

The Impact of Taxation Process on Firms' Production: Evidence of Tax Complexities and Practices in Iranian Industries

Hadi Qavami^{*,a} , Ahmad Abedi^a 

a. Department of Economics, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

* Corresponding author.

Article Info	Abstract
Article Type: Research Article Article History: Received: 15 May 2025 Revised: 24 Nov. 2025 Accepted: 21 Dec. 2025 Published: 06 Jan. 2026 Keywords: <i>Disruption in Production, Tax Complications, The Process of Collecting Taxes From The Company.</i> JEL Classification: <i>H25, H32, L52, O38.</i>	The impact of taxes on corporate production is not limited to the rate and amount of tax collected from them. Rather, the manner in which taxes are collected within the framework of a tax environment and through tax actions is also important. The simpler and more transparent this environment is, and the less costly and more effective tax actions are, the less costly and frictional the government's tax revenues will be, and the less disrupted the companies' production activities will be. Therefore, to examine this important issue in the tax collection process in Iran, the tax files of 54 member companies of the Tehran Stock Exchange from six industries, namely petrochemicals, detergents, basic metals, pharmaceuticals, food, and automobiles, were examined during the years 2006 to 2011. The results of the study show that tax actions created in the litigation process, which are the result of the company's efforts to reduce the tax authority's tax assessment and bring the final tax closer to the company's declared tax, as well as tax complexities, have had a significant and adverse effect on the total production of the companies studied. However, the results in the petrochemical and basic metals industries have been somewhat different.

Cite to this paper: Qavami, H., & Abedi, A. (2026). The Impact of Taxation Process on Firms' Production: Evidence from Tax Complexities and Actions in Iranian Industries. *Journal of Economic Research*, 60(4), 1428-1458.



©The Authors retain the copyright and full publishing rights.

Publisher: The University of Tehran Press.

DOI: <https://doi.org/10.22059/jre.2026.395372.1009007>

تأثیر فرایند مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌ها: شواهدی از پیچیدگی‌ها و کنش‌های مالیاتی در صنایع ایران

هادی قوامی*^۱ , احمد عابدی^۱ 

۱. گروه اقتصاد، دانشکده دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

* نویسنده مسئول.

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: پژوهشی تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۲۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۹/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۰۱ تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۰/۱۶ کلیدواژه‌ها: اخلال در تولید، پیچیدگی‌های مالیاتی، فرایند مالیات‌ستانی از شرکت. طبقه‌بندی JEL: H25, H32, L52, O38.	تأثیر مالیات بر تولید شرکت‌ها تنها به نرخ و میزان مالیاتی که از آن‌ها دریافت می‌شود محدود نمی‌شود. بلکه نحوه اخذ مالیات در چارچوب یک محیط مالیاتی و از طریق کنش‌های مالیاتی نیز دارای اهمیت است. هر چه این محیط ساده‌تر و شفاف‌تر باشد و کنش‌های مالیاتی کم هزینه و با امکان حل و فصل مؤثرتر همراه باشد، هم وصول درآمدهای مالیاتی دولت با هزینه و اصطکاک کمتری انجام می‌شود و هم فعالیت‌های تولیدی شرکت‌ها کمتر دچار اختلال می‌گردند. بنابراین به منظور بررسی این مهم در فرایند اخذ مالیات در ایران، پرونده مالیاتی ۵۴ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران از شش صنعت پتروشیمی، صنعت مواد شوینده، فلزات اساسی، دارویی، مواد غذایی و خودرو طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد کنش‌های مالیاتی ایجاد شده در فرایند دادرسی که حاصل تلاش شرکت برای کاهش مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی و نزدیک کردن مالیات قطعی به مالیات ابرازی شرکت است و همچنین پیچیدگی‌های مالیاتی توانسته تأثیر معکوس و معنی‌داری بر تولید کل شرکت‌ها مورد بررسی داشته باشد. اما نتایج در صنعت پتروشیمی و فلزات اساسی تا حدودی متفاوت بوده است.

استناد به مقاله: قوامی، هادی، و عابدی، احمد. (۱۴۰۴). تأثیر فرایند مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌ها: شواهدی از پیچیدگی‌ها و کنش‌های مالیاتی در صنایع ایران. *تحقیقات اقتصادی*، ۶۰(۴)، ۱۴۲۸-۱۴۵۸.



© نویسندگان.

ناشر: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.

DOI: <https://doi.org/10.22059/jte.2026.395372.1009007>

۱- مقدمه

یکی از عوامل کلیدی و تأثیرگذار بر عملکرد تولیدی شرکت‌ها، مالیات بر سود است. اهمیت بررسی این عامل در مقایسه با سایر متغیرهای تأثیرگذار، دوچندان است؛ مالیات بر سود به‌عنوان یک هزینه برای شرکت‌ها دیده می‌شود، در حالی که دولت آن را منبع اصلی تأمین مالی می‌داند. این دوگانگی در برداشت، بستر تعارضی بالقوه میان شرکت‌ها و نظام مالیاتی را فراهم می‌کند که می‌تواند محیط کسب‌وکار را تخریب کند، اعتماد عمومی مودیان به سازمان مالیاتی را کاهش دهد و حس تعقیب و گریز را ایجاد کند. در نهایت، این عوامل نه‌تنها انگیزه شرکت‌ها برای فعالیت‌های تولیدی را تضعیف می‌کند، بلکه در بلندمدت می‌تواند اشتغال، سرمایه‌گذاری و حتی درآمدهای مالیاتی دولت را نیز تحت تأثیر قرار دهد (فرارو^۱ و همکاران، ۲۰۲۰؛ عابدی و همکاران، ۱۳۹۸). پژوهش‌های بسیاری تأثیر مالیات بر تولید شرکت‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند؛ اما آنچه که کمتر موردتوجه قرار گرفته است بررسی و موشکافی دقیق تأثیر کنش‌ها ایجاد شده در فرایند مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌ها است.

سازوکار مالیات‌ستانی از شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) در ایران به این صورت است که شرکت ابتدا مقدار مالیات پرداختی خود را به سازمان مالیاتی ابراز می‌کند و بعد از آن اگر ممیز مالیاتی، مقدار گزارش شده شرکت را خلاف واقع، تشخیص دهد، اقدام به بررسی اسناد شرکت کرده و مالیات تشخیصی خود را به شرکت ابلاغ می‌کند. شرکت اگر نسبت به برگه تشخیص مالیات اعتراض داشته باشد اعتراض آن ابتدا توسط ممیزان سازمان مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و اگر اختلاف همچنان باقی بماند نهایتاً در یکی از پنج مرجع اداری و غیراداری^۲ در نظر گرفته شده در قوانین مالیاتی به صورت اختیاری یا جبری قطعی خواهد شد.

تلاش شرکت برای کاهش مالیات تشخیصی در فرایند قطعی شدن مالیات می‌تواند از دو جنبه تولید شرکت را تحت تأثیر قرار بدهد. پیگیری اعتراضات و رویارویی با مسائل مربوط به کاهش مالیات تشخیصی موجب صرف هزینه‌های حقوقی و اداری می‌شود. این منابع که صرف حل اختلافات مالیاتی می‌شود، از سرمایه موجود برای فعالیت‌های تولیدی می‌کاهد (تران-نام و والپوله^۳، ۲۰۱۶). از طرفی تا زمان رفع ابهامات و دریافت تعدیلات یا پرداخت مالیاتی، کیفیت

^۱. Ferraro

^۲. به ترتیب در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر، شورای عالی مالیات، دیوان عدالت اداری و هیأت موضوع ماده ۲۵۱، امکان حل‌وفصل شدن آن وجود دارد. عدم قطعی شدن مالیات در هر یک از مراجع مذکور و ارجاع آن به مراجع بالاتر منجر به طولانی شدن فرایند قطعی شدن می‌شود (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۶).

^۳. Tran-Nam and Walpole

مدیریت سود شرکت کاهش می‌یابد که می‌تواند برنامه‌های سرمایه‌گذاری و توسعه تولید را مختل کند (لی و ژو، ۲۰۱۹). اما بعد دیگر این فرایند که باعث افزایش تولید شرکت می‌شود ایجاد انگیزه به واسطه حق اعتراض و لزوم پاسخگوی سازمان مالیاتی است. چراکه هنگامی که مودیان احساس کنند که سیستم مالیاتی شفاف و پاسخگو است و در صورت بروز مشکلات یا سوءتفاهم‌ها، امکان دفاع از حقوق خود را دارند، انگیزه بیشتری برای افزایش تولید و سرمایه‌گذاری خواهند داشت (دانگ^۱ و همکاران، ۲۰۲۲).

مسئله مهم بعدی که در فرایند مالیات‌ستانی اتفاق می‌افتد تفاوت آنچه که شرکت تمایل به پرداخت دارد (مالیات ابرازی) با آنچه که در نهایت پرداخت می‌کند (مالیات قطعی) است. این تفاوت از منظر سازمان مالیاتی به نوعی فرار مالیاتی محسوب می‌شود که کشف و وصول شده؛ اما از نگاه شرکت یک نوع اجحاف مالیاتی تلقی می‌شود چراکه هزینه‌های ناخواسته‌ای را بر آن‌ها تحمیل کرده است. این تفاوت می‌تواند بر تولید شرکت اثرگذار باشد به گونه‌ای که با افزایش مالیات قطعی نسبت به مالیات ابرازی، هزینه‌های ناخواسته شرکت افزایش یافته و در نتیجه حاشیه سود و به تبع آن سرمایه‌گذاری و تولید شرکت کاهش می‌یابد (نیشا و ریفات^۲، ۲۰۱۹). علاوه بر این، تفاوت بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی می‌تواند فضای کسب‌وکار را دچار عدم اطمینان کند؛ چراکه شرکت‌ها در برنامه‌ریزی مالی خود نیاز به شفافیت و پیش‌بینی‌پذیری دارند، اما اگر مالیات‌های قطعی فراتر از برآوردهای اولیه باشد، ممکن است مدیران شرکت‌ها از انجام سرمایه‌گذاری‌های جدید خودداری کنند. این وضعیت می‌تواند تولید شرکت را تحت تأثیر قرار دهد (پراتیوی و ویداتی^۳، ۲۰۲۴).

بنابراین با توجه به اهمیت تأثیر فرایند مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌ها در این مقاله سعی خواهد شد تا نحوه اثرگذاری عوامل کلیدی در فرآیند مالیات‌ستانی یعنی تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی (به عنوان اعتراض و لزوم پاسخ‌گویی) و تفاوت مالیات قطعی-ابرازی (به عنوان اجحاف مالیاتی) و همچنین پیچیدگی‌های مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌های بورسی مورد بررسی قرار گیرد. به این منظور در ادامه در بخش ادبیات موضوع ابتدا مختصری در خصوص فرایند اخذ مالیات در ایران بحث خواهد شد و سپس به این موضوع پرداخته خواهد شد که تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی، تفاوت مالیات قطعی-ابرازی و پیچیدگی‌های مالیات‌ستانی به چه صورت بر تولید شرکت اثرگذار خواهند بود. سپس مطالعات انجام شده پیرامون موضوع پژوهش ارائه می‌شود. در

¹. Dong

². Nisha and Rifat

³. Pratiwi and Widati

قسمت سوم، آماری از چگونگی قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی شرکت‌ها در ایران گزارش خواهد شد و روش مقاله معرفی می‌شود. در ادامه این قسمت آزمون‌ها و نتایج مدل برآوردی ارائه خواهد شد و در قسمت پایانی مقاله بر اساس نتایج، برای افزایش تولید از طریق بهبود فرایند مالیات‌ستانی، پیشنهادهای مطرح می‌شود.

۲- ادبیات موضوع

در این قسمت، ابتدا مراحل دادرسی در نظام مالیاتی ایران به عنوان بستری که در آن کنش‌های مالیاتی اتفاق می‌افتد معرفی می‌شود و سپس کنش‌های مالیاتی و نحوه اثرگذاری آن‌ها بر تولید شرکت‌ها تبیین خواهد شد. لازم به ذکر است پژوهش پیش‌رو بر این مهم واقف است که عوامل بسیار مهمی از قبیل متغیرهای کلان اقتصادی بر تولید شرکت‌ها نیز مؤثر است اما در این قسمت سعی شده با توجه به موضوع پژوهش آن دسته از عواملی مورد بررسی قرار گیرند که نشان‌دهنده کنش‌ها و پیچیدگی‌های موجود در ساختار و فرآیندهای مالیات‌ستانی کشور در ارتباط با شرکت‌ها باشند که در هیچ مقاله‌ای دیگر به کار گرفته نشده‌اند.

۲-۱- مراحل قطعی شدن مالیات بر شرکت‌ها در ایران

مؤدیان مشمول قانون مالیات مستقیم موظف هستند برای عملکرد درآمدی سال جاری خود مبلغی را تحت عنوان مالیات ابرازی تا ۴ ماه پس از سال مالی خود به سازمان مالیاتی تسلیم کنند. سازمان مالیاتی با بررسی اظهارنامه، برگه‌ای تحت عنوان برگ تشخیص مالیات اشخاص حقوقی برای شرکت ارسال می‌کند. در پیوست این نامه ارقام درآمدی اضافه شده و هزینه‌های رد شده ذکر می‌شود. بعد از ابلاغ برگ تشخیص به مؤدی، مؤدی مالیاتی می‌تواند ظرف ۳۰ روز، نسبت به مالیات تشخیصی اعتراض کند که در صورت اعتراض حالات ذیل برای قطعی شدن پرونده مالیات می‌تواند پیش آید.

الف- توافق با اداره امور مالیاتی (مرجع اداری): اعتراض شرکت با توافق با سازمان مالیاتی حل‌وفصل می‌شود.

ب- توافق در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی: این هیأت متشکل از نماینده سازمان مالیاتی، یک قاضی و مؤدی مالیاتی است.

ج- توافق در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر: اعضای این هیأت مانند هیأت حل اختلاف بدوی است. با این تفاوت که مؤدی مالیاتی باید مبلغ مورد قبول خود را پرداخت کند و نسبت به مازاد آن در مدت معلوم اعتراض کند که البته این الزام از تاریخ ۱۳۹۷/۵/۲۳ برداشته شد.

د- شورای عالی مالیات: اگر بعد از صدور رای هیات تجدید نظر، مودی نسبت به رای صادره از سوی هیأت حل اختلاف مالیاتی معترض باشد، می‌تواند ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ رای به شورای عالی مالیاتی اعتراض خود را ارجاع نماید. البته این اعتراض مانع از صدور برگ قطعی نخواهد شد و مودی مکلف به پرداخت یا ترتیب پرداخت و یا سپردن تضمین (موضوع ماده ۲۵۹) می‌باشد تا اعتراض وی در شورای عالی مالیاتی مطرح گردد.

ه- توافق با هیأت سه نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی: این مرجع به عنوان یکی از طرق فوق‌العاده رسیدگی به شکایات است و خارج از سلسله مراتب مراحل شکایت ذکر شده تشکیل می‌شود.

و- دیوان عدالت اداری: این مرجع تنها مرجع قضایی فراتر از قوه مجریه برای رسیدگی به شکایت مودی است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود برای قطعی شدن مالیات چندین مرحله دادرسی در قوانین مالیاتی ایران پیش‌بینی شده است. تعدد مراجع برای رسیدگی به شکایت مالیاتی اگرچه می‌تواند نوعی اطمینان خاطر برای شرکت‌ها باشد اما می‌تواند با توجه به تورم بالا در اقتصاد انگیزه شرکت‌ها را برای به تعویق انداختن مالیات به منظور کاهش ارزش مالیات پرداختنی بالا ببرد (تانزی، ۱۹۷۸).

۲-۲- کنش‌های مالیاتی و تولید شرکت‌ها

همان‌طور که پیشتر ذکر شد مالیات برای شرکت یک هزینه و برای دولت یک منبع درآمد محسوب می‌شود این واقعیت می‌تواند در فرآیند و مراحل مالیات‌ستانی باعث رویارویی و کنش‌هایی بین مودی و سازمان مالیاتی شود. به عبارت دقیق‌تر، وقتی شرکت با مالیاتی تشخیصی بیشتر از مالیات ابرازی خود روبه‌رو می‌شود به واسطه حق اعتراض تعریف شده در قوانین مالیاتی اعتراض خود را به مراجع ذی ربط می‌برد. در این مراجع سازمان مالیاتی و مودی سعی در دفاع از ادله خود می‌کند در نهایت خواه به صورت جبری یا اختیاری شرکت ملزم به پرداخت مالیات قطعی می‌شود. این تلاش‌ها برای کاهش مالیات تشخیصی و نزدیک کردن مالیات قطعی به مالیات ابرازی برای شرکت بسیار اهمیت داشته و می‌تواند بر تولید شرکت اثرگذار باشد جهت تبیین این موضوع در ادامه این بخش نحوه اثرگذاری تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی، قطعی-ابرازی و پیچیدگی‌های مالیات‌ستانی بر تولید شرکت‌ها توضیح داده خواهد شد.

۲-۳- تأثیر تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی بر تولید شرکت

تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی نشان‌دهنده یک کنش بسیار سخت و هزینه‌بر بین شرکت و دولت است. به عبارت دیگر، تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی نشان می‌دهد که در نتیجه فرایند رسیدگی و دفاعیات ارائه‌شده، چه میزان از مالیات تشخیصی کاهش یافته و به عنوان مالیات نهایی (قطعی) پذیرفته شده است. دسته‌ای از پژوهش‌ها معتقد هستند که این تفاوت حاصل برداشت متفاوت از قوانین مالیاتی و دسته‌ای دیگر آن را محصول تضاد منافع بین شرکت و سازمان مالیاتی می‌دانند. این تفاوت نتیجه هر عاملی که باشد به نوعی یک پروکسی از میزان هزینه‌های انجام شده در فرایند دادرسی است که می‌تواند به صورت مستقیم و غیرمستقیم تولید شرکت را از دو بعد تحت تأثیر قرار بدهد.

بعد اول که ناظر بر آثار منفی بر تولید است به این واقعیت اشاره دارد که فرایند اختلاف مالیاتی میان شرکت و سازمان مالیاتی، بخشی از منابع مالی و مدیریتی شرکت که می‌توانست بر فعالیت‌های تولیدی متمرکز شود را صرف پیگیری‌های قانونی و اداری می‌کند. این امر موجب اختلال در تخصیص بهینه منابع می‌گردد (ژانگ و فو^۱، ۲۰۲۴). از سوی دیگر، عدم قطعیت ناشی از مشخص نبودن میزان نهایی مالیات تا پایان مراحل قانونی، برنامه‌ریزی‌های تولیدی و سرمایه‌گذاری شرکت را با تردید مواجه می‌سازد (برون^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). این شرایط می‌تواند منجر به تعویق تصمیمات کلان، کاهش کارایی تولید و افت بهره‌وری شود. همچنین، این فرایند با افزایش هزینه‌های غیرمستقیم مانند افت تمرکز مدیریتی و کاهش انگیزه کارکنان همراه است که در مجموع اثر منفی بر عملکرد تولیدی شرکت خواهد گذاشت (ماینا^۳، ۲۰۱۹).

اما بعد دیگر بر اثرگذاری مثبت تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی بر تولید شرکت دلالت دارد به این صورت که، وقتی شرکت‌ها در فرایند دادرسی که بعضاً با هزینه‌های همراه است بتواند مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی را کاهش دهد توانسته بار مالیاتی قابل توجهی را از روی شرکت بردارد این امر منجر به آزادسازی منابع نقدی می‌شود که ممکن است در توسعه خطوط تولید، خرید تجهیزات جدید و افزایش ظرفیت تولید سرمایه‌گذاری گردد (هوانگ^۴ و همکاران، ۲۰۲۴)؛ علاوه بر این شرکت در تلاش برای کاهش مالیات تشخیصی به این درک از سیستم مالیاتی می‌رسد که حق اعتراض برای وی محفوظ است. بنابراین هنگامی که شرکت احساس کند که سیستم مالیاتی شفاف و پاسخگو است و در صورت بروز مشکلات یا سوءتفاهم‌ها، امکان دفاع از

1. Zhang and Fu

2. Brown

3. Maina

4. Huang

حقوق خود را دارد، می‌تواند بدون هیچ بیمی از اشتباهات مالیاتی یا تحمیل مالیات‌های سنگین فعالیت‌های تولیدی خود را افزایش بدهد (امای^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). از طرف دیگر، موفقیت در کاهش مالیات، تصویر اعتباری شرکت را بهبود داده و اعتماد سرمایه‌گذاران و بانک‌ها را جلب می‌کند، که در نتیجه امکان دسترسی به منابع مالی با شرایط مطلوب فراهم شده و انگیزه مدیران برای اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک و بهبود فرآیندهای تولید افزایش می‌یابد (کاو و لیو^۲، ۲۰۲۳)؛ این ترکیب عوامل به کاهش هزینه‌های کلی و افزایش بهره‌وری شرکت منجر شده و در نهایت زمینه‌ساز رشد و افزایش تولید را فراهم می‌سازد.

۲-۴- تأثیر تفاوت مالیات قطعی-ابرازی بر تولید شرکت

در فرایند مالیات‌ستانی شرکت سعی می‌کند مالیات قطعی را تا حد امکان به مالیات ابرازی نزدیک کند بنابراین هرچه اختلاف مالیات قطعی-ابرازی بیشتر باشد در واقع نشان‌دهنده عدم موفقیت شرکت در فرآیند مدیریت مالیات است. این اختلاف می‌تواند بیانگر ضعف در برنامه‌ریزی مالیاتی، ناکارآمدی در مستندسازی هزینه‌ها و درآمدها، یا عدم توانایی در اقناع سازمان امور مالیاتی نسبت به صحت و کفایت اظهارنامه مالیاتی شرکت باشد. به عبارت دیگر، افزایش فاصله بین مالیات قطعی و مالیات ابرازی می‌تواند به منزله افزایش ریسک مالیاتی و هزینه‌های احتمالی ناشی از جریمه‌ها و پرداخت‌های اضافی ناشی از کشف تخلفات شرکت تلقی شود که می‌تواند تولید شرکت را به واسطه کاهش منابع مالی در دسترس برای سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های عملیاتی تحت تأثیر قرار دهد. این موضوع نه تنها موجب کاهش نقدینگی شرکت می‌شود، بلکه ممکن است بر برنامه‌های توسعه‌ای و رقابت‌پذیری آن نیز اثر منفی بگذارد (تیاراس و ویجیا^۳، ۲۰۱۵). همچنین، چنین وضعیتی می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتبار شرکت نزد بازارهای مالی و نهادهای نظارتی را تضعیف کند. از طرف دیگر وجود اختلاف شدید بین مالیات قطعی-ابرازی برای چند سال متوالی می‌تواند اعتماد عمومی شرکت‌ها به عدالت مالیاتی را از بین برده و باعث کاهش انگیزه آن‌ها در توسعه فعالیت‌های تولیدی شود (چن و جین^۴، ۲۰۲۳).

در کنار این مباحث بسیاری از پژوهش‌ها بر این باورند که این اختلاف به عنوان فرار مالیاتی محسوب می‌شود چراکه شرکت مالیاتی را ابراز کرده که در فرایند دادرسی بیشتر از آن قطعی شده است. درواقع در این رویکرد، شرکت با پنهان‌سازی بخشی از درآمد یا ثبت هزینه‌های غیرواقعی

1. Amai

2. Cao and Liu

3. Tiaras and Wijaya

4. Chen and Jin

تلاش کرده است بار مالیاتی خود را کاهش دهد، اما این امر در جریان رسیدگی و دادرسی مالیاتی آشکار شده است. از این رو بر اساس این رویکرد می‌توان گفت اگر این اختلاف کوچک باشد و در فرآیند رسیدگی نیز کشف نشود، شرکت عملاً بخشی از منابع مالی خود را از پرداخت مالیات مصون نگاه داشته و آن را در مسیر تقویت تولید و سرمایه‌گذاری به کار می‌گیرد. این موضوع باعث می‌شود که شرکت بتواند در کوتاه‌مدت عملکرد بهتری در حوزه تولید از خود نشان دهد و حتی در برخی موارد از رقبا نیز پیشی بگیرد. در واقع، این رفتار نوعی انتقال منابع از حوزه مالیات به حوزه تولید محسوب می‌شود که می‌تواند به حفظ نقدینگی، افزایش توان رقابتی و ارتقای ظرفیت تولیدی شرکت منجر گردد (لوپز^۱، ۲۰۱۷).

با این حال، شرکت‌ها معمولاً میان ریسک کشف تخلف که بیشتر بحث شد و مزایای حفظ منابع مالی نوعی بهینه‌یابی در سطح فرار مالیاتی انجام می‌دهند. به بیان دیگر، آن‌ها تا جایی در مسیر کاهش مالیات ابرازی پیش می‌روند که احتمال کشف و هزینه‌های ناشی از آن، کمتر از منفعتی باشد که از نگهداشت نقدینگی و استفاده در تولید به دست می‌آورند. بنابراین، اختلاف مالیات ابرازی و قطعی را می‌توان نتیجه یک محاسبه بهینه مدیریتی دانست که در آن شرکت می‌کوشد حداکثر استفاده را از فضای موجود برای کاهش هزینه مالیاتی و تقویت تولید ببرد، بدون آنکه خطرات ناشی از کشف تخلف به‌طور جدی تهدیدکننده بقا و عملکرد آن شود (صالحی و همکاران، ۲۰۱۹).

۲-۵- پیچیدگی مالیاتی

پیچیدگی مالیاتی هزینه بهره‌وری و هزینه جمع‌آوری مالیات را افزایش خواهد داد. عوامل مختلفی می‌توانند منشأ پیچیدگی مالیاتی^۲ باشند یکی از این عوامل اهداف مختلف مالیاتی است. به این صورت که برای هر نظام مالیاتی سه هدف کسب درآمد، توزیع مجدد درآمد و اجرای سیاست‌های اقتصادی (ایجاد مشوق‌ها و محدودیت‌ها) در نظر گرفته شده است. و از این رو اجماع این سه هدف در تبیین و اجرای قانون، منشأ پیچیدگی خواهد بود (لافر^۳ و همکاران، ۲۰۱۱). یکی دیگر از عوامل پیچیدگی مالیاتی مربوط به قوانین مالیاتی و نظام مالیاتی که می‌توان آن را به صورت زیر دسته بندی کرد (مؤسسه حسابداران رسمی آمریکا^۴):

^۱. López

^۲. Tax complexity

^۳. lafer

^۴. American Institute of Certified Public Accountants

شفاف نبودن معانی و مفاهیم کلمات، قدیمی بودن قوانین و عدم انطباق آن‌ها با شرایط موجود، پیچیدگی ارتباط بین سیستم‌های مالیاتی و انتخاب‌های مربوط به مخارج عمومی از دیدگاه نظریه انتخاب عمومی، پیچیدگی روش‌هایی که به منظور کنترل و یا مهار فرار مالیاتی و امتناع مالیاتی به کار گرفته می‌شود و پیچیدگی ناشی از فشارهای اقتصاد سیاسی.

هر یک از مواد مذکور در ایجاد پیچیدگی مالیاتی می‌تواند منجر به افزایش هزینه‌های تمکین، تردید در تصمیم‌گیری‌های تولیدی، کاهش انگیزه برای سرمایه‌گذاری، و در نهایت افت کارایی و بهره‌وری تولید شود. این شرایط می‌تواند فضای نااطمینانی اقتصادی را تشدید کرده و نقش مالیات را از یک ابزار تأمین مالی دولت به یک مانع ساختاری برای توسعه فعالیت‌های تولیدی تغییر دهد (هیبر و سورس-سلوانس^۱، ۲۰۲۲).

مطالعات انجام شده پیرامون تأثیر مالیات بر تولید طی چند سال اخیر بیشتر متوجه بررسی اثر نرخ مالیات بر تولید و درآمد شرکت‌ها بوده همچنین در خصوص فرایند و پیچیدگی‌های مالیاتی مطالعات بیشتر بر تأثیر این دو عامل بر روی رشد اقتصادی کشورها و فرار مالیاتی متمرکز بوده‌اند. در ادامه نمونه‌هایی از این مطالعات ذکر می‌شود.

سابتونو^۲ و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای با هدف بررسی تأثیر پیچیدگی نظام مالیاتی بر تمایل شرکت‌ها به فرار مالیاتی در کشورهای مختلف، از داده‌های پیمایش بنگاه‌های بانک جهانی و پایگاه داده «انجام کسب‌وکار» بانک جهانی بهره گرفتند. این مطالعه که بر بیش از ۴۶ هزار شرکت در ۸۳ کشور متمرکز بود، نشان داد که افزایش زمان صرف‌شده برای پرداخت مالیات و همچنین افزایش میزان کل مالیات‌های پرداختی با شدت و فراوانی بالاتری از فرار مالیاتی در میان شرکت‌ها همراه است. نتایج رگرسیون پایه با انجام تحلیل‌های مربوط به درون‌زایی و آزمون‌های پایداری مورد تأیید قرار گرفتند. علاوه بر این، نتایج تحلیل‌های ناهمگنی نشان داد که تأثیر پیچیدگی مالیاتی بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در کشورهای با درآمد پایین و پایین-متوسط و نیز در صنایع اولیه، برجسته‌تر است.

زو^۳ و همکاران (۲۰۲۳) با استفاده از داده‌های گردآوری‌شده طی سال‌های ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۳ توسط دفتر ملی آمار پایگاه داده‌های شرکت‌های صنعتی چین و با به کارگیری یک مدل پنل ایستا و یک مدل پنل پویا، به بررسی تأثیر کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر اشتغال در کشور چین پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌تواند با

^۱. Hieber and Sureth-Sloane

^۲. Saptono

^۳. Zo

تأثیر بر دستمزد کارمندان، نسبت بدهی به دارایی شرکت و بازده دارایی‌های شرکت، اشتغال کل را افزایش دهد. همچنین، کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌تواند باعث افزایش اشتغال بنگاه‌های خصوصی و جمعی شود، اما تأثیر قابل توجهی بر اشتغال بنگاه‌های دولتی ندارد.

هوپ^۱ و همکاران (۲۰۲۳) با بررسی بر روی نمونه‌ای از ۱۰۰ کشور نشان دادند که میزان پیچیدگی مالیاتی بین کشورها تفاوت چشمگیری دارد و همچنین، میزان پیچیدگی در بخش مقررات و چارچوب نیز درون کشورها متفاوت است. از جمله عوامل اصلی در ایجاد پیچیدگی مالیاتی، می‌توان به پیچیدگی مقررات قیمت‌گذاری انتقالی در کد مالیاتی و همچنین ممیزی‌های مالیاتی در چارچوب مالیاتی اشاره کرد. در بررسی ارتباط بین پیچیدگی مالیاتی و سایر ویژگی‌های کشورها، الگوهای متفاوتی مشاهده شده است. به عنوان مثال، یافته‌ها نشان می‌دهند که بین تولید ناخالص داخلی (GDP) و پیچیدگی کد مالیاتی رابطه مثبت، و با پیچیدگی چارچوب مالیاتی رابطه منفی وجود دارد؛ به عبارتی، کشورهای با سطح توسعه اقتصادی بالاتر، معمولاً دارای مقررات مالیاتی پیچیده‌تر و فرآیندهای اجرایی ساده‌تری هستند.

فخرحسینی و کاویانی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر نرخ‌های مالیاتی بر برخی متغیرهای اقتصادی با استفاده از شبیه‌سازی شوک‌های مالیاتی، از جمله مالیات بر درآمد شرکت‌ها، در یک مدل رشد نئوکلاسیک برای دوره زمانی ۱۳۵۰ تا ۱۳۹۹ پرداختند. نتایج مطالعه آنان نشان داد که به‌طور کلی، کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد شرکت‌ها منجر به کاهش قیمت سهام و افزایش مصرف، تولید و تقاضای نیروی کار می‌شود.

عابدی و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای تحت عنوان تأخیر در قطعی شدن مالیات و پیچیدگی مالیاتی؛ شواهدی از مالیات بر شرکت‌ها در ایران با استفاده از داده‌های ۴۵ شرکت از سه صنعت پتروشیمی، شیمیایی و مواد غذایی نشان دادند ۶۲ درصد از پرونده‌ها در مراجعی خارج از سازمان مالیاتی قطعی شده و متوسط زمان قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی شرکت‌ها بیش از ۴ سال بوده است. همچنین نتایج آن‌ها با استفاده از رگرسیون پانل نشان می‌دهد اندازه شرکت، پیچیدگی مالیاتی، تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی و تغییر در قوانین مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تأخیر در قطعی شدن مالیات در کل شرکت‌ها داشته اما نتایج در صنعت پتروشیمی، صنعت شیمیایی و صنعت مواد غذایی تا حدودی متفاوت بوده است.

التجائی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تجربی اثر پیچیدگی مالیاتی به‌عنوان یکی از عوامل نهادی مؤثر بر رشد اقتصادی در ۴۲ کشور نسبتاً توسعه‌یافته در دوره زمانی ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶ پرداختند. در این مطالعه، پیچیدگی مالیاتی با استفاده از سه متغیر «زمان لازم برای پرداخت

^۱. Hoppe

مالیات‌ها»، «تعداد پرداخت‌های مالیاتی» و «فاصله تا مرز یا سهولت پرداخت مالیات» که زیرشاخص‌های نماگر «پرداخت مالیات» در گزارش‌های شاخص فضای کسب‌وکار بانک جهانی هستند، مورد سنجش قرار گرفت. نتایج حاصل از برآورد الگو با روش گشتاورهای تعمیم‌یافته (GMM) نشان داد که پیچیدگی مالیاتی اثر منفی و معناداری بر رشد اقتصادی دارد؛ به‌گونه‌ای که هرچه نظام مالیاتی پیچیده‌تر باشد، رشد اقتصادی در کشورهای مورد مطالعه کاهش می‌یابد. این یافته بر نقش مهم کیفیت نظام مالیاتی و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی در ارتقای رشد اقتصادی تأکید دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به مباحث ذکر شده در قسمت ادبیات موضوع مشخص شد فرایند مالیات‌ستانی می‌تواند به واسطه تفاوت مالیات‌های قطعی-تشخیصی و ابرازی-قطعی بر تولید شرکت‌ها اثرگذار باشد. به منظور بررسی این مهم در فرایند دادرسی مالیاتی در ایران، پرونده مالیاتی ۵۴ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران از شش صنعت پتروشیمی (۱۲ شرکت)، صنعت مواد شوینده (۴ شرکت)، فلزات اساسی (۹ شرکت)، دارویی (۹ شرکت)، مواد غذایی (۱۰ شرکت) و خودرو (۱۰ شرکت) طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ با توجه به قیودی همچون سن بالای ۱۰ سال (جهت عدم مشمولیت معافیت ده ساله شرکت‌های تولیدی)، دسترسی کامل به صورت‌های مالی و همچنین عدم تفاوت عمده در اندازه شرکت‌ها در همان صنعت، انتخاب شده است.

برای آشنایی بیشتر با فرایند دادرسی و حقایق آشکار شده از بررسی پرونده مالیاتی ۵۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ (۸۶۴ پرونده مالیاتی) در جداول و شکل‌های ۱ تا ۳ نحوه قطعی شدن و میزان تفاوت مالیات‌های تشخیصی-قطعی و قطعی-ابرازی در پرونده‌های مالیات در مراحل مختلف دادرسی به تفکیک سال و صنایع گزارش شده است.

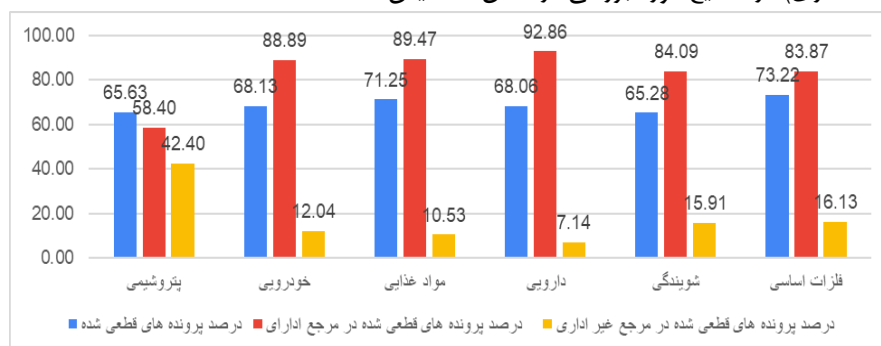
جدول ۱. نحوه رسیدگی پرونده‌های مالیاتی به تفکیک صنایع طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰

صنعت	مرجع رسیدگی (به ترتیب مراحل دادرسی)	درصد قطعی‌شدن در هر مرحله (پرونده‌های قطعی شده در هر مرحله/تعداد کل پرونده‌ها*۱۰۰)	تعداد پرونده‌ها
پتروشیمی	کل پرونده‌ها		۱۹۲
	رسیدگی نشده	۳۴/۳۸	۶۶
	قطعی شده	۶۵/۶۳	۱۲۶
	توافق اداری	۵۸/۷۳	۷۴
	هیأت حل اختلاف بدوی	۵/۵۶	۷
	هیأت حل اختلاف	۳۲/۵۴	۴۱
	شورای عالی مالیات	۳/۱۷	۴
خودرو	کل پرونده‌ها		۱۶۰
	رسیدگی نشده	۳۴/۳۷	۵۵
	قطعی شده	۶۸/۱۳	۱۰۹
	توافق اداری	۸۸/۰۷	۹۶
	هیأت حل اختلاف بدوی	۴/۱۶	۴
	هیأت حل اختلاف	۵/۵۰	۶
	شورای عالی مالیات	۲/۷۵	۳
مواد غذایی	کل پرونده‌ها		۱۶۰
	رسیدگی نشده	۲۸/۷۵	۴۶
	قطعی شده	۷۱/۲۵	۱۱۴
	توافق اداری	۸۹/۴۷	۱۰۲
	هیأت حل اختلاف	۸/۷۷	۱۰
	هیأت حل اختلاف بدوی	۱/۷۵	۲
	کل پرونده‌ها		۱۴۴
دارویی	قطعی شده	۶۸/۰۶	۹۸
	رسیدگی نشده	۳۳/۳۳	۴۸
	توافق اداری	۹۲/۸۶	۹۱
	هیأت حل اختلاف	۴/۰۸	۴
	هیأت حل اختلاف بدوی	۱/۰۲	۱
	کل پرونده‌ها		۶۴
	رسیدگی نشده	۳۱/۲۵	۲۰
صنعت مواد شوینده	قطعی شده	۶۸/۷۵	۴۴
	توافق اداری	۸۴/۰۹	۳۷
	شورای عالی مالیات	۴/۵۵	۲
	کل پرونده‌ها		۶۴

صنعت	مرجع رسیدگی (به ترتیب مراحل دادرسی)	درصد قطعی شدن در هر مرحله (پرونده‌های قطعی شده در هر مرحله/تعداد کل پرونده‌ها*۱۰۰)	تعداد پرونده‌ها
فلزات اساسی	هیأت حل اختلاف	۶/۸۲	۳
	هیأت حل اختلاف بدوی	۴/۵۵	۲
	کل پرونده‌ها		۱۴۴
	رسیدگی نشده	۳۵/۴۱	۵۱
	قطعی شده	۶۵/۲۸	۹۴
	توافق اداری	۸۲/۹۸	۷۸
	هیأت حل اختلاف	۱۲/۷۷	۱۲
	هیأت حل اختلاف بدوی	۱/۰۶	۱
	شورای عالی مالیات	۱/۰۶	۱
	دیوان عدالت اداری	۱/۰۶	۱

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

برای ارائه بهتر از کلیات آمار جدول ۱ درصد پرونده‌های قطعی شده در مرجع اداری (توافق اداری) و غیراداری (هیأت حل اختلاف، هیأت حل اختلاف بدوی، شورای عالی مالیات و دیوان عدالت اداری) در صنایع مورد بررسی در شکل ۱ نمایش داده شده است.

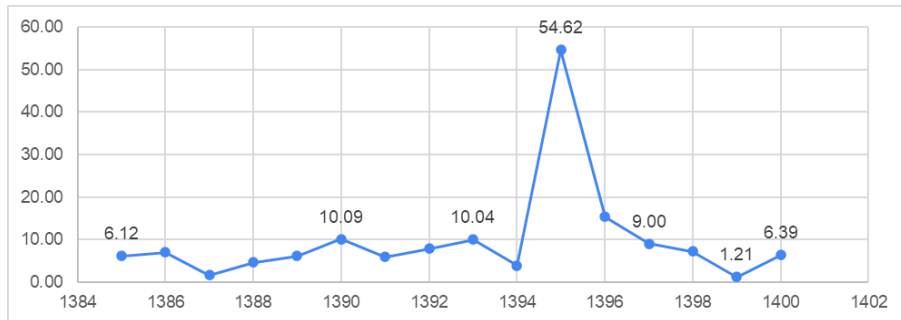


شکل ۱. درصد پرونده‌های قطعی شده به تفکیک مرجع اداری و غیراداری در صنایع مورد بررسی طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود در مجموع تقریباً ۱۷ درصد از پرونده‌های مورد بررسی در مراجع غیراداری قطعی شدن که در بین صنایع کمترین مراجع اداری برای قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی، مربوط به صنعت پتروشیمی با تنها ۵۸/۴ درصد از پرونده‌های مالیاتی است

که این امر منجر به هزینه بالا در رسیدگی پرونده مالیاتی، تأخیر در پرداخت مالیات، ائتلاف وقت و موجب افزایش تنش میان سازمان مالیاتی و شرکت‌های موجود در این صنعت می‌شود، در اکثر پرونده‌های مالیاتی دلیل این تنش، عدم قبول معافیت‌های مالیاتی ذکر شده است. همچنین پایین‌ترین درصد قطعی‌شدن پرونده‌ها مربوط به صنعت فلزات اساسی است که این درصد پایین موجب کاهش وصول مالیات می‌شود.



شکل ۲. نرخ متوسط مالیات تشخیصی-قطعی طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰^۱

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

همان‌طور که در شکل ۲ مشاهده می‌شود در روند تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی در طی سال‌های بررسی، تغییرات قابل ملاحظه‌ای به وجود آمده است، ازجمله دلایل این تغییرات را می‌توان در تغییر قانون و مراحل تسلیم اظهارنامه مالیاتی بررسی کرد چرا که این تغییرات موجب شفاف سازی اطلاعات و افزایش سهولت و نظارت دقیق‌تر سازمان مالیاتی در رسیدگی اظهارنامه‌های مالیاتی می‌شود و از طرف دیگر به دلیل عدم آشنایی دقیق مؤدیان و سازمان مالیاتی با این تغییرات می‌تواند تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی را تحت‌تأثیر قرار بدهد. اولین تغییر در روند تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی در طی سال‌های مورد بررسی بین سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۰ به وجود آمد، در این سال‌ها در شکل و ساختار اظهارنامه مالیاتی کاغذی تغییر عمده ایجاد شد از نمونه این تغییرات می‌توان به ماشین‌خوان شدن اظهارنامه‌ها اشاره کرد، اما تغییر اساسی که برای اولین بار در سال ۱۳۸۹ اجرا شد قابلیت تسلیم الکترونیکی اظهارنامه‌های مالیاتی است این نرم‌افزار الکترونیکی جدید قادر به بازکنترلی اطلاعات مؤدی مالیاتی بوده و محاسباتی را به‌صورت هوشمند برای مؤدی مالیاتی و سازمان مالیاتی انجام می‌دهد که می‌توان گفت این امر موجب شفاف سازی

^۱. برای نمایش بهتر از روند نتیجه کنش مالیاتی به جای تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی که یک مقدار منفی است از تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی استفاده شده است.

اطلاعات مالیاتی مؤدیان و افزایش سهولت در کنترل اظهارنامه‌های مالیاتی و به تبع آن در سال‌های ابتدای موجب افزایش تفاوت مالیات تشخیص-قطعی شده است اما در سال‌های بعدی موجب کاهش شده به طور مثال سازمان مالیاتی درآمدهای که مؤدی مالیاتی سعی در کتمان آن را داشته دیگر برای سازمان مالیاتی پنهان نیست. قانون دیگری که موجب بهبود نظارت سازمان مالیاتی بر اطلاعات مالیاتی مؤدیان شد، اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۱ بود که به موجب آن، مؤدیان مالیاتی مکلفند برای انجام معاملات خود صورت حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورت حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مالیاتی ارائه کنند. اما تغییر چشمگیر در روند تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی در سال ۱۳۹۵ دیده می‌شود، در این سال اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ اجرایی شد که به دلیل آشنایی کم ممیزان مالیاتی و جدید بودن بندهای از قوانین اجرایی موجب ایجاد اختلاف مذکور شده است در این رابطه نکته قابل تأمل، افزایش اختیارت ممیزان مالیاتی است.

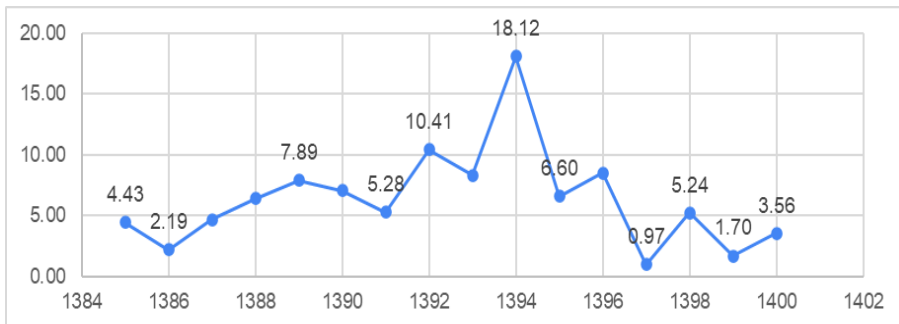
جدول ۲. نرخ متوسط تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی به تفکیک مراجع رسیدگی در صنایع نمونه (درصد)

مجموع پرونده‌ها	دیوان عدالت اداری	شورای عالی مالیات	هیأت حل اختلاف بدوی	هیأت حل اختلاف	رسیدگی در دفاتر
۱۱/۶۸	۱/۹۶	۰/۶۶	۸/۱۸	۱۵/۰۱	پتروشیمی
۶/۶۸	۱۰/۰۱		۱۶/۲۳	۶/۲۵	خودرو
۷/۸۸		۵/۳۷	۰/۸۹	۸/۴۱	مواد غذایی
۴/۹۹		۴۳/۷۱	۹/۹۵	۳/۴۹	دارویی
۶/۰۲	۵۳/۵۰	۰/۷۷	۲۷/۷۱	۲/۵۶	صنعت مواد شوینده
۵/۰۴	-۲/۴۴	۱۱/۵۶	۵/۲۷	۴/۹۲	فلزات اساسی

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود بیشترین نرخ متوسط تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی مربوط به صنعت پتروشیمی است که در واقع نشان‌دهنده توانایی شرکت‌های پتروشیمی در کاهش مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی نسبت به سایر صنایع مورد بررسی است که می‌تواند ناشی از قدرت و نفوذ شرکت‌های این صنعت باشد.

بیشترین نرخ متوسط تفاوت مالیات تشخیصی-قطعی در مراجع قضایی مربوط به صنعت مواد شوینده است که این میزان از اختلاف نسبت به سایر صنایع می‌تواند نشان‌دهنده این حقیقت باشد که اولاً مبنا و نحوه محاسبه مالیات برای شرکت‌های صنعت مواد شوینده از سوی سازمان مالیاتی، منطقی و مطابق قانون نبوده که می‌توان به آمار بالای مالیات تشخیصی بر صد در صد سود و مالیات بر سود منفی که در صورت‌های مالی شرکت‌های این صنعت قابل مشاهده است استناد کرد و در ثانی می‌تواند نشان‌دهنده تسلط و اشراف کامل شرکت‌های این صنعت به قوانین مالیاتی باشد.



شکل ۳. نرخ متوسط تفاوت مالیات قطعی-ابرازی طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ (درصد)
منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

همانطور که در شکل ۳ مشاهده می‌شود از سال ۱۳۸۶ تا سال ۱۳۹۴ تفاوت مالیات قطعی-ابرازی روند روبه رشدی داشته است به طوری که از ۲/۱۹ درصد به ۱۸/۱۲ درصد رسیده است اما بعد از سال ۱۳۹۴ این روند نزولی شده و تا ۳/۵۶ درصد رسیده است که این کاهش می‌تواند ناشی از تغییرات اعمال شده در قانون مالیات‌های مستقیم باشد که در سال ۱۳۹۵ اجرایی شد.

جدول ۳. نرخ متوسط اختلاف مالیات قطعی- ابرازی به تفکیک مرجع رسیدگی در صنایع (درصد)

مجموع	دیوان عدالت اداری	شورای عالی مالیات	هیأت حل اختلاف بدوی	هیأت حل اختلاف	رسیدگی به دفاتر	
۵/۰۰		۸/۷۶	۲/۴۳	۳/۰۳	۶/۱۲	پتروشیمی
۱۱/۱۲		۱۰/۱۹		۲۰/۷۴	۱۰/۷۳	خودرو
۹/۵۴			۱۸/۶۶	۷/۰۵	۹/۵۳	مواد غذایی
۴/۵۶			۰/۳۵	۲/۶۶	۴/۷۴	دارویی
۲/۹۸		۹/۳۰	۱/۲۱	-۲/۰۷	۳/۱۴	صنعت مواد شوینده
۵/۰۲	۱۲/۰۴		۹/۲۵	۱۵/۷۳	۳/۲۹	فلزات اساسی

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود کمترین نرخ متوسط اختلاف مالیات قطعی- ابرازی مربوط به صنعت مواد شوینده است که در واقع نشان‌دهنده آن است که شرکت‌های فعال در صنعت مواد شوینده در فرایند قطعی‌شدن مالیات توانستند مالیات قطعی را نسبت به دیگر صنایع مورد بررسی، بیشتر به مالیات ابرازی خود نزدیک کنند. این اختلاف در مراجع اداری و غیراداری نیز برای صنعت مواد شوینده از سایر صنایع کمتر است.

به منظور بررسی تأثیر کنش‌های مالیاتی بر تولید با توجه به نوع داده‌ها که شامل مقطع (۵۴ شرکت) و زمان (۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰) است، مدل مورد استفاده از خانواده مدل‌های پانل^۱ است. در این خانواده به جز مدل حداقل مربعات معمولی (OLS)، مدل‌های فراوانی دیگری پانل ARDL، پانل آستانه و سایر مدل‌ها وجود دارد، که معادله‌های پژوهش بر اساس برخی از آن‌ها تخمین زده شدند اما نتایج مطلوبی به همراه نداشته‌اند. از این‌رو معادله‌های پژوهش که شامل معادله‌های ۱ تا ۶ است به روش OLS تخمین زده خواهد شد. لازم به ذکر است با توجه به موضوع مقاله تنها بر عوامل مالیاتی تمرکز شده است.

^۱. Panel data

$$LTP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۱)$$

$$PP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۲)$$

$$LSP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۳)$$

$$LCP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۴)$$

$$LEP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۵)$$

$$LFP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۶)$$

$$LDP_{i,t} = C_0 + \beta_1 PI_{i,t} + \beta_2 TGHT_{i,t-1} + \beta_3 GHTEB_{i,t-1} + \beta_4 CI_{i,t} + \beta_5 IN_{i,t} + \beta_6 LE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۷)$$

که در این رابطه‌ها:

(LTP, PP, LSP, LCP, LEP, LFP, LDP): به ترتیب لگاریتم میزان تولید در مجموع

شرکت‌ها، میزان تولید در پتروشیمی^۱، لگاریتم میزان تولید در صنعت مواد شوینده، لگاریتم میزان تولید در خودرو، لگاریتم میزان تولید در مواد غذایی، لگاریتم میزان تولید در فلزات اساسی و لگاریتم میزان تولید در داروسازی: برای محاسبه این متغیر که در مدل‌های پژوهش به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شود از لگاریتم مقدار فروش شرکت استفاده شده است.

1-TGHT: تفاوت نرخ مالیات قطعی-تشخیصی در دوره قبل: این تفاوت در واقع نشان‌دهنده آن مقدار مالیاتی است که شرکت می‌تواند با توجه به ارائه مدارک و مستندات به نفع خود از مالیات تشخیصی بکاهد و یا در صورت ناکافی بودن ادله میزان مالیات تشخیصی بدون تغییر قطعی شود. این متغیر از نسبت اختلاف مالیات تشخیصی و قطعی بر سود قبل از مالیات شرکت با توجه به داده‌های صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی منتشر شده توسط هر شرکت در وب سایت کدال محاسبه شده است. به این صورت که با مراجعه به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت از قسمت خلاصه وضعیت مالیات پرداختی شرکت، میزان مالیات تشخیصی و قطعی استخراج شده و سپس بر سود قبل از مالیات شرکت تقسیم شده است. لازم به ذکر است با توجه به فرایند دادرسی مالیاتی در ایران، اثرگذاری این متغیر با یک وقفه زمانی در مدل لحاظ شده است، چراکه دادرسی‌های مالیاتی معمولاً با یک سال تأخیر آغاز می‌شوند. به طور مثال شرکت وقتی اظهار نامه مالیاتی سال ۱۳۹۰ خود را در تیرماه سال ۱۳۹۱ تسلیم می‌کند فرایند دادرسی و تلاش برای قطعی شدن در سال ۱۳۹۱ به انجام می‌رسد. از این‌رو تلاش برای کاهش مالیات سال مالی ۱۳۹۰ در سال ۱۳۹۱ انجام می‌شود.

^۱ دلیل استفاده از میزان تولید به جای استفاده از لگاریتم میزان تولید در صنعت پتروشیمی معنی‌دار نشدن همه متغیرها به جز متغیر پیچیدگی مالیاتی است.

(1-GHTEB): تفاوت نرخ قطعی-ابرازی در دوره قبل: این تفاوت در واقع نشان‌دهنده آنچه شرکت با توجه به سود قبل از مالیات و معافیت‌های موردنظر خود تمایل به پرداخت دارد و آنچه که در فرایند مالیات‌ستانی ملزم به پرداخت می‌شود. این متغیر از نسبت اختلاف مالیات قطعی و ابرازی بر سود قبل از مالیات شرکت با توجه به داده‌های صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی منتشر شده توسط هر شرکت در وب سایت کدال محاسبه شده است. به این صورت که با مراجعه به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت از قسمت خلاصه وضعیت مالیات پرداختنی شرکت، میزان مالیات ابرازی و قطعی استخراج شده و سپس بر سود قبل از مالیات شرکت تقسیم شده است. با توجه به فرایند دادرسی مالیاتی در ایران، اثرگذاری این متغیر با یک وقفه زمانی در مدل لحاظ شده است.

CI: شدت سرمایه‌گذاری در دارایی ثابت: این متغیر که به عنوان متغیر کنترلی در مدل استفاده می‌شود از تقسیم مجموع دارای ثابت به مجموع دارایی‌ها با استفاده از صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدال محاسبه شده است.

IN: شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالای شرکت است. این متغیر که به عنوان متغیر کنترلی در مدل استفاده می‌شود از تقسیم موجودی کالا بر کل دارایی‌ها با استفاده از صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدال محاسبه شده است.

LE: اهرم مالی شرکت: این متغیر که به عنوان متغیر کنترلی در مدل استفاده می‌شود از تقسیم بدهی‌های شرکت به کل دارایی‌ها با استفاده از صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدال محاسبه شده است.

PI: پیچیدگی مالیاتی برای سنجش پیچیدگی مالیاتی از متغیر، مدت زمان لازم برای پرداخت مالیات، که هر ساله توسط بانک جهانی اطلاعات منتشر می‌شود، استفاده شده است (آزادپور و همکاران، ۱۳۹۷). این متغیر، زمان لازم (بر حسب ساعت) برای استخراج اطلاعات و محاسبه، تکمیل و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات است. لازم به ذکر است این متغیر با توجه به اینکه روند دادرسی در همه صنایع تا حدودی از یک رویه پیروی می‌شود برای تمامی صنایع یکسان در نظر گرفته شده است.

ε: پسماندهای تخمین

۴- یافته‌های پژوهش

ابتدا به منظور ارائه یک دید جامع از متغیرهای پژوهش در جدول ۴ آمار توصیفی آن‌ها گزارش شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

	شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا	اهرم مالی	شدت سرمایه‌گذاری در دارایی ثابت	پیچیدگی مالیاتی	تشخیصی- ابرازی (درصد)	قطعی- ابرازی (درصد)
Mean	۰/۳۲	۰/۵۸	۰/۲۷	۳۱۳/۲۹	۶/۷۴	۷/۹۸
Median	۰/۳۰	۰/۶۱	۰/۲۱	۳۴۴/۰۰	۲/۰۹	۳/۱۳
Maximum	۰/۸۰	۱/۹۴	۰/۹۶	۳۴۴/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰
Minimum	۰/۰۰	۰/۰۳	۰/۰۰	۱۱۸/۸۰	-۸۲/۴۹	-۸۲/۰۲
/Std/ Dev	۰/۱۲	۰/۲۱	۰/۲۰	۵۴/۳۶	۱۶/۲۴	۱۹/۷۴
Skewness	۰/۹۰	۰/۲۲	۱/۰۰	-۱/۹۷	۳/۱۸	۲/۱۰
Observations	۵۱۴	۵۱۴	۵۱۴	۵۱۴	۵۱۴	۵۱۴

منبع: یافته‌های پژوهش، طبق صورت‌های مالی شرکت‌ها، منتشر شده در کدال.

با توجه به الزامات مدل داده‌های پانل، ابتدا آزمون چاو^۱ به منظور انتخاب بین دو مدل اثرات ثابت یا تلفیقی و سپس آزمون هاسمن^۲ برای انتخاب بین دو مدل اثرات ثابت و تصادفی برای مدل‌های مذکور انجام گرفت که نتایج آن در جدول ۵ گزارش شده است.

^۱. chow

^۲. husman

جدول ۵. نتایج آزمون چاو-هاسمن			
مدل	نوع آزمون	سطح احتمال	نتیجه
۱ (مجموع شرکت‌ها)	آزمون چاو	۰/۰۰	مدل با اثرات ثابت
	آزمون هاسمن	۱/۰۰	مدل با اثرات تصادفی ✓
۲ (پتروشیمی)	آزمون چاو	۰/۰۰	مدل با اثرات ثابت
	آزمون هاسمن	۱/۰۰	مدل با اثرات تصادفی ✓
۳ (صنعت مواد شوینده)	آزمون چاو	۰/۰۰	مدل با اثرات ثابت ✓
	آزمون هاسمن	۰/۰۴	مدل با اثرات تصادفی
۴ (خودرو)	آزمون چاو	۰/۴۲۵	مدل تلفیقی ✓
	آزمون هاسمن		
۵ (مواد غذایی)	آزمون چاو	۰/۰۰۰	مدل با اثرات ثابت
	آزمون هاسمن	۱/۰۰	مدل با اثرات تصادفی ✓
۶ (فلزات اساسی)	آزمون چاو	۰/۰۰	مدل با اثرات ثابت
	آزمون هاسمن	۱/۰۰	مدل با اثرات تصادفی ✓
۷ (داروسازی)	آزمون چاو	۰/۰۰۰	مدل با اثرات ثابت ✓
	آزمون هاسمن	۰/۰۰۸	مدل با اثرات تصادفی

منبع: یافته‌های پژوهش.

با توجه به نتایج جدول ۴، معادله‌های ۱، ۲، ۵ و ۶ بر اساس مدل اثرات تصادفی، تخمین زده می‌شوند. آزمون‌های خودهیستگی و ناهمسانی واریانس با توجه به ماهیت تصادفی این مدل‌ها انجام نمی‌گیرد. مدل‌های ۳، ۴، ۷ نیز به ترتیب باید براساس مدل اثرات ثابت، تلفیقی و اثرات ثابت تخمین زده شود در این مدل‌ها امکان وجود عارضه خودهیستگی و ناهمسانی واریانس وجود دارد بنابراین آزمون‌های والد^۱ و ولدریج^۲ به ترتیب جهت شناسایی ناهمسانی واریانس و

^۱. Wald^۲. Weldrich

خودهبستگی انجام گرفت که نتایج آن نشان‌دهنده وجود ناهمسانی واریانس و عدم وجود خودهبستگی است. برای رفع عارضه ناهمسانی واریانس مدل‌های ۳، ۴، ۷ به روش GLS برآورد شده‌اند. نتایج مدل‌های ۱ تا ۷ براساس روش‌های مذکور به شرح جدول ۶ است.

۴-۱- نتایج تأثیر تفاوت مالیات قطعی-ابرازی بر میزان تولید

همان‌طور که در نتایج گزارش‌شده در جدول ۶ مشاهده می‌شود، تفاوت نرخ مالیات قطعی-ابرازی با یک وقفه تأخیر اثر منفی و معناداری بر تولید شرکت‌های مورد بررسی در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ داشته است. این اثرگذاری می‌تواند ناشی از افزایش نااطمینانی مالیاتی و فشارهای مالی تحمیل‌شده بر بنگاه‌ها باشد. به عبارت دیگر، زمانی که اختلاف میان مالیات ابرازی و مالیات قطعی افزایش می‌یابد، شرکت‌ها با هزینه‌های پیش‌بینی‌نشده‌ای مواجه می‌شوند که می‌تواند منابع مالی قابل‌استفاده برای سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تولیدی را محدود کند. همچنین، چنین اختلافی ممکن است نشانه‌ای از شدت برخوردهای مالیاتی و تشدید فرآیندهای دادرسی مالیاتی باشد که خود می‌تواند فضای کسب‌وکار را تحت تأثیر قرار داده و انگیزه‌های تولید را کاهش دهد.

در تمامی صنایع مورد بررسی، به جز صنایع داروسازی و صنعت مواد شوینده که مطابق نتایج جدول ۳ پایین‌ترین نرخ تفاوت مالیات قطعی-ابرازی را به خود اختصاص داده‌اند الگوی اثرگذاری تفاوت مالیات قطعی-ابرازی بر تولید مشابه نتایج مربوط به مجموع شرکت‌ها است. همچنین در بین صنایع بیشترین اثرگذاری تفاوت مالیات قطعی-ابرازی بر تولید برای صنایع مواد غذایی و خودرو است که با توجه به جدول ۳ دارای بیشترین نرخ تفاوت مالیات قطعی-ابرازی در بین صنایع هستند.

جدول ۶. نتایج برآورد مدل‌های تحقیق^۱

	LTP (مجموع)	PP (پتروشیمی) ^۲	LSP (مواد شوینده)	LCP (خودرو)	LEP (مواد غذایی)	LFP (فلزات اساسی)	LDP (داروسازی)
متغیرها	ضرایب	ضرایب	ضرایب	ضرایب	ضرایب	ضرایب	ضرایب
GHTEB (-۱)	-۰/۰۱۱*	-۰/۰۰۳**	-۰/۲۸۹***	-۰/۱۸۱**	-۰/۴۶۵*	-۰/۰۱۱*	-۰/۱۲۷***
TGHT (-۱)	-۰/۰۲۷*	-۰/۰۰۳***	-۰/۰۵۰**	-۰/۱۱۶*	-۰/۰۵۹*	-۰/۰۴۹***	-۰/۰۶۴*
PI	-۰/۰۱۱*	-۰/۰۶۸*	-۰/۰۰۸*	-۰/۰۰۵*	-۰/۰۱۰*	-۰/۰۱۱*	-۰/۰۱۱*
CI	-۱/۲۲۸*	۳/۰۹۳**	-۳/۲۶۶*	-۱/۱۸۰**	۰/۵۲۵***	-۲/۵۳۳*	-۲/۱۴۰*
LE	-۰/۲۷۱**	-۵/۷۲۰**	-۲/۴۸۲*	۰/۶۸۰***	۱/۶۶۴*	-۰/۰۷۱***	-۰/۰۷۹***
IN	۰/۳۵۸**	۰/۲۱۰***	۱/۶۴۲*	-۳/۵۸۴*	۱/۰۳۷***	-۰/۰۲۵***	-۳/۶۸۴*
C	۱۸/۷۷*	۲۳/۱۷*	۱۸/۹۴*	۱۸/۰۱*	۱۵/۲۴*	۲۰/۱۶*	۱۸/۴۲*
^۳ Jarqu-bare	۳/۷۹۳	۴/۰۲۳	۳/۶۹۵	۳/۵۸۵	۵/۶۱۵	۵/۰۷۹	۴/۱۰۱

منبع: یافته‌های پژوهش.

^۱. برای بررسی همخطی چندگانه بین متغیرهای موجود در مدل‌های برآورد شده، از آزمون چندخطی VIF استفاده شد. تقریباً تمام آماره‌های VIF نزدیک به یک بودند؛ بنابراین، فرضیه همخطی چندگانه بین متغیرهای مدل رد شد که نشان می‌دهد مدل‌های ذکر شده معتبر هستند. همچنین با توجه به اینکه مدل‌های اثرات ثابت به روش GLS برآورد گردیده مشکل ناهمسانی و خودهمبستگی در مدل‌های برآوردی برطرف شده است.

^۲. آماره تشخیص نرمال بودن توزیع پسماندهای مدل، با توجه به سطح احتمال بالاتر از ۵ صدم همگی از نرمال بودن پسماندها حکایت می‌کنند.

^۳. در اینجا سطح معنی‌داری بالای ۱۰ درصد، بین ۵ درصد - ۱۰ درصد و زیر ۵ درصد به ترتیب، ***، ** و * نمایش داده شده است.

۴-۲- نتایج تأثیر تفاوت مالیات قطعی-تشخیصی بر میزان تولید

با توجه به نتایج جدول ۶ می‌توان گفت تفاوت نرخ مالیات قطعی-تشخیصی با یک وقفه تأخیر اثر منفی و معناداری بر تولید شرکت‌های مورد بررسی در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ داشته است. همانطور که پیشتر بحث شد این اثرگذاری می‌تواند ناشی از این واقعیت باشد که پیگیری‌های قانونی مالیاتی منابع مالی و مدیریتی شرکت را از فعالیت‌های تولیدی منحرف می‌کند و موجب اختلال در تخصیص بهینه منابع می‌شود. عدم قطعیت درباره مالیات نهایی، برنامه‌ریزی تولید و سرمایه‌گذاری را با تردید و تعویق مواجه می‌سازد. این وضعیت، با افزایش هزینه‌های غیرمستقیم و کاهش بهره‌وری، عملکرد تولیدی شرکت را تضعیف می‌کند.

اثرگذاری این متغیر در صنایع مورد بررسی به جزء پتروشیمی و فلزات اساسی مشابه اثرگذاری مجموع شرکت‌ها بوده است. از جمله دلایلی که می‌توان برای عدم تأثیر تفاوت نرخ مالیات قطعی-تشخیصی بر تولید در صنایع پتروشیمی و فلزات اساسی برشمرد، ساختار بزرگ و سازمان‌یافته این صنایع است که معمولاً دارای واحدهای تخصصی و مجزایی برای پیگیری و رسیدگی به مسائل مالیاتی هستند. وجود چنین سازوکاری موجب می‌شود فرآیند دادرسی مالیاتی با دقت و برنامه‌ریزی پیش رود و آثار ناشی از اختلافات مالیاتی کمتر به بخش تولید منتقل شود. همچنین، مقیاس بزرگ این صنایع و دسترسی آن‌ها به منابع مالی متنوع، باعث می‌شود تأثیر فشارهای مالیاتی بر نقدینگی و تصمیمات تولیدی آن‌ها محدود باشد و در نتیجه، تغییرات مالیاتی نقش تعیین‌کننده‌ای در عملکرد تولیدی این بخش‌ها ایفا نکند.

۴-۳- تأثیر پیچیدگی‌های مالیاتی بر تولید

نتایج جدول ۶ بیانگر آن است که پیچیدگی مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر تولید شرکت‌های مورد بررسی در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ داشته است. این نتیجه می‌تواند ناشی از افزایش هزینه‌های انطباق با قوانین مالیاتی، کاهش انگیزه‌های سرمایه‌گذاری و تخصیص ناکارآمد منابع در نتیجه مواجهه با ساختارهای مالیاتی پیچیده باشد. همچنین، پیچیدگی مالیاتی ممکن است باعث افزایش عدم اطمینان در محیط کسب‌وکار شده و فعالیت‌های تولیدی را با چالش‌هایی نظیر تأخیر در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و کاهش بهره‌وری مواجه کند. برخلاف متغیرهای دیگر مورد استفاده در مدل‌های برآوردی متغیر پیچیدگی مالیاتی در همه صنایع اثر معنی‌داری بر تولید داشته است که می‌تواند نشان‌دهنده اهمیت این متغیر برای شرکت‌ها در مسیر رشد تولید باشد.

۵- نتیجه گیری و پیشنهاد

همان طور که در جدول و شکل ۱ مشاهده می شود، به جز صنعت پتروشیمی، تقریباً ۱۰ درصد از پرونده های مالیاتی صنایع مورد بررسی در مراجع غیراداری متعددی نهایی شده اند. اگرچه تعدد مراجع رسیدگی به شکایات مالیاتی می تواند از منظر حقوقی نوعی تضمین برای تولیدکنندگان محسوب شود و به افزایش حس امنیت قضایی آن ها کمک کند، اما در عین حال ممکن است منجر به افزایش هزینه های اداری، ایجاد پیچیدگی در فرآیند رسیدگی و سردرگمی مودیان مالیاتی شود و در نهایت با توجه به نتایج جدول ۶ همچنین می تواند اثر منفی بر تولید شرکت ها بگذارد. افزون بر این، پراکندگی مراجع تصمیم گیر می تواند فرآیند وصول مالیات را با تأخیر مواجه ساخته و در نهایت تحقق درآمدهای مالیاتی دولت را با چالش هایی همراه کند. بنابراین پیشنهاد می شود در راستای تسهیل فرآیند قطعی شدن پرونده های مالیاتی، ارتقای کارایی نظام مالیاتی، کاهش هزینه های اجرایی و بهبود فضای پرداخت مالیات، تعداد مراجع رسیدگی کاهش یافته و فرآیندها به صورت متمرکز و شفاف ساماندهی شوند.

در خصوص تفاوت میان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی، همان گونه که در نتایج جدول ۶ گزارش شد، این تفاوت تأثیر منفی و معناداری بر تولید شرکت ها داشته است. نکته قابل تأمل در این زمینه، میزان بالای مالیات تشخیصی تعیین شده توسط ممیزان مالیاتی است. بررسی پرونده های مالیاتی نشان می دهد که در بسیاری از موارد، نرخ مالیات تشخیصی اعلام شده به شرکت ها گاهی تا بیش از ۷۰ درصد سود قبل از مالیات بوده؛ حتی در برخی موارد، از شرکت هایی با سود منفی نیز مالیات مطالبه شده است. با این حال، اغلب این مقادیر در فرآیند رسیدگی و قطعی شدن مالیات به طور قابل توجهی تعدیل شده اند و آرای صادره در مراجع غیراداری غالباً به نفع مودیان مالیاتی بوده است. این روند حاکی از عدم تخصص کافی برخی از ممیزان مالیاتی در تحلیل دقیق پرونده ها و نیز ضعف در دسترسی و اشراف اطلاعاتی آن هاست (دالیوند و همکاران، ۲۰۰۴).

در این راستا، تکمیل و بهره برداری کامل از نرم افزار طرح جامع مالیاتی که از سال ۱۳۸۸ آغاز شده، ضرورتی انکارناپذیر برای نظام مالیاتی کشور به شمار می رود. همچنین پیشنهاد می شود عملکرد ممیزان مالیاتی بر اساس میزان انحراف میان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی، و نیز مدت زمان مورد نیاز برای نهایی شدن پرونده ها، ارزیابی و در قالب نظام تنبیه و تشویق ساماندهی شود. چنین رویکردی می تواند هم به بهبود کیفیت ممیزی مالیاتی کمک کند و هم اعتماد مودیان به نظام مالیاتی را افزایش دهد.

در خصوص تفاوت میان مالیات قطعی و مالیات ابرازی نیز، یافته‌های جدول ۶ نشان می‌دهد که این تفاوت تأثیر منفی و معناداری بر تولید شرکت‌ها داشته است. تداوم چنین اختلافاتی می‌تواند نشانه‌ای از نبود هماهنگی و اعتماد متقابل میان مؤدیان و نظام مالیاتی باشد. از منظر اقتصادی، این وضعیت نه تنها منجر به افزایش نااطمینانی مالی برای بنگاه‌های اقتصادی می‌شود، بلکه می‌تواند انگیزه‌های سرمایه‌گذاری تولیدکنندگان را نیز تحت تأثیر قرار دهد، چرا که بنگاه‌ها ناچارند منابع خود را برای پوشش تعهدات غیرمنتظره مالیاتی کنار بگذارند.

وجود شکاف گسترده میان مالیات ابرازی و مالیات قطعی همچنین می‌تواند نشانه ضعف در نظام تمکین داوطلبانه و کارآمدی سیستم خوداظهاری باشد. در چنین شرایطی، مؤدیان ممکن است به دلیل نبود شفافیت، ابهام در مقررات مالیاتی یا ضعف در خدمات مشاوره‌ای، مالیات ابرازی خود را به درستی تنظیم نکنند. این مسأله، علاوه بر ایجاد هزینه‌های پنهان برای شرکت‌ها، موجب افزایش بار اجرایی برای سازمان مالیاتی نیز خواهد شد (میکی باراکا و رامچندران^۱، ۲۰۰۴).

بنابراین، پیشنهاد می‌شود برای کاهش این تفاوت، سازمان امور مالیاتی با توسعه ابزارهای مشاوره‌ای، ارتقای شفافیت در مقررات، و تقویت سامانه‌های هوشمند خوداظهاری، فرایند ابراز مالیات را به نحوی هدایت کند که بیشترین انطباق با مالیات قطعی را داشته باشد. همچنین، ایجاد نظام ارزیابی عملکرد بر مبنای میزان انحراف بین مالیات ابرازی و قطعی می‌تواند در افزایش کیفیت فرایند خوداظهاری و بهبود تعامل میان مؤدیان و نظام مالیاتی مؤثر باشد.

منابع

آزادپور، سهیلا، التجائی، ابراهیم، و باصری، بیژن. (۱۳۹۷). اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی در گروهی از کشورهای توسعه یافته. *پژوهشنامه مالیات*، ۴۳-۶۳.

عابدی، احمد، چشمی، علی، و ملک الساداتی، سید سعید. (۱۴۰۲). تأخیر در قطعی شدن مالیات و پیچیدگی مالیاتی؛ شواهدی از مالیات بر شرکت‌ها در ایران. *نظریه‌های کاربردی اقتصاد* ۳، ۲۰۱-۲۲۶.

----- (۱۳۹۸). *بررسی تأثیر اندازه شرکت‌ها بر تفاوت مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران* (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد.

^۱. Micci-Barreca and Ramachandran

فخرحسینی، سید فخرالدین، و کاویانی، میثم. (۱۴۰۲). تأثیر نرخ‌های مالیاتی در برخی متغیرهای اقتصادی در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی. *سیاست‌های راهبردی و کلان*، ۴۲، ۲۷۲-۳۰۱.

References

Amai, N. A. S., Putri, E. A., & Rahmatika, D. N. (2024). Analisis Pengaruh Kebijakan Pajak Terhadap Investasi Teknologi Digital Di Era Industri. *Jurnal Manajemen Dan Ekonomi Kreatif*, 2(3), 85-98. Retrieved from <https://ukitoraja.id/index.php/jumek/article/view/374>.

Baumann, F., & Friehe, T. (2010). Tax Evasion, Investment, and Firm Activity. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 66(3), 1-14. Retrieved from <https://doi.org/10.1628/001522110X503378>.

Brown, J., Guo, S., & Zheng, M. (2024). Tax Policy Uncertainty and Investment in Tax Planning: Firm-Level Evidence. *Journal of the American Taxation Association*, 46(1), 1-23. Retrieved from <https://doi.org/10.2308/JATA-2021-026>.

Cao, Y., & Liu, X. (2023). Empirical Study on the Impact of Tax Reduction on the Development of Chinese Green Energy Industry. *PLOS One*, 18(11), e0294875. Retrieved from <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0294875>.

Chen, W., & Jin, R. (2023). Does Tax Uncertainty Affect Firm Innovation Speed? *Technovation*, 124, 102804. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2023.102804>.

Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2004). Last-Chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts' Forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 431-459. Retrieved from <https://doi.org/10.1506/335D-D740-4F7F-11C2>.

Dong, Y., Liang, C., & Wanyin, Z. (2022). Research on the Impact of Actual Tax Bearing Rate on the Financial Performance of Enterprises. *Frontiers in*

Public Health, 10, 940173. Retrieved from <https://doi.org/10.3389/fpubh.2022.940173>.

Ferraro, D., Ghazi, S., & Peretto, P. (2020). Implications of Tax Policy for Innovation and Aggregate Productivity Growth. *European Economic Review*, 130, 103454. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2020.103454>.

Ghazalat, A. (2024). Exploring Aggressive Tax Planning Dynamics: The Impact of Investment Opportunity Sets and Free Cash-Flow Surplus. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/JFRC-06-2023-0091>.

Hieber, P., & Sureth-Sloane, C. (2022). Advance Tax Rulings for Risky Investment under Multi-Dimensional Tax Uncertainty. *TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series*, 79. Retrieved from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/266491/1/1824523696.pdf>.

Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., & Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index—A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity. *European Accounting Review*, 32(2), 239-273. Retrieved from <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1957639>.

Huang, C., Zhou, H., Norhayati, W. A., Saad, R. A. J., & Zhang, X. (2024). Tax Incentives, Common Institutional Ownership, and Corporate ESG Performance. *Managerial and Decision Economics*, 45(4), 2516-2528. Retrieved from <https://doi.org/10.1002/mde.4168>.

Lee, J., & Xu, J. (2019). Tax Uncertainty and Business Activity. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 103, 158-184. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2019.04.002>.

López, J. J. (2017). A Quantitative Theory of Tax Evasion. *Journal of Macroeconomics*, 53, 107-126. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.jmacro.2017.06.002>.

Maina, A. W. (2019). The Kenyan Tax Regime for the Oil and Gas Sector: An International Tax Perspective to Policy and Practical Challenges. *Revista*

de Derecho Fiscal, 14, 203-219. Retrieved from <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684376498010>.

Micci-Barreca, D., & Ramachandran, S. (2004). Improving Tax Administration with Data Mining. *White Paper, Elite Analytics LLC*. Retrieved from <http://spsslietuva.com/media/collateral/modeling/tax.pdf>.

Nisha, N., & Rifat, A. (2019). The Influence of Tax Manipulation upon Financial Performance: Evidence from Bangladesh. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 9(1), 60-79. Retrieved from <https://doi.org/10.1504/AJFA.2019.096956>.

Pratiwi, A. N., & Widati, L. W. (2024). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Perusahaan, Pertumbuhan Penjualan, Kepemilikan Manajerial Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Riset Akuntansi Politala*, 7(2), 442-452. Retrieved from <https://jra.politala.ac.id/index.php/JRA/article/view/347>.

Salehi, M., Khazaei, S., & Tarighi, H. (2019). Tax Avoidance and Corporate Risk: Evidence from a Market Facing Economic Sanction Country. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(4), 45-52. Retrieved from <https://doi.org/10.13106/jafeb.2019.vol6.no4.45>.

Saptono, P. B., Mahmud, G., Salleh, F., Pratiwi, I., Purwanto, D., & Khozen, I. (2024). Tax Complexity and Firm Tax Evasion: A Cross-Country Investigation. *Economies*, 12(5), 97. Retrieved from <https://doi.org/10.3390/economies12050097>.

Tanzi, V. (1978). Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina. *IMF Staff Papers*, 25(3), 417-451. Retrieved from <https://doi.org/10.2307/3866679>.

Tiaras, I., & Wijaya, H. (2015). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Manajemen Laba, Komisaris Independen dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi*, 19(3), 380-397. Retrieved from <https://journal.untar.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/2648>.

Tran-Nam, B., & Walpole, M. (2016). Tax Disputes, Litigation Costs and Access to Tax Justice. *eJournal of Tax Research*, 14(2), 319-336. Retrieved from <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2016/13.html>.

Zhang, K., & Fu, K. (2024). The Impact of Fiscal Policy Uncertainty on Fiscal Sustainability—Based on China's Empirical Data. *International Journal of Religion*, 5(6), 467-476. Retrieved from <https://ijor.co.uk/ijor/article/view/5620>.

Zuo, S., Wu, B., & Feng, J. (2023). Does Government Reduction of the Corporate Income Tax Rate Increase Employment? Evidence from China. *International Review of Economics & Finance*, 83, 365-372. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.iref.2022.08.019>.