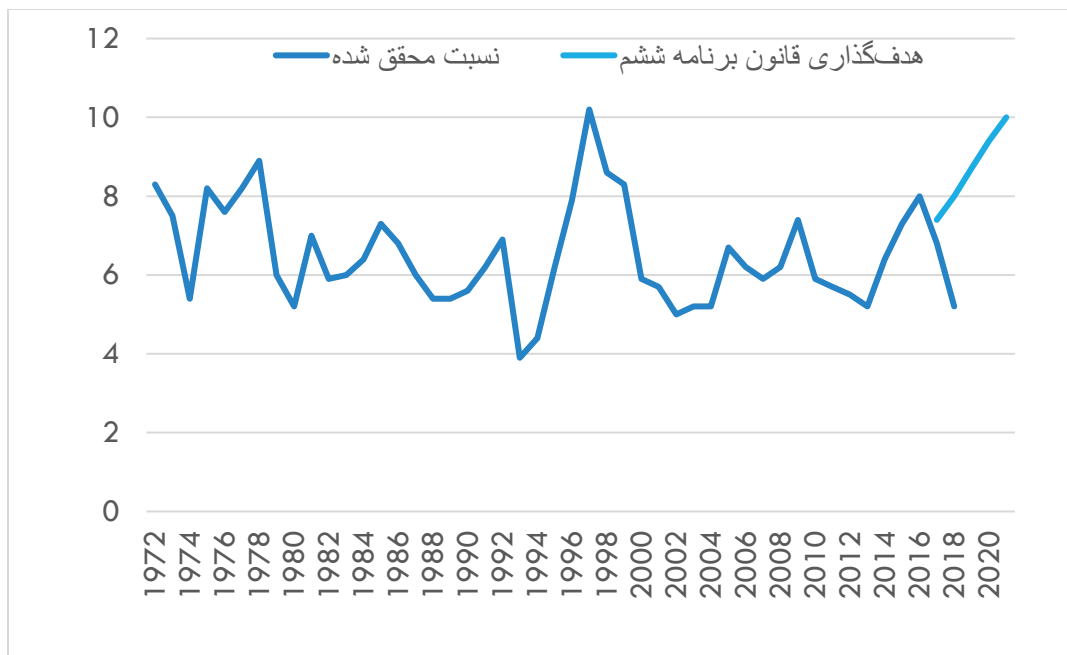


Figure 4. Tax-to-GDP ratios, 2016 and 2017 (% of GDP)



نمودار 2-1- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای OECD در سال ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷

اما این نسبت در کشور ما همانطور که از شکل زیر پیداست در سال‌های مختلف عموماً بین ۶ تا ۸ درصد در نوسان بوده است.



نمودار 3-1- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران در ۵۰ سال اخیر

سهم درآمدهای مالیاتی در منابع دولت نیز در جدول زیر قابل مشاهده است که این نسبت نیز نشان می‌دهد از منظر کارکرد مالیات‌ستانی نیز وضعیت مناسبی در کشور وجود ندارد.

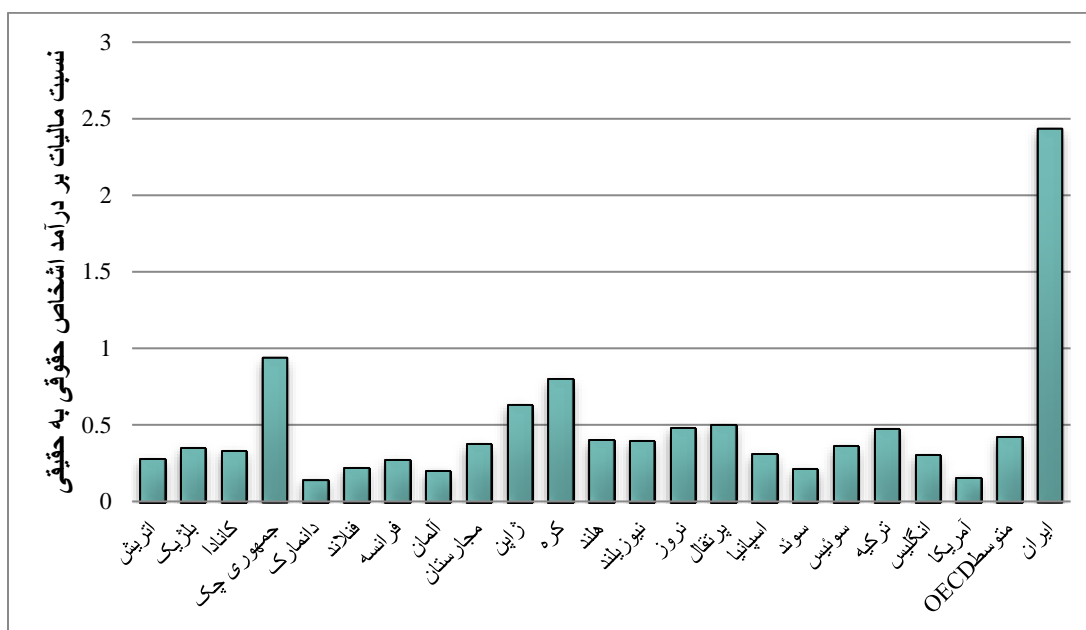




جدول 11-- سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدها و منابع عمومی دولت

عنوان	بودجه ۱۳۹۹	لایحه ۱۴۰۰
سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدها	۶۹ درصد	۷۷ درصد
سهم درآمدهای مالیاتی از منابع عمومی دولت	۳۵ درصد	۲۹ درصد
سهم درآمدهای مالیاتی از منابع بودجه عمومی دولت	۳۱ درصد	۲۶ درصد

از منظر ترکیب مالیات‌ستانی نیز عمده مالیات‌ها در کشور به جای اشخاص حقیقی، از اشخاص حقوقی گرفته می‌شود که این مسأله در شکل زیر قابل مشاهده است:



نمودار 4-1- نسبت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به اشخاص حقیقی در ایران و کشورهای منتخب

شاخص دیگری که به نوعی عملکرد کارکرد مالیات‌ستانی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد، شاخص هزینه وصول مالیات است. این شاخص بیان می‌کند به ازای هر واحد مالیات اخذ شده، چه میزان هزینه می‌شود. جدول زیر این شاخص را برای کشورهای منتخب نشان می‌دهد که عمدتاً بین ۰.۵ تا ۱ درصد است.





جدول 1-2- نسبت هزینه های وصول مالیات به درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD بین سال های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۳

Country	Administrative costs for tax administration/net revenue collected % /2									Variation 2013-08
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
<b>OECD countries</b>										
Australia	1.04	0.99	0.93	0.95	1.00	1.05	0.99	0.98	0.93	-0.01
Austria	0.66	0.66	0.64	0.79	0.85	0.70	0.66	0.68	0.67	-0.12
Belgium	1.43	1.57	1.39	1.27	1.40	1.29	1.36	1.23	1.17	-0.10
Canada	1.32	1.32	1.22	1.13	1.31	1.36	1.31	1.24	1.15	0.02
Chile	0.69	0.63	0.60	0.67	0.91	0.77	0.68	0.67	0.66	-0.01
Czech Republic	1.29	1.38	n.a.	1.18	1.46	1.27	1.34	1.34	1.31	0.13
Denmark	0.69	n.a.	0.61	0.64	0.67	n.a.	n.a.	0.56	0.48	-0.16
Estonia /3	1.02	0.88	0.86	0.38	0.40	0.35	0.34	0.37	0.40	0.02
Finland	0.78	0.79	0.77	0.80	0.88	0.84	0.80	0.79	0.75	-0.05
France	1.08	1.28	0.96	1.17	1.31	1.25	1.20	1.19	1.11	-0.06
Germany	1.66	1.55	1.38	1.36	1.46	1.50	1.40	1.34	1.35	-0.01
Greece	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Hungary	0.99	1.11	1.15	1.17	1.20	1.20	1.12	1.13	1.15	-0.02
Iceland	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	0.62	0.60	n.a.	n.a.	n.a.
Ireland	0.82	0.78	0.79	0.95	1.08	1.26	1.14	0.87	0.85	-0.10
Israel	n.a.	n.a.	n.a.	0.74	0.79	0.75	0.68	0.94	0.94	0.20
Italy	n.a.	n.a.	n.a.	1.08/3	1.20/3	0.89/3	0.83/3	0.89/3	1.05/3	-0.03
Japan	1.65	1.52	1.50	1.49	1.71	1.93	1.75	1.84	1.74	0.26
Korea	0.80	0.78	0.70	0.79	0.84	0.81	0.76	0.70	0.74	-0.05
Luxembourg	n.a.	n.a.	1.17	1.01	1.13	0.85	0.85	0.95	0.93	-0.08
Mexico	1.01	0.89	0.81	0.75	0.84	0.71	0.70	0.70	0.69	-0.06
Netherlands	1.36	1.14	1.12	0.99	1.11	1.02	0.97	0.94	0.95	-0.04
New Zealand	0.76	0.71	0.75	0.76	0.88	0.81	0.89	0.92	0.85	0.09
Norway	n.a.	0.58	0.53	0.54	0.50	0.56	0.55	0.43	0.41	-0.13
Poland	1.94	1.75	1.42	1.59	1.72	1.91	1.69	1.55	1.60	0.01
Portugal	1.34	1.22	1.18	1.27	1.57	1.55	1.37	0.94	0.99	-0.28
Slovak Republic	2.20	2.49	2.41	n.a.	n.a.	3.06	3.04	1.36	1.43	n.a.
Slovenia	0.95	0.97	0.84	0.81	0.90	0.96	0.93	0.91	0.89	0.08
Spain	0.74	0.68	0.64	0.82	0.97	0.88	0.86	0.66	0.67	-0.15
Sweden	n.a.	n.a.	n.a.	0.39	0.40	0.41	0.40	0.39	0.39	0.00
Switzerland	n.a.	n.a.	n.a.	0.45	0.46	0.37	0.38	0.30	0.29	-0.16
Turkey	0.87	0.84	0.83	0.85	0.93	0.78	0.76	0.78	0.64	-0.21
United Kingdom	1.10	1.09	1.11	0.90	0.91	0.98	0.83	0.74	0.73	-0.17
United States /3	0.52	0.48	0.45	0.49	0.61	0.66	0.62	0.56	0.47	-0.02

این نسبت در کشور ما طبق آخرین اطلاعات سازمان امور مالیاتی تا حدود ۳ درصد نیز گزارش شده است که این مسأله نیز کیفیت پایین مالیات ستانی را تأیید می کند.





## 1-1. مواد قانونی مرتبط با مالیات‌ستانی

عمده مواد قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت مستقیم یا غیر مستقیم به کارکرد مالیات‌ستانی ارتباط دارند و نمی‌توان آن‌ها را تفکیک کرد اما به طور خاص در خصوص قانون مالیات‌های مستقیم برخی از مواد ارتباط بیشتری با کارکرد مالیات‌ستانی و اجراییات آن دارند. به طور مثال هزینه‌های قابل قبول و استهلاک‌ر ماده ۱۴۷ تا ۱۴۹، قرائن و ضرایب مالیاتی در ماده ۱۵۲ تا ۱۵۴ دیده شده که این سه ماده در سال ۱۳۹۴ و برای عملکرد سال ۱۳۹۸ به بعد حذف شده‌اند. وظایف مؤدیان در ماده ۱۷۷ تا ۱۸۱، تشویق و جرائم در مواد ۱۸۹ تا ۲۰۲، ابلاغ در مواد ۲۰۳ تا ۲۰۹، وصول در مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸ و تشخیص میزان مالیات متعلقه در ماده ۹۷ و ۲۱۹ که به طرح جامع مالیاتی اختصاص دارند پرداخته شده است. از سال ۱۳۸۱ تا پایان سال ۱۳۹۶ در مجموع مبلغ ۷۴۳ میلیارد تومان برای این طرح هزینه شده است که بسیاری از این مبلغ به صورت ارزی بوده است و مقدار ریالی آن در شرایط فعلی بسیار بیش از این مبلغ خواهد شد. طرح جامع مالیاتی، ۳ هدف اصلی را دنبال می‌کند که شاخص‌های مورد بررسی نشان می‌دهد که در هر سه هدف ضعیف عمل کرده است:

1. کاهش هزینه وصول مالیات: یکی از اهداف این طرح این بوده است که هزینه‌ی لازم برای کسب یک واحد مالیات کاهش یابد. نسبت هزینه‌های وصول مالیات به مالیات وصولی در سال ۱۳۸۴، حدود ۱.۴ درصد بوده است و در سال ۱۳۹۶ به ۲.۹ درصد رسیده است و به نوعی هزینه‌ی وصول یک واحد مالیات بیش از دو برابر شده است
2. افزایش درآمدهای مالیاتی: در طی سال‌های اجرای این طرح رشد درآمدهای مالیاتی صورت گرفته است اما این رشد درآمد، بیشتر از کانال معرفی مالیات بر ارزش افزوده و افزایش نرخ آن بوده است و نمی‌توان آن را نتیجه طرح جامع مالیاتی دانست. متوسط رشد اسمی درآمدهای مالیاتی مستقیم طی سالهای ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۹ (قبل از اجرای سامانه یکپارچه مالیاتی): ۲۶٪.
  - a. با اجرای سامانه یکپارچه طرح جامع مالیاتی، از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶: ۱۹٪.
  - b. در سال ۱۳۹۶، تعداد پرونده‌های مؤدیان مالیاتی ۴,۶۱۷,۸۷۱ فقره بوده که این تعداد در سال ۱۳۹۷ به میزان ۴,۱۲۰,۲۷۲ فقره (۱۰٪ کاهش) بوده است.
  - c. مقدار معوقات از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ به میزان ۲۳۱ درصد افزایش داشته است و در خرداد ۱۳۹۸ به ۹۶ هزار میلیارد تومان رسیده است





1. میزان رضایت مؤدیان: شاخص نسبت پرونده های مطرح شده در هیأت های حل اختلاف، از

۲۰ درصد در سال ۱۳۹۲ به ۲۲ درصد در سال ۱۳۹۶ رسیده است

طبق ماده 97 سابق، در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مودی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد:

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

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

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

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

به دلیل مشکلات عدیده‌ای که شیوه علی‌الرأس ایجاد می‌کند و به منظور حذف ممیز محوری این ماده به صورت زیر تغییر کرد:





«درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخصهای تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مودی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مودی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مودی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.»

بدین ترتیب سایر موارد مرتبط با تشخیص علی‌الراس نیز حذف شده و در شیوه تشخیص جدید، قرار است از اطلاعات طرح جامع استفاده شود که در عمل همچنان کارایی آن مشخص نشده است.

## 2-1. پیشنهادات

با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان در سال ۱۳۹۸، فرآیند تشخیص مالیات بر ارزش افزوده به نحو خوبی ساماندهی پیدا کرده است. لازم است این قانون به نحوی تکمیل گردد که کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی را در بر گیرد و سامانه اصلی و مبنای اخذ مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم قرار بگیرد.

بدین ترتیب پیشنهاد می‌شود زیرکارکردهای اصلی مالیات‌ستانی و گام‌های اصلی آن به صورت زیر در نظر گرفته شود:

1. شناسایی و ثبت نام مؤدی
2. تکمیل و به روز رسانی کارپوشه مؤدیان با استفاده از داده‌های سایر دستگاه‌های دولتی و نظام بانکی
3. صحت سنجی و تکمیل کارپوشه مؤدیان توسط آنها
4. محاسبه مالیات توسط سامانه مؤدیان







- a. لازم به ذکر است عملاً در این روش مالیات‌ستانی، ارائه اظهارنامه معنایی ندارد و همان کار پوشه افراد اظهارنامه تلقی می‌شود.
2. پرداخت مالیات توسط مؤدی یا استرداد مازاد پرداختی به مؤدی
3. کشف تخلفات توسط دستگاه مالیات‌ستان
- a. در این روش مالیات‌ستانی، لازم است تحلیل ریسک صورت بگیرد و سازمان صرفاً بتواند درصدی از پرونده‌ها را بررسی بکند و بدین ترتیب سازمان مجبور به داده کاوی پریسک‌ها شده و بقیه را به صورت تصادفی داده کاوی کند. در این حالت عملاً سازمان مجبور می‌شود پریسک‌ها را درست شناسایی کند و سراغ سایر مؤدیان نرود.
4. اطلاع‌رسانی تخلف به مؤدی و تلاش برای حصول توافق
5. ارائه شواهد تخلف به دادرسی مالیاتی:
- a. جزئیات این مرحله در کارکرد دادرسی مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است.
- b. در خصوص وصول بدهی مالیاتی نیز لازم است اجرائیات از ذیل سازمان مالیاتی بیرون بیاید که در محور دادرسی مورد بررسی بیشتری قرار خواهد گرفت.