

Evaluation of Tax Effects Changes in Profit Ratio of Taxpayers Activities (Intacode) With an Emphasis on Tax Avoidance

Saeed HajSadeghi¹

Detailed abstract

1. Introduction:

Taxes are the main source of government expenditure. Additionally, the government plays an essential role in economic development by collecting and directing taxes for investment in infrastructures. In this case, the government is counting on tax revenue sources for financing its important economic plans in a comprehensive and complete manner, tax avoidance leads to the reduction of these resources and limits the achievement of major goals. On the other hand, the issue of tax avoidance has always been raised as a crucial challenge. On the one hand, taxpayers argue that as long as there are no rules to be broken, there is nothing wrong with doing tax planning that can reduce tax liability. However, on the other hand, the tax authorities believe that although the laws have not been violated, there is an essential element in tax avoidance, namely tax benefits. According to this article, tax authorities consider tax avoidance as an offense (Huda, 2016:2).

2. Methodology:

This research is correlational, quasi-experimental and post-event, and is in the field of accounting proof research. This research could be categorize as an applied research, as it can be used in the process of use of information, it is considered to be applied research in terms. According to the proposed theoretical foundations, research hypotheses are formulated as follows:
The first hypothesis: the ratio of the profit of the secondary activity (Intacode) has a positive and significant effect on the avoidance of paying taxes.

1. Corresponding Author, PhD of Accounting and University Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Islamic Azad University, Tehran South Branch, Iran. saeedhajsadeghi@chmail.ir

The second hypothesis: changes in the activity profit ratio (Intacode) have a positive and significant effect on tax avoidance.

The statistical population of this research consists of taxpayers who have submitted their tax returns by the due date using the selected screening method, specifically for the years 1400 and 1401. These taxpayers have also utilized the facility of Note 100 of G.M. (Direct Tax Law), which states that business owners whose total annual sales are up to 100 times the tax exemption amount, are exempt from registering a tax return.

In addition, in the selection of the statistical sample, the following conditions are also considered

- Availability of taxpayer data.
- The financial year for this group of taxpayers ends on March 20, and their tax return is prepared annually.
- The relevant taxpayers have changed their Intacode in the desired returns.

After removing the taxpayers without the above conditions, the number of 950 taxpayers in the tax affairs of Tehran remained as a sample.

3. Research Findings:

In order to check the hypotheses of the research and answer the questions, the following model has been used:

TAXAV: tax avoidance; OAPR: primary activity profit ratio (primary Intacode ratio); NAPR: secondary activity profit ratio (secondary Intacode ratio) Δ O, NAPR: changes in activity profit ratio; SALE: the sales amount and BD is the bank deposits of the tax payer.

4. Conclusion:

Tax tricks and strategies, whether aimed at short-term opportunistic goals or long-term tax reduction, increase tax avoidance. The goal of some taxpayers is to gain personal benefit and reduce their tax liability. To achieve this, they manipulate job-related coefficients for personal purposes, which is incompatible with the objective of maximizing taxable profit.

The first hypothesis of the research states that the coefficient of the secondary Intacode has a greater effect on tax avoidance. Taxpayers were less likely to engage in tax avoidance before the reforms related to changes in the Intacode. Additionally, taxpayers are now more confident that bank accounts and transactions are being monitored, reducing the possibility of concealing income compared to previous years. Therefore, they are more involved in tax avoidance activities.

According to the second hypothesis of the research, changes in the Intacode have a significant effect on tax avoidance. This means that such changes lead to an increase in tax avoidance and a decrease in tax payments. When taxpayers are just starting their operations and are at the beginning of their activities, they engage more in actions to reduce the tax rate. This behavior impacts not only the current tax but also future years' taxes and the performance of tax auditors.

Key Words: Tax Avoidance, Activity Profit Ratio, Intacode

بررسی آثار مالیاتی تغییرات نسبت سود فعالیت مؤدیان مالیاتی (اینتاکد) با تأکید بر اجتناب مالیاتی

سعید حاج صادقی^۱

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی انگیزه تغییرات نسبت سود فعالیت مؤدیان حقیقی مالیاتی (اینتاکد) در اداره کل امور مالیاتی شهر تهران می‌پردازد. مؤدیان حقیقی مالیاتی برای ارائه تصویری صحیح‌تر از فعالیت تجاری و حفظ موقعیت و منافع شخصی ممکن است به دنبال تغییر کاهشی نسبت سود فعالیت و فعالیت‌های اجتناب مالیاتی باشند. همچنین اهمیت ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان دارای تغییرات نسبت سود فعالیت به منظور تدوین طرح مؤثر بر کاهش اجتناب مالیاتی در سیستم مالیاتی کشور باید مورد توجه قرار گیرد. به همین منظور داده‌های مربوط به ۹۵۰ مؤدی شخص حقیقی دارای اظهارنامه تبصره ۱۰۰ در امور مالیاتی شهر تهران برای دوره زمانی از سال ۱۴۰۰ تا ۱۴۰۱ استخراج گردیده و از الگوی رگرسیونی داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. در این پژوهش برای تعیین نمونه آماری از روش غربالگری استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، تغییرات نسبت سود فعالیت که با انگیزه کاهشی صورت می‌گیرد و همچنین نسبت سود فعالیت ثانویه انتخاب شده از سوی مؤدیان با اجتناب مالیاتی ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، نسبت سود فعالیت، اینتاکد

تاریخ دریافت همایش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۸، تاریخ دریافت فصلنامه: ۱۴۰۲/۱۲/۶، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۲

۱. دکتری حسابداری و مدرس دانشگاه، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، ایران، (نویسنده مسئول).

مقدمه

مالیات عمده‌ترین منبع تأمین‌کننده مخارج دولت است علاوه بر آن دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، نقشی زیربنایی را در توسعه اقتصادی ایفاء می‌نماید. در این حالت که دولت به منبع مهم درآمدهای مالیاتی چشم دوخته تا بتواند طرح‌های عظیم اقتصادی خود را به نحو جامع و کامل اجرا کند، اجتناب مالیاتی منجر به کاهش این منابع و ایجاد محدودیت در دستیابی به اهداف کلان می‌گردد. از سوی دیگر موضوع اجتناب از مالیات همیشه به‌عنوان یک موضوع مهم مطرح گردیده است. از یک طرف، مالیات‌دهندگان استدلال می‌کنند که تا زمانی که قوانینی وجود نداشته باشد که نقض شود، انجام برنامه‌ریزی مالیاتی که می‌تواند تعهدات مالیاتی را کاهش دهد اشکالی ندارد. باین‌حال، از طرف دیگر، مقامات مالیاتی معتقدند که اگرچه قوانین نقض نشده است، اما یک ماده اساسی در اجتناب مالیاتی وجود دارد، یعنی مزایای مالیاتی. بر اساس این ماده، مقامات مالیاتی اجتناب مالیاتی را تخلف می‌دانند (Huda, 2016: 2). یکی از منابع لازم و اساسی برای یک دولت به‌منظور رسیدن به اهداف کلان استفاده از درآمدهای مالیاتی است. باوجوداین برخی از مؤدیان مالیاتی از پرداخت مالیات به میزان واقعی چه از راه قانونی و چه غیرقانونی خودداری می‌نمایند؛ که این امر تأثیر اساسی بر روی درآمدهای مالیاتی دولت خواهد داشت. در این خصوص دولت و مقامات مالیاتی مجبور به تحمل هزینه‌های کشف و جلوگیری از اجتناب مالیاتی می‌شوند از این‌رو همواره پیدا کردن راه‌ها و شیوه‌هایی که بتواند اجتناب مالیاتی را شناسایی و کشف نماید مسئله‌ای مهم و چالش‌برانگیز بوده است. (Leonas, 2015: 8) اجتناب مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو متناسب توزیع نگردد و انباشت ثروت در دست گروه‌های خاص قرار گرفته و نه تنها زمینه تقویت قدرت سیاسی برخی گروه‌ها را فراهم آورد، بلکه باعث ایجاد شکاف طبقاتی شده و این امر موجب افزایش تنش سیاسی و اجتماعی در جامعه گردد از راه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی و تأمین مالیات موردنظر دولت در سال‌های اخیر استفاده از پارامترهای حساب‌های بانکی مؤدیان مالیاتی می‌باشد (Kim, 2019: 3).

در گذشته هدف از وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت‌ها بوده است، اما به‌تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به‌عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی گردید. مالیات یکی از متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن‌هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم، بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می‌گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت‌ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می‌شود (Pourzamani, 2009: 17). به همین دلیل موضوع مالیات از دیرباز موردتوجه صاحب‌نظران علم اقتصاد و مالیه عمومی قرار گرفته و قوانین مالیاتی نیز سیر تکاملی خود را طی نموده است.

مفهوم اجتناب از مالیات، توجه آکادمیکی زیادی را به سوی خود جلب نموده است. سطح اجتناب از مالیات به واسطه مشخصه‌های مالی، کنترل و نظارت، ساختار مالکیتی و ذینفعان خارجی از جمله اتحادیه‌های کارگری و بازرسان مستقل، تحت تأثیر قرار می‌گیرد. تکیه افراد بر اجتناب از مالیات یا تمهیدات دیگر برای افزایش وجوه نقد، به هزینه نسبی هر روش بستگی دارد. اجتناب از مالیات ابزاری کم‌هزینه در جهت ایجاد وجوه نقدی داخلی است. شرایط نامطلوب اقتصادی و هزینه بالای سرمایه‌گذاری سبب می‌گردد تا موجب افزایش وجوه نقد داخلی گردد (Henry et al., 2016: 14).

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مؤدیان برای رهایی از مالیات، روش‌های متفاوتی را در پیش می‌گیرند و بدین منظور به روش‌های گوناگون سعی در کاهش سود قبل از کسر مالیات به منظور کاهش مالیات پرداختی دارند. به این جهت سعی در برجسته کردن ارقام و اعداد و ضرایب کاهنده سود حسابداری دارند. از جمله این روش‌ها کاربرد نادرست یا افراط و تفریط در استفاده از ضرایب سودآوری مرتبط با فعالیت در اظهارنامه مالیاتی و یا سامانه‌های سازمان امور مالیاتی است به طوری که این روش‌ها مغایر با قانون مالیات مستقیم نباشد (اجتناب مالیاتی) را می‌توان نام برد. از ابعاد و ریشه‌های اجتناب مالیاتی می‌توان تغییرات در ضریب سودآوری و انتخاب نسبت سود فعالیت پایین‌تر را نام برد که برخی از مؤدیان جهت کاهش مالیات پرداختنی به دولت در فعالیت اقتصادی به آن متوسل می‌شوند.

ضرایب مرتبط با نسبت سود فعالیت (این‌تا‌کد)، جز اساسی و لاینفک فرآیندهایی می‌باشد که منتج به تشخیص مالیات می‌گردد. افراد برای بهره‌برداری از عواید حاصل از تغییرات نسبت سود فعالیت خود درآمدهای حاصله را به سیستم بانکی، پایانه‌های فروشگاهی تزریق می‌کنند و با مجموعه‌ای از روش‌ها سعی در پنهان کردن منشأ واقعی آن‌ها نموده و نهایتاً مالیات فعالیت خود را با نرخ کمتر و یا نرخ صفر پرداخت می‌نمایند. علی‌رغم ظاهری ساده باید توجه داشت که امکان شناسایی تغییرات نسبت سود فعالیت در سطح کشور با توجه به حجم بالای مؤدیان حقیقی و همچنین راستی‌آزمایی با یک روش ساده و سراسر وجود ندارد؛ زیرا جستجو مؤدیان در شبکه مالیاتی و تطبیق آن با مصادیق اجتناب مالیاتی که منجر به کاهش مالیات پرداختی گردیده، توسط نیروی انسانی غیرممکن و با مشکلات عدیده‌ای روبرو می‌باشد. خاصه آن‌که متخلفان از مشاوره متخصصان مختلف از جمله آی‌تی، بانکداری، حسابداری و حقوق به منظور اجتناب مالیاتی بهره می‌برند.

اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی یک نوع سوءاستفاده رسمی از قوانین مالیاتی و یا یافتن راه‌های گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی یا تلاش در جهت یافتن راه‌های قانونی به منظور کاهش میزان مالیات پرداختی مرتبط می‌باشد. اجتناب مالیاتی بیانگر یک استراتژی مستمر و پایدار در زمینه برنامه‌ریزی مالی استراتژیک است که دربرگیرنده فعالیت‌های کاملاً قانونی است که از آن جمله می‌توان به هدایت منابع واحد تجاری در جهت فعالیت‌های معاف از مالیات از جمله سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت، مطرح کردن معاملات و رویدادها در یک محدوده زمانی معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی و استفاده از روش‌های حسابداری که صرفه‌جویی مالیاتی (سپر مالیاتی) بیشتری ایجاد می‌کنند، اشاره نمود (Frank et al., 2009: 34).

مفهوم تغییرات نسبت سود فعالیت (اینتاكد)

سازمان امور مالیاتی به منظور افزایش دقت در طبقه‌بندی فعالیت کسب‌وکارها و مشاغل و تسهیل در روند تشخیص مالیات، به هر فعالیت اقتصادی یک کد مالیاتی ویژه اختصاص می‌دهد که اینتاكد نامیده می‌شود. اینتاكد به گونه‌ای عمل می‌کند تا شما با داشتن این کد ویژه مالیاتی، تعریف دقیق و منحصر به فردی نسبت به نوع فعالیت و ضریب سودآوری کسب‌وکار خود به سازمان امور مالیاتی ارائه دهید.

از این رو با توجه به چالش‌های بیان شده در تحقیق حاضر سعی می‌شود به بررسی آثار مالیاتی ناشی از تغییرات نسبت سود فعالیت (اینتاكد) مؤدیان اشخاص حقیقی بر مالیات پرداخته می‌شود. سپس با استفاده رگرسیون داده ترکیبی به بررسی اثرات آن پرداخته شد. در انتها بر اساس نتایج به دست آمده پیشنهادها و توصیه‌هایی برای برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری در این حوزه ارائه می‌شود بنابراین سؤالات این پژوهش عبارت است از:

آیا تغییرات نسبت سود فعالیت مؤدیان (اینتاكد) بر اجتناب مالیاتی اثر دارد؟

آیا نسبت سود فعالیت (اینتاكد) ثانویه مؤدیان بر اجتناب مالیاتی اثر دارد؟

در ادامه به مرور مطالعات صورت گرفته در حوزه مورد نظر این پژوهش یعنی نسبت سود فعالیت (اینتاكد) و اجتناب مالیاتی پرداخته شده که با توجه به محدود بودن مطالعات حوزه نسبت سود فعالیت (اینتاكد) برای روشن مطلب بخشی از مطالعات پیشین به اجتناب مالیاتی تعلق دارد.

سن و همکاران در تحقیقی به بررسی روابط مشتری و تأمین‌کنندگان بر اجتناب از پرداخت مالیات پرداختند. آن‌ها در پاسخ به این سؤال که آیا شرکت‌ها در روابط نزدیک مشتری و تأمین‌کننده قادر به شناسایی و اجرای استراتژی‌های اجتناب مالیاتی هستند به این نتیجه رسیدند که هر دو مشتری اصلی و تأمین‌کنندگان وابسته به

آن‌ها، از مالیات‌های بیشتر نسبت به سایر بنگاه‌ها اجتناب می‌کنند (Cen et al., 2017: 220).

بدرت چر به بررسی تأثیر جدایی ساختار مالکیت و کنترل بر اجتناب مالیاتی پرداختند. آن‌ها با تکیه بر تئوری نمایندگی (۱۹۸۳) و با تمرکز در میزان ریسک‌پذیری مدیریت به این نتیجه رسیدند که بین میزان اجتناب از پرداخت مالیات و ساختار مالکیت و کنترل شرکت رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد (Badertscher, 2013: 807).

تالیتا و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر مدیریت سود بر اجتناب مالیاتی با ارتباطات سیاسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده پرداختند نتایج نشان می‌دهد که مدیریت سود بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد و ارتباطات سیاسی تأثیر مدیریت سود را بر اجتناب مالیاتی تقویت می‌کند (Thalita et al., 2022: 62).

خوان پدرو در پژوهشی با عنوان مشوق‌های گزارشگری مالی، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های کوچک و متوسط به بررسی مدیریت سود و تهاجم مالیاتی در پرداختند. نتایج بیانگر آن است که بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد و در سایر مورد ارتباطی مشاهده نگردید (Juan, 2021: 26).

خدمای پور و بزرابی به بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر اجتناب از پرداخت مالیات پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین شاخص هزینه ورود و اجتناب از پرداخت مالیات رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد؛ اما در خصوص رابطه شاخص هرفیندال و اجتناب از پرداخت مالیات نتایج معناداری یافت نشد (Khodamipour, 2014: 75).

صفری گرابلی و عابدی به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت و مطالعه اثر تعدیل‌کنندگی شفافیت اطلاعاتی پرداختند. یافته‌های به‌دست‌آمده حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی، سبب کاهش ارزش شرکت می‌گردد، علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که شفافیت اطلاعاتی اثر منفی اجتناب مالیاتی بر ارزش شرکت را تعدیل می‌کند (Graili et al., 2015: 31).

غلامی کیان و همکاران به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و قدرت پیش‌بینی سود پرداختند؛ نتایج پژوهش نشان داد که اجتناب مالیاتی، قدرت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد به‌یگان دیگر، اگرچه اجتناب مالیاتی منجر به افزایش جریان‌های نقدی آینده گردیده اما ممکن است به دلیل عدم قطعیت و تحقق آن از قدرت پیش‌بینی سود بکاهد (Kian et al., 2017: 33).

دستگیر و همکاران پژوهشی در جهت رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی انجام داده‌اند. نتایج تحقیق نشان داد ابعاد تأیید شده و رتبه‌بندی آن‌ها به شرح زیر است: عوامل تجاری، عوامل راهبری شرکتی، عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به گزارش‌های مالی، عوامل مربوط به صنعت، ویژگی‌های عمومی، عوامل مربوط به بازار سرمایه و عوامل اجتماعی (Dastgir et al., 2020: 341).

جلیلی و همکاران پژوهشی در رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیل‌گری ویژگی‌های کمیته حسابرسی انجام داده‌اند. یافته‌های پژوهش، حاکی از آن است که مطابق با پیش‌بینی نظریه

نماینده‌گی بین بیش اطمینانی مدیران و اجتناب مالیاتی شرکت، رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌های دارای مدیران بیش اطمینان، از اجتناب مالیاتی بیشتری برخوردار هستند. همچنین، نتایج نشان داد ویژگی‌های کمیته حسابرسی، رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و اجتناب مالیاتی شرکت را تضعیف می‌کند (Jalili et al., 2023: 45).

یادگاری و همکاران به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی می‌پردازد. یافته‌های پژوهش، حاکی از آن است مدیریت سود بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد، یعنی افزایش مدیریت سود، افزایش اجتناب مالیاتی به دنبال دارد؛ علاوه بر این، نتایج بیانگر این است که ارتباطات سیاسی رابطه بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی را تقویت می‌کند (Yadgari et al., 2023: 701).

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از نوع همبستگی، شبه تجربی و پس‌رویدادی بوده و در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری قرار می‌گیرد و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد لذا از لحاظ ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی محسوب می‌گردد. با توجه به مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: نسبت سود فعالیت (اینتاكد) ثانویه بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر مثبت و معناداری دارد.
فرضیه دوم: تغییرات نسبت سود فعالیت (اینتاكد) تأثیر مثبت و معناداری بر اجتناب از پرداخت مالیات دارد.
جامعه آماری این پژوهش مؤدیانی هستند که با استفاده از روش غربالگری انتخاب شده و همچنین در عملکرد سال ۱۴۰۰ و سال ۱۴۰۱ اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر ارائه داده‌اند و از تسهیلات فرم تبصره ۱۰۰ ق.م.م (قانون مالیاتی مستقیم که مطابق با آن صاحبان مشاغل، در صورتی که مجموع فروش سالیانه آن‌ها تا سقف ۱۰۰ برابر معافیت مالیاتی باشد، از ثبت نام اظهارنامه مالیاتی معاف می‌باشند.) نیز استفاده نموده‌اند.
علاوه بر این در انتخاب نمونه آماری شرایط زیر نیز در نظر گرفته شده است:

- در دسترس بودن داده‌های مؤدیان.
- پایان سال مالی این گروه مؤدیان ۲۹ اسفند بوده و اظهارنامه مالیاتی آن به صورت سالانه تهیه شده باشد.
- مؤدیان مربوطه در بازه مورد نظر نسبت به تغییر اینتاكد خود اقدام نموده باشند.

پس از حذف مؤدیان فاقد شرایط فوق، تعداد ۹۵۰ مؤدی در امور مالیاتی شهر تهران به عنوان نمونه باقی مانده

است.

تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

به‌منظور بررسی فرضیات پژوهش از الگوی زیر استفاده شده است.

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 OAPR_{it} + \beta_2 NAPR_{it} + \beta_3 \Delta O, NAPR_{it} + \beta_4 SALE_{it} + \beta_5 BD_{it} + \epsilon_{it}$$

در الگوی مذکور:

TAXAV اجتناب مالیاتی؛ OAPR نسبت سود فعالیت اولیه (ضریب اینتاكد اولیه)؛ NAPR نسبت سود فعالیت تغییر یافته (ضریب اینتاكد ثانویه) $\Delta O, NAPR$ تغییرات نسبت سود فعالیت؛ SALE میزان فروش و BD واریزی‌های بانکی مؤدی مالیاتی می‌باشد.

در الگوی فوق سه نوع متغیر وابسته، مستقل و کنترلی وجود دارد که در ادامه به توضیح آن‌ها می‌پردازیم.

متغیر وابسته

اجتناب مالیاتی (TAXAV): برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از شکاف مالیاتی استفاده شده است و اجتناب مالیاتی برابر با تفاوت بین مالیات ابرازی بر اساس ضریب اینتاكد اولیه و مالیاتی تشخیصی توسط سیستم بر اساس ضریب اینتاكد ثانویه است.

متغیرهای مستقل

ضریب اینتاكد ثانویه (NAPR): این متغیر در بردارنده نسبت سود فعالیت جدید تعیین شده توسط مؤدی است. تغییرات ضریب اینتاكد ($\Delta O, NAPR$): این متغیر اختلاف بین ضریب اینتاكد اولیه و ثانویه می‌باشد.

متغیرهای کنترلی

فروش (SALE): این متغیر درآمدی ابراز مؤدی در هنگام ارائه اظهارنامه مالیاتی می‌باشد. واریزی بانکی (BD): این متغیر گردش حساب بانکی اعلام شده به سازمان امور مالیاتی می‌باشد. ضریب اینتاكد اولیه (OAPR): این متغیر در بردارنده نسبت سود فعالیت تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کل کشور است.

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، داده‌ها ابتدا در نرم‌افزار صفحه گسترده (Excel) جمع‌آوری و جهت تجزیه و تحلیل ورودی داده‌ها به نرم‌افزار EViews 12.0 داده شده است. در جدول زیر برخی از آمار توصیفی حاصل از تجزیه تحلیل آورده شده است. آمار توصیفی این متغیرها شامل، میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر مشاهدات ارائه شده است.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	علامت اختصاری	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
اجتناب مالیاتی	Taxav	۰.۰۳۴	۰.۰۱۱	۰.۹۵۳	۰.۰۰۰	۰.۰۸۸
ضریب اینتاکد اولیه	OAPR	۰.۱۸۸	۰.۱۵۰	۰.۶۰۰	۰.۰۱۵	۰.۱۲۸
ضریب اینتاکد ثانویه	NAPR	۰.۰۳۱۴	۰.۰۳۰۰	۰.۳۵	۰.۰۰۴	۰.۰۲۱
فروش	SALE	۴.۵۷۲	۲.۶۲۳	۷.۲۳۸	۱.۵۲۸	۹.۵۶۶
واریزی بانک	BD	۴.۷۷۰	۲.۷۲۰	۱.۳۲۰	۲.۲۴۳	۹.۲۳۲
تغییرات اینتاکد	$\Delta O, NAPR$	۰.۱۵۷	۰.۱۱۶	۰.۵۶۴	۰.۰۰۴	۰.۱۲۷

منبع: محاسبات تحقیق

با توجه به ساختار ترکیبی داده‌ها، برای بررسی ترکیب‌پذیری از آزمون چاو^۱ و برای بررسی وجود اثر ثابت از آزمون هاسمن^۲ استفاده شده است. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در جدول (۲) سطح معناداری آزمون چاو زیر ۵ درصد است. لذا از آزمون هاسمن برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی استفاده شده است؛ بر اساس مندرجات جدول زیر سطح معناداری آزمون هاسمن بالای ۵ درصد است و نشان می‌دهد که برای برآورد مدل باید از روش اثرات تصادفی استفاده شود.

جدول (۲) - نتایج آزمون‌های تشخیصی

نوع آزمون	مقدار آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون چاو	۳.۴۹۷	۱۰۸.۴۲۳	۰.۰۰۰	روش داده‌های پنل
آزمون هاسمن	۱۴.۶۹۹	۱۳	۰.۳۲۶	اثرات تصادفی

منبع: محاسبات تحقیق

در فرضیه‌های تحقیق به این موضوع پرداخته شده است که آیا نسبت سود فعالیت ثانویه و تغییرات نسبت سود فعالیت (اینتا کد) توسط مؤدیان در طی دوره‌های تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی بر روی اجتناب مالیاتی تأثیر می‌گذارد یا خیر؟

1. Chave Test

2. Hasman Test

همان‌طور که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌شود، آماره F به‌دست‌آمده از مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است، بنابراین کل مدل از لحاظ آماری معنادار است. آماره دوربین واتسون ۱/۶۹ می‌باشد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص رگرسیون می‌باشد. علاوه بر این برای بررسی هم خطی از عامل تورم واریانس استفاده شده است، همچنان که در جدول (۳) مشاهده می‌شود کلیه عوامل تورم واریانس (VIF) کمتر از ۲ می‌باشد، این امر بیانگر عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی تحقیق می‌باشد.

نتایج حاصل از برازش مدل تحقیق نشان می‌دهد که نسبت سود فعالیت ثانویه در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثر مثبت و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد. در نتیجه نتایج به‌دست‌آمده فرضیه اول تحقیق تأیید می‌گردد.

همچنین یافته‌ها بیانگر آن است که تغییرات نسبت سود فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای اثر مثبت و معناداری بر اجتناب مالیاتی است که به‌منزله تأیید فرضیه دوم می‌باشد. این نتیجه به این معناست که هرچه ضریب اینتا کد اولیه مؤدیان بالاتر باشد، مؤدیان سعی در کاهش و تغییرات این ضریب می‌نمایند و به فعالیت‌های اجتناب از مالیات بیشتری دست خواهند زد.

جدول (۳) - نتایج حاصل از آزمون فرضیه تحقیق

$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 OAPR_{it} + \beta_2 NAPR_{it} + \beta_3 \Delta O, NAPR_{it} + \beta_4 SALE_{it} + \beta_5 BD_{it} + \epsilon_{it}$				
VIF	آماره t	Coefficient	سطح معناداری	متغیرها
۱.۰۳۹	۱.۹۳	۰.۰۰۲	۰.۰۴۳۶	$O, NAPR \Delta$
۱.۰۲۱	۰.۳۷	۰.۰۰۷	۰.۰۲۰۸	NAPR
۱.۲۳۴	۱.۶۱	۰.۰۰۵	۰.۰۰۶۱	OAPR
۳.۰۱۳	۲.۱۱	۰.۰۷۸	۰.۰۳۴۷	BD
۱.۱۴۳	۰.۳۵	۰.۰۱۲	۰.۰۱۹۵	SALE
		۷.۳۱		آماره F
		۰.۰۰۰		معنی‌داری آماره F
		۰.۱۳۴		ضریب تعیین تعدیل شده
		۱.۶۵		آماره دوربین واتسون

منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این پژوهش یکی از عوامل اصلی اجتناب مالیاتی در سال‌های اخیر با توجه به اجرای قانون پایانه فروشگاهی و ارسال اطلاعات مربوط به گردش حساب‌های بانکی به سازمان امور مالیاتی توسط برخی از مؤدیان مالیاتی در امور مالیاتی شهر تهران از طریق برآزش مدل رگرسیونی با رویکرد داده‌های ترکیبی برای مؤدیان نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

مطابق با ادبیات فرضیه مبنی بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و ضریب اینتا کد تغییر یافته و همچنین تغییرات آن با در نظر گرفتن میزان درآمد مؤدیان و گردش حساب بانکی آن‌ها مطرح گردیده است. از آنجا که اجتناب مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل آسیب‌زا به اقتصاد کشور در زنجیره وصول مالیات می‌باشد، شناسایی فعالیت‌های مرتبط به اجتناب مالیاتی و روش‌های استفاده از آن توسط مؤدیان یکی از چالش‌های سازمان امور مالیاتی می‌باشد. از این‌رو هدف از پژوهش حاضر به شناسایی و تجزیه و تحلیل فعالیت مرتبط با تغییرات نسبت سود فعالیت مؤدیان (اینتا کد) و تعیین اثرات آن در جهت کاهش قانون‌گریزی و اجتناب مالیاتی بوده است. ترندها و استراتژی‌های مالیاتی یا با اهداف کوتاه‌مدت و فرصت‌طلبانه یا باهدف کاهش مالیات در بلندمدت اجتناب مالیاتی را افزایش می‌دهد. هدف برخی از مؤدیان منفعت شخصی و کاهش پرداخت مالیات است. به همین منظور مؤدیان از تغییر ضرایب مرتبط به شغل برای اهداف شخصی استفاده می‌کنند؛ که باهدف به حداکثر رساندن سود مشمول مالیات تطابق ندارد.

فرضیه اول پژوهش ابراز می‌دارد که ضریب اینتا کد ثانویه بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر بیشتری دارد. مؤدیان قبل از اصلاحات مربوط به تغییر اینتا کد کمتر درگیر فعالیت اجتناب مالیاتی می‌شدند. همچنین مؤدیان این اطمینان را دارند که حساب‌ها و پذیرنده بانکی رصد می‌شود و امکان پنهان‌سازی درآمد نسب به سالیان قبل کمتر گردیده است. از این‌رو بیشتر به فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌پردازند.

طبق فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی شد تغییرات اینتا کد تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد. به این معنی که تغییرات اینتا کد منجر به افزایش اجتناب مالیاتی و کاهش پرداخت مالیات می‌شود. هنگامی که مؤدیان تازه شروع به فعالیت نموده و در ابتدای فعالیت باشند فعالیت‌های بیشتری برای کاهش نرخ مالیات می‌کنند که این امر منجر به تأثیرگذاری بر روی مالیات فعلی، سال‌های آتی و همچنین عملکرد حساب‌سازان مالیاتی می‌باشد.

مرور بر پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که علی‌رغم وجود پژوهش‌ها در حوزه اجتناب مالیاتی، پژوهشی که در مورد آثار مالیاتی تغییرات اینتا کد مؤدیان مالیاتی و تعیین اثرات آن بر اجتناب مالیاتی باشد انجام نشده است این مطلب موجب آن شده است که مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های داخلی دیگر امکان‌پذیر نباشد.

همچنین پژوهش حاضر با انتخاب امور مالیاتی شهر تهران به‌عنوان مورد مطالعاتی به‌طور خاص پرداخته شده است.

طی سال‌های اخیر روش‌های اجتناب مالیاتی به علت توسعه محصولات و خدمات بانکی ارائه شده، روابط مالی پیچیده‌تر، پیشرفت فناوری و افزایش سرعت جریان‌های پولی جهانی، مبتکرانه‌تر شده است. از این رو نیاز است تا سازمان امور مالیاتی با عنایت به زبان‌های اقتصادی و اجتماعی اجتناب مالیاتی برنامه‌های مؤثری را علیه این پدیده به کار گیرد.

پیشنهاد‌های پژوهشی به‌منظور توسعه و تقویت پژوهش حاضر به شرح زیر هستند:

همان‌طور که در نتایج حاصل از تأثیری‌پذیری اجتناب مالیاتی از نسبت سود فعالیت مؤدیان (اینستا کد) و تغییرات آن مشاهده شد، از این رو پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی مسئله انتخاب اینستا کد و تغییرات آن را به‌عنوان یکی از عوامل ایجادکننده ریسک اجتناب مالیاتی در تحلیل‌ها و ارزیابی‌های خود مدنظر قرار دهد. همچنین با افزایش شفافیت اطلاعاتی به‌واسطه تدوین قوانین مرتبط با شفافیت مالیاتی زمینه را برای افزایش کیفیت اطلاعاتی و مشاهده فعالیت اصلی مؤدیان نمود و در نتیجه کاهش اجتناب مالیاتی فراهم شود؛ همچنین در پژوهش‌های آتی، مدل و معیارهای ارائه شده در پژوهش حاضر و سپس تغییرات لازم در سایر زمینه‌هایی و پارامترهایی که احتمال ریسک فرار مالیاتی اجتناب مالیاتی (مالیات بر مشاغل خودرو، مالیات ارزش افزوده، مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و...) وجود دارد، مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

1. Abdollahmilani M, Akbarpourroshan N. Tax Evasion from the Underground Economy in Iran. *Journal of Tax Research*, (2012). 20 (13): 141-168, [In Persian].
2. Abedi, Niloufer, Safari Graili, Mehdi. (2015). The Effect of Information Transparency on The Relationship Between Tax Avoidance and Company Value, *Management Accounting*, 9(31), pp. 65-80, [In Persian].
3. Badertscher, B. , Katz, S. , Rego, S. , (2013). The Separation of Ownership and Control and Corporate Tax Avoidance. *Journal of Accounting and Economics* 56, 228–250.
4. Cen Ling, Edward L. Maydew, Liandong Zhang, Luo Zuo (2017). Customer-supplier Relationships and Corporate Tax Avoidance. *Journal of Financial Economics*.
5. Frank, M. L. Lynch, and S. Reno. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting. *The Accounting Review* 84: 467-496.
6. Golami kian, Alireza, (2017). The Impact of Tax Avoidance on Earning Predictability (Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE)). *J Tax Res* 2017; 25 (33): 227-244, [In Persian].
7. Henry He Huang a, Gerald J. Lobo b, Chong Wang c, Hong Xie (2016). Customer Concentration and Corporate Tax Avoidance *Journal of Banking and Finance*.
8. Huda, R. (2016). Perdebatan di Seputar Tax Avoidance, <http://news.ddtc.co.id/perdebatan-diseputar-tax-avoidance>, [In Persian].
9. Juan Pedro Sánchez-Ballesta & José Yagüe, (2021). Financial Reporting Incentives, Earnings Management, and Tax Avoidance in SMEs, *Journal of Business Finance & Accounting*, Wiley Blackwell, vol. 48(7-8), pages 1404-1433.
10. Khodamipour, Ahmad and Bezarai, Younes (2014). The Effect of Product Market Competition on Tax Avoidance of Companies Listed on The Tehran Stock Exchange, *Tax Research*, No. 75, [In Persian].
11. Kim, J. , McGuire, S. T. , Savoy, S. , Wilson, R. and Caskey, J, (2019). How Quickly do Firms Adjust to Optimal Levels of Tax Avoidance? *Contemp Account Res* 36: 1824-1860
12. Pourzamani Z, Shamsi Jamkhaneh A. (2009). Factors Involved in the Difference between Taxable Income Declared by Business Corporations and Taxable Income Assessed by Tax Authorities: Case of West Tehran Tax Affairs Head Office. *J Tax*