

فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد/ سال دهم/ شماره ۳/ پاییز ۱۴۰۲/ صفحات ۲۲۶-۲۰۱

تأخیر در قطعی شدن مالیات و پیچیدگی مالیاتی؛ شواهدی از مالیات بر شرکت‌ها در ایران

احمد عابدی

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، ahmadabedi2123@gmail.com

علی چشمی*

استادیار اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، a.cheshomi@um.ac.ir

سید سعید ملک الساداتی

استادیار اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد، msadati@um.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۴

چکیده

تأخیر در قطعی شدن پرونده مالیاتی یک شرکت موجب می‌شود تا ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی دولت کاهش یابد، هزینه وصول مالیات افزایش یابد و محیط کسب و کار برای شرکت‌ها بدتر شود. بنابراین در این مقاله، عوامل تأثیرگذار بر این تأخیر با استفاده از داده‌های ۴۵ شرکت از سه صنعت پتروشیمی، شیمیایی و مواد غذایی ایران و تحلیل پرونده مالیاتی آن‌ها طی سال‌های مالی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ به روش رگرسیون داده‌های ترکیبی بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد 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. نتایج 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.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر شرکت، چانه‌زنی مالیاتی، تمکین مالیاتی، هزینه اداری.

طبقه‌بندی JEL: M42, H26, L26, K34, D73.

* نویسنده مسئول مکاتبات

۱-مقدمه

سازوکار مالیات‌ستانی از شرکت‌ها (اشخاص حقوقی^۱) 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^۲، 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 به ترتیب در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر، شورای عالی مالیات، دیوان عدالت اداری و هیات موضوع ماده ۲۵۱، امکان حل و فصل 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).

طولانی شدن زمان دادرسی^۳ پرونده‌های مالیاتی جهت قطعی شدن، زمان تحقق درآمدهای مالیاتی را به تأخیر می‌اندازد. این امر آثار نامطلوبی هم برای دولت و هم برای مؤدیان مالیاتی به همراه دارد. از آثار نامطلوبی که متوجه دولت خواهد شد می‌توان، کاهش درآمدهای حقیقی مالیات (باتوجه به نرخ تورم بالا و کسش درآمدهای مالیاتی بیشتر از یک) (تانزی^۴، ۱۹۷۸. چودری^۵، ۱۹۹۰) و به تبع آن افزایش کسری بودجه، افزایش فشار کاری مأموران رسیدگی و مراجع دادرسی، کاهش دقت در رسیدگی پرونده‌های مالیاتی، افزایش هزینه وصول مالیات و ایجاد وقفه در اجرای ساسیت‌های مالی را نام برد (الینا^۶، ۱۹۹۸؛ توحیدی و قادری^۷، ۱۳۹۳؛ شاکری و موسوی^۸، ۱۳۸۲؛ گباره و دیگران^۹، ۲۰۰۷). اما از آثار نامطلوبی که برای مؤدیان به همراه دارد می‌توان، عدم اطمینان مؤدی نسبت به هزینه‌های پرداختی، کاهش کیفیت سود^{۱۰} و افزایش فشار

¹ Legal Entities

² Tax Auditor

³ Procedures Trial

⁴ Tanzi

⁵ Choudhry

⁶ Eliana

⁷ Tawhidi & Ghaderi (2014)

⁸ Shakeri & Mousavi (2003)

⁹ Gebauer et al.

¹⁰ Decreased Profit Quality

روانی ناشی از تعهد به تأخیر افتاده^۱ را ذکر کرد (اتوود و همکاران^۲، ۲۰۱۰؛ زمانی و کلانتری^۳، ۱۳۷۲). البته باید خاطر نشان کرد، وقفه ایجاد شده در صورت نرخ تورم مثبت موجب کاهش پرداخت مالیات حقیقی مؤدی می‌شود که در صورت تعدد مؤدی در طولانی کردن فرایند قطعی شدن پرونده مالیاتی از طریق شکایت به مراجع بالاتر، به نوعی فرار مالیاتی محسوب می‌شود (چاشمی و تهمن^۴، ۱۳۹۷). اما علاوه بر آثار نامطلوب مذکور، شکل‌گیری یک محیط متشنج بدور از حس اطمینان و اعتماد و ایجاد یک حالت تعقیب و گریز بین مؤدیان و مأموران مالیاتی، آثار نامطلوب دیگری است که در صورت طولانی شدن زمان دادرسی، متوجه نظام مالیاتی خواهد شد و موجب می‌شود کارای نظام مالیاتی و تمکین مالیاتی به شدت کاهش پیدا کند.

با توجه به آثار نامطلوب مذکور، شناسایی عوامل مؤثر جهت کاهش زمان رسیدگی پرونده‌های مالیاتی بسیار اهمیت دارد. مطالعات انجام شده در این خصوص بیشتر ناظر بر برآورد وقفه‌های مالیاتی^۵ (فاصله زمانی بین زمانی که مالیات باید پرداخت شود با زمانی که واقعاً پرداخت می‌شود) و ارتباط آن با کاهش درآمدهای حقیقی^۶ مالیات بوده است. بنابراین این مقاله، روند قطعی شدن ۴۹۵ پرونده مالیاتی از ۴۵ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران را در سه صنعت پتروشیمی، شیمیایی و مواد غذایی بررسی می‌کند. همچنین چگونگی اثرگذاری عواملی همچون اندازه شرکت، عمر مفید شرکت، پیچیدگی نظام مالیاتی، تغییرات ایجاد شده در قانون و روند رسیدگی و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی بر طولانی شدن زمان این روند را نیز تحلیل خواهد کرد.

در این مقاله، در قسمت ادبیات موضوع ابتدا مختصری از مراحل رسیدگی و چگونگی تأثیرگذاری عوامل مذکور بر زمان قطعی شدن مالیات تبیین می‌شود و سپس مطالعات انجام شده پیرامون موضوع پژوهش ارائه می‌شود. در 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

¹ Commitment to Delay

² Atwood et al.

³ Zamani & Kalantari (1993)

⁴ Cheshomi & Tahmtan (2018)

⁵ Tax Breaks

⁶ Real Revenue

در قسمت پایانی مقاله بر اساس نتایج، برای کاهش زمان قطعی شدن مالیات، پیشنهادها مطرح می‌شود.

۲- ادبیات موضوع

در این قسمت، ابتدا توضیحاتی در خصوص وقفه‌های مالیاتی، با توجه به نزدیکی معنای آن با زمان صرف شده برای قطعی شدن مالیات در ادبیات مالیات‌ستانی، ارائه می‌شود. سپس مراحل دادرسی در نظام مالیاتی ایران معرفی شده و نظریه‌های مرتبط با عوامل موثر بر تأخیر در قطعی شدن مالیات ارائه می‌شود. در این پژوهش سعی شده عواملی مورد بررسی قرار بگیرد که اولاً در سایر پژوهش‌ها مرتبط کمتر به آن توجه شده است و ثانیاً با توجه به اینکه پژوهش قصد دارد عملکرد سازمان مالیاتی را در خصوص فرایند قطعی شدن مالیات بررسی کند و راهکارهای کلی برای بهبود عملکرد این سازمان در این خصوص ارائه بدهد، عواملی در نظر گرفته شده‌اند که مرتبط با ساختار، قوانین و رفتار نظام مالیاتی کشور در ارتباط با شرکت‌ها باشد که در هیچ مقاله‌ای دیگر به کار گرفته نشده‌اند.

۲-۱- وقفه مالیاتی

تانزی (۱۹۷۸)، وقفه مالیاتی را به عنوان فاصله زمانی که مالیات باید پرداخت شود و زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود تعریف می‌کند. این فاصله می‌تواند ناشی از اقدامات قانونی و غیرقانونی باشد. وقفه قانونی مالیات ناشی از مهلتی است که نظام مالیاتی برای پرداخت مالیات قطعی مؤدیان در نظر گرفته است. اگر در این مدت پرداختی صورت نگیرد اداره مالیات ایران به موجب برگ اجرائی که به مودی ابلاغ می‌کند او را ملزم می‌کند ظرف یک ماه کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی اعلام دارد (قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴، ماده ۲۱۰). از این‌رو، دقیقاً نمی‌توان گفت این وقفه مالیاتی چه مدت به طول می‌انجامد. اما وقفه غیرقانونی ناشی از گریز مؤدی مالیاتی و تلاش او برای عدم و یا به تعویق افتادن پرداخت مالیاتی است که برگه قطعی آن را دریافت کرده است.

با توجه به معنی ارائه شده از وقفه مالیاتی، وقفه ناشی از مراحل دادرسی طی فرایند قطعی شدن مالیات، دقیقاً در زمره هیچ کدام از انواع وقفه‌ها قرار نمی‌گیرد. اما اگر فرض قطعی شدن مالیات در نظر گرفته نشود، این وقفه اگر ناشی از تلاش مؤدی در جهت

طولانی کردن فرایند دادرسی باشد، هرچند وقفه قانونی است اما نوعی اجتناب مالیاتی^۱ محسوب می‌شود که می‌تواند ناشی از نارسایی‌های موجود در نظام مالیاتی مانند کمبود نیروی انسانی ماهر، نبود یک نظام اطلاعات جامع مالیاتی و حفره‌های قانونی باشد.

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

مؤدیان مشمول قانون مالیات مستقیم موظف هستند برای عملکرد درآمدی سال جاری خود مبلغی را به تحت عنوان مالیات ابرازی به سازمان مالیاتی ابلاغ کنند. سازمان مالیاتی با بررسی اظهارنامه، برگه‌ای تحت عنوان برگ تشخیص مالیات اشخاص حقوقی برای شرکت ارسال می‌کند. در پیوست این نامه ارقام هزینه‌ای و دلایل رد این ارقام آورد شده است. 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 حل و فصل می‌شود.

ب- توافق در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی: این هیئت 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- توافق در شورای عالی مالیات: در صورت ارجاع پرونده به این مرحله، شرکت باید به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی سپرده یا وثیقه ملکی معرفی یا ضامن معتبر معرفی کند. در صورتی که شکایت مودی از سوی شعبه شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود؛ شرکت به میزان یک درصد مالیات وضع شده جریمه خواهد شد.

¹ Tax Avoidance

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- توافق در دیوان عدالت اداری: این مرجع تنها مرجع قضایی فراتر از قوه مجریه برای رسیدگی به شکایت مؤدی است.

۲-۳- عوامل موثر بر تأخیر در قطعی شدن مالیات

۲-۳-۱- اندازه شرکت

تأثیر اندازه شرکت بر افزایش و یا کاهش زمان دادرسی را می‌توان تحت دو نظریه هزینه سیاسی^۱ و قدرت سیاسی^۲ بررسی کرد. نظریه هزینه سیاسی اولین بار توسط واتس و زیمرمن^۳ (۱۹۷۸) مطرح گردید. آن‌ها بیان می‌کنند سیاستمداران، شرکت‌ها را با توجه به اهداف عدالت خواهی، انتقال ثروت و جلوگیری از انحصار مجبور به پرداخت هزینه‌هایی مانند بیمه، مالیات، کمک‌های بلاعوض، هزینه‌های نگهداری از محیط زیست و کمک به فعالیت‌های ورزشی می‌کنند. به مجموعه این هزینه‌ها، هزینه سیاسی می‌گویند. آن‌ها استدلال می‌کنند شرکت‌های بزرگ به دلیل درآمد بالا بیشتر تحت نظارت دولت و انتقال ثروت قرار دارند، از این رو متحمل هزینه‌های سیاسی بیشتری هستند.

نظریه قدرت سیاسی برای شرکت‌ها در مقاله توسط سالامون و زیگفرید (۱۹۷۷) مطرح شد. آن‌ها به این سؤال پرداختند که آیا قدرت اقتصادی موجب نفوذ سیاسی^۴ می‌شود یا خیر؟ از این رو استدلال می‌کنند که شرکت‌ها بزرگ با توجه منابع درآمدی از منابع غیرمعمولی برای نفوذ سیاسی، لابی‌گری^۵ در حوزه قانونی و اداری بهره خواهند جست. نکته قابل ذکر در شکل‌گیری هزینه سیاسی در نتیجه اندازه شرکت، گذشت زمان است، چراکه شناخت منافذ نفوذ در پیکره حاکمیت و همچنین نحوه ایجاد ارتباط با آن‌ها نیاز به زمان دارد تا منجر به افزایش قدرت سیاسی شود. برای ایجاد هزینه سیاسی نیز همین زمان لازم است چراکه افزایش در اندازه شرکت و اقدامات ناشی از آن در طول

¹ Political Cost

² Political Power

³ Watts & Zimmerman

⁴ Political Influence

⁵ Lobbying

زمان است که منجر به مطرح شدن شرکت می‌شود (مانند یک بازیگر سینما). از این رو می‌توان گفت قدرت و هزینه سیاسی یک شرکت به نوعی یک متغیر انباشته است که در طول زمان ایجاد خواهد شد (تهرانی و همکاران، ۲۰۱۱).

هرچند در نظریه‌های قدرت سیاسی و هزینه سیاسی به طور صریح رابطه اندازه شرکت بر زمان مراحل دادرسی بیان نشد اما می‌توان اینگونه استنباط کرد که باتوجه به هزینه سیاسی بالا برای شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک، دولت سعی دارد از این شرکت‌ها مالیات بیشتری وصول کند و شرکت‌های بزرگ نیز باتوجه به قدرت سیاسی و تمکن مالی بالا، تلاش بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک می‌کنند تا مانع این اقدام دولت شوند. از این رو کنش بین شرکت‌های بزرگ و دولت جهت انتقال ثروت نسبت به شرکت‌های کوچک بیشتر است. بنابراین انتظار می‌رود کنش ایجاد شده بین شرکت‌های بزرگ و دولت منجر به افزایش مراحل دادرسی و به تبع آن زمان قطعی شدن مالیات شود. چرا که شرکت‌های بزرگ نیرو متخصص و تمکن کافی جهت دفاع از احقاق حق خود را دارند بنابراین از تمامی مراحل دادرسی استفاده می‌کنند تا مانع انتقال ثروت به دولت شوند (وو و همکاران^۱، ۲۰۱۲).

موضوع دیگری که می‌تواند از نقطه نظر اندازه شرکت، زمان دادرسی را تحت تأثیر قرار دهد شفافیت اطلاعات است. معمولاً شرکت‌های بزرگ از فرایند حسابداری دقیق، رسمی و شفاف‌تری نسبت به شرکت‌های کوچک که کمتر رسمی هستند و خود را ملزم به استفاده از گزارش‌های حسابداری شفاف و دقیق نمی‌دانند، برخوردارند (بوینتون و همکاران^۲، ۱۹۹۲). همچنین شرکت‌های بزرگ توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ و رسمی‌تر، حسابرسی می‌شوند (گودامی و همکاران^۳، ۲۰۱۴) این عوامل باعث می‌شود در فرایند قطعی شدن مالیات، ممیزان مالیاتی برای تشخیص مالیات از شرکت‌های کوچک مستندات بیشتری در ارتباط با فعالیت‌های شرکت، نسبت به شرکت‌های بزرگ مطالبه کنند و با توجه به اینکه این مستندات کمتر رسمی هستند می‌تواند موجب رد آن از سوی ممیزان مالیاتی شود که این امر می‌تواند منجر به شکایت شرکت‌های کوچک به مراجع قانونی به منظور احقاق حق خود و به تبع آن افزایش زمان دادرسی شود. اما این

¹ Wu et al.

² Boynton et al.

³ Godami et al.

مشکل برای شرکت‌های بزرگ کمتر اتفاق خواهد افتاد چراکه مستندات رسمی جای هیچ ابهامی را باقی نخواهد گذاشت.

۲-۳-۲- تفاوت مالیات تشخیصی-ابرازی

تفاوت مالیات تشخیصی-ابرازی^۱ در واقع مقدار مالیاتی است که مؤدی با توجه به منابع درآمدی و هزینه خود تمایل به پرداخت ندارد اما سازمان مالیاتی از وی مطالبه می‌کند (عبدلی^۲، ۱۳۹۲). در مطالعات حسابداری^۳ عمدتاً این تفاوت را از منظر برداشت و درک متفاوت مؤدیان و سازمان مالیاتی از قوانین مالیاتی، غیرقابل قبول بودن برخی از هزینه‌ها و عدم کفایت مدارک و مستندات بررسی کرده‌اند (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۴؛ پورزمانی و شمسی^۴، ۱۳۸۸)، اما انتشار و استفاده از گزارش‌های مالی (مانند اظهارنامه مالیاتی) می‌تواند تحت تأثیر عوامل متعددی قرار بگیرد یکی از این عوامل تضاد منافع انتشار دهنده و استفاده کننده گزارش مالی است، این تضاد منافع می‌تواند تفاوت مالیات ابرازی (انتشار دهنده گزارش) - تشخیصی (استفاده کننده گزارش) را از طریق کتمان درآمد مشمول مالیات توسط مؤدی مالیاتی برای کاهش هزینه‌های مالیاتی و یا عدم قبول برخی از هزینه‌های تولید یا استهلاک توسط سازمان مالیاتی برای افزایش درآمد مالیاتی، تحت تأثیر قرار بدهد (بوشمن و پیتروسکی^۵، ۲۰۰۶).

اختلاف نظر بین سازمان امور مالیاتی و مؤدی مالیاتی فارق از علت آن باید حل و فصل شود تا مالیات پرداختی شرکت قطعی و قابل وصول گردد. همانطور که پیشتر گفته شد در نظام مالیاتی ایران مراجع متعددی برای برطرف شدن اختلاف مذکور در نظر گرفته شده است، که مسلماً مؤدی از حق قانونی خود مبنی بر اعتراض به مراجع اداری و قضایی برای کاهش مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی استفاده خواهد کرد و هرچه اختلاف مالیات تشخیصی-ابرازی زیاد باشد به مراتب زمان لازم برای حل و فصل آن نیز افزایش پیدا خواهد کرد. البته منشأ اختلاف نقش مؤثری بر افزایش و کاهش زمان و مراحل رسیدگی دارد. به طور مثال در مواردی اختلاف با ارائه مدارک و مستندات کافی

¹ Diagnostic- Declared Tax

² Abdeli (2013)

³ Accounting

⁴ Pourzamani & Shamsi (2009)

⁵ Bushman & Piotroski

از طرف مؤدی در همان مراحل مراجع اداری برطرف خواهد شد و گاه اختلاف ناشی از تفسیر متفاوت قانون است که این امر منجر به کشیده شدن پرونده مالیاتی به مراجع بالاتر خواهد شد.

۲-۳-۳- عمر شرکت

تمام اتفاقات مابین مؤدی مالیاتی و ممیزان مالیاتی و مأموران رسیدگی به شکایت‌ها در حافظه بازیگران حوزه مالیات در طول زمان ثبت خواهد شد. از این رو می‌توان گفت عمر یک شرکت که در واقع نشان دهنده میزان تعاملات آن با ممیزان و مأموران مالیاتی است، به نوعی در بردارنده تجارب و انباشت برداشت‌ها و قضاوت‌های شکل گرفته شده، است.

اگر حافظه شرکت به مثابه یک نوار خالی، در طول سال‌های تعامل شرکت با فعالان حوزه مالیات با حس اعتماد و حس نیت متقابل، پر شده باشد روابط مابین آن‌ها تسهیل می‌شود و استفاده از ابزار قهری کاهش می‌یابد (کیلچر و همکاران، ۲۰۰۸؛ گوبنا و دیجیک^۱، ۲۰۱۷؛ عزیزی و همکاران^۲، ۱۳۹۶)؛ بنابراین انتظار می‌رود افزایش عمر شرکت در فضای همراه با تعامل و اعتماد منجر شود تا فرایند قطعی شدن مالیات در کمترین زمان به نتیجه برسد. اما اگر عمر شرکت در فضای حس تعقیب و گریز و عدم اعتماد و پاسخگویی در جنبه‌های مختلف، همراه باشد منجر به فرسایشی شدن روابط و استفاده از ابزار قهری برای حل و فصل، اختلافات می‌شود (براون و مازور^۳، ۲۰۰۳) از این رو انتظار می‌رود افزایش عمر شرکت در این فضا منجر به افزایش زمان دادرسی برای قطعی شدن مالیات می‌شود.

۲-۳-۴- پیچیدگی مالیاتی

بنابر گزارش مجمع جهانی اقتصاد در سال ۲۰۱۸، پیچیدگی مالیاتی یکی از ده چالش اول برای مدیران کسب و کار در ایران بوده است. این پیچیدگی مالیاتی هزینه بهره‌وری و هزینه جمع‌آوری مالیات را افزایش خواهد داد. عوامل مختلفی می‌توانند منشأ پیچیدگی مالیاتی^۴ باشند یکی از این عوامل اهداف مختلف مالیاتی است. به

¹ Gobna & Digik

² Azizi et al. (2017)

³ Brown & mazor

⁴ Tax Complexity

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 و همکاران^۱، 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^۲):

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 زمان دادرسی شود. به طور مثال شفاف نبودن معانی و مفاهیم کاربردی که از جمله آن می‌توان به هزینه‌های قابل قبول، معافیت‌ها، تشخیص علی‌الراس و غیره اشاره کرد می‌تواند باعث ایجاد اختلاف مؤدی و مأموران مالیاتی شود به این صورت که هریک قوانین را به نفع خود تفسیر می‌کنند و برای اثبات ادعای خود به مراجع متعدد رجوع خواهند کرد. که این امکان در نظام مالیاتی ایران باتوجه به تعدد مراجع رسیدگی به اختلاف مالیاتی بیشتر از سایر کشورها فراهم است (عنایتی^۳، ۱۳۹۴).

پژوهش‌ها چندانی در خصوص عوامل مؤثر بر زمان دادرسی پرونده‌های مالیاتی در حوزه اقتصاد و حسابداری در داخل کشور انجام نشده است. در خصوص مطالعات خارجی نیز باتوجه به تفاوت فرایند دادرسی در ایران و خارج از کشور مطالعه نزدیک به پژوهش پیش‌رو انجام نشده بنابراین در این قسمت به ترتیب پژوهش‌های مربوط به اندازه شرکت، نوع برخورد با مؤدی مالیاتی، وقفه مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی مرور خواهد شد. سالامون و زیگفرید^۴ (۱۹۷۷) عواملی از ساختار اقتصادی شرکت را تحلیل کردند که می‌تواند بر نفوذ سیاسی شرکت تأثیرگذار باشد. نتایج بررسی تأثیر اندازه شرکت بر

¹ Lafer et al.

² American Institute of Certified Public Accountants

³ Enayati (2015)

⁴ Salamon & Siegfried

اجتناب مالیاتی نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر با توجه به منابع پولی بیشتر، برخورداری از حمایت‌های مشتریان، ارتباطات گسترده‌تر، و ارتباط بیشتر با منابع، مالیات کمتری نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر پرداخت کرده‌اند.

تانزی (۱۹۷۸) در بررسی سیستم مالیاتی آرژانتین در سال ۱۹۷۴ به این موضوع دست یافت که جمع‌آوری مالیات در آرژانتین با تأخیر همراه است. او از طریق وزن دادن به هر یک از منبع مالیاتی با توجه به سهم آن منبع از کل درآمدهای مالیاتی متوسط تأخیر زمانی برای کل سیستم مالیاتی را ۱۲ ماه محاسبه کرد.

سعد (۲۰۱۴) با استفاده از تجزیه و تحلیل موضوعی به بررسی تأثیر سطح دانش مالیاتی و پیچیدگی درک شده از سیستم مالیات بر درآمد بر تمکین مالیات پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد پیچیدگی مالیاتی می‌تواند اشکالات زیادی از جمله پیچیدگی محاسباتی و سطح پایین از قابلیت خوانایی را ایجاد کند و به عدم تمکین منجر شود.

برینک و همکاران^۱ (۲۰۱۶) در بررسی تأثیر ساختار اقتصادی و فرهنگ کشورهای مختلف بر فرار مالیاتی با استفاده از مدل معادلات هم‌زمان، نشان دادند ساختار اقتصادی به صورت مستقیم و متغیرهای فرهنگی از طریق تغییر نگرش روحیه مالیاتی افراد، به طور غیرمستقیم بر فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارند.

الم و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در بررسی فرهنگ و تمکین مالیاتی در ایالات متحده آمریکا و ایتالیا با استفاده از طراحی یک محیط آزمایشی دو مرحله‌ای یکسان برای دو کشور نشان دادند که افشای کامل اطلاعات فرارکنندگان مالیاتی بر میزان تمکین مالیاتی، تأثیرگذار بوده است و هنجارهای اجتماعی در سطح کشور نیز در تمکین مالیاتی مؤثر بوده است.

خاکی و همکاران^۳ (۱۳۹۰) با بررسی فرار مالیاتی و عوامل تعیین‌کننده آن در اقتصاد ایران با استفاده از آزمون هم‌جمعی جوهانسون نشان دادند که متغیرهای روحیه مالیاتی، انصاف مالیاتی و نرخ باسوادی اثر منفی و بار مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی و جنسیت اثر مثبت بر فرار مالیاتی داشته است.

¹ Brink et al.

² Alm et al.

³ Khaki et al. (2011)

توحیدی و قادری (۱۳۹۳) در بررسی عوامل مؤثر بر اطلاع دادرسی پرونده‌های مالیاتی به روش توصیفی، سنتی بودن قوانین مالیاتی، پیچیدگی قانون مالیاتی، مبتدی بودن و ضعف عملکردی ماموران مالیاتی و تعدد وظایف رئیس امور مالیاتی را از عوامل مهم در اطلاع دادرسی در نظام مالیاتی ایران معرفی می‌کنند.

مسیحی و زمینی^۱ (۱۳۹۴) در بررسی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی از دیدگاه مؤدیان با استفاده از مدل معادلات ساختاری، نشان دادند که یکی از موانع برای تحقق مالیات بر درآمد فرهنگ است. آن‌ها تکریم ارباب رجوع و حفظ و حراست از شأن کارگزاران، از جمله عوامل تأثیرگذار بر فرهنگ مالیاتی است.

ناظری^۲ (۱۳۹۴) در مطالعه خود، وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های مستقیم در استان گلستان را با استفاده از روش هم‌انباشتگی جوهانسن - جوسیلیوس برآورد کرده است. نتایج نشان می‌دهد که طول وقفه جمع‌آوری مالیات حدود ۱۱ ماه و کشش قیمتی درآمد مالیات‌های اشخاص حقوقی ۷۹ درصد بوده است. چاشمی و تمتن (۱۳۹۷): در بررسی عوامل مؤثر بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی در استان مازندران با استفاده از آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن نشان دادند، نحوه رسیدگی به دفاتر، اختلاف استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم و ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی به ترتیب بر وقفه مالیاتی مؤثر است.

۳- روش‌شناسی تحقیق

در این قسمت ابتدا نحوه قطعی شدن مالیات در سه صنعت پتروشیمی، شیمیایی و غذایی گزارش می‌شود و سپس مدل برآوردی و نتایج آن به تفکیک صنایع و مجموع شرکت‌ها ارائه خواهد شد. لازم به ذکر است شرکت‌های انتخابی باتوجه به قیدهای همچون، سن بالای ۱۰ سال، جهت عدم مشمولیت برای معافیت ده ساله شرکت‌های تولیدی، دسترسی کامل به صورت‌های مالی و همچنین عدم تفاوت عمده در اندازه شرکت‌ها، انتخاب شده‌اند. برای انتخاب زمان بررسی نیز نکته مهم برای پژوهش، درصد بالای قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی شرکت‌ها بوده تا حد الامکان مدل‌های برآوردی با داده‌های مفقودی کمتری برآورد شوند.

¹ Masihi & Zamini (2015)

² Nazri (2015)

در جدول ۱ نحوه قطعی شدن مالیات طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ به تفکیک صنایع گزارش شده است.

۳-۱- میزان قطعی شدن مالیات به تفکیک مراحل دادرسی

همانطور که در جدول ۱ آمده از مجموع ۴۹۵ پرونده مورد بررسی، برای ۴۶۰ پرونده، برگه قطعی صادر شده است و ۳۵ پرونده (۷ درصد) از پرونده‌ها در مراحل مختلف غیراداری (مراجع خارج از سازمان مالیاتی) روند رسیدگی خود را برای قطعی شدن طی می‌کنند. این در صورتی است که آخرین سالی که پرونده‌های مالیاتی شرکت‌ها برای تهیه داده‌های مقاله بررسی شد، سال ۱۳۹۹ است.

جدول (۱): نحوه قطعی شدن مالیات طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ به تفکیک صنایع

مرجع صنایع	توافق اداری (بدون اعتراض)	توافق اداری (بعد از اعتراض)	هیأت حل اختلاف بدوی	هیأت حل اختلاف تجدیدنظر	شورای عالی مالیات	دیوان عدالت اداری	هیأت منتخب وزیر	رسیدگی نشده
پتروشیمی	۵/۴	۲۴/۶	۳۸	۱۵/۸۶	۱۳/۱۰	۲/۷۵	۰/۶۸	۵/۸
شیمیایی	۵	۳۸	۴۲	۱۰	۵	۰	۰	۹
مواد غذایی	۹/۵	۲۹/۵	۴۳	۱۴/۷	۳/۳	۰	۰	۷
مجموع شرکت‌ها (تعداد پرونده)	(۳۲) ٪ ۷	(۱۵۳) ٪ ۳۳	(۱۸۵) ۴۰/۲ ٪	(۶۱) ٪ ۱۳/۷	(۳۰) ٪ ۵/۴	(۴) ۰/۸۶ ٪	(۱) ٪ ۰/۲	(۳۵) ٪ ۷

منبع: یافته‌های تحقیق، طبق پرونده‌های مالیاتی شرکت‌های منتخب منتشر شده سایت کدال

باتوجه به جدول ۱، از مجموع ۴۶۰ پرونده تنها ۷ درصد از پرونده‌ها بدون اعتراض به برگه تشخیص، قطعی شده است و ۱۵۳ پرونده یعنی ۳۸ درصد از پرونده‌ها بعد از اعتراض به صورت توافقی مابین مؤدیان و سازمان مالیاتی قطعی شده است و ۶۲ درصد در مراجع غیراداری قطعی شده‌اند. همچنین ۷ درصد (۳۵ پرونده) از پرونده‌ها در مراحل مختلف مراجع غیراداری در حال طی کردن مراحل رسیدگی خود برای قطعی شدن می‌باشند. این در صورتی است که آخرین بررسی پرونده‌های مالیاتی برای تهیه داده‌های پژوهش مربوط به سال ۱۳۹۹ است. این آمار نشان دهنده وجود وقفه طولانی در صدور برگه قطعی مالیات است. در بین صنایع کمترین صدور برگه قطعی در مرجع

اداری مربوط به صنعت پتروشیمی است و بیشترین آن مربوط به صنعت شیمیایی که نشان دهنده هزینه بر بودن فرایند قطعی شدن در این صنعت است. در قانون مالیات مستقیم برای بعضی از مراحل دادرسی محدودیت‌های زمانی در نظر گرفته شده است که به شرح جدول ۲ است. اما با بررسی پرونده‌های مالیاتی مشخص می‌شود که سازمان امور مالیاتی، پایبند به رعایت این محدودیت‌ها نبوده است. در ستون دوم جدول ۲ متوسط زمان سپری شده در هریک از مراحل مشخص شده است.

جدول (۲): میانگین طی شده در عمل و حداکثر زمان تعیین شده در قانون به تفکیک

مراحل و اقدامات لازم در هر مرحله

مراحل مختلف	اقدامات لازم در هر مرحله	حداکثر زمان تعیین شده در قانون (ماه)	میانگین زمان طی شده در عمل (ماه)
توافق بدون اعتراض	صدور برگه تشخیص مالیات	۱۲	۱۲
توافق با سازمان مالیاتی	صدور تا ابلاغ برگ تشخیص مالیات	۳	۲
	فاصله زمانی از ابلاغ تا اعتراض (مهلت اعتراض)	۱	۱
	مهلت رسیدگی به اعتراض در سازمان مالیاتی	۱	۱۹
هیئت حل و اختلاف	مهلت اعتراض به رأی سازمان مالیاتی	۱	۱
	مدت زمان صدور رأی هیئت حل و اختلاف	۳	۱۹
	مهلت ابلاغ رأی هیئت حل و اختلاف به مؤدی	۰/۵	۰/۵
هیئت حل و اختلاف تجدید نظر	مهلت اعتراض به رأی حل و اختلاف بعد از دریافت رأی	۰/۶	۰/۶
	مدت زمان صدور رأی هیئت حل و اختلاف تجدیدنظر		۱۸
شورای عالی مالیات	مهلت اعتراض به رأی هیئت حل و اختلاف تجدیدنظر	۱	۱
	مدت زمان صدور رأی شورای عالی مالیات		۱۹
دیوان عدالت اداری	مهلت اعتراض به رأی شورای عالی مالیات	۱	۱
	مدت زمان صدور رأی دیوان عدالت اداری		۱۴
منتخب وزیران	مدت زمان صدور رأی هیئت منتخب (ماده ۲۵۵)		۸

فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد/ سال دهم/ شماره ۳/ پاییز ۱۴۰۲			
۲۱۵			
میانگین زمان طی شده در عمل (ماه)	حداکثر زمان تعیین شده در قانون (ماه)	اقدامات لازم در هر مرحله	مراحل مختلف
۱۰.۸ ^۱ (۹)	۲۴ (۲/۰)	مجموع (سال)	

منبع سه ستون اول: قانون مالیات‌های مستقیم^۲

منبع ستون آخر: یافته‌های تحقیق طبق پرونده‌های مالیاتی شرکت‌های منتخب منتشر شده سایت کدال همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود میانگین طی شده در عمل با حداکثر زمان تعیین شده در قانون در برخی از مراحل متفاوت است از جمله آن می‌توان به مدت زمان رسیدگی به شکایت مؤدی و صدور رأی در سازمان مالیاتی و هیئت‌های حل‌و‌اختلاف و تجدید نظر اشاره کرد در این بین بیشترین اختلاف مربوط به صدور رأی توسط سازمان مالیاتی است که تقریباً بیش از یک سال به طول می‌انجامد. عدم الزام به حداکثر زمان تعیین شده سبب شده تا میانگین طی شده در هر مرحله افزایش پیدا کند به طوری که در مجموع اگر یک پرونده همه مراحل اداری و غیراداری را برای قطعی شدن سپری کند این زمان به طور میانگین ۹ سال به طول می‌انجامد. باتوجه به درصد پرونده‌های قطعی شده در مراحل مختلف (جدول ۱)، میانگین زمان قطعی شدن مالیات در مجموع شرکت‌ها ۴ سال، برای صنایع پتروشیمی، شیمیایی و مواد غذایی به ترتیب، ۵، ۴ و ۴ سال است. این بدان معنا است که اگر یک شرکت پتروشیمی به طور مثال برای سال ۱۴۰۰ پرونده مالیاتی خود را به سازمان مالیاتی اظهار کند این پرونده به طور میانگین ۵ سال بعد قطعی خواهد شد. لازم به ذکر است بعد از قطعی شدن مالیات، شرکت‌ها ۴۰ روز زمان خواهند داشت که نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات قطعی خود اقدام کنند.

^۱ مجموع محاسبه شده بدون احتساب مدت زمان صدور رأی هیئت منتخب است. چراکه این هیئت معمولاً در مواردی مورد استفاده قرار می‌گیرد که زمان اعتراض به رأی سازمان مالیاتی سپری شده باشد.

^۲ تاکید می‌شود تمامی موارد بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم تنظیم شده از این رو مواردی از قبیل مهلت ابلاغ رأی هیئت تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان که در قانون ذکر نشده در جدول مورد نظر اعمال نشده است.

۳-۲- معرفی مدل

باتوجه به نوع داده‌ها که شامل مقطع (۴۵ شرکت) و زمان (۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵) است، مدل مورد استفاده از خانواده مدل‌های داده‌های ترکیبی^۱ است. در این خانواده به جز مدل حداقل مربعات معمولی (OLS)، مدل‌های فراوانی دیگری پانل ARDL، پانل آستانه و غیره وجود دارد، که پارامترهای معادله‌های پژوهش بر اساس برخی از آن‌ها تخمین زده شدند اما نتایج مطلوبی به همراه نداشته‌اند. از این رو معادله‌های پژوهش که شامل معادله‌های ۱ تا ۴ است به روش OLS تخمین زده خواهد شد.

$$RSS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t-1} + \beta_2 LF_{i,t} + \beta_3 BDD_{i,t} + \beta_4 PI_{i,t} + \beta_5 DUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۱)$$

$$PRSS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t-1} + \beta_2 LF_{i,t} + \beta_3 BDD_{i,t} + \beta_4 PI_{i,t} + \beta_5 DUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۲)$$

$$SRSS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t-1} + \beta_2 LF_{i,t} + \beta_3 BDD_{i,t} + \beta_4 PI_{i,t} + \beta_5 DUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۳)$$

$$MRSS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{i,t-1} + \beta_2 LF_{i,t} + \beta_3 BDD_{i,t} + \beta_4 PI_{i,t} + \beta_5 DUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۴)$$

مدت زمان قطعی شدن مالیات (RSS, PRSS, SRSS, MRSS): به ترتیب زمان قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی در مجموع شرکت‌ها، صنعت پتروشیمی، صنعت شیمیایی و صنعت مواد غذایی است. این متغیر که در واقع متغیرهای وابسته روابط ذکر شده پژوهش هستند بیانگر مدت زمان سپری شده برای قطعی شدن هر یک از پرونده‌های مالیاتی با تواتر ماهانه است که از صورت‌های مالی شرکت‌های منتخب که از طریق سایت کدال انشار می‌یابد استخراج شده است. لازم به ذکر است برای محاسبه این متغیرها حداکثر زمان تعیین شده در قانون برای رسیدگی پرونده‌های مالیاتی در مراحل مختلف دادرسی از زمان رسیدگی پرونده‌های مالیاتی کسر شده تا آنچه که مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد زمان خارج از موارد قانونی باشد.

تفاوت مالیات تشخیصی-ابرازی (BDD): این تفاوت نشان‌دهنده مقدار مالیاتی است که مورد اختلاف مؤدی و سازمان مالیاتی است. در واقع مقدار مالیاتی است که مؤدی با توجه به منابع درآمدی و هزینه‌ی خود تمایل به پرداخت ندارد اما سازمان مالیاتی از وی مطالبه می‌کند. این متغیر از اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی که بر سود قبل از مالیات شرکت تقسیم می‌شود محاسبه شده است. مالیات ابرازی و تشخیصی از صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌ها، که در سایت کدال منتشر می‌شود، جمع-

^۱ Panel Data

آوری شده است. و سود قبل از مالیات از اطلاعاتی صورت سود زیان شرکت‌ها که از طریق نرم افزار ره آورد نوین انتشار پیدا می‌کند، استخراج می‌شود

عمر طبیعی شرکت (LIF): این متغیر سن شرکت از زمان تاسیس است. باتوجه به معافیت مالیاتی پنج ساله شرکت‌های تولیدی تازه تأسیس شده و ۱۰ سال شرکت‌های تولیدی تازه تأسیس در مناطق کمتر توسعه یافته، شرکت‌های با محدودیت داشتن سن بالا ۱۰ سال انتخاب شده‌اند.

متغیر دامی (DUM): این متغیر با بررسی قوانین و ابلاغیه‌های انتشار یافته سازمان امور مالیاتی به منظور بررسی تغییرات ایجاد شده در قوانین مالیاتی و فرآیند قطعی شدن مالیات، در مدل مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این صورت که برای سال‌های که تغییر در قوانین و فرآیندهای مالیاتی از سوی سازمان مالیاتی اعمال شده مقدار ۱ و برای سال‌های که تغییری اعمال نشده مقدار صفر در نظر گرفته شده است. از جمله تغییراتی که طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ اعمال شده است به شرح زیر است:

۱۳۸۸: در سال ۱۳۸۸ در شکل و ساختار اظهارنامه مالیاتی کاغذی تغییر عمده ایجاد شد از نمونه این تغییرات می‌توان به ماشین‌خوان شدن اظهارنامه‌ها اشاره کرد،

۱۳۸۹: در این سال قابلیت تسلیم الکترونیکی اظهارنامه‌های مالیاتی اجرا شد. این نرم-افزار الکترونیکی جدید قادر به بازکنترلی اطلاعات مؤدی مالیاتی بود و محاسباتی را به صورت هوشمند برای مؤدی مالیاتی و سازمان مالیاتی انجام می‌داد که می‌توان گفت این امر موجب شفاف‌سازی اطلاعات مالیاتی مؤدیان و افزایش سهولت در کنترل اظهارنامه-های مالیاتی بود.

۱۳۹۱: در این سال مؤدیان مالیاتی مکلف شدند 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 (ق،م،م. ماده ۱۶۹)

۱۳۹۵: در این سال اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ اجرا شد.

پیچیدگی مالیاتی (PI): برای سنجش پیچیدگی مالیاتی از متغیر، مدت زمان لازم برای پرداخت مالیات، که هر ساله توسط بانک جهانی اطلاعات منتشر می‌شود، استفاده

شده است (التجائی و همکاران^۱، ۱۳۹۷). این متغیر در واقع زمان لازم (بر حسب ساعت) برای استخراج اطلاعات و محاسبه، تکمیل و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات است.

۴- یافته‌های پژوهش

باتوجه به الزامات مدل داده‌های ترکیبی، ابتدا آزمون چاو^۲ به منظور انتخاب بین دو مدل اثرات ثابت یا تلفیقی و سپس آزمون هاسمن^۳ برای انتخاب بین دو مدل اثرات ثابت و تصادفی برای مدل‌های مذکور انجام گرفت که نتایج آن در جدول ۴ گزارش شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون چاو-هاسمن

نتیجه	سطح احتمال	نوع آزمون	مدل
مدل با اثرات ثابت	۰/۰۰	آزمون چاو	۱ (مجموع شرکت‌ها)
✓مدل با اثرات تصادفی	۰/۷۵۶	آزمون هاسمن	
مدل با اثرات ثابت	۰/۰۰	آزمون چاو	۲ (صنعت پتروشیمی)
✓مدل با اثرات تصادفی	۱/۰۰۰	آزمون هاسمن	
✓مدل تلفیقی	۰/۳۰۴	آزمون چاو	۳ (صنعت شیمیایی)
—————	—————	آزمون هاسمن	
✓مدل با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	آزمون چاو	۴ (صنعت مواد غذایی)
مدل با اثرات تصادفی	۰/۰۰۳	آزمون هاسمن	

منبع: محاسبات تحقیق

باتوجه به نتایج جدول ۵، معادله‌های ۱ و ۲ باید بر اساس مدل اثرات تصادفی، تخمین زده شود. باتوجه به اینکه مدل از نوع اثرات تصادفی است مدل تخمینی دچار خودهستگی و ناهمسانی واریانس نیست از این رو آزمون‌های خودهستگی و ناهمسانی واریانس انجام نگرفته است. معادل‌های ۳ و ۴ نیز به ترتیب باید بر اساس مدل تلفیقی و اثرات ثابت تخمین زده شود در این مدل‌ها امکان وجود عارضه خودهستگی و ناهمسانی واریانس وجود دارد بنابراین آزمون‌های والد^۴ و ولدریچ^۵ به ترتیب جهت شناسایی ناهمسانی واریانس و خودهستگی انجام گرفت که نتایج آن نشان دهنده وجود ناهمسانی واریانس و عدم وجود خودهستگی است. برای رفع عارضه ناهمسانی

¹ Al-Tejai et al. (2018)

² Chow

³ Husman

⁴ Wald

⁵ Weldrich

واریانس مدل‌های ۳ و ۴ به روش GLS برآورد شده‌اند. نتایج معادله ۱ تا ۴ براساس روش‌های مذکور به شرح جدول ۵ است.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل‌های پژوهش

متغیر مستقل	متغیرهای وابسته (مجموع شرکت‌ها، پتروشیمی، شیمیایی، مواد غذایی)							
	RSS (مجموع شرکت‌ها)		PRSS (پتروشیمی) ^۱		SRSS (شیمیایی)		MRSS (مواد غذایی)	
متغیرها	ضرایب	ارزش احتمال	ضرایب	ارزش احتمال	ضرایب	ارزش احتمال	ضرایب	ارزش احتمال
SIZE _{t-1}	۰/۶۴۴	۰/۰۹۸	۰/۹۰۶	۰/۰۳۷	۰/۸۶۵	۰/۰۰۰	-۳/۸۶۸	۰/۴۹۱
BDD	۰/۳۰۲	۰/۰۰۰	-۰/۰۵۹	۰/۷۳۲	۰/۰۵۷	۰/۰۰۱	-۰/۰۲۹	۰/۳۵۷
LF	-۰/۱۴۳	۰/۱۷۶	-۰/۰۳۴	۰/۸۶۷	-۰/۱۸۸	۰/۰۰۴	۰/۸۶۳	۰/۰۸۴
PI	۰/۴۲۷	۰/۰۰۰	۰/۲۵۱	۰/۳۰۱	۰/۲۵۸	۰/۰۷۴	۰/۰۸۳	۰/۰۳۴
DUM	۵/۸۰۱	۰/۰۰۳	۰/۹۴۹	۰/۸۰۱	۲/۰۵۷	۰/۵۴۶	۲/۴۹۱	۰/۰۰۰
C	-	۰/۰۰۵	-۵۳/۱۱	۰/۵۳۱	-	۰/۱۲۰	-	۰/۰۹۹
	۱۱۶/۳۰۹				۷۵/۱۱۸		۳۸/۱۳۱	

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج تأثیر اندازه شرکت (SIZE) بر متوسط میزان زمان قطعی شدن مالیات

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود در مجموع شرکت‌ها افزایش یک واحد (یک هزار میلیارد ریال) در اندازه شرکت در یک دوره قبل منجر به افزایش ۰/۶ واحد (۰/۶ ماه یا ۱۸ روز) زمان قطعی شدن پرونده مالیاتی در دوره جاری شده است که این امر می‌تواند ناشی از هزینه سیاسی و قدرت سیاسی باشد که پیشتر در مبنای نظر توضیح داده شد. لازم به ذکر است در ابتدا، دوره جاری متغیر اندازه شرکت در همه مدل‌ها لحاظ شد اما باتوجه به عدم معنی‌داری و تحت تأثیر قرار دادن معنی‌داری بقیه متغیرها، با بررسی مبنای نظری وقفه اندازه شرکت در مدل وارد شد. در رابطه با صنایع، اندازه شرکت در صنایع پتروشیمی و شیمیایی تأثیر معناداری بر زمان قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی داشته است، به این صورت که با افزایش یک واحد (یک هزار میلیارد ریال)

^۱ . باتوجه به معنی‌داری تنها یک متغیر در مدل برآوردی صنعت پتروشیمی، این مدل در ظاهر مشکوک به عارضه هم خطای است از این‌رو آزمون هم‌خطی vif گرفته شد که تقریباً همه آماره‌های vif به یک نزدیک بوده‌اند از این‌رو فرض هم خطی متغیرهای مدل رد شد و مدل مذکور معتبر است. از طرفی همین ترتیب از مجموع متغیرهای مستقل برای مدل‌های دیگر معنی‌دار شده است.

اندازه شرکت در این صنایع زمان قطعی شدن مالیات به اندازه ۰/۹ ماه (۲۷ روز) افزایش پیدا کرده است.

نتایج تأثیر تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی (BDD) بر متوسط میزان زمان قطعی شدن مالیات

باتوجه به جدول ۵ با افزایش یک واحد (یک درصد) تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی، متوسط زمان قطعی شدن مالیات تقریباً به اندازه ۰/۳ واحد (۹ روز) افزایش پیدا کرده است. باتوجه به نرخ ۱۸ درصدی تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی در صنایع مورد بررسی این عامل در مجموع شرکتها موجب افزایش ۵/۴ ماه در زمان قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی در هر سال مالیاتی شده است.

در رابطه با صنایع مورد بررسی تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی تنها در صنعت شیمیایی، موجب افزایش زمان قطعی شدن مالیات شده است به این صورت که با افزایش یک واحد در نرخ تفاوت مالیات تشخیصی-ابرازی زمان قطعی شدن مالیات در این صنعت به اندازه ۰/۰۵۷ واحد (۲ روز) افزایش یافته است که باتوجه به میانگین ۱۸ درصدی تفاوت نرخ مذکور در این صنعت، تفاوت نرخ مالیات تشخیصی-ابرازی موجب افزایش یک ماه در زمان قطعی شدن مالیات شده است.

نتایج تأثیر عمر طبیعی (LF) بر متوسط میزان زمان قطعی شدن مالیات

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۵ این متغیر در مجموع شرکتها و صنعت پتروشیمی اثر معناداری نداشته است. اما در صنعت شیمیایی و مواد غذایی این متغیر اثرگذار بوده است. به این صورت که در صنعت شیمیایی با افزایش یک واحد (یک سال) در سن شرکت، متوسط زمان قطعی شدن مالیات به اندازه ۰/۱۸ واحد (۵/۴ روز) کاهش پیدا کرده است. که این امر نشان دهنده شکل گیری یک تعامل سازنده بین مؤدیان با مأموران مالیاتی با افزایش سن شرکت است. اما درخصوص شرکت‌های مواد غذایی این سازوکار به عکس بوده است. به این صورت که در سطح معنی داری ۱۰ درصدی با افزایش یک واحد (یک سال) میزان متوسط زمان قطعی شدن مالیات به اندازه ۰/۸۶ واحد (تقریباً ۲۷ روز) افزایش پیدا کرده است. که این امر نشان دهنده تعامل نامناسب مؤدیان و مأموران مالیاتی در این صنعت است.

نتایج تأثیر پیچیدگی مالیاتی (PI) بر متوسط میزان زمان قطعی شدن مالیات

باتوجه به نتایج مدل‌های پژوهش در جدول ۵، افزایش یک واحد پیچیدگی مالیاتی (صرف یک ساعت برای محاسبه، تنظیم و پرداخت مالیات) منجر به افزایش ۰/۴ واحد

(۱۲ روز) در متوسط زمان قطعی شدن مالیات در مجموع شرکت‌ها شده است. در رابطه با صنایع نیز پیچیدگی مالیاتی در صنعت پتروشیمی و شیمیایی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر زمان قطعی شدن مالیات داشته است. این تأثیر در صنعت شیمیایی ۰/۲۵ ماه (۷/۵ روز) به ازای یک واحد افزایش در پیچیدگی مالیات است و برای صنعت مواد غذایی ۰/۰۳ ماه (۲/۴ روز) است. این نتایج نشان می‌دهد پیچیدگی مالیاتی در صنعت شیمیایی تأثیر بیشتری بر زمان قطعی شدن مالیات نسبت به صنعت مواد غذایی داشته است.

نتایج تأثیر تغییرات اعمال شده در قانون و روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی (DUM)

با توجه به نتایج جدول ۵، برای سال‌های که یکی از تغییرات قانونی و روند رسیدگی اجرا شده، زمان قطعی شدن مالیات ۵/۸ ماه نسبت به زمانی که این تغییرات صورت نگرفته است بیشتر بوده است. این امر می‌تواند از این حقیقت منشأ شود که مؤدیان و مأموران مالیاتی شناخت کافی، درک و تفسیر مشترکی از تغییرات به وجود آمده نداشته‌اند و این موجب افزایش زمان قطعی شدن مالیات شده است.

در بین صنایع تغییرات مذکور تنها در صنعت مواد غذایی بر زمان قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی اثر معنی‌داری داشته است. به این صورت که در سال‌های که تغییرات در قانون و روند رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اعمال شده زمان قطعی شدن مالیات در این صنایع به میزان ۲/۴۹ ماه نسبت به زمانی که این تغییرات اعمال نشده است، افزایش پیدا کرده است.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

باتوجه به تحلیل آماری و نتایج مدل‌های مقاله موارد ذیل به منظور کاهش زمان قطعی شدن مالیات پیشنهاد می‌شود:

تعدد مراجع برای رسیدگی به شکایت مالیاتی اگرچه می‌تواند نوعی اطمینان خاطر برای سرمایه‌گذار باشد اما پرداخت مالیات را به تعویق خواهد انداخت و می‌تواند راهی برای به تعویق انداختن مالیات برای شرکت‌ها باشد. از این رو توصیه می‌شود مراجع شکایت به صدور رای کاهش پیدا کند و مشوق‌های برای مؤدیان مالیاتی در صورت قطعی شدن مالیات در مراحل اولیه دادرسی در نظر گرفته شود.

در بحث تغییرات قوانین مالیاتی و روند رسیدگی توصیه می‌شود سازمان مالیاتی قبل از اجرای تغییرات، اقدام به آموزش و توجیه کارکنان و مؤدیان مالیاتی نسبت به تغییرات

ایجاد شده در قانون کند. که این امر می‌تواند در کنار شفاف و ساده‌سازی قوانین و روند رسیدگی پرونده‌های مالیاتی، در کاهش پیچیدگی‌های مالیاتی که یکی از عوامل بسیار مؤثر در افزایش زمان قطعی شدن مالیات طی سال‌های مورد بررسی بوده است، مؤثر واقع گردد.

به منظور جلوگیری از اعمال قدرت شرکت‌های بزرگ در افزایش زمان قطعی شدن مالیات توصیه می‌شود برای شرکت‌های بزرگ استانداردهای گزارش‌دهی مالی متفاوتی در نظر گرفته شود. این قانون در بسیاری از کشورها از قبیل آمریکا، انگلستان، کانادا و غیره اجرا شده است. همچنین توصیه می‌شود پرونده مالیاتی شرکت‌های بزرگ توسط مأموران متخصص سازمان مالیاتی مورد بررسی قرار بگیرد. همچنین توصیه می‌شود معیار حداکثری درآمد جهت سنجش عملکرد سازمان امور مالیاتی، توسط شورای عالی اداری مورد بازبینی قرار گیرد چراکه این امر می‌تواند منجر به فشار غیرمنطقی بر شرکت‌ها جهت کسب مالیات شود و به تبع آن موجب افزایش مراحل دادرسی خواهد شد چرا که شرکت‌ها با شکایت به مراجع متعدد سعی در کاهش مالیات تشخیصی خواهند کرد.

در بحث مالیات تشخیصی نکته بسیار حائز اهمیت، مقدار مالیات تشخیصی سازمان امور مالیاتی است چراکه در بسیاری از موارد نرخ مالیات تشخیصی ابلاغ شده به شرکت‌ها بعضاً تا بیش از ۷۰ درصد از سود قبل از مالیات، است و در برخی موارد برای سود منفی نیز از شرکت‌ها مالیات مطالبه شده است. اکثر این مقادیر در فرایند قطعی شدن مالیات، همگی به شدت تعدیل شده‌اند و رأی صادره در مراجع غیراداری به نفع مؤدی مالیاتی تمایل بیشتری داشته است. این امر نشان دهنده عدم تخصص کافی ممیزان مالیاتی جهت بررسی پرونده‌های مالیاتی (دالیوان و همکاران، ۲۰۰۴) و عدم اشراف اطلاعاتی آن‌ها است. از این‌رو تکمیل نرم افزار طرح جامع مالیاتی که در سال ۱۳۸۸ کلید خورد، یک ضرورت برای سیستم مالیاتی محسوب می‌شود چراکه موجب افزایش اشراف اطلاعاتی و شفافیت و افزایش سرعت رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی خواهد شد. همچنین، ممیزان مالیاتی باید بر مبنای میزان انحراف مالیات تشخیصی آنها با مالیات قطعی و میزان تأخیر در قطعی شدن پرونده مالیاتی باید مورد تنبیه و تشویق قرار گیرند.

تضاد منافع

نویسندگان نبود تضاد منافع را اعلام می‌دارند.

فهرست منابع

۱. آزادپور، سهیلا، التجائی، ابراهیم و باصری، بیژن (۱۳۹۷). اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی در گروهی از کشورهای توسعه یافته. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶(۴۰)، ۴۳-۶۳.
۲. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۰). *برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین‌کننده آن در اقتصاد ایران*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران.
۳. پورزمانی، زهرا و شمسی جامخانه، ابوالقاسم (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران). *پژوهشنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۲۶-۹.
۴. توحیدی، احمدرضا و قادری، سیدتاج‌الدین (۱۳۹۳). *علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای کنترلی آن*. هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، گروه مالیاتی، قم.
۵. زمانی، احمد و کلانتری، محسن (۱۳۷۸). اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیاتی و آثار منفی آن در ایران. *پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ۱۱، ۸۷-۶۷.
۶. شاکری، عباس و موسوی، میرحسین (۱۳۸۲). بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کشش قیمتی و وقفه مالیاتی. *پژوهش‌های اقتصادی ایران*، ۱۷، ۷۸-۵۷.
۷. عبدلی، محمدرضا، دهدار، فرهاد و بخشی، حسین (۱۳۹۲). *تحقیقی پیرامون ارزیابی محتوای اطلاعاتی عوامل مؤثر بر سیاست‌های مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود.
۸. عبدلی، محمدرضا، بوجاری، محسن و شاه‌حسینی، محمد (۱۳۹۴). *بررسی فاصله انتظارات بین مودیان و هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در مورد عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و موارد اختلافی و رتبه‌بندی آنها به کمک تحلیل سلسله مراتبی داده‌ها AHP* همایش نهم سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران
۹. عزیزی، علی، مهر، ویسی، امیر و کسبی، فتانه (۱۳۹۶). *بررسی عناصر اقتصادی و غیراقتصادی مؤثر بر تکمین مالیاتی مودیان*. دومین کنفرانس سالانه اقتصاد، مدیریت و

حسابداری، اهواز - دانشگاه شهید چمران اهواز، دانشگاه شهید چمران - سازمان صنعت، معدن و تجارت خوزستان.

۱۰. عنایتی، جعفر (۱۳۹۴). *شناسایی عوامل موثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی*. همایش نهم سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، گروه مالیاتی، استان کردستان.

۱۱. مسیحی، محمد و محمدنژاد عالی زمینی، ابوالقاسم (۱۳۹۴). *بررسی عوامل موثر بر فرهنگ مالیاتی ازدیدگاه مودیان و کارشناسان مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران*. مدیریت فرهنگی، ۱(۲۷)، ۲۹-۴۵.

۱۲. نبوی چاشمی، سیدعلی و برزگرنهمتن، ناصر (۱۳۹۷). *بررسی و سنجش عوامل موثر بر ایجاد وقفه های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان مازندران)*. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶(۳۹)، ۴۷-۶۹.

۱۳. نظری، شهناز (۱۳۹۴). *برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های مستقیم*. همایش نهم سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران. ۱۱۷-۱۴۷.

1. Abdoli, M. R., Boojari, M., & Shahhosseini, M. (2014). *Investigating the Expectations Gap Between Taxpayers and Tax Dispute Resolution Boards Regarding Factors Affecting Tax Noncompliance and Disputable Issues, and Their Ranking Using Analytic Hierarchy Process (AHP) Analysis*. The 9th Conference on Financial and Tax Policies in Iran (in Persian).
2. Abdoli, M. R., Dehdar, F., & Bakhshi, H. (2012). *A Study on Evaluating the Informational Content of Factors Affecting Tax Policies of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange*. Master's Thesis at Islamic Azad University, Shahroud Branch, Faculty of Humanities (in Persian).
3. Atwood, T. J., Drake, M. S., & Myers, L. A. (2010). Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 111-125.
4. Atwood, T. J., Drake, M. S., & Myers, L. A. (2010). Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 111-125.
5. Azadpour, S., Al-Tjarei, E., & Baseri, B. (2017). The effect of tax complexity on economic growth in a group of developed countries. *Tax research paper*, 26(40), 43-63 (in Persian).
6. Azizi, A., Vysi., A., & Kasbi, F. (2016). *Investigating the economic and non-economic elements affecting taxpayers' tax assessment*. The second annual conference on economics, management and accounting, Ahvaz - Shahid Chamran University, Ahvaz, Shahid Chamran University - Khuzestan Industry, Mining and Trade Organization (in Persian).

7. Boynton, C. E., Dobbins, P. S., & Plesko, G. A. (1992). Earnings management and the corporate alternative minimum tax. *Journal of Accounting Research*, 30, 131-153.
8. Brink, W. D., & Porcano, T. M. (2016). The impact of culture and economic structure on tax morale and tax evasion: A country-level analysis using SEM. In *Advances in taxation* (Vol. 23, pp. 87-123). Emerald Group Publishing Limited.
9. Brown, R. E., & Mazur, M. J. (2003). IRS's comprehensive approach to compliance measurement. *National tax journal*, 56(3), 689-700.
10. Bushman, R. M., & Piotroski, J. D. (2006). Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. *Journal of accounting and economics*, 42(1-2), 107-148.
11. Nabavi Chashmi, S. A., & Barzegarnehmtan, N. (2018). Investigating and Assessing the Factors Influencing the Creation of Tax Gaps in the Iranian Tax System (A Case Study of the General Directorate of Tax Affairs in Mazandaran Province). *Tax Research Journal*, 26(39), 47-69 (in Persian).
12. Choudhry, M. N. N. (1990). *Fiscal revenue and inflationary finance*. International Monetary Fund.
13. Cardoso, E. (1998). Virtual deficits and the Patinkin effect. *Staff papers*, 45(4), 619-646.
14. Kondo, N. (2017). *Islamic law and society in Iran: A social history of qajar Tehran*. Taylor & Francis.
15. Gebauer, A., Nam, C. W., & Parsche, R. (2007). Can reform models of value added taxation stop the VAT evasion and revenue shortfalls in the EU?. *Journal of Economic Policy Reform*, 10(1), 1-13.
16. Amin Khaki, A. (2010). *Estimation of tax evasion and its determinants in Iran's economy*. thesis of Mazandaran University (in Persian).
17. Gobena, L. B., & Van Dijke, M. (2017). Fear and caring: Procedural justice, trust, and collective identification as antecedents of voluntary tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 1-16.
18. Guedhami, O., Pittman, J. A., & Saffar, W. (2014). Auditor choice in politically connected firms. *Journal of accounting research*, 52(1), 107-162.
19. Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic psychology*, 29(2), 210-225.
20. Laffer, A. B., Winegarden, W. H., & Childs, J. (2011). The economic burden caused by tax code complexity. *The Laffer Center for Supply-Side Economics*, 1-24.
21. Masihi, M., & Mohammad Nejad Aali Zami, A. (2014). Investigating the factors affecting the tax culture from the point of view of taxpayers and tax experts of the General Directorate of Value Added Tax in Tehran. *Cultural Management*, 1 (27), 29-45 (in Persian).

22. Nazari, Sh. (2014). *Estimation of tax collection gap of legal entities and price elasticity of direct taxes*. The 9th conference of financial and tax policies of Iran. 33 (81), 117-147 (in Persian).
23. Pourzamani, Z., & Shamsi Jamkhaneh, A. Q. (2008). Investigating the Reasons for the Discrepancy Between Declarative Taxable Income of Commercial Companies and the Taxable Income Recognized by Tax Units (A Case Study of the General Directorate of Tax Affairs in Western Tehran). *Tax Research Journal*, 17(5), 9-26 (in Persian).
24. Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
25. Salamon, L. M., & Siegfried, J. J. (1977). Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy. *American Political Science Review*, 71(3), 1026-1043.
26. Shakeri, A., & Moosavi, Mirhossein. (2002). Assessing the Efficiency of the Tax System in the Iranian Economy Considering Price Elasticity and Tax Collection Gap. *Iranian Economic Research*, 17, 57-78 (in Persian).
27. Tanzi, V. (1978). Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina (Inflation, recettes fiscales réelles et avantages du financement inflationniste: théorie et application au cas de l'Argentine)(Inflación, ingreso tributario real y financiamiento inflacionario: Teoría y aplicación al caso de Argentina). *Staff Papers-International Monetary Fund*, 417-451.
28. Tehrani, R., Salehi, M., Valipour, H., & Lashky, M. J. (2011). The survey of the political costs and firm size: case from Iran. *Operations Management: A Modern Approach*, 57.
29. Tohidi, A. R., & Ghaderi, S. T. D. (2014). *Causes of Prolonged Litigation in the Iranian Tax System and Its Control Strategies*. The 8th Conference on Financial and Tax Policies in Iran, Tax Group, Qom (in Persian).
30. Wu, L., Wang, Y., Luo, W., & Gillis, P. (2012). State ownership, tax status and size effect of effective tax rate in China. *Accounting and Business Research*, 42(2), 97-114.
31. Zamani, A., & Kalantari, M. (1998). Measurement of Legal Taxation Gaps and Their Negative Effects in Iran. *Economic Research and Policies*, 11, 67-87 (in Persian).
32. Zimmerman, J. L. (1983). Taxes and firm size. *Journal of accounting and economics*, 5, 119-149.