

رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا در تحلیل عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)

مسعود نیکاندیش^۱، *محمدعلی مرادی^۲، علی پایان^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زاهدان، زاهدان، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

۳. استادیار، گروه ریاضی و آمار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زاهدان، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۶

Legalistic AI Approach in Analyzing the Factors Affecting Tax Adjustment of Legal Entities in the Tax Litigation System (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan)

M. Nikandish¹, *M.A. Moradi², A. Payan³

1. PhD. Student of Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Zahedan, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Sistan & Blouchestan University, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Mathematics and Statistics, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Zahedan, Iran.

Received: 2021/8/7

Accepted: 2021/4/26

Abstract

Subject and Purpose of the Article: In this research, the factors affecting the adjustment of the diagnostic tax of legal entities in the tax litigation system have been studied through the legal-oriented artificial intelligence approach in order to reduce the tax dispute and timely collection of taxes.

Research Method: The research data has been collected through the databases of the Tax Affairs Organization and referring to the taxpayers' tax files. The statistical population of the study includes those Legal entities of South Khorasan that have submitted their performance tax returns and their taxes have been finalized in the tax dispute resolution authorities. Screening method was used to select the sample and 162 companies were selected as the final sample by applying the mentioned conditions.

Research Findings: Tax disputes, due to "non-compliance with the rules of writing of legal offices", "lack of evidence of reported expenses" and "inconsistency of accounting standards with tax laws", respectively, more than other factors, cause the correction of diagnostic tax.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Utilizing the results of this research provides the basis for reducing the disputes in the tax litigation system and ultimately the correct identification and timely collection of tax revenues.

Keywords: Tax Dispute, Tax Adjustment, Tax Litigation, Diagnostic Tax.

JEL Classification: M41, M42, H26

* Corresponding Author: M.A. Moradi

E-mail: moradi@acc.usb.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در این پژوهش عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی از طریق رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا باهدف کاهش اختلاف مالیاتی و وصول به‌موقع مالیات‌ها مورد بررسی قرار گرفته است.

روش پژوهش: داده‌های پژوهش از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان، گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود اقدام نموده و مالیات آنها در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و با اعمال شرایط مزبور تعداد ۱۶۲ شرکت، به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

یافته‌های پژوهش: طرح اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی" و "مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی"، بیشتر از سایر عوامل موجب تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بهره‌گیری از نتایج این پژوهش زمینه کاهش اختلاف‌های مطروحه در نظام دادرسی مالیاتی و نهایتاً شناسایی صحیح و وصول به‌موقع درآمدهای مالیاتی را فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: اختلاف مالیاتی، تعدیل مالیات، دادرسی مالیاتی، مالیات تشخیصی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42, H26

* نویسنده مسئول: محمدعلی مرادی

Doi: 10.30473/GAA.2021.58305.1465

مقدمه^۱

فرآیند وصول مالیات در کشور به طور کلی از واحدیابی و مراحل رسیدگی و تشخیص و تعیین مالیات آغاز شده و در نهایت با پرداخت و یا در صورت اعتراض مؤدی به مالیات متعلقه وارد فرآیند دادرسی مالیاتی شده که این امر نیز در پایان به وصول مالیات حقه دولت منتهی می‌شود. فرآیند دادرسی و دادخواهی مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عناصر هر نظام مالیاتی و جزء حقوق شناخته‌شده مؤدیان و در عین حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. نگاهی اجمالی به پرونده‌های مالیاتی از لحاظ کمیت و کیفیت صحه‌ای بر این مدعا است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷). وصول به‌موقع مالیات در کشور ما از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی است. دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات می‌توان برشمرد که بدون شک، سرعت پایین فرایند حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است. در فرایند وصول مالیات، بروز اختلاف بین مؤدیان و ممیزین مالیاتی، امری اجتناب‌ناپذیر است (یاوری و ادریسیان، ۱۳۹۷). فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان در سیستم مالیاتی کشور، باعث افزایش اختلاف‌های مالیاتی گردیده است (نیک‌اندیش و مخملباف، ۱۳۹۶). فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی در نظام مالیاتی ایران را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلاف‌های بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی می‌گردد (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲). یکی از مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی کشور، حجم بالای پرونده‌های ارجاعی به مراجع دادرسی هست که علل اصلی این امر را می‌توان کیفیت پایین تشخیص مالیاتی، عدم آگاهی مؤدیان نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، حجم بالای ابلاغ قانونی، توجیه‌پذیر بودن ادامه فرایند دادرسی برای مؤدیان از منظر اقتصادی و نقش کم‌رنگ ممیز کل در جلوگیری از ارجاع پرونده به هیئت‌های حل اختلاف دانست از سوی دیگر بخش عمده‌ای از آرای صادره توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی منتج به تعدیل درآمد مالیاتی مؤدیان می‌شود (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

دستگاه مالیاتی یکی از دستگاه‌های قضاتوی از نوع مالی است که به دلیل حساس بودن بحث عدالت و اجرای آن

خودبه‌خود می‌تواند زمینه‌های ایجاد فساد را در خود پرورش دهد؛ لذا به‌جاست که در سیستم حکومتی و اداری جامعه، روشی را برای کاهش آن به‌طور سیستماتیک به وجود آورد (رستمی و نوروزی، ۱۳۹۸).

نحوه کارکرد نظام مالیاتی در هر کشوری با توجه به تعامل گسترده آن با آحاد جامعه، اثر قابل‌توجهی بر سطح رضایت‌مندی جامعه دارد. به‌صورتی که کارکرد نامطلوب این نظام می‌تواند زمینه‌ساز بروز نارضایتی‌های اجتماعی و سیاسی شود. تداوم نارضایتی نسبت به عملکرد نظام مالیاتی با گذشت زمان، باعث می‌شود رفتارهایی که در تقابل با این نظام صورت می‌پذیرند، به‌هنگار تبدیل شوند و این به معنای افزایش عدم تمکین و افزایش هزینه‌های وصول مالیات است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

هر چقدر دانش و آگاهی مؤدیان مالیاتی، حسابداران و مدیران مالی در خصوص دلایل اختلاف بین سود مشمول مالیات و سود گزارش‌شده حسابداری و روش‌های تعدیل آن افزایش یابد، به همان نسبت از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته شده و موجب وصول صحیح و به‌موقع درآمدهای مالیاتی می‌شود (برزگری و طالب‌نیا، ۱۳۹۲).

با توجه به آنچه اشاره شد و بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه ادبیات موضوعی در این مورد، پرسش‌های متعددی به ذهن پژوهشگر می‌رسد از جمله اینکه «عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی ایران کدام هستند؟» با توجه به این عوامل، «راهکار عملی به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن چیست؟»

از این‌رو در این مقاله باهدف کاهش پرونده‌های ارجاعی به مراجع دادرسی و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی کشور ضمن شناسایی دلایل ایجاد اختلاف‌های مالیاتی به بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی پرداخته می‌شود. برای این منظور در بخش اول مقاله از منظر حسابداری عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی با توجه به نتایج تحقیقات به عمل آمده تبیین گردیده، سپس فرایند نظام دادرسی مالیاتی ایران از منظر حقوقی مورد بحث قرار گرفته است. در ادامه عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی ایران احصاء و فرضیه‌های پژوهش ارائه و مورد آزمون قرار می‌گیرد. در نهایت بر اساس یافته‌های پژوهش راهکارها و پیشنهادها لازم به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن بیان خواهد شد.

مبانی نظری

دلایل ایجاد اختلاف‌های مالیاتی

از منظر تئوری‌های حسابداری اختلاف‌های مالیاتی را می‌توان تحت دو عنوان اصلی اختلاف‌های دائمی^۲ و اختلاف‌های موقتی^۳ طبقه‌بندی نمود. اختلاف‌های دائمی از قوانین خاص یا محدودیت‌های ایجاد شده، ناشی می‌شوند و یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیرمرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری پدید می‌آیند. درآمدهای معاف از مالیات، هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی و تخفیفات خاص مالیاتی نظیر معافیت‌های مربوط به درآمد حاصل از صادرات کالاها، غیرنفتی و یا برخی معافیت‌های مقرر در مواد ۱۳۲ تا ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه‌هایی از این اختلاف‌ها می‌باشند (شباهنگ، ۱۳۸۷). دلیل دیگر اختلاف‌های مالیاتی، وجود پاره‌ای از اقلام است که با وجود منظور شدن در تعیین هر دو مبلغ، در محاسبات دوره‌های متفاوت منظور می‌شوند که ناشی از اختلاف بین دوره‌ای یا زمان‌بندی^۴ و اختلاف ارزیابی^۵ است. اختلاف زمان‌بندی هنگامی که معاملات بر سود مشمول مالیات یک دوره و بر سود حسابداری در دوره دیگر اثر بگذارند، پدید می‌آید که تسهیم بین دوره‌ای مالیات‌ها را ضروری می‌نماید. تفاوت ارزیابی نیز مربوط به تفاوت مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. در ارتباط با مبانی ارزیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی از قبیل کاهش در مبنای مالیاتی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به‌واسطه معافیت‌های مالیاتی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده‌اند. تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان‌پذیر باشد، اما با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری منشعب از استانداردهای بین‌المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه است، لذا به‌هیچ‌وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجا که شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول است، این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه را نیز دستخوش تغییر می‌نماید (همان، ۱۳۸۷).

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی را برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی‌شان مطابق با قوانین مالیاتی به وجود نمی‌آورند بلکه الزام می‌کنند که صورت‌های مالی باید لزوماً بر

اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه شوند. نکته دیگر اینکه، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت استانداردهای حسابداری در اولویت‌های بعدی قرار داد. لذا با همین اعتقاد، تئوری‌های حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌ای مالیات را جهت رفع این تفاوت‌ها مطرح نموده‌اند.

در حقیقت اختلاف‌های دائمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارند و عموماً مستلزم تخصیص‌های بین دوره‌ای مالیاتی نمی‌باشند؛ اما از لحاظ تئوری‌های حسابداری، این اختلاف‌ها نیز موجب طرح مسائل بحث برانگیز نمی‌شود. به این دلیل که در تئوری‌های حسابداری فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سود حسابداری را قبل از طرح اختلاف‌های موقت به جهت اختلاف‌های دائمی تعدیل می‌نمایند و برای رفع اثرات ناشی از اختلاف‌های موقت نیز از تخصیص بین دوره‌ای مالیات استفاده می‌نمایند که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد (همان، ۱۳۸۷).

فرآیند دادرسی مالیاتی

دادرسی مالیاتی مفهوم گسترده‌ای را در برمی‌گیرد که از مرحله وضع قوانین مالیاتی تا مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه، وصول، رسیدگی و حل و فصل اختلافات، طرح و اقامه شکایات کیفری و دادخواست‌های حقوقی و چگونگی اتخاذ تصمیم، صدور و اجرای آرای کلیه مراجع اداری، انتظامی و قضایی، اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در خود جای می‌دهد (طجرلو و مرادی، ۱۳۹۹).

دادرسی مالیاتی در ایران از لحاظ حقوقی دارای سه مرحله است:

۱. رسیدگی اداری (رفع اختلاف در اداره امور مالیاتی)،
 ۲. رسیدگی در مراجع شبه قضایی؛ این مراجع شامل هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شعب شورای عالی مالیاتی و هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است. در این پژوهش صرفاً تعدیل مالیات تشخیصی در مراجع شبه قضایی مورد بررسی قرار گرفته است.

۳. رسیدگی در مراجع قضایی؛ مراجع قضایی برای اشخاص حقیقی و حقوقی بخش خصوصی، دیوان عدالت اداری و برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی، محاکم عمومی دادگستری هستند (رستمی و نوروزی، ۱۳۹۸).

2. Permanent Differences
 3. Temporary Differences
 4. Interperiod Differences
 5. Valuation Differences

رفع اختلاف در اداره امور مالیاتی (رسیدگی اداری): طبق مقررات ماده (۲۳۸) ق.م.د در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص ابلاغ شده معترض باشد، به شرط رعایت نکات قانونی در اولین گام می‌تواند جهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی مراجعه و کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) به موضوع رسیدگی و با توجه به اسناد و مدارک ابرازی اعلام نظر می‌نماید. بدین ترتیب که یا مندرجات برگ تشخیص را قبول نموده و رأی به تعدیل درآمد می‌دهد و یا اینکه اسناد و مدارک ارائه شده را برای تعدیل درآمد کافی ندانسته و برگ تشخیص را تأیید می‌کند. در صورتی که مؤدی نیز با نظرات اعلام‌شده موافق باشد، موضوع خاتمه می‌یابد.

هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی: در صورتی که مسئول مربوطه (رئیس امور مالیاتی یا ممیز کل) در مرحله قبل با مؤدی به توافق نرسند و همچنین در مواردی که برگ تشخیص بر اساس مقررات تبصره یک ماده (۲۰۳) به مؤدی ابلاغ گردد (ابلاغ قانونی)، پرونده مالیاتی به‌موجب ماده (۲۴۴) قانون، جهت حل و فصل موضوع به هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع می‌گردد.

هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر: در مواردی که مأموران مالیات یا مؤدیان نسبت به آراء صادره از سوی هیئت حل اختلاف بدوی معترض باشند، می‌توانند بر اساس ماده (۲۴۷) قانون، ظرف بیست روز از ابلاغ رأی مذکور کتباً تقاضای رسیدگی در هیئت حل اختلاف تجدیدنظر را نمایند. البته مؤدی مکلف است نسبت به پرداخت مالیات مورد قبول خویش در مهلت تعیین شده اقدام نماید.

مرجع حل اختلاف مالیاتی دیگری که مؤدیان می‌توانند جهت رفع اختلاف‌های مالیاتی به آن مراجعه نمایند، هیئت موضوع ماده (۲۱۶) می‌باشد. طبق نص صریح این ماده، هیئت مذکور فقط به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی رسیدگی می‌کند. در صورتی که پرونده قبل از قطعیت به اجرا گذاشته شده باشد، ضمن باطل نمودن اقدامات اجرایی، حسب نیاز وارد ماهیت نیز خواهد شد.

شورای عالی مالیاتی: برحسب ماده (۲۵۱) ق.م.د مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیئت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی

را درخواست نماید. رسیدگی در این مرجع مالیاتی بدین ترتیب است که بدون ورود به ماهیت امر، پرونده مذکور صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه، مورد رسیدگی قرار گرفته و رأی مقتضی صادر می‌گردد. طبق ماده (۲۵۷) ق.م.د در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیئت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأی صادره به این ترتیب، قطعی و لازم‌الاجراء است.

هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر: گاهی این احتمال وجود دارد که اجرای قانون با عدالت همراه نگردد. برای پرهیز از این معضل، قانون‌گذار ماده ۲۵۱ مکرر را در قانون مالیات‌ها گنجانده تا اولاً بتواند به برقراری عدالت کمک نموده و ثانیاً در رفع هرگونه تبعیض مؤثر واقع گردد. بر این اساس قانون‌گذار در مورد مالیات‌های قطعی که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستند به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیئت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

دیوان عدالت اداری: دیوان عدالت اداری به‌عنوان یکی دیگر از مراجع دادرسی مالیاتی به‌عنوان آخرین مرحله دادخواهی برای رفع اختلاف‌های مالیاتی محسوب شود. دیوان عدالت اداری مطابق اصل یک‌صد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی کشور، به‌منظور رسیدگی به شکایات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین و ادارات و آیین‌نامه‌های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده، زیر نظر قوه قضائیه تشکیل شده است.

چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی

از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل، موجب اطاله دادرسی می‌شود. لذا وجود یک نظام دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی را افزایش دهد. رابطه بین ادارات و مراجع مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر موازین و مقررات قانونی می‌باشد. همان‌گونه که افراد جامعه در روابط

تعدیل مالیات در نظام دادرسی مالیاتی

طبق ماده ۲۳۷ ق.م.م، برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. چنانچه شرایط مزبور در تشخیص مالیات مؤدی رعایت نشده باشد و مؤدی مالیاتی نیز مدارک و مستنداتی در این خصوص ارائه نماید، به‌نحوی که مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد، در این صورت هیئت حل اختلاف مالیاتی اقدام به تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره می‌نماید.

به‌طور کلی بعد از ارجاع پرونده‌های مالیاتی به هیئت‌های حل اختلاف، با توجه به محتویات پرونده مالیاتی اعم از گزارش‌های مبنای صدور برگ تشخیص مالیات، اسناد و مدارک موجود در پرونده و سایر اوراق ضبط شده در پرونده مورد رسیدگی و نیز با توجه به لایحه یا لوابیح اعتراضی تسلیمی و یا اظهارات شفاهی مؤدی یا نماینده اداره امور مالیاتی حاضر در جلسه هیئت نسبت به صدور رأی یا اظهار نظر مبنی بر تأیید درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره و یا تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات اقدام می‌نماید. همچنین هیئت ممکن است نسبت به صدور رأی یا اظهار نظر مبنی رفع تعرض از مؤدی مالیاتی؛ استرداد مالیات اضافه پرداختی؛ عدم طرح در هیئت حل اختلاف مالیاتی؛ صدور قرار استمهال؛ صدور قرار تجدید دعوت مجدد از مؤدی و صدور قرار رفع نقص در ارتباط با پرونده مالیاتی مطروحه اقدام نماید. نتایج بررسی‌های به‌عمل آمده حاکی است؛ بخش عمده‌ای از آرای صادره توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به تعدیل درآمد مالیاتی مؤدیان می‌شود. که به‌طور متوسط ۲۸٪ از آرا را به خود اختصاص داده است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

ساختار نظام دادرسی مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته

در ادامه به بررسی ساختار نظام دادرسی مالیاتی در برخی از کشورهای توسعه‌یافته در مقایسه با نظام دادرسی ایران می‌پردازیم:

نظام دادرسی مالیاتی آمریکا: دادگاه صالح برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی در آمریکا بر اساس پرداخت یا عدم پرداخت مالیات متفاوت است. هر دعوی مالیاتی در ایالات متحده می‌تواند در هر یک از سطوح فدرال، ایالتی، محلی ایجاد شود. هر یک از ۵۰ ایالت و بسیاری از نقاط

میان خود دچار اختلاف می‌شوند به جهت پایان دادن دعاوی فی‌مابین به مراجع دادخواهی متوسل می‌شوند. وقوع اختلاف بین مؤدیان و مقامات مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. این واقعیت ساده و طبیعی در سراسر جهان پذیرفته شده است و دستگاه‌های دادرسی و دادخواهی پیش روی مؤدیان و همچنین مقامات مالیاتی گسترده شده و در اختیار هر دو سوی رابطه مالیاتی است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

دادرسی مالیاتی به احقاق حقوق هر یک از طرفین می‌انجامد اما در این بین می‌تواند از یک‌سو موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر اطاله وصول مالیات و نیز تحمیل هزینه‌های دادرسی به سازمان امور مالیاتی را در پی داشته است. به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد (منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲).

موسوی و ابراهیمی (۱۳۹۷)، در پژوهشی وضعیت موجود نظام دادرسی ایران را در مقایسه با سایر کشورهای پیشرفته، مورد بررسی قرار داده‌اند نتایج بررسی‌ها در خصوص مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران حاکی از آن است که طولانی بودن فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران، تعدد مراجع مختلف، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و به‌تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای صادره، استفاده نکردن از ظرفیت‌های قانونی ماده ۲۳۸ ق.م.م، عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ ق.م.م از لحاظ کیفیت آراء صادره، از مهم‌ترین مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ایران است.

از دیگر چالش‌های موجود در دادرسی مالیاتی، وجود وابستگی مقامات به دولت و سازمان امور مالیاتی و نیز عدم تخصص کافی مقامات رسیدگی‌کننده در هیئت رسیدگی‌کننده می‌باشد؛ علاوه بر این، ابهام در مرجع کشف جرایم مالیاتی، عدم تعیین مدت و مهلت مناسب در رسیدگی‌ها و وجود کاستی‌های متعدد در رعایت حقوق مؤدیان از جمله فقدان جایگاه مناسب و مشخص قانونی در تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی، بی‌توجهی به آموزش مؤدیان مالیاتی و وجود کاستی‌های متعدد در حمایت از حقوق مؤدیان در برابر نهادهای اداری و قضایی و از جمله حق انتخاب وکیل و مشاور مالیاتی به‌عنوان چالشی مهم در دادرسی مالیاتی محسوب می‌گردد (طجربلو و مرادی، ۱۳۹۹).

می‌شود. البته برخی از کارشناسان دوره‌های آموزشی حقوق و قضا را طی کرده و مجوز استماع اعتراضات مؤدیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مؤدیانی که نسبت به تصمیمات و آرای هیئت داورى بدوی اعتراض داشته باشند، می‌توانند به قضات هیئت داورى عالی شکایت کنند قضات این هیئت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. هر دو هیئت داورى بدوی و عالی جزء قوه قضاییه بریتانیا هستند (مورس و ویلیام، ۲۰۰۰).

نظام دادرسی مالیاتی فرانسه: اختلافات مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم در دادگاه‌های حقوقی فرانسه و اختلافات مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در دادگاه‌های اداری فرانسه رسیدگی می‌شود. در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، وقتی مؤدی مالیات خود را نمی‌پردازد و اعتراض دارد، برای او ابلاغی فرستاده می‌شود تا مالیات خود را تأدیه کند و او اعتراض خود را در این خصوص به مدیرکل مالیات‌ها ارائه می‌دهد و در صورتی که تصمیم مدیرکل مورد قبول مؤدی نباشد، مؤدی در دادگاه طرح دعوی می‌کند. در این صورت تحقیق و رسیدگی کتباً انجام می‌شود. اما مؤدی یا دستگاه مالیاتی می‌توانند درباره درخواست کتبی خود شفاهاً نیز توضیح دهند و در صورت تمایل بدون دخالت وکیل مالیاتی از خود دفاع کنند و رأی صادره قطعی خواهد بود. در مورد مالیات‌های مستقیم، تشریفات و روش رسیدگی منوط به تصمیم مدیرکل مالیاتی درباره تقاضای مؤدی است و این تصمیم به دادگاه‌های اداری ارجاع می‌شود. رسیدگی به آن دعوی کتبی و محرمانه بوده، جنبه تفتیشی دارد و تا حدود زیادی بر مبنای عرف و عادت صورت می‌گیرد. کتبی بودن سبب می‌شود قاضی دقت بیشتری کند و حقوق شاکیان تضمین گردد. درخواست‌های مؤدیان دو نوع هستند: یکی مربوط به خود مالیات است و دیگری تعقیب و وصول آن، که رسیدگی به درخواست‌های نوع اول کاملاً در صلاحیت دادگاه‌های اداری است در حالی که درخواست‌های نوع دوم جنبه حقوقی دارند در دادگاه‌های غیراداری هم رسیدگی می‌شوند (منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲).

نظام دادرسی مالیاتی چین: به موجب قانون، هر شهروند در نظام مالیاتی کشور چین موظف به پرداخت مالیات است اما در صورتی که مشخص شود هر یک از اقدامات اداری انجام شده از سوی مرجع وصول مالیات غیرصحیح یا مخالف قانون است و حق وی ضایع گردیده است، از حق پژوهش‌خواهی نیز

درونی هر یک از ایالات دارای مجموعه‌ای از قوانین و قواعد مالیاتی و همچنین قوانین رسیدگی به اختلاف مالیاتی می‌باشند. در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا رسیدگی اداری ذیل قوه مجریه و در داخل سازمان درآمد ملی آمریکا انجام می‌گیرد و به‌علاوه دادگاه‌های ویژه‌ای در امور مالیاتی ذیل قوه قضاییه تشکیل شده که در کنار مراجع عمومی دادگستری به شکایات ناشی از امور مالیاتی رسیدگی می‌نمایند. بدین ترتیب در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا چندین نقطه دسترسی ساختاری برای مراجعه معترضان طراحی گردیده است. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف برای مسائل کم‌اهمیت و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی برای رسیدگی به امور مهم و با آئین دادرسی مدون تشکیل شده‌اند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا با بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان مالیاتی و دادگاه مالیاتی به‌عنوان مرجعی تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی در کنار مراجع دادگستری عمومی، انتخاب‌های متعددی را پیشروی مؤدیان مالیاتی برای طرح دعاوی قرار دهد. هر چند امکان انتخاب‌های متعدد برای طرح دعاوی موجب سردرگمی شهروندان می‌گردد، لیکن ایجاد مراکز مشاوره‌ای و حمایتی از مؤدیان، وجود دادگاه‌های مختلف با هزینه‌های متفاوت و مزایای گوناگون را می‌توان از مزایا و نقاط قوت سیستم حل اختلاف آن محسوب کرد (باقری و همکاران، ۱۳۹۸).

نظام دادرسی مالیاتی انگلستان: کلیه شکایات و اعتراضات مؤدیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در دایره مالیاتی مستقل از اداره مذکور قابل طرح است. دایره مالیات، کارگروه‌های مختلفی دارد که اعضای آن‌ها از تخصص‌های گوناگونی برخوردارند و اعتراض مؤدی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی از کارگروه‌ها مطرح و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. هر یک از این کارگروه‌ها متشکل از قضات ذی‌صلاح و کارشناسان فنی است. رسیدگی به اعتراضات مؤدیان در ساختمان متعلق به هیئت داورى بریتانیا انجام می‌شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضات دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. دادخواست مؤدیان معترض اکثراً به صورت شفاهی ارائه می‌شود ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات، دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می‌شود. استماع شکایات توسط یک قاضی و یک کارشناس فنی انجام

قرار داده باشد، مشاهده نگردید. ضمن اینکه در اغلب مطالعاتی که با هدف بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی صورت پذیرفته است جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه انجام گرفته است. در این پژوهش جهت افزایش اطمینان و اتکا به نتایج حاصله، داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از پرونده‌های مالیاتی مطروحه در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی جمع‌آوری شده که از این بابت منحصر به فرد است. با این حال با استفاده از مفاهیمی نظیر اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی، ریسک مالیاتی، اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی و دادرسی مالیاتی می‌توان به پژوهش‌هایی مشابه دست یافت که مهم‌ترین پژوهش‌ها به تفکیک در دو سطح داخلی و خارجی به شرح زیر می‌باشد:

پیشینه داخلی

رحیمی و فروغی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری نشان دادند اختلاف‌های مالیاتی ناشی از کتمان حقایق و انجام معاملات پیچیده است که منجر به رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود؛ طرح اختلاف‌های مالیاتی رویه‌ای است که به‌طور معمول توسط شرکت‌ها دنبال می‌شود. طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی در قالب ۱۵ متغیر مستقل شناسایی و معنی‌داری آن‌ها با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی را در بین ۲۲۸ مؤدی حقوقی مالیات‌های مستقیم در امور مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار دادند که نتایج حاکی است ویژگی‌های مؤدیان و سابقه مالیاتی آنان بر ریسک تمکین مؤدی اثر معناداری دارد. دارابی و برزگر (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها نشان دادند اختلاف‌های مالیاتی ممکن است با تأثیر بر محیط اطلاعاتی باعث ابهام و عدم شفافیت اطلاعات شده و امکان سوءاستفاده از منابع برای مدیران فرصت‌طلب را ایجاد کند.

یآوری و ادیسیان (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی عواملی را که موجب اطاله دادرسی مالیاتی می‌شود را بررسی و نشان دادند پذیرش توافقات جزئی بین مؤدی و سرممیز و محدود کردن حق اعتراض به‌عنوان راهکارهای مؤثری برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی است.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶)، در پژوهشی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی،

برخوردار است. از اول ژوئیه ۲۰۰۰، سه سطح راهکار اداری پدید آمده است که عبارتند از: بررسی مجدد، پژوهش‌خواهی، پیگیری اداری. در مورد بررسی مجدد باید درخواستی به مرجع وصول مالیات که از همان ابتدا پرونده را رسیدگی نموده است داده شود؛ برای پژوهش‌خواهی، موضوع مذکور باید به مقام ارشد ذی‌صلاح ارجاع شود؛ جهت تعقیب اداری، پرونده باید به دادگاه اداری زیر نظر دیوان قضایی ارجاع شود. البته هیچ پژوهش‌خواهی را نمی‌توان بدون بررسی مجدد انجام داد و هیچ پیگیری قوانین اداری بدون پژوهش‌خواهی میسر نخواهد شد (راهنمای مالیات‌های جمهوری دموکراتیک چین^۷، ۲۰۰۴).

نظام دادرسی مالیاتی استرالیا: در نظام مالیاتی کشور استرالیا، مؤدیان مالیاتی می‌توانند به تصمیمات اداره مالیات اعتراض کنند منتهی مؤدی مجاز نیست که در هر موردی اقدام به اعتراض کند. عمده‌ترین مواردی که مؤدی مجاز به اعتراض است، عبارتند از:

- عدم پذیرش ارزیابی ممیز مالیاتی (یا عدم پذیرش برگ مالیاتی متمم یا تعدیل یافته)؛
 - اختلاف نظر در مورد تفسیر قانون توسط مرجع مالیاتی؛
 - تردید در زمینه تفسیر شخص مؤدی از قانون.
- نظام دادرسی مالیاتی در کشور استرالیا مشتمل بر دو مرحله رسیدگی است:

- ۱- کمیسیون رسیدگی به شکایات یا کمیسیون بدوی که مرجع حل اختلاف درون‌سازمانی است.
- ۲- دیوان شکایات اداری یا کمیسیون تجدیدنظرخواهی که مرجع حل اختلاف برون‌سازمانی است.

در عین حال، اداره مالیات استرالیا همواره به مؤدیان مالیاتی توصیه می‌کند که قبل از تسلیم اعتراض کتبی، به حوزه مالیاتی مربوطه مراجعه نموده و نسبت به گرفتن مشاوره مالیاتی از ممیزان مالیاتی یا مشاوران مالیاتی اقدام نمایند. مشاوره قبل از اعتراض صرفاً یک فرآیند توصیه‌ای است و در توالی امر دادرسی قرار نداشته و به تعدیل درآمد و مالیات مؤدی منتهی نمی‌شود و بیشتر برای رفع سوء تفاهمات احتمالی است (راهنمای دادرسی مالیاتی اداره مالیات استرالیا، ۲۰۰۴).

مروری بر پیشینه پژوهش

در بررسی مطالعات پیشین، پژوهشی که عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی را از طریق مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مورد بررسی

این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر در قوانین و مقررات و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۴. عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل اعمال هزینه‌های مالی غیرمرتبط با کسب درآمد، هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای، هزینه‌های غیرمرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه، احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، منظور نمودن هزینه سایر سنوات به عنوان هزینه دوره و احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۵. فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل فقدان مدارک مثبت مبنی بر تحقق هزینه (از قبیل بارنامه، اصل فاکتور، مصرف مواد)، فقدان مدارک مثبت مبنی بر پرداخت وجه (رسید بانکی)، مغایرت لیست حقوق ابرازی و تسلیمی، خرید از اشخاص نامعلوم یا فاقد اعتبار مالیاتی و عدم ارائه مستندات در خصوص ضایعات و زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۶. عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم انطباق اطلاعات دفاتر با سامانه‌های مالیاتی، عدم ثبت یک یا چند فعالیت در دفاتر، تأخیر در ثبت دفاتر مازاد بر میزان مقرر، عدم انطباق دفاتر با اظهارنامه، لاک گرفتگی، تراشیدن و دست‌کاری دفاتر و بستنکار شدن حساب‌های نقد و بانک مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۷. کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم ثبت کامل فروش با توجه به قرائن خارج از واحد، عدم انطباق درآمد ابرازی با اطلاعات سامانه‌های مالیاتی، منظور نمودن درآمد غیرمعاف به عنوان درآمدهای معاف، عدم افشای کامل درآمدهای معاف، عدم صدور فاکتور رسمی با سریال چاپی و عدم ثبت فروش دارایی‌های ثابت مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

پیشینه خارجی

نتایج پژوهش هو^۸ (۲۰۱۸)، نشان داد که اختلاف مالیاتی موجب تأخیر پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها می‌گردد. ضمن اینکه اجتناب مالیاتی شرکت خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های

شرقی، شرق و جنوب تهران را بررسی نموده‌اند؛ نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابداری مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابداری مالیاتی شده‌اند ندارد. کرباسی یزدی و راسخ صالح (۱۳۹۲)، نیز در پژوهشی با استفاده از داده‌های نمونه انتخابی از ۸۰ شرکت نشان دادند که در بازار سرمایه ایران، اختلاف سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با تغییرات آتی سود خالص بعد از مالیات رابطه معنی‌داری دارد.

منصوریان و چشم‌پیام (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، نقایص نظام دادرسی مالیاتی ایران را با مطالعه تطبیقی نظام دادرسی مالیاتی کشورهای انگلستان، چین، فرانسه و استرالیا تبیین نمودند. نتایج پژوهش حاکی است به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد. به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود و این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

بر اساس پیشینه پژوهش عوامل مؤثر بر اختلاف‌های مالیاتی به‌طور خلاصه به شرح جدول ۱، ارائه شده است. با توجه به نتایج مطالعات مشروحه، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف‌های مالیاتی در این پژوهش به شرح زیر تعیین شده است:

۱. مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی؛ برای سنجش این متغیر، رویدادهایی که طبق استانداردهای حسابداری مجاز بوده ولیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده (از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواری غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره پرداختی به مؤسسات غیرمجاز) مورد بررسی قرار گرفته است.

۲. عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی و عدم رعایت اصل تطابق، عدم رعایت مبنای تعهدی و عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۳. عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش

جدول ۱. خلاصه نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در مورد عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی

عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی	عنوان پژوهش	سال	نام پژوهشگران
مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی.	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازی و مالیات بر سود قطعی و رابطه آن با نوع فعالیت مؤدیان (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)	۱۳۹۹	نیک‌اندیش و همکاران
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ابهام در متن قانون و مقررات مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنواتی	بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی	۱۳۹۲	فضل‌زاده و نجفی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۳۹۲	طالب‌نیا و برزگری
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ویژگی‌های شرکت، اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت	بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳۹۱	پورحیدری و سروستانی
فرارهای مالیاتی، اختلاف بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی	علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی	۱۳۹۰	طالب‌نیا و موق
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها	بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی	۱۳۸۸	پورزمانی و شمسی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه	شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی	۱۳۸۷	شمس‌زاده و ذکوری

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد. همچنین گایا و همکاران^۹ (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی

فرضیه سوم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه پنجم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه ششم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه هفتم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از حیث روش پژوهش از نوع همبستگی است. در پژوهش حاضر که یک تحقیق کمی است، عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی از طریق رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا با هدف کاهش اختلاف مالیاتی و وصول به موقع مالیات‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. در پژوهش حاضر برای تبیین تئوری و ادبیات پژوهش از مقالات و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی معتبر و مرتبط استفاده گردیده است. سپس از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی، داده‌های پژوهش گردآوری شده است. در این پژوهش ابتدا داده‌های گردآوری شده دسته‌بندی و اقدام به تکمیل پایگاه داده‌ها شده است سپس با استفاده از الگوریتم قانون‌گرا اقدام به آزمون فرضیه‌های پژوهش شده است.

جامعه و نمونه آماری و حجم آن

جامعه آماری این پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی استان خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود در یکی از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده و مالیات آن تا پایان سال ۱۳۹۸ در یکی از مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و شرکت‌هایی در نمونه قرار گرفتند که شرایط زیر را برآورده کنند:

ساک و ژائو بلوین^{۱۰} (۲۰۱۷)، در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه آمریکا پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش اختلاف مذکور می‌گردد.

از نظر بلکرشنون و بلوین^{۱۱} (۲۰۱۱)، با توجه به نوع صنعت و اندازه شرکت، آن دسته از شرکت‌هایی که با فرصت‌های برنامه‌ریزی مشابه به میزان غیرمنتظره‌ای میزان مالیات کمتری گزارش می‌کنند، دارای سیاست‌های مالیاتی متهورانه می‌باشند و اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی قابل توجه است. همچنین نتایج پژوهش آلابد و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۱)، نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی بر طرح دعاوی مرتبط با اختلاف مالیاتی اثر معناداری دارد.

نکته قابل توجه در مطالعات ذکر شده آن است که در اکثر آنها عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات تبیین گردیده لیکن عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی مورد بررسی قرار نگرفته است. ضمن اینکه مطالعات انجام شده در خصوص چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی نیز وارد فضای کاری هیئت‌های حل اختلاف نگردیده و تنها به استناد مواد قانونی به احصاء مشکلات این بخش پرداخته شده است. لذا در این مطالعه سعی شده است که عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی با در نظر گرفتن نتایج مطالعات معنون مورد بررسی قرار گرفته تا از این طریق بتوان نسبت به ارائه راهکارهای عملی به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن مبادرت نمود.

با توجه به مطالب پیش‌گفته و به‌منظور رسیدن به پاسخ مسئله پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه دوم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

10.Suk, I, Zhao, Blouin

11.Balakrishnan & Blouin

12.Alabede

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی: فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی به شرح جدول ۲، ارائه شده است.

مقایسه تعداد آرای صادره و میزان مالیات تعدیل‌شده توسط مراجع دادرسی مالیاتی در خصوص مالیات عملکرد سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ که تا پایان سال ۱۳۹۸ به قطعیت رسیده است به شرح جدول ۳، ارائه شده است.

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م، بیشترین میزان تعدیل و آرای صادره توسط هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۷ ق.م.م، کمترین میزان تعدیل مالیات تشخیصی را در پی داشته است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

درخت تصمیم طبقه‌بندی و رگرسیون (CART): در این پژوهش عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات در نظام دادرسی مالیاتی از طریق درخت تصمیم مورد بررسی قرار گرفته است. درخت تصمیم یکی از پرکاربردترین و مفیدترین روش‌ها برای استدلال استقرایی است. درخت تصمیم یک روش یادگیری

۱. در سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.

۲. در اجرای بند (۲) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام و رسیدگی از طریق قبول دفاتر صورت گرفته باشد.

۳. در مهلت مقرر قانونی نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده باشند.

۴. برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از اعتراض مؤدی به آن و طی مراحل قانونی مالیات آن‌ها تا پایان سال ۱۳۹۸ توسط یکی از مراجع دادرسی مالیاتی (مراجع شبه قضایی) به قطعیت رسیده باشد.

در انتخاب قلمرو زمانی پژوهش تا حد امکان سعی شده تا به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، از این‌رو، انتخاب سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات مدنظر قرار گرفته است، با اعمال شروط فوق، تعداد ۱۶۲ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

جدول ۲. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف‌های مالیاتی

ردیف	عوامل اصلی (متغیر)	عوامل تفصیلی	تعداد مشاهدات
۱	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول	۲۷
		تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد	۲۱
		ذخایر و هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸	۶۳
		استهلاک زیان سنواتی	۶
		سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز	۳۶
۲	عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری	عدم رعایت مبنای تعهدی	۱۳
		عدم رعایت اصل تطابق	۴۳
		عدم رعایت اصل بهای تمام شده (عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی)	۵۷
		عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط	۸

ادامه جدول ۲ ←

→ ادامه جدول ۲			
۳	محاسبه استهلاک بیش از نرخ مقرر	عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی	۳
۵۹	محاسبه ذخایر بیش از نصاب مقرر (ذخیره م پ خ و ذخیره م م و)		
۴	شناسایی خرید مواد اولیه با نرخ‌های مازاد بر نرخ بازار		
۵۵	پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر		
۲۱	هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات		
۱۱	برگشت از فروش و تخفیفات بیش از حد نصاب		
۳۸	احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی تبصره ۲ ماده ۱۴۸	عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی	۴
۷۳	هزینه‌های مالی غیرمرتبط با کسب درآمد و هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف		
۶۰	اختلاف بین دوره‌ای		
۵۳	هزینه‌های غیرمرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه (هزینه تشریفات و غیرضرور)		
۴۸	منظور نمودن هزینه سایر سنوات به‌عنوان هزینه دوره		
۵۰	احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره		
۳۰	مغایرت لیست حقوق ابرازی و تسلیمی	فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی	۵
۸	عدم ارائه مستندات در خصوص ضایعات و زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها		
۸	محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های خارج از تملک		
۳۴	فقدان مدارک مثبت مبنی بر پرداخت وجه (رسید بانکی)		
۴۶	فقدان مدارک مثبت مبنی بر تحقق هزینه (بارنامه، اصل فاکتور و مصرف مواد)		
۱۴	خرید از اشخاص نامعلوم یا فاقد اعتبار مالیاتی		
۱۰	تأخیر در ثبت دفاتر مازاد بر میزان مقرر	عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی	۶
۲۹	عدم ثبت یک یا چند فعالیت در دفاتر		
۳	بستانکار شدن حساب‌های نقد و بانک		
۵۰	عدم انطباق اطلاعات دفاتر با سامانه‌های مالیاتی		
۷	عدم انطباق دفاتر با اظهارنامه		
۳	لاک گرفتگی، تراشیدن و دست‌کاری دفاتر		
۳۲	عدم افشای کامل درآمدهای معاف	کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی	۷
۱۰	عدم ثبت فروش دارایی‌های ثابت		
۴۶	منظور نمودن درآمد غیرمعاف به‌عنوان درآمدهای معاف		
۵۸	عدم ثبت کامل فروش با توجه به قرائن خارج از واحد		
۵۸	عدم انطباق درآمد ابرازی با اطلاعات سامانه‌های مالیاتی		
۱۴	عدم صدور فاکتور رسمی با سریال چاپی		

جدول ۳. مقایسه تعداد آرای صادره و میزان مالیات تعدیل‌شده توسط مراجع دادرسی مالیاتی

درصد تعدیل مالیات قطعی نسبت به مالیات تشخیصی ناشی از آرای صادره	تعداد	مراجع دادرسی (مراجع شبه قضایی)
۲۶.۵	۱،۵۸۴	آرای صادره هیئت حل اختلاف-هیئت بدوی
۲۶.۳	۶۲۵	آرای صادره هیئت حل اختلاف-هیئت تجدیدنظر
۳۲.۳	۲۵	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶
۱۹.۳	۱۲	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۷ ناشی از نقض رأی مورد شکایت توسط شورای عالی مالیاتی
۸۲.۱	۳	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر
۲۵.۴	۲،۲۴۹	جمع

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

داده‌های اولیه ضریب جینی را با استفاده از رابطه ۱، محاسبه می‌کند. سپس، مقدار سودمندی اطلاعات هر یک از ویژگی‌ها از رابطه ۲، به دست می‌آید:

(۲)

$$Gain(A) = I_{gini} - I_{res_{gini}}(A)$$

که :

$$I_{res_{gini}}(A)$$

از رابطه (۲) محاسبه می‌گردد که در آن:

که با کمک مجموع احتمال وقوع هر یک از تقسیمات قابل حصول است. سپس ویژگی F که دارای بیشترین سودمندی است، به‌عنوان ریشه ویژگی جداساز در رابطه ۳، انتخاب می‌شود:

که در رابطه (۳)، a بیانگر زیرشاخه به وجود آمده با انتخاب ویژگی A به‌عنوان ویژگی جداساز است.

یادگیری بیش از حد و تکنیک‌های اجتناب از آن: فرض کنید یک فرضیه به نام h (در اینجا منظور همان درخت تصمیم است) وجود داشته باشد. خطای فرضیه h روی داده‌های یادگیری به‌صورت errortrain(h) و خطای آن روی کل داده‌ها به صورت errorD(h) نمایش داده شود. تعریف می‌گردد فرضیه h داده‌های یادگیری را بیش از حد

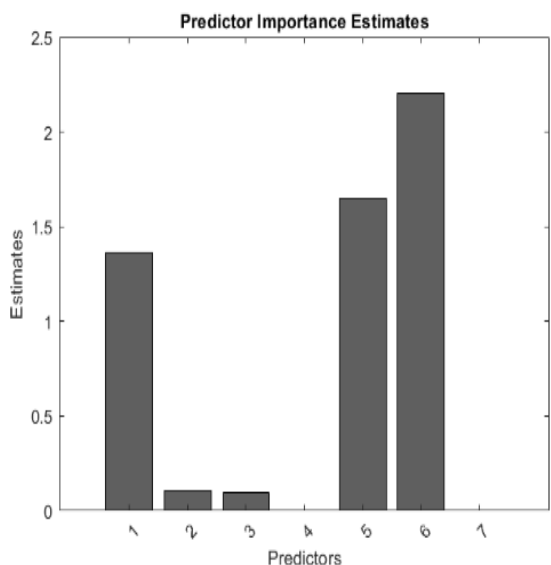
تعدیل شده است که با استراتژی و راهکارهای تقسیم اجرا می‌شود. در این روش، تابع اکتسابی (یا مدل) به‌عنوان یک درخت تصمیم نشان داده می‌شود که گاهی اوقات به مجموعه‌ای از قوانین مشروط تبدیل می‌شود تا خوانایی آن برای انسان افزایش یابد. این الگوریتم‌ها درختی را بر اساس داده‌های مجموعه یادگیری ایجاد می‌کنند که هر گره داخلی نشان‌دهنده آزمون روی یک مشخصه، هر شاخه نمایانگر یک نتیجه ارزیابی است و هر برگ دارای برچسب کلاس است. یک درخت تصمیم از یک سری گره‌های تصمیم‌گیری داخلی، برگ‌های نهایی و ریشه تشکیل شده است. گره ریشه فاقد لبه درج و لبه‌های خروجی صفر یا بیشتر است. گره‌های داخلی، هر کدام دقیقاً یک لبه ورودی و یک یا چند لبه خروجی دارند. گره‌های انتهایی یا برگ نیز هر کدام دقیقاً دارای یک لبه ورودی و بدون لبه خروجی هستند.

درخت تصمیم CART از ضریب جینی استفاده می‌کند. رابطه ضریب جینی به‌صورت رابطه ۱، تعریف می‌گردد:

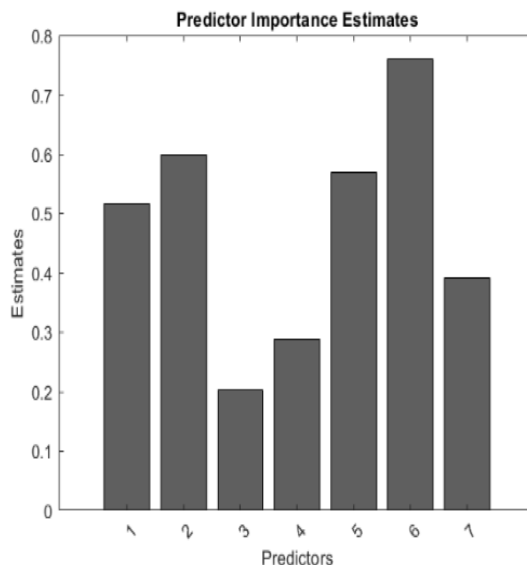
(۱)

$$I_{gini} = 1 - \sum_j p(c_j)^2$$

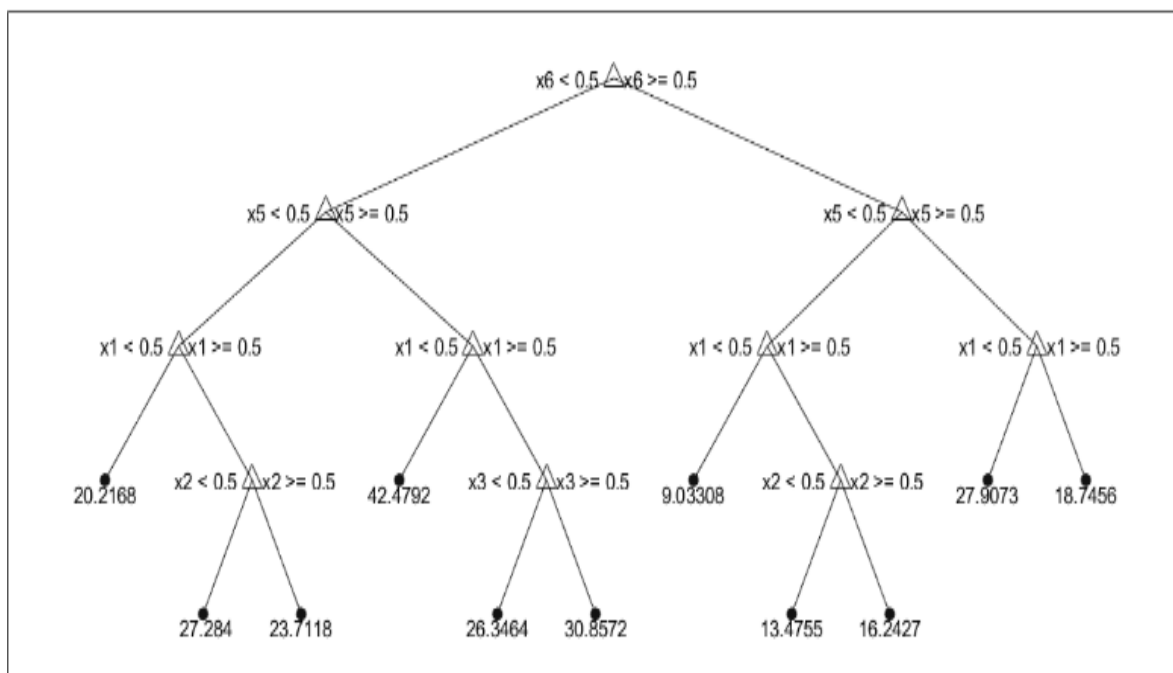
که در آن p(c_j) نسبت داده‌های متعلق به کلاس C نشان می‌دهد. این الگوریتم ابتدا برای تمامی ویژگی‌های



نمودار ۲. اهمیت متغیرها بعد از هرس درخت تصمیم
*منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۱. اهمیت متغیرها قبل از هرس درخت تصمیم
*منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۱. درخت تصمیم با در نظر گرفتن هرس

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

روی داده‌های یادگیری کمتر از خطای h' است اما خطای h روی کل داده‌ها بیشتر از h' است و همین مسئله یادگیری بیش از حد نامیده می‌شود. هر چه سائز درخت (تعداد گره‌ها) افزایش یابد، دقت روی داده‌های یادگیری افزایش می‌یابد اما دقت روی داده‌های تست کاهش می‌یابد، بنابراین نیاز به روش‌هایی است که رشد درخت را از یک نقطه به بعد متوقف کنند و از بروز پدیده یادگیری بیش از حد جلوگیری به عمل

یاد گرفته است، اگر فرضیه دیگری (درخت دیگری) مانند h' وجود داشته باشد به شکلی که شرایط زیر برقرار باشد:

(۴)

$$error_{train}(h) < error_{train}(h')$$

$$and \quad error_D(h) > error_D(h')$$

این روابط به این معنا هستند که خطای فرضیه h

آورند.

روش‌هایی برای مواجه‌شدن با یادگیری بیش‌ازحد درخت تصمیم، پیشنهاد شده‌اند "هرس" نام دارند و به دو دسته به شرح زیر، تقسیم می‌شوند:

یک سری از روش‌ها قبل از این که درخت به صورت کامل رشد کند، جلوی رشد آن را می‌گیرند. متوقف ساختن درخت قبل از اینکه درخت پر باشد را "پیش هرس درخت" می‌گویند. در دسته دوم روش‌های برخورد با یادگیری بیش‌ازحد، ابتدا به درخت اجازه داده می‌شود که به صورت کامل رشد کند و سپس شروع به هرس کردن درخت می‌کنند. به این‌گونه روش‌ها "پس هرس" گفته می‌شود. در عمل نشان داده شده که روش اول از سرعت بالایی برخوردار است ولی کارایی روش‌های دسته دوم بیشتر است. حال داده‌های آموزشی به الگوریتم درخت تصمیم CART اعمال می‌گردد و درخت تصمیم CART با استفاده از این داده‌ها یک درخت تصمیم تخمین‌گر می‌سازد، در مرحله یادگیری درخت ابتدا به درخت اجازه داده می‌شود که به صورت کامل رشد کند و سپس برای برخورد با پدیده یادگیری بیش‌ازحد، شروع به هرس کردن درخت با استفاده از داده‌های اعتبارسنجی می‌شود. بعد از آموزش درخت CART ساختار درخت، در حافظه کامپیوتر ذخیره می‌شود. حال برای ارزیابی آن داده‌های آزمون که تا به حال توسط درخت مشاهده نشده‌اند به آن اعمال می‌گردد و خطای آزمون محاسبه می‌گردد.

متغیرهای انتخاب شده: داده‌های شرکت-سال جمع‌آوری شده برای متغیر وابسته درصد تعدیل به الگوریتم درخت تصمیم داده شدند. ابتدا به درخت تصمیم اجازه می‌دهیم تا حد امکان رشد کند. در این درخت به ترتیب هر کدام از متغیرهای X_1 تا X_7 ، "مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی"، "عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری"، "عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی"، "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی"، "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی" و "کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" متغیرهای مستقل است. هر برگ درخت، نشان‌دهنده مقدار درصد تعدیل (نسبت تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات قطعی بر مالیات تشخیصی) است.

میزان اهمیت هر کدام از ۷ متغیر به صورت نمودار میله‌ای توسط الگوریتم درخت تصمیم برای پیش‌بینی درصد تعدیل در نمودار ۱، نشان داده شده است. در بین گره‌های درخت متغیرهایی وجود دارند که زائد هستند. اگر درخت

تصمیم هرس نشود سعی می‌کند از همه متغیرهای مستقل در کنار هم استفاده کند تا میزان متغیر وابسته را پیش‌بینی کند و این منجر به درختی بزرگ می‌شود. اهمیت هر کدام از متغیرها با به‌کارگیری سایر متغیرها در درخت نشان داده می‌شود. این مقادیر اهمیت با خطای پیش‌بینی MAE، ۸۲.۱۶ و ۱۷.۹۲ به ترتیب روی ۹۰٪ داده‌ها که به عنوان آموزش استفاده شدند و ۱۰٪ داده‌ها که به عنوان تست استفاده شدند، به دست آمده است.

در نمودار ۱، عوامل ایجادکننده اختلاف مالیاتی به ترتیب عبارتند از:

- ۱- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی،
- ۲- عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری،
- ۳- عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی،
- ۴- عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی،
- ۵- فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی،
- ۶- عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی،
- ۷- کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی.

بر اساس این نمودار، در مواردی که اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی باشد مالیات تشخیصی بیشترین تعدیل و در مواردی که اختلاف مزبور ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی باشد مالیات تشخیصی کمترین تعدیل را دارد.

حال اگر درخت تصمیم هرس شود و متغیرهای زائد و شاخه و برگ‌های اضافی آن حذف و برخی شاخه و برگ‌ها با هم تلفیق شوند. درخت تصمیم هرس شده مطابق شکل ۱، به دست می‌آید. این درخت کم‌پهناتر و کم‌عمق‌تر است و فاقد متغیرهای زائد است. مقدار خطای پیش‌بینی MAE، ۱۶.۰۵ و ۱۷.۸۴ به ترتیب روی ۹۰٪ داده‌ها که به عنوان آموزش استفاده شدند و ۱۰٪ داده‌ها که به عنوان تست استفاده شدند، به دست آمده است که نشان‌دهنده این است که در این درخت نیز می‌تواند مشابه درخت اول متغیر وابسته را پیش‌بینی نماید. حال اهمیت متغیرهای مستقل در نمودار ۲، نشان داده شده است. همان‌طور که از شکل مشخص است، اختلاف مالیاتی ناشی از "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد. همچنین، اختلاف مالیاتی ناشی از "کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد. ولی سایر متغیرها بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر دارد. علاوه بر این

می‌توان مشاهده کرد که به ترتیب متغیرهای X۶، X۵، X۱، X۲ و X۳ تأثیر بیشتری بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی دارند.

بر اساس نمودار ذکر شده، طرح اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از عواملی شامل عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی، فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی، مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی با احتمال بیشتری منجر به تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد. ضمن اینکه اختلاف مالیاتی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی با احتمال کمتری منجر به تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور کلی یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد که طرح اختلاف مالیاتی ناشی از "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی" و "کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد، ولی سایر متغیرها بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر دارد. بر این اساس طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از دو عامل فوق‌الذکر از سوی مؤدیان در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی موجب تعدیل مالیات تشخیصی نخواهد شد و اغلب باهدف اجتناب مالیاتی از سوی مؤدیان صورت می‌پذیرد. لذا ضروری است ضمن شناسایی موارد فوق نسبت به صدور رأی قطعی توسط مراجع دادرسی مالیاتی جهت تعیین تکلیف نهایی پرونده‌های مطروحه اقدام عاجل صورت پذیرد.

همچنین یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از متغیرهای "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی"، "مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی"، "عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری" و "عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی"، بیشتر از سایر متغیرها موجب تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

بر این اساس طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی" و "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی" از سوی مؤدیان در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی موجب تعدیل مالیات

تشخیصی می‌گردد. بنابراین به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن توصیه می‌گردد اداره امور مالیاتی در ابتدا تحقیقات و بررسی‌های لازم را انجام و در صورتی که امکان استخراج قرائن مالیاتی از دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی وجود نداشته باشد، با مراجعه به محل کار یا تولید و عنداللزوم به اشخاص ثالث و انجام تحقیقات کافی قرینه یا قرائن مناسب را مشخص و آنگاه با توجه به وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی قرینه یا قرائن و رقم آن‌ها را با توجه کافی در تشخیص مالیات اعمال و حتی‌الامکان از تشخیص مالیات به‌صورت علی‌الراس خودداری نماید. در این راستا باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

ضمناً یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از "مغایرت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی" در نظام دادرسی مالیاتی از سوی مؤدیان نیز تا حدودی می‌تواند موجب تعدیل مالیات تشخیصی می‌گردد. اختلاف‌های مالیاتی ناشی از مغایرت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی به ترتیب ناشی از شناسایی اقلامی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره برداری به مؤسسات غیرمجاز توسط واحدهای اقتصادی می‌باشد که علیرغم اینکه وفق استانداردهای حسابداری مجاز شمرده شده لیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده و به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن می‌بایست تعدیلات لازم از این بابت در قوانین و مقررات مالیاتی صورت پذیرد.

با توجه به اینکه هزینه‌های غیرقابل قبول موضوع ماده ۱۴۸ مانند استهلاک جذب نشده، حقوق جذب نشده، سایر هزینه‌های سرباز جذب نشده و مواردی این چنینی، که ناشی از پیچیدگی مقررات مربوطه است و بستری جهت اتخاذ تفاسیر گوناگون را به وجود می‌آورد لذا به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از برداشت‌های متفاوت از هزینه‌های

منابع

- قابل قبول مالیاتی پیشنهاد می‌گردد؛ مسائل روز مرتبط با انواع واحدهای اقتصادی به‌ویژه در خصوص مفاد ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی و تعدیلات دوره‌ای از این بابت صورت پذیرد. ضمناً در خصوص ارتباط هزینه‌ها با کسب درآمد در سال مورد رسیدگی، متن ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم تا حدودی با ابهام مواجه است که در این باره نیز پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی از ظرفیت‌های موجود در قانون مالیاتی و استفاده از اختیارات رئیس کل سازمان با همکاری شورای عالی مالیاتی اقدام به صدور بخشنامه در ارتباط با دسته‌بندی موارد مشابه و پرتکرار در شرکت‌ها و ارائه اظهارنظر صریح و ایجاد وحدت رویه نماید.
- به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی و تنظیم گزارش‌های مالیاتی پیشنهاد می‌گردد؛ هم‌اندیشی‌ها و کارگاه‌های آموزشی برای حسابرسان و مؤدیان مالیاتی در خصوص چگونگی تنظیم گزارش‌های مالیاتی و آشنایی با قانون مالیات‌ها و همچنین ابلاغ و تفسیر بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مرتبط و آشنایی هر چه بیشتر آنها با استانداردهای حسابداری و حسابرسی به‌طور منظم برگزار گردد.
- به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از کتمان درآمد پیشنهاد می‌گردد؛ نظام جامع مالیاتی به نحوی پیاده‌سازی گردد که کلیه گردش اطلاعات و معاملات در جامعه در چرخه سیستم مالیاتی قرار گرفته و این اطمینان در جامعه و مؤدیان به وجود بیاید تا امکان کتمان درآمد وجود نداشته باشد.
- در صورتی که نتایج این پژوهش مورد توجه مدیران و حسابداران واحدهای اقتصادی از یکسو و مقامات، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و حسابرسان مالیاتی از سوی دیگر قرار گیرد؛ می‌توان انتظار داشت اختلاف‌های مطروحه در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی کاهش یابد و بدهی‌ها و درآمدهای مالیاتی به نحو صحیح شناسایی، مطالبه و وصول گردد.
- با توجه به نتایج پژوهش و سؤالات مطرح شده در فرآیند آن، جهت پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
- ۱- شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی ایران برحسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی،
 - ۲- تحلیل عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.
- باقری، مصطفی؛ توسلی نائینی، منوچهر و دالمن پور، محمد. (۱۳۹۸). تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷(۴۴)، ۴۷-۶۹.
 - برزگری، محمدرضا و طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۶-۳۱.
 - پروان، عباسعلی. (۱۳۹۳). جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)*، ۲۲(۲۳).
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۴)، ۶۱-۷۸.
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۴(۱۲)، ۸۹-۱۱۰.
 - پورزمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۹-۲۶.
 - دارابی، رؤیا و برزگر، سعید. (۱۳۹۷). تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۱(۹)، ۵۵-۶۸.
 - رحیمی، علیرضا و فروغی، عارف. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۲(۱۱).
 - رستمی، ولی و نوروزی، عزیز اله. (۱۳۹۸). بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی. *حقوق اداری*، ۹(۱۸)، ۵۵-۷۹.
 - شباهنگ، رضا. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری*. چاپ هفتم، تهران: سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.
 - شمس‌زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. *پژوهشنامه*

- مالیات، ۱۶(۲)، ۱۰۷-۱۳۶.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰). علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳(۱۱)، ۱۵۴-۱۳۳.
 - طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی، فرزین و علی احمدی، سعید. (۱۳۹۸). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۳۴۱-۳۰۹.
 - طجزلو، رضا و مردای، رامین. (۱۳۹۹). اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی. *پژوهشنامه حقوق اسلامی*، ۲۱(۵۱)، ۲۴۲-۲۳۳.
 - کرباسی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن. (۱۳۹۲). رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵(۲۰)، ۲۳۶-۲۰۳.
 - ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۶۴-۵۱.
- ۵۱-۶۴.
- منصوریان، ناصر علی و چشم‌پیام، بهرام. (۱۳۹۲). تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۹).
 - موسوی، سیدیحیی و ابراهیمی کرهرودی، احمد. (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶(۳۷).
 - نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۵(۴۰)، ۵۵-۳۳.
 - نیک‌اندیش، مسعود؛ مرادی، محمدعلی و پایان، علی. (۱۳۹۹). تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی). *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۲)، ۱۱۴-۹۷.
 - یآوری، اسداله و ادریسیان، حامد. (۱۳۹۷). راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیات. *دانشنامه حقوق اقتصادی*، ۲۵(۱۳)، ۲۶-۱.
- Alabede, J., Zaimah, O., Zainol, A. & Mdidris, K. (2011). Determinants of Tax Compliance Behavior: A Proposed Model for Nigeria. *International Research Journal of Finance and Economics*, (78).
 - Bagheri, M., Tavassoli Naeini, M. & Dalmanpour, M. (2020). A Reflection on the Tax (Administrative-Judicial) System of Iran and United States. *Journal of Tax Research*, (44)27, 47-69 (In Persian).
 - Balakrishnan, K., Blouin, L. & Guay, R. (2011). Does Tax Aggressiveness Reduce. *Financial Reporting Transparency*.
 - Barzegari, M.R. & Talibonia, Q. (2013). Identify and Investigate the Causes of the Difference between the Declared Profit Tax and the Final Profit Tax of Non-Governmental Legal Entities. *Journal of Tax Research*, (18)21, 31-56 (In Persian).
 - Darabi, R. & Barzegar, S. (2019). The Effect of Tax Avoidance on the Relationship Between Government Ownership and Corporate Financial Constraints. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (9)1, 55-68 (In Persian).
 - Gaaya, S., Lakhali, N. & Lakhali, F. (2017). Does Family Ownership Reduce Corporate Tax Avoidance? The Moderating Effect of Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, (32)7, 731-744.
 - Hu, N.J. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 461-472.
 - Karbasi Yazdi, H. & Rasekh Saleh, S. (2013). Relationship between the Difference between Accounting Profit and Tax Source Profit with Profit Growth and Stability. *Financial Accounting and Auditing Research*, (20)5, 203-236 (In Persian).
 - Malekian, E. & Farzad, S. (2017). The Effect of Tax Audit on the Relationship between Declarative, Diagnostic and Deterministic Taxes. *Financial Accounting and Auditing Research*, (33)9, 51-64 (In Persian).
 - Mansoorian, N.A. & Cheshmeh

- Payam, B. (2013). Legal-Comparative Analysis of Iranian Tax Authorities. *Journal of Tax Research*, (19)21 (In Persian).
- Morse, G. & Williams, D. (2000). *Devises: Principles of Tax Law*. London: Sweet & Maxwell.
 - Mousavi, S.Y. & Ebrahimi Karhroudi, A. (2017). A Study of the Problems and Challenges of the Iranian Tax Procedure System. *Journal of Tax Research*, (37)26 (In Persian).
 - Nikandish, M. & Makhmalbaf, A. (2014). Analysis of Empirical Research in the Field of Value Added Tax System Auditing. *Journal of Management and Accounting Research*, (40)5, 33-55 (In Persian).
 - Nikandish, M., Moradi, M.A. & Payan, A. (2020). The Effect of the Type of Activity of Legal Entities on the Difference between the Declared Tax and the Definitive Tax (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)6, 97-114 (In Persian).
 - Parwan, A.A. (2014). Substantial Appeal in Iran's Taxation Proceedings System. *Journal of Tax Research (Scientific Journal)*, (23)22 (In Persian).
 - Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2012). Investigating the Impact of Company Characteristics, Institutions, and Institutions on the Balance of Taxes and Acceptance Accepted in the Class of Securities. *Journal of Tax Research*, (14)20, 61-78 (In Persian).
 - Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2013). Identify and Explain the Factors Affecting Tax Management. *Scientific Journal of Accounting Knowledge*, (12)4, 89-110 (In Persian).
 - Pourzamani, Z. & Shamsi, A. (2009). Investigate the Reasons for the Discrepancy between the Taxable Income of Corporate Income and the Taxable Income of Diagnostic units by Tax Units. *Journal of Tax Research*, (5)17, 9-26 (In Persian).
 - Rahimi, A. & A .Foroughi.(2020). Investigating the Impact of Tax Avoidance on Investment Efficiency, *Journal of Accounting Knowledge/ Vol. 11/ No. 2/ Summer 2020/Ser.41*. (In Persian).
 - Rahimi, A. & Foroughi, A. (2020). Investigating the Effect of Tax Avoidance on Investment Efficiency. *Scientific Journal of Accounting Knowledge*, (11)2 (In Persian).
 - Rostami, V. & Nowruz, A. (2019). Legal Contexts for Combating Tax Corruption. *Administrative Law*, (18) 9, 55-79 (In Persian).
 - Shabahang, R. (2008). *Accounting theory*. Seventh Edition, Tehran: Auditing Organization, Accounting and Auditing Research Center (In Persian).
 - Shamszadeh, B. & Dhokuri, W. (2008). Identify the Causes of the Difference between the Declared Taxable Profit and the Definitive Taxable Profit of Legal Entities. *Journal of Tax Research*, (2)16, 106-136 (In Persian).
 - Suk, I. & Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance?. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3065250> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3065250>
 - Taefeh, S., Dastdir, M., Rezaei, F. & Ali Ahmadi, S. (2019). Ranking of Factors Affecting Corporate Tax Avoidance. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, (7)4, 309-341.
 - Tajarloo, R. & Mardai, R. (2020). Principles of Tax Proceedings in the Legal System of Iran and the United Kingdom with a Look at the Teachings of Jurisprudence. *Journal of Islamic Law*, (51)21, 223-242 (In Persian).
 - Talibonia, G. & Movasagh, R. (2011). The Main Reasons for the Difference between the Declared Profit and the Taxable Profit of Legal Entities. *Financial Accounting and Auditing Research*, (11)3,133-154 (In Persian).
 - Taxation and Tariff committee, Ministry of Finance, the Republic of China. (2004). *Guide to ROC taxes*. China: Ministry of Finance.
 - Yavari, A. & Idrisian, H. (2018).

Solutions for Reducing the Time of
Tax Litigation. *Encyclopedia of*

Economic Law, (13)25, 1-26 (In
Persian).