

چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده

صمد قراقیه^۱

رضا غلامی جمکرانی^۲

یوسف تقی پوریان گیلانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۴/۱۲، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۸

چکیده

یکی از حوزه‌های حساس اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، استرداد مالیات به مؤدیان بستانکار می‌باشد. اختلاف مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدیان و تشخیصی مأموران مالیاتی موجب تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان می‌شود که اگر مورد توجه قرار نگیرد، ضمن تضعیف عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده، زمینه را برای اطاله رسیدگی، بی‌عدالتی و بی‌اعتمادی به قانون فراهم می‌کند. از طرف دیگر نیز ممکن است مؤدیان با ارائه اطلاعات نادرست، سندسازی و جعل اسناد و مدارک مبالغ هنگفتی از خزانه دولت را به نفع خود مصادره و معادلات اقتصادی دولت را برهم زنند؛ بنابراین با توجه به نوپا بودن قانون، بررسی این بخش از اجرای قانون و ارائه راهکار عملی یک ضرورت می‌باشد. در این راستا طی مصاحبه با خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای، چالش‌ها و مشکلات اصلی استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده استخراج، پرسش‌ها طراحی و با انجام آزمون لاوشه و آزمون آلفای کرونباخ، بحث روایی و پایایی آن‌ها بررسی گردیده است. پرسشنامه‌ها بین کارشناسان و مؤدیان مالیاتی استان‌های تهران و قم توزیع گردیده است و پس از جمع‌آوری سؤالات با استفاده از برنامه SPSS، آزمون‌های توصیفی و استنتاجی به تفکیک کارشناسان و مؤدیان صورت پذیرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بر اساس دیدگاه کارشناسان مالیاتی به ترتیب سه مؤلفه فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات، عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد و عدم ضمانت اجرایی قوی در قانون، سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و از دیدگاه مؤدیان، سه مؤلفه فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری، فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات و عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد به ترتیب سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند. همچنین بین نظرات کارشناسان و مؤدیان در خصوص چالش‌های مذکور اختلاف معناداری وجود ندارد، صرفاً هر کدام از آن‌ها در گروه خودشان رتبه‌بندی متفاوتی نسبت به هر مؤلفه دارند. تلاش شده است جهت رفع چالش‌های شناسایی شده راهکار عملی ارائه گردد.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، استرداد مالیات، بستانکار ابرازی، مالیات تشخیصی

۱. کارشناس ارشد حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، gharaghieh2832@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، (نویسنده مسئول) gholami@qom-iau.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس

۱- مقدمه

مالیات یکی از ابزارهای مالی دولت‌ها جهت نیل به اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی محسوب می‌شود. از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده مزایایی به مراتب فراتر از سایر پایه‌های مالیاتی دارد، در اکثر کشورهای دنیا مورد استفاده قرار گرفته است و به تبع آن در کشور ما نیز پس از مطالعات و پژوهش‌های صورت گرفته از سال ۱۳۶۸ و گذراندن مسیر قانونی و تصویب آن به عنوان قانون از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ اجرایی شده است. در سال‌های اخیر اعمال تحریم‌ها علیه ایران و عدم امکان فروش نفت و همچنین جهت رسیدن به رشد اقتصادی در راستای دستیابی به سند چشم‌انداز بیست‌ساله، توجه مسئولان و دولت را به مالیات، علی‌الخصوص مالیات بر ارزش افزوده را هرچه بیشتر پررنگ و متمرکزتر نموده است؛ بنابراین بررسی مشکلات و چالش‌های اجرای قانون مذکور و انجام اصلاحات و بازخوردهای لازم جهت رسیدن به اهداف قانون از دغدغه‌های مسئولین سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

یکی از حوزه‌های مشکل‌آفرین و دارای چالش در فرآیندهای اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده (که از این به بعد به اختصار ق.م.ب.ا نامیده می‌شود)، استرداد مالیات به مؤدیان بستانکار می‌باشد. استرداد در مالیات بر ارزش افزوده با سایر انواع مالیات‌ها به لحاظ فنی تفاوت دارد و به ماهیت این نوع مالیات مربوط می‌شود (سبزو، ۱۳۸۹: ۱۴۴). علت استرداد در این نظام در تعریف این نوع مالیات مستتر است. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که به مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود و مؤدیان مالیاتی در سطوح مختلف تولید و توزیع در عمل از زنجیره پرداخت آن کنار می‌روند و تنها وظیفه آن‌ها این است که مانند مأموران وصول مالیات عمل کنند و تفاوت مالیات داده از ستانده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند (مبانی نظری و محاسباتی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۷). اگر تفاوت مالیات ستانده از داده یک عدد منفی شود، مؤدی معادل آن عدد منفی، از دستگاه مالیاتی طلبکار می‌شود. استرداد عمدتاً در مورد فعالان اقتصادی که مبادرت به صادرات می‌نمایند، اتفاق می‌افتد که ناشی از نرخ صفر در نظر گرفته شده در قانون برای صادرات می‌باشد.

تجربه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها حاکی از آن است که استرداد مالیات پاشنه آشیل نظام مالیات بر ارزش افزوده است (سبزو، ۱۳۸۹: ۱۴۳). عوامل مختلف درون سازمانی و برون سازمانی باعث وجود تفاوت بین مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدیان و مبالغ تشخیصی مأموران مالیاتی می‌باشد که این امر موجب تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان است و اگر به درستی ریشه‌یابی و مدیریت نشود، عملکرد سیستم نظام مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف خواهد کرد و زمینه را برای اطاله رسیدگی فراهم خواهد نمود. طولانی شدن وقت رسیدگی و تأخیر در صدور آرای قطعی لازم الاجراء، احقاق حق را به تأخیر می‌اندازد و زمینه را برای

بی‌عدالتی فراهم می‌نماید. طولانی شدن فرآیند رسیدگی علاوه بر اینکه موجب سردرگمی مأموران و مؤدیان می‌گردد، آراء صادره را با مشکلات حقوقی و اجرایی روبه‌رو می‌سازد و ممکن است اعتماد به قانون و اجرای قانون بر مبنای خوداظهاری مؤدیان خدشه‌دار گردد و سازمان امور مالیاتی کشور در ادامه مسیر اجرای قانون با مشکلات عدیده‌ای مواجه شود. از طرف دیگر نیز ممکن است مؤدیان با سندسازی و جعل اسناد و مدارک مبالغ هنگفتی از خزانه دولت را مصادره و معادلات اقتصادی دولت را برهم زنند؛ بنابراین با توجه به موارد فوق و نوپا بودن قانون، سؤال اصلی این پژوهش به بررسی و شناسایی چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. در ادامه ضمن بررسی ادبیات چالش‌های استرداد مالیات در نظام ارزش افزوده، روش پژوهش، تجزیه تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده، بحث یافته‌ها، ارائه راهکار عملی و در انتها جمع‌بندی و نتیجه‌گیری این مطالعه آمده است.

۲- ادبیات و پیشینه پژوهش

۲-۱- استرداد مالیات در قانون مالیات بر ارزش افزوده

استرداد مالیات، اصطلاحی است که در مورد بازپرداخت مالیات مؤدی به کار می‌رود (توکل، ۱۳۷۹: ۳۱۵). بر اساس ماده ۱۷ ق.م.ب.ا، مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورت‌حساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، در دوره مالیاتی مربوطه، از مالیات‌های وصول شده کسر و مازاد آن به مؤدی استرداد می‌گردد. بر اساس تبصره ۶ همان ماده مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود. همچنین قانون‌گذار در ماده ۱۳ ق.م.ب.ا آورده است که صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت‌شده بابت آن‌ها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

در ابتدای اجرای قانون، استرداد مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به دو صورت انجام می‌پذیرفت. روش اول که استرداد موقت نامیده می‌شود به این صورت بود که بر اساس شرایط و ضوابط اعلامی سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه‌های صادره ۹۴۸۵ مورخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۱ و ۱۴۱۳ مورخ ۸۷/۱۲/۱۱ و ۷۴۸۶ مورخ ۸۹/۴/۲۹ مؤدیان ثبت نام شده‌ای که اقدام به تسلیم اظهارنامه و ثبت درخواست استرداد در اظهارنامه مربوطه تا تاریخ انقضای مهلت می‌نمودند، ۳۰ روز از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، فرصت داشتند خلاصه معاملات را بر اساس برگه‌های استاندارد شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به همراه

فرم تعهدنامه در اختیار واحد مالیاتی قرار دهند. پس از ارائه اسناد و مدارک، واحدهای مالیاتی، از تاریخ ارائه اسناد و مدارک، یک ماه اداری فرصت دارند تا اسناد و مدارک ارائه شده مؤدی را مورد بررسی قرار داده و نسبت به استرداد اقدام یا به دلایل قانونی گزارش عدم استرداد صادر نمایند. پس از گذشت فرجه زمانی مربوطه، با درخواست مؤدیان نسبت به پرداخت جریمه تأخیر ۲٪ در ماه توسط ادارات امور مالیاتی در وجه مؤدیان اقدام خواهد شد. این نوع استرداد در حقیقت بر مبنای خوداظهاری مؤدیان بوده و صرفاً صحت و سقم اسناد و مدارک تسلیمی مؤدیان مورد بررسی قرار می‌گیرد و حسابرسی جامع در این موارد صورت نمی‌پذیرد. پس از اینکه استرداد موقت صورت پذیرفت، پرونده‌های موردنظر در اولویت رسیدگی قرار می‌گیرد و بر اساس مواد ۲۵ و ۲۶ قانون، حسابرسی جامع‌تری صورت می‌پذیرد و نتیجه گزارش طی برگه مطالبه به مؤدی ابلاغ می‌گردد و در صورت اعتراض پس از گذراندن مراحل دادرسی مالیاتی منجر به صدور برگ قطعی می‌شود.

روش دوم استرداد، همان حسابرسی جامع می‌باشد. در صورتی که پرونده مربوطه رسیدگی و نتیجه نهایی (برگ قطعی) بستانکاری مؤدی باشد، مبالغ بستانکاری استرداد خواهد شد.

به دلیل سوء استفاده‌های صورت گرفته بر اساس بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۴/۵۸ مورخ ۹۴/۶/۸ استرداد موقت منسوخ گردید و در حال حاضر استردادهای صورت گرفته بر اساس حسابرسی جامع و مبالغ مندرج در برگ قطعی صورت می‌پذیرد. استرداد مورد بررسی در این پژوهش، نوع دوم آن یعنی استرداد اضافه پرداختی مؤدیان از روش صدور برگ قطعی می‌باشد.

۲-۲- چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده

عواملی که بر میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده در یک کشور، تأثیر دارند عبارت‌اند از:

- الف- ماهیت اقتصاد از جمله میزان اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده حاصل از سرمایه‌گذاری، میزان ارزش افزوده صنایع صادراتی و سهم فروش‌های مشمول مالیات یا مشمول نرخ صفر از کل اقتصاد،
- ب- طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌ویژه میزان موارد مشمول نرخ صفر و به کارگیری نرخ‌های چندگانه،
- پ- رفتار تمکین مؤدی و میزان تقلب در مالیات بر ارزش افزوده، و
- ت- فرهنگ و نظام مالیاتی؛ برای مثال سطح فساد اداری، ظرفیت کشف و پیگیری تقلب در مالیات بر ارزش افزوده (سبزو، ۱۳۸۹: ۱۴۷).

سبزو (۱۳۸۹)، عدم وجود سیستم کامل مکانیزه، بررسی دستی صورتحساب‌ها، حجم بالای حسابرسی دستی استردادها، تازه‌وارد بودن نیروهای اجرایی، سوءاستفاده از کد اقتصادی و وجود شرکت‌های صوری را از نقصان‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران به‌ویژه در بخش استرداد می‌داند. آنچه در کشورهای توسعه‌یافته

شاهد آن هستیم، کاربرد وسیع فناوری اطلاعات، نظام یکپارچه مالیاتی، ارتباط اطلاعاتی میان سازمان‌ها و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک تمکین است. در این بخش به بررسی عواملی اساسی که استرداد مالیات بر ارزش افزوده را با مشکلات جدی مواجه نموده به‌طور خلاصه می‌پردازیم. لازم به ذکر است که این عوامل با مطالعه ادبیات و پیشینه پژوهش، مصاحبه با اساتید دانشگاهی، خبرگان حرفه‌ای مالیاتی و مؤدیان شناسایی و تبیین گردیده‌اند.

۲-۱-۲- فرهنگ سازمانی عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد

عدم تمایل به معنای بی‌رغبتی و بی‌میلی است (ویکی‌پدیا، دانشنامه آزاد). به باور هافستد (۱۹۸۰) فرهنگ یعنی اندیشه مشترک اعضاء گروه یا طبقه‌ای که آن‌ها را از سایر گروه‌ها مجزا می‌کند. محل اجتماع مردمی که طبق سازمان‌دهی هماهنگ و مصوب کنار یکدیگر کار می‌کنند تا اهداف سازمانی را تحقق بخشند و هر سازمانی نیز شخصیت مستقلی به نام فرهنگ سازمانی دارد.

سازمان امور مالیاتی، از زمان تأسیس تاکنون بین مردم و مأموران مالیاتی، با نام سازمان وصول‌کننده مالیات شناخته شده و فرهنگ وصول مالیات از گذشته تاکنون وجود داشته است. اهداف و برنامه‌های ادارات امور مالیاتی بر مبنای وصول مالیات، پایهریزی و ارزیابی می‌گردد. از طرفی استردادهای ادارات امور مالیاتی از محل وصولی‌های استانی صورت می‌گیرد که باعث کاهش وصولی استان مربوطه می‌شود. همچنین اطلاعات معاملات مؤدیان شفاف نبوده و سازوکار مناسبی جهت بررسی احراز معاملات توسط مأموران مالیاتی وجود ندارد. از طرف دیگر مراجع نظارتی درون و برون سازمانی به‌طور مداوم پرونده‌های استرداد را نظارت و بررسی می‌نمایند و با توجه به شفاف نبودن معاملات، احتمال کشف خطا و اشتباه و حتی اختلاف نظر در تأیید یا عدم احراز معاملات وجود دارد؛ بنابراین با توجه به موارد فوق، مأموران مالیاتی تمایلی ندارند پرونده‌هایی که بررسی می‌نمایند منجر به استرداد شود. لذا در رسیدگی‌های خود بررسی همه‌جانبه داشته و مر قانون را ملاک عمل قرار می‌دهند و بدون هیچ‌گونه تساهل، تسامح و ریسک، کوچک‌ترین نقص و ایراد در مدارک ارائه‌شده به‌طور نمونه اعتبار مالیاتی ناشی از خرید مربوطه را نمی‌پذیرند و یا پرونده را علی‌الرأس نموده و فروش داخلی مؤدی را افزایش می‌دهند که همه موارد فوق منتهی به این موضوع می‌گردد که مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدی و مبالغ تشخیص شده توسط مأموران مالیاتی تفاوت داشته باشد.

۲-۲-۲- نبود ضمانت اجرایی کافی و قوی در قانون

ضمانت اجرا، قدرتی است که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه از آن استفاده می‌شود. در مواد ۲۲ و ۳۳ ق.م.ب.ا، جرائم مالیاتی به‌عنوان یکی از ابزارهای برخورد با متخلفان وضع شده است. افزایش در احتمال

رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، در مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی‌شود افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸). بر اساس اظهارات آقای طاری بخش معاون وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور (مجله اخبار حسابداری ایران، ۱۳۹۵/۱/۱۷) تسری احکام جرم‌انگاری بخش مالیات‌های مستقیم به بخش مالیات بر ارزش افزوده نیز موجب افزایش ضمانت اجرایی قانون خواهد بود. در گزارش سالانه مجلس عوام انگلستان، به چندین راهکار برای کاهش فرار مالیاتی اشاره شده است. از قبیل به‌روزرسانی اطلاعات گمرک، بهره‌گیری از سیستم اطلاعاتی مناسب، مدرنیزه کردن نظام‌های فعلی، بهبود نظام جریمه، آموزش کارکنان، پایش مؤدیان برحسب بزرگی آن‌ها (جرارد و طبری، ۲۰۰۳). پایل (۱۹۹۱) نظام مجازات و جریمه را یکی از گلوگاه‌های دستگاه مالیاتی دانسته و اعتقاد دارد نظام صحیح مجازات و جریمه، ابزاری برای افزایش تمکین مالیاتی است. وی به این نتیجه رسید که جرائم کمتر ولی قاطعانه بیشتر از جرائم سنگین که به‌طور موردی و غیرقطعی تلقی می‌گردد بر کاهش فرار مالیاتی مؤثر هستند.

سیستم حسابداری قانون مالیات بر ارزش افزوده فعلی به گونه‌ای تنظیم شده است که در آن هر فعال اقتصادی به‌عنوان یک ممیز مالیاتی عمل می‌کند؛ به عبارت دیگر هر خریدار مؤظف است که علاوه بر ارزش کالای خود مبلغی را نیز تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده پرداخت نماید. فروشنده نیز مؤظف است که مبلغ دریافتی را پس از کسر اعتبار مالیاتی پرداختی بابت خرید کالا و خدمات، به حساب ادارات امور مالیاتی پرداخت نماید. این روند زنجیره‌ای و دست‌به‌دست شدن تا مصرف‌کننده نهایی ادامه خواهد داشت. مشکلی که وجود دارد این است که برخی از فعالان اقتصادی در انجام مراحل فوق بیان می‌کنند که قادر به دریافت مالیات و عوارض از خریداران خود نیستند و ابزار قانونی لازم را نیز جهت این موضوع ندارند. در نهایت مجبورند خود آن‌ها مالیات خریداران را به همراه جرائم مربوطه پرداخت نمایند (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۴) از طرف دیگر بعضاً فروشندگان کالا و خدمات انحصاری علی‌رغم اعمال نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالاهای خود، از ارائه صورتحساب فروش به خریداران خودداری می‌نمایند که در این حالت، ارزش افزوده پرداختی از جیب فعالان اقتصادی پرداخت می‌شود یا اینکه جهت دریافت حقوق از دست‌رفته در دام شرکت‌های کاغذی (کد فروشان) گرفتار می‌شوند که در این حالت بهای سنگین‌تری را می‌بایست پرداخت نمایند.

همچنین بخشودگی جرائم در نظر گرفته‌شده در قانون، می‌تواند بر تضعیف ضمانت اجرایی در قانون تأثیرگذار باشد. از آنجاکه مؤدیان، عملکرد و تصمیمات سازمان امور مالیاتی کشور را طی سالیان متوالی رصد می‌نمایند و متوجه این موضوع گردیده‌اند، سازمان عمدتاً در صدد وصول اصل بدهی است و جرائم سنگین در نظر گرفته‌شده

را خواهد بخشید، لذا صبر می‌نمایند تا زمان اعلام بخشودگی جرائم فرا رسد. تصمیم سازمان در این خصوص باعث شده است، مؤدیان خوش‌حساب از این موضوع ناراضی بوده و مدعی هستند که این جریان نوعی بی‌عدالتی در رفتار با مؤدیان می‌باشد.

لذا با توجه به مطالب ارائه‌شده به نظر می‌رسد نبود ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون، مؤدیان را در اجرای صحیح قانون، تهیه و ارائه اسناد و مدارک مستند و کافی به مأموران مالیاتی در راستای رسیدگی پرونده‌های آنان با مشکل جدی مواجه نموده و گاه آنان را در دام شرکت‌های فاقد اعتبار گرفتار می‌کند که باعث بی‌اعتمادی سازمان به مؤدیان می‌گردد و در صورت کشف تقلب توسط مأموران مالیاتی، مؤدیان هزینه‌های سنگینی را می‌بایست متحمل شوند و مبالغ درخواست استرداد آنان را تحت شعاع قرار می‌دهد و از طرفی در صورت عدم کشف تقلب و فعالیت‌های زیرزمینی، با خروج مبالغ از خزانه دولت، سازمان امور مالیاتی کشور متحمل زیان سنگینی خواهد شد.

۲-۳- فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات

فناوری اطلاعات متشکل از چهار عنصر اساسی انسان، سازوکار، ابزار و ساختار است، به‌طوری که در این فناوری، اطلاعات از طریق زنجیره ارزشی که از به هم پیوستن این عناصر ایجاد می‌شود، جریان یافته و پیوستن تعالی و تکامل سازمان را فرا راه خود قرار می‌دهد.

سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی به‌عنوان قلب و هسته مرکزی نظام مالیاتی محسوب می‌شود و موفقیت هر نظام مالیاتی تا حد زیادی در گرو میزان توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی آن می‌باشد. تنوع در روابط و فعالیت‌های اقتصادی، افزایش مبادلات اقتصادی و استفاده از فناوری‌های جدید در انجام این مبادلات، نظام‌های مالیاتی را در شناسایی دقیق منابع و صاحبان درآمد یا ثروت و نوع و میزان این منابع با مشکل مواجه ساخته است و دیگر نمی‌توان با تکیه بر روش‌های سنتی اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و مبادلات اقتصادی را در دنیای امروز رهگیری کرد. همچنین نظام مالیاتی در فضای عدم وجود نگاه یکپارچه به مؤدیان مالیاتی، ضعف اطلاعات مالیاتی و فقدان اشراف اطلاعاتی بر مؤدیان قادر به انجام صحیح وظایف قانونی محوله و نیز ارائه خدمات مناسب به مؤدیان مالیاتی نبوده که این امر به‌نوبه خود مسائلی چون نارضایتی مؤدیان، عدم تمکین مؤدیان، فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت. در کشور ما نیز فقدان یک نظام منسجم، هماهنگ و مکانیزه اطلاعات مالیاتی سبب پدید آمدن شکاف بین ظرفیت بالقوه مالیاتی اقتصاد و ظرفیت بالفعل آن و محروم ماندن از درآمدهای مالیاتی بالاتر شده است (کلانتری بنگر و همکاران، ۱۳۹۲).

در بند «ب» ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف شد نسبت به طراحی و

راهاندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نماید. آنچه در اجرای طرح جامع مالیاتی به نظر می‌رسد این است که عمده محورهای اصلی شامل نیروی انسانی، زیرساخت، مدیریت طرح و صاحبان منافع اجرا شده و در حال انجام می‌باشد که صرفاً اجرا و پیاده‌سازی برنامه یکپارچه مالیاتی است و با کندی پیش می‌رود و اینکه آیا درنهایت این طرح جوابگوی نیاز اصلی سازمان امور مالیاتی کشور که دسترسی به اطلاعات معاملات مؤدیان است خواهد بود؟ اجرای این طرح مستلزم همکاری همه‌جانبه سازمان‌های دولتی ذی‌ربط از قبیل سازمان صنعت، معدن و تجارت، اتاق بازرگانی، اصناف، بانک‌ها و ... می‌باشد.

اطلاعات اصلی معاملات و آنچه با آن معامله صورت می‌پذیرد، واحد پولی است که درنهایت از طریق سیستم بانکی صورت می‌پذیرد؛ اما متأسفانه بر اثر فشار بانک‌ها و سایرین، اصلاح مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم در مجلس شورای اسلامی مبنی بر همکاری مستقیم بانک‌ها با ادارات کل امور مالیاتی و لینک اطلاعات مؤدیان، علی‌رغم تلاش‌های فراوان سازمان امور مالیاتی کشور صورت نپذیرفت. در صورتی که در کشورهای توسعه‌یافته، درآمدها، هزینه‌ها، حساب‌های بانکی، املاک، خرید و فروش‌ها در سیستم مکانیزه مشخص می‌باشد و اگر هم مؤدی مالیاتی راست نگوید و شفاف نباشد در سیستم مکانیزه کاملاً مشخص است. موضوع استرداد و نحوه محاسبه و اعمال اعتبار مالیاتی یکی از معضلات مهم اجرای ق.م.ب.ا است. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی، مالیات بر ارزش‌افزوده کالاهای وارداتی را به‌محض ورود اعمال و از واردکننده دریافت می‌کند، در صورتی که موضوع مهم استرداد مالیات بر ارزش‌افزوده کالاهای صادراتی، در دوره طولانی و معمولاً پس از رسیدگی کامل به انجام می‌رسد. تأخیر در پرداخت حقوق مؤدیان صادرکننده، بی‌مورد و غیرمنطقی تلقی شده و معمولاً از طرف مؤدیان مورد اعتراض واقع می‌شود. این موضوع در شرایط رکود اقتصادی و کمبود نقدینگی فعالان اقتصادی می‌تواند حساسیت و واکنش مؤدیان نسبت به این موضوع را برانگیخته و مشکلاتی را برای فعالان اقتصادی و روند اجرای قانون به وجود آورد. دلیل اصلی طولانی شدن این فرآیند به نبود زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری یا سیستم اتوماسیون فرآیندهای تشخیص و وصول مالیات و نبود نیروی انسانی خبره در بحث تشخیص و وصول مالیات و بعضاً برخی اختلالات و کمبودهای اطلاعات اقتصادی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی است.

درنهایت آنچه در جهت اجرای بهتر قانون و مقوله استرداد ضروری به نظر می‌رسد، طراحی و پیاده‌سازی نرم‌افزاری جامع جهت کنترل معاملات مؤدیان و جلوگیری از فعالیت‌های زیرزمینی می‌باشد که از یک‌سو باعث اطمینان بخشی اسناد و مدارک واقعی مؤدیان و تسریع در روند رسیدگی می‌گردد و از طرفی باعث جلوگیری و کشف تقلب سودجویان و کلاهبرداران خواهد شد.

۲-۴- دانش مالیاتی و حسابداری مؤدیان

دانش مالیاتی، آگاهی از قوانین، مقررات و بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی کشور و تکالیف قانونی هست. آگاهی مؤدیان از دانش مالیاتی باعث جلوگیری از فساد و تضییع حقوق مؤدیان خواهد شد. استفاده از مفاهیم حقوقی، اصطلاحات فنی مالیاتی و حسابداری می‌تواند توانایی مؤدیان را در شناخت و آگاهی از حقوق و تعهداتشان دچار مشکل کند.

یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. مک کرچر (۲۰۰۷) در مطالعه‌ای که در استرالیا انجام داده است نشان می‌دهد که پیچیدگی قوانین مالیاتی، میزان عدم تمکین ناخواسته را افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر نتایج مطالعه وی نشان می‌دهد که در استرالیا به دلیل پیچیده بودن قوانین مالیاتی، سازمان مالیاتی نتوانسته است از فرصت موجود در این کشور از نظر فرهنگ مالیاتی که در بالاترین سطح خود می‌باشد به‌خوبی استفاده کند.

عدم شفافیت یا تعیین تکلیف در مواد قانون و فرایندهای اجرایی قانون، به‌طور نمونه عدم تعیین تکلیف فعالان اقتصادی مقیم مناطق آزاد و ویژه اقتصادی، مؤدیان و سازمان امور مالیاتی کشور را دچار مشکل کرده است. از طرفی اجرای ق.م.ب.ا. با توجه به دامنه گسترده و همچنین تعداد مؤدیان زیاد این قانون، بدون توجه به مسائل آموزشی، فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی غیرممکن است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۴). این موضوع در مواد ۲۸، ۳۵ و ۳۷ ق.م.ب.ا. مطرح و تدابیری برای آن اندیشیده شده است. به نظر می‌رسد با توجه به مسائل مختلف مطرح‌شده در جامعه پیرامون، دامنه شمول مؤدیان و کالاها و خدمات مشمول مختلف و مشخص نبودن گروه‌ها و کالاهای مشمول به‌طور دقیق از طرف مردم، این بخش از اجرای قانون به‌طور دقیق موردعنایت دستگاه‌های اجرایی قرار نگرفته است. شاید ضروری باشد سازمان امور مالیاتی طی جلسات منظم و مکرر و با وسایل مختلف ارتباط جمعی ابعاد اجرایی قانون، کالاها و خدمات مشمول، مؤدیان مشمول و وظایف مردم در قبال معاملات خود را به آحاد مردم آموزش دهد.

مؤدیان موفق، با توجه به مشغله زیادی که دارند انجام عملیات مالی و مالیاتی خود را به حسابداران خبره در زمینه حسابداری و قوانین مالیاتی واگذار می‌نمایند. آنان با توجه به آگاهی کافی از قوانین و مقررات مالی و مالیاتی امور مربوطه را به‌موقع و به نحو احسن انجام می‌دهند و درواقع صاحبکار آشنایی کلی با قوانین و مقررات دارد و وقت خود را بیشتر صرف امور اقتصادی خود می‌کند. در مقابل صاحبکاران سنتی دوست دارند امور بیشتر در اختیار خودشان باشند و با توجه به تجربیات گذشته آنان در پرداخت مالیات توافقی در واحدهای مالیات بر درآمد (درصدی بیشتر از سال قبل) و جرائم جزئی در صورت عدم ارائه یا ناقص بودن اسناد و مدارک حسابداری، اعتقادی به حسابدار خبره نداشته و حسابداری را نوعی هزینه بدون منفعت می‌پندارند و معتقد هستند به‌جای

پرداخت هزینه دستمزد حسابداری، مبالغ مربوطه را به عنوان مالیات پرداخت می کنند. در صورتی که غافل از این موضوع می باشند که در صورت عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده جرائم مواد ۲۲ و ۲۳ قانون شامل حال آن ها خواهد شد.

در نهایت به نظر می رسد فقدان دانش مالیاتی و حسابداری مؤدیان یکی از چالش های استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب می شود که می تواند بر عدم اجرای صحیح قانون و به تبع آن عدم توان تهیه اسناد و مدارک مورد نیاز مأموران مالیاتی تأثیرگذار باشد. از طرفی ممکن است مؤدیان به دلیل فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری در دام شرکت های فاقد اعتبار گرفتار شوند که در نهایت موجب تضییع حقوق مؤدیان و دولت می گردد.

۲-۲-۵- عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان

به نظر می رسد یکی از مشکلات و چالش هایی که در استرداد مالیات و عوارض به مؤدیان وجود دارد، عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی از جانب مؤدیان می باشد. در صورتی که در حسابرسی های ادارات امور مالیاتی، تقلب های مؤدیان کشف گردد، موجب مالیات های سنگین و جرائم مربوطه خواهد شد و زمینه را برای اختلاف مؤدیان و مأموران مالیاتی فراهم می نماید. سپس باعث ارجاع پرونده های مذکور به هیات های حل اختلاف مالیاتی و اطلاع رسیدگی خواهد شد. از طرفی در صورتی که تقلب مؤدیان توسط مأموران مالیاتی کشف نگردد باعث خروج مبالغ زیادی از خزانه دولت می شود که این موضوع یکی از دغدغه های مهم سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. از دلایل اصلی عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان جهت فرار مالیاتی، فرهنگ مالیاتی ضعیف مؤدیان، سوء استفاده در جهت منافع شخصی و عدم امکان اجرای صحیح قانون توسط مؤدیان را می توان برشمرد.

۲-۲-۶- عدم همکاری اشخاص ثالث با ادارات امور مالیاتی

منظور از اشخاص ثالث در این پژوهش، نهادها، سازمان های دولتی می باشد که می توان سازمان صنعت، معدن و تجارت، اصناف، اتاق بازرگانی، گمرک جمهوری اسلامی و بانک ها را نام برد. مؤدیان از حیث قانونی و جهت دریافت مجوز های لازم برای انجام فعالیت اقتصادی و برای انتقال پول و ارز از طریق سیستم بانکی به طور مستقیم یا غیر مستقیم، اطلاعات هویتی و فعالیت های تجاری خود را در اختیار سازمان های مذکور قرار می دهند و به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات های مستقیم و مواد ۳۰ و ۳۱ ق.م.ب.ا.ا، می بایست اطلاعات درآمدی مؤدیان حسب درخواست اداره امور مالیاتی در اختیار ایشان قرار گیرد. در غیر این صورت در صورت تضییع حقوق دولت علاوه بر جبران زیان وارده ناشی از عدم ارائه اطلاعات، مشمول مجازات کیفری در قوه قضائیه نیز خواهد شد. قابل تأمل است که عدم همکاری اشخاص ثالث در ارائه اطلاعات درخواستی مأموران مالیاتی در حین حسابرسی

پرونده‌های مؤدیان، ممکن است باعث فرار مالیاتی و تضییع حقوق دولت شود. از طرفی در مورد افرادی که دارای فعالیت‌های اقتصادی شفاف بوده و قصد فرار مالیاتی ندارد ارائه اطلاعات اشخاص ثالث، به‌نوعی تأیید و اطمینان بخشی به اسناد و مدارک ارائه‌شده مؤدیان می‌باشد و موجب تسریع فرآیند رسیدگی و استرداد مالیات درخواستی مؤدیان خواهد بود و در صورت عدم همکاری ایشان، مأموران مالیاتی جهت اطمینان بخشی از صحت اسناد و مدارک، تأیید و استرداد مبالغ مالیات و عوارض، حسابرسی همه جانبه‌ای انجام خواهند داد که در صورت نواقص احتمالی اسناد و مدارک حسابداری و یا ایراد قانونی مطابق با موارد رد دفاتر در آئین‌نامه تحریر دفاتر، دفاتر شرکت علی‌الراس یا اعتبار مالیاتی پرداختی مورد قبول قرار نمی‌گیرد و درنهایت به این موضوع منجر خواهد شد که میزان مبالغ درخواستی مؤدیان با مبالغ تشخیص شده واحدهای مالیاتی، اختلاف خواهد داشت که این موضوع باعث نارضایتی مؤدیان و اختلاف با ادارات امور مالیاتی خواهد شد.

۲-۳- پیشینه پژوهش

سبزو (۱۳۸۹) در چارچوب مطالعه تطبیقی در راستای بررسی درخواست‌های تقلبی برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌کند تجربه کشورها دلالت بر آن دارد که مالیات بر ارزش افزوده زمانی موفق خواهد بود که صرفاً به شیوه خوداظهاری پیاده‌سازی و از رویکرد مبتنی بر مدیریت ریسک، تمکین برای حسابرسی این مالیات و استرداد مورد مطالبه در آن استفاده گردد و هرچند مراجع مالیاتی در بعضی مواقع از اتخاذ تدابیری کوتاه مدت و ضربتی در واکنش به سوءاستفاده از مسئله استرداد بهره می‌گیرد، اما نباید هیچ‌گاه از برنامه‌ریزی درازمدت در خصوص افزایش کارایی نظام‌های تمکین داوطلبانه و خوداظهاری و تکمیل روش‌های ارزیابی ریسک غفلت کرد. تحلیل ریسک، مستلزم جمع‌آوری اطلاعات و ضداطلاعات از منابع فراوان است و از طریق کاربرد نرم‌افزارهای رایانه‌ای و روش‌های آماری و شناسایی معاملات مشکوک جهت موشکافی بیشتر صورت می‌گیرد. در بریتانیا دولت نسبت به دیرکرد مبلغ استرداد تا حد آستانه خاصی، ملزم به پرداخت غرامت است و درخواست‌های استرداد به صورت متمرکز و یکجا مورد پردازش رایانه‌ای قرار می‌گیرد.

صفری (۱۳۸۵) به دنبال آن است تا نشان دهد دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی مربوط به چه ردیفی از ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد و علت این اختلاف چیست؟ نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که دلایل اختلاف و ایجاد شکاف بین سود ابرازی و سود تشخیصی موارد متعددی از جمله امکان وجود ابهامات در مفاد قانون و دستورالعمل‌های اجرایی و نحوه برخورد با آن‌ها می‌باشد و یا در برخی موارد عدم آگاهی مؤدیان از مفاد قانون مالیات‌ها و همچنین عملی نبودن آن به دلیل شرایط نامطلوب مکانی و زمانی از دیگر عوامل است.

فضلزاده و نجفی (۱۳۹۲) به بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی پرداخته‌اند و نتایج حاکی از آن است که بین دو عامل فوق تفاوت معناداری وجود دارد و عواملی مانند ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنواتی در ایجاد این تفاوت تأثیر دارد.

اینسورث (۲۰۱۲) با بررسی حوزه قضایی مالیات بر ارزش افزوده سه کشور برزیل، کبک و بلژیک توضیح می‌دهد که چگونه از فناوری اطلاعات برای حل مشکل احراز هویت سند استفاده می‌کنند. وی بکارگیری امضای دیجیتال را در اسناد خوداظهاری شده پیشنهاد می‌دهد.

بر اساس مقاله احمد (۲۰۰۶) با موضوع چالش‌های موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده پاکستان، در این کشور صادرات بر مبنای اصل مقصد مشمول نرخ صفر است، به این ترتیب، اصولاً نیاز به مستندسازی معاملات صورت گرفته در سراسر زنجیره عرضه در صادرات مشهود است. در کشور پاکستان که صنعت نساجی قسمت اعظم کارهای صادراتی را تولید می‌کند، تولید و فرآوری کالاهای واسطه‌ای عمدتاً بدون تهییه و نگهداری مستندات و مدارک انجام می‌پذیرد. خلأ حاصل از این امر از طریق فاکتورسازی تقلبی باهدف مخفی نمودن کالاهای عرضه شده در داخل کشور پر می‌شود که خود افزایش تعداد درخواست‌های استرداد (غیر واقعی) را در پی خواهد داشت؛ بنابراین، موضوع بازپرداخت در بخش نساجی پاکستان، ابعاد حیرت‌آور و مسئله‌سازی را برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در این کشور ایجاد کرده بود که از طریق خودکارسازی بیشتر اداره مالیات بر ارزش افزوده از طریق نرم‌افزار با مشکل بازپرداخت برخورد می‌شود. کلیه درخواست‌های بازپرداخت صادر کنندگان بر اساس اطلاعات خرید و فروش (از جمله اطلاعات واردات) و از طریق بررسی صحت و سقم موارد خرید نهاده (اطلاعات واردات و صادرات) به صورت رایانه‌ای مورد بررسی دقیق قرار می‌گیرد. نتایج چنین بررسی‌هایی جهت نهایی کردن درخواست‌های استرداد به ادارات مالیات بر فروش داخلی پاکستان ارسال می‌شود. در نتیجه، از حجم استرداد مالیات بر ارزش افزوده دولت کاسته می‌شود. ضمناً در پرداخت مبالغ استرداد تسریع می‌شود.

هاریسون و کرلاو (۲۰۰۵) روش استرداد مالیات را در ۳۶ کشور دارای اقتصادهای نوظهور، در حال گذار و توسعه یافته، مورد بررسی قرار داده‌اند. ایشان رعایت تعدادی و سطح بندی مؤدیان بر اساس سوابق مالیاتی، کنترل دقیق هویت ثبت نام کنندگان مالیات بر ارزش افزوده، وجود نظام پیش بینی و نظارت مناسب برای پیش بینی و تأمین اعتبار کافی استرداد مالیات، امکان اعتراض مؤدیان به رسیدگی‌های استرداد، الزام جریمه دولت در تأخیر در استردادها، وجود مجازات کیفری محکم در قانون در خصوص تخلف و تقلب در مالیات بر ارزش افزوده و شفاف بودن حقوق، تعهدات مؤدیان و رویه‌های استرداد را از ویژگی‌های نظام مؤثر و کارآمد استرداد مالیات بر

ارزش افزوده برمی‌شمارند.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر در بعد توصیفی، مطالعه زمینه‌یابی و در بعد تحلیلی، پژوهش اکتشافی است و تلاش نموده با بهره‌گیری از روش‌های ترکیبی به کشف و شناسایی چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده بپردازد. در پژوهش حاضر از روش مطالعات کتابخانه‌ای و فیش‌برداری از کتب، نشریات، مقالات و منابع الکترونیکی و تنظیم پرسشنامه از نظرات صاحب‌نظران، مؤدیان و مأموران خبره مالیاتی استفاده گردیده است. برای دست یافتن به نتایج موردنظر در پژوهش حاضر، از روش پرسشنامه‌ای استفاده گردیده است. در این روش، طی دو مرحله طراحی و آزمون به شرح ذیل، پرسشنامه نهایی آماده و با دو روش مصاحبه حضوری و ارسال توسط پست الکترونیک، نسبت به جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های پژوهش اقدام گردیده است. آزمون لاوشه برای بررسی روایی مؤلفه‌ها و سؤالات طراحی شده و آلفای کرونباخ جهت پایایی سؤالات بکارگرفته شده است. سپس جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها با کمک برنامه SPSS از آمار توصیفی برای جمعیت شناختی و فراوانی پاسخ‌ها و آزمون‌های آماری نرمالیتی، جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها و تی تک نمونه‌ای و ویلکاکسون جهت تحلیل داده‌ها، فریدمن جهت رتبه‌بندی استفاده شده است که جزئیات آن‌ها در ادامه می‌آید.

۳-۱- استخراج عوامل و گویه‌های مؤثر بر پژوهش

در این پژوهش برای پی بردن به مؤلفه‌های اصلی، با بررسی ادبیات و پیشینه نظری و مصاحبه با صاحب‌نظران، تعداد ۶ گویه استخراج و برای بررسی نهایی بین ۸ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای با ترکیب دو هیأت علمی دانشگاه، یک معاون مالیات بر ارزش افزوده، دو رئیس امور مالیاتی و نماینده سازمان امور مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، دو رئیس گروه مالیاتی و یک کارشناس ارشد مالیاتی توزیع گردید. روایی محتوایی آن از طریق شاخص لاوشه موردسنجش قرار گرفت. جهت محاسبه این شاخص از نظرات خبرگان متخصص در زمینه آزمون موردنظر استفاده می‌شود و با توضیح اهداف آزمون برای آن‌ها و ارائه تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای گویه‌ها به آن‌ها، از آن‌ها خواسته می‌شود تا هریک از گویه‌ها را براساس طیف سه‌بخشی لیکرت «گویه ضروری است»، «گویه مفید است ولی ضروری نیست» و «گویه ضرورتی ندارد» طبقه‌بندی کنند. سپس براساس فرمول زیر، نسبت به روایی محتوایی محاسبه شده و طبق جدول ۱، گزینه‌های موردنظر انتخاب می‌شوند.

$$RVC = \frac{\text{تعداد کل} - \text{تعداد انتخاب گزینه ضروری}}{2}$$

$$RVC = \frac{\text{تعداد کل}}{2}$$

جدول (۱) - مقدار قابل قبول بر اساس تعداد متخصصین نمره گذار RVC

مقدار قابل قبول بر اساس تعداد متخصصین نمره گذار RVC					
تعداد متخصصین	مقدار RVC	تعداد متخصصین	مقدار RVC	تعداد متخصصین	مقدار RVC
۵	۰/۹۹	۱۱	۰/۵۹	۲۵	۰/۳۷
۶	۰/۹۹	۱۲	۰/۵۶	۳۰	۰/۳۳
۷	۰/۹۹	۱۳	۰/۵۴	۳۵	۰/۳۱
۸	۰/۸۵	۱۴	۰/۵۱	۴۰	۰/۲۹
۹	۰/۷۸	۱۵	۰/۴۹		
۱۰	۰/۶۲	۲۰	۰/۴۲		

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج نشان داد که شاخص لاوشه برای ۶ گویه (بخش) مستخرج بزرگ‌تر از ۰/۷۵ بوده بنابراین بر اساس نظر خبرگان مؤلفه‌ها به شرح ذیل به عنوان عوامل و چالش‌های اصلی استرداد مالیات بر ارزش افزوده تعیین گردیدند.

مؤلفه اول - عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد

مؤلفه دوم - عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده

مؤلفه سوم - فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات

مؤلفه چهارم - فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان

مؤلفه پنجم - عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان

مؤلفه ششم - عدم همکاری اشخاص ثالث (سازمان‌ها دولتی و بانک‌ها)

۳-۲- طراحی و ساخت پرسشنامه

عوامل ششگانه فوق می‌بایست با طراحی سؤالات متعدد، مورد واکاوی قرار گرفته و شقوق مختلف اثرگذاری آن‌ها مشخص شوند تا پژوهش را در رسیدن به مقصد یاری نماید. پس از بررسی‌های بسیار برای این منظور، ۲۷ پرسش طرح و مورد قضاوت نخبگان و اساتید دانشگاهی رشته‌های مربوطه قرار گرفت. ضمناً از نخبگان درخواست

گردید که اگر پرسش‌های دیگری را برای بهتر روشن شدن زوایای پژوهش لازم می‌دانند، مطرح نمایند. ۲۷ پرسش طرح‌شده با طیف لیکرت ۳ طیفی «کاملاً مرتبط»، «تا اندازه‌ای مرتبط» و «نامربوط» آزمون گردید. پرسش‌های ۲۷ گانه بین متخصصین توزیع و نهایتاً خبرگان و اساتید ۱۵ پرسش را برای پرسشنامه نهایی انتخاب نمودند. لازم به ذکر است در انتخاب پرسش‌ها بازهم از آزمون بررسی روایی محتوایی و آزمون لاوشه استفاده گردید.

بعد از بررسی روایی پرسشنامه، پایایی، دومین ویژگی مهم و ابزار اندازه‌گیری است. آزمون یا پرسش‌نامه پایا، پرسشنامه‌ای است که در صورت اجرای دوباره نتایج تقریباً یکسانی به دست دهد. عام‌ترین شاخص پایایی آزمون‌ها و ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه) در شرایط چندگزینه‌ای استفاده از شاخص آلفای کرونباخ است. مقدار شاخص آلفا بین صفر تا یک متغیر است. آلفای صفر نشان‌دهنده ناپایداری مطلق آزمون یا ابزار اندازه‌گیری است و آلفای مناسب برای ابزارهایی که محقق ساخته بیش از $0/7$ و برای ابزارهای استاندارد $0/9$ و در بسیاری موارد آلفای $0/5$ به بالا را برای ابزارهای اندازه‌گیری پذیرفته‌اند. برای بررسی پایایی پرسشنامه بین ۱۵ نفر از کارشناسان مالیاتی تهران و ۱۵ مؤدی توزیع و پایایی آن محاسبه گردید. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه‌شده $0/86$ بوده است که مبین پایایی قابل قبول پرسشنامه می‌باشد.

در این پژوهش، یک فرد متخصص و خبره، عبارت از شخصی است که دانش و مهارت‌های تخصصی موردنیاز در یک زمینه خاص را از طریق آموزش‌های رسمی، کارآموزی و تجربه کسب نموده باشد. بر این اساس، خبرگان مالیاتی شامل آن دسته از افراد حرفه‌ای است که در زمینه موردپژوهش، تخصص و دانش لازم و کافی داشته باشند. مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده نیز فعالان اقتصادی هستند که به‌طور مستقیم مشکلات و چالش‌های استرداد را حس کرده‌اند؛ بنابراین به‌منظور انجام یک نظرسنجی کامل مأموران مالیاتی و مؤدیان جامعه آماری موردنظر این پژوهش را تشکیل می‌دهند. نمونه انتخابی از جامعه آماری شامل دو گروه مأموران مالیاتی و مؤدیان استان‌های تهران و قم تعریف شده‌اند.

در خصوص انتخاب مأموران مالیاتی به‌عنوان نمونه جهت تکمیل پرسشنامه از افراد خبره، صاحب‌نظر و حسابرسان واحدهای استرداد مالیات بر ارزش‌افزوده انتخاب شده است. در مورد انتخاب مؤدیان مالیاتی نیز به‌عنوان نمونه جهت تکمیل پرسشنامه، از افرادی که دارای پرونده‌های استرداد بوده و دارای تحصیلات دانشگاهی می‌باشند و توان تجزیه و تحلیل موضوع را دارند انتخاب‌شده است و دلایل انتخاب استان‌های قم و تهران به‌عنوان نمونه این است که اولاً تهران به‌عنوان پایتخت و مرکز اقتصاد کشور و استان قم به‌عنوان نماینده سایر استان‌ها می‌باشد دوماً انواع صنعت، بازرگان و فعال اقتصادی در این دو استان وجود دارد. دلیل سوم اینکه با

توجه به همایش‌های تخصصی و آزمون‌های تعیین سطح برگزار شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور، می‌توان گفت مأموران مالیاتی مستقر در استان‌های موردنظر از سطح علمی و تخصصی قابل قبولی برخوردار می‌باشند. لذا انتخاب این دو استان به‌عنوان نمونه به جامع بودن و کیفیت بالای پژوهش کمک کرده است.

پرسشنامه‌ها از دو طریق مراجعه حضوری و همچنین ارسال با پست الکترونیک بین جامعه آماری توزیع گردید. در مجموع تعداد ۸۰ پرسشنامه توزیع موفق شد که نهایتاً تعداد ۶۲ عدد از آن‌ها به‌صورت کامل جمع‌آوری گردیده است که تعداد ۳۲ پرسشنامه مربوط به کارشناسان مالیاتی و ۳۰ پرسشنامه مربوط به مؤدیان می‌باشد و تعداد ۳ پرسشنامه تکمیل شده بعد از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها واصل گردید و از بابت ۱۵ پرسشنامه هم پاسخی دریافت نشد.

۴- تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده

در این بخش، ابتدا آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان در دو بخش تحصیلات و رشته تحصیلی ارائه می‌گردد و سپس پاسخ‌های دریافتی کارشناسان مالیاتی و مؤدیان به‌طور جداگانه کدگذاری شده و اطلاعات کدگذاری شده با استفاده از برنامه SPSS در سطح هر عامل و به تفکیک کارشناسان و مؤدیان تحلیل توصیفی و استنتاجی شده است. سپس پاسخ‌های دو گروه نیز باهم مقایسه گردیده است و در نهایت پاسخ‌های هر گروه به‌طور جداگانه با استفاده از آزمون فریدمن در سطح مؤلفه رتبه‌بندی شده است.

۴-۱- بررسی توصیفی جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

اطلاعات توصیفی سطح تحصیلات و رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود بالغ‌بر ۹۸ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات کارشناسی و کارشناسی ارشد می‌باشند و بیش از ۸۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات مرتبط می‌باشند.

جدول (۲) - فراوانی و درصد سطح تحصیلات و رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان

فراوانی و درصد سطح تحصیلات و رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان										
گروه		سطح تحصیلات							رشته تحصیلی	
		کارشناسی	دکتری	جمع	حسابداری	مالی	اقتصاد	سایر رشته‌ها	جمع	
کارشناسان	فراوانی	۱۷	۱۴	۱	۳۲	۱۵	۸	۲	۷	۳۲
مالیاتی	درصد	۵۳	۴۴	۳	۱۰۰	۴۷	۲۵	۶	۲۲	۱۰۰
مؤدیان	فراوانی	۱۹	۱۱	۰	۳۰	۲۰	۱	۷	۲	۳۰
	درصد	۶۳	۳۷	۰	۱۰۰	۶۷	۳	۲۳	۷	۱۰۰

۶۲	۹	۹	۹	۳۵	۶۲	۱	۲۵	۳۶	فراوانی	کل
۱۰۰	۱۵	۱۵	۱۵	۵۵	۱۰۰	۲	۴۰	۵۸	درصد	

منبع: یافته‌های تحقیق

۴-۲- تجزیه و تحلیل مؤلفه‌ها از دیدگاه کارشناسان مالیاتی

برای بررسی عوامل ابتدا آماره‌های توصیفی پاسخ‌های افراد به هر بخش را بررسی و سپس برای تعیین مسیر درست محاسبات، آزمون نرمالیتی توزیع داده‌های هر بخش محاسبه شده است. چنانچه داده‌ها دارای توزیع نرمال باشند، از روش‌های آمار پارامتری و در غیر این صورت از روش‌های آمار ناپارامتری استفاده شده است.

جدول (۳) - بررسی مؤلفه‌ها (کارشناسان مالیاتی) - آماره‌های توصیفی

بررسی مؤلفه‌ها (کارشناسان مالیاتی) - آماره‌های توصیفی				
واریانس	انحراف معیار	میانه	تعداد	عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد
۱/۷۲۶	۱/۳۱۳۷۰	۳/۳۷۵۰	۳۲	عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده
۳/۴۵۹	۱/۸۵۹۷۵	۲/۶۵۶۳	۳۲	فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات
۱/۹۸۰	۱/۴۰۷۰۷	۳/۵۶۲۵	۳۲	فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان
۲/۱۸۵	۱/۴۷۸۲۵	۲/۴۸۴۴	۳۲	عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان
۲/۱۱۱	۱/۴۵۲۸۰	۲/۵۷۸۱	۳۲	عدم همکاری اشخاص ثالث
۳/۰۸۰	۱/۷۵۴۸۹	۲/۹۶۸۷	۳۲	عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد
			۳۲	Valid N (listwise)

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول (۴) - بررسی مؤلفه‌ها (کارشناسان مالیاتی) - آزمون نرمالیتی

بررسی مؤلفه‌ها (کارشناسان مالیاتی) - آزمون نرمالیتی						
مؤلفه‌ها	کولموگروف اسمیرنوف			شاپیرو ویلک		
	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون
عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد	۰/۱۵۲	۳۲	۰/۰۷۹	۰/۹۱۱	۳۲	۰/۰۵۲
عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۱۴۴	۳۲	۰/۱۱۰	۰/۹۰۷	۳۲	۰/۰۵۹
فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات	۰/۲۰۱	۳۲	۰/۰۰۲	۰/۸۶۵	۳۲	۰/۰۰۱
فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مودیان	۰/۱۶۸	۳۲	۰/۰۵۳	۰/۹۴۹	۳۲	۰/۱۳۸
عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مودیان	۰/۱۷۲	۳۲	۰/۰۱۷	۰/۹۳۴	۳۲	۰/۰۲۷
عدم همکاری اشخاص ثالث	۰/۱۵۹	۳۲	۰/۰۳۸	۰/۹۰۲	۳۲	۰/۰۰۷
a. Lilliefors Significance Correction						

منبع: یافته‌های تحقیق

در آزمون‌های نرمالیتی کولموگروف-اسمیرنوف و شاپیرو-ویلک انجام شده به شرح جدول ۴ در صورتی که مقدار احتمال در هر دو آزمون از ۰/۰۵ کوچک‌تر باشد یعنی داده‌ها دارای توزیع نرمال نمی‌باشد. لذا برای انجام محاسبات آماری از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده خواهد شد و در صورتی که مقدار احتمال از ۰/۰۵ بزرگ‌تر باشد یعنی داده‌ها دارای توزیع نرمال بوده و برای انجام محاسبات از آزمون پارامتری تی تک نمونه‌ای استفاده خواهد شد. در ادامه نتایج تحلیل آماری آزمون تی تک نمونه‌ای برای اطلاعات مؤلفه‌های اول، دوم و چهارم دیدگاه کارشناسان مالیاتی که دارای توزیع نرمال می‌باشند و نتایج تحلیل آماری آزمون ناپارامتری ویلکاکسون برای مؤلفه‌های سوم، پنجم و ششم دیدگاه کارشناسان مالیاتی که دارای توزیع نرمال نیستند آمده است.

جدول (۵) - نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای برای عوامل اول، دوم و چهارم دیدگاه کارشناسان مالیاتی

مؤلفه	ارزش خنثی = ۰						نتایج
	آماره آزمون	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		فرضیه صفر رد/پذیرش
					حد بالا	حد پایین	
عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد	۱۴/۵۳۳	۳۱	۰/۰۰۰	۳/۳۷۵۰۰	۲/۹۰۱۴	۳/۸۴۸۶	رد
عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده	۸/۰۸۰	۳۱	۰/۰۰۰	۲/۶۵۶۲۵	۱/۹۸۵۷	۳/۳۲۶۸	رد
فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان	۹/۵۰۷	۳۱	۰/۰۰۰	۲/۴۸۴۳۸	۱/۹۵۱۴	۳/۰۱۷۳	رد

جدول (۶) - نتایج آزمون ویلکاکسون برای عوامل سوم، پنجم و ششم دیدگاه کارشناسان مالیاتی

مؤلفه	ارزش خنثی	تعداد	رتبه‌ها میانگین	مجموع رتبه‌ها	آماره آزمون	مقدار احتمال آزمون	فرضیه صفر رد/پذیرش
فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات	رتبه‌بندی موافق	۳۱a	۱۶/۹۸	۵۲۶/۵۰	-۴/۹۲۴a	۰/۰۰۰	رد
	رتبه‌بندی مخالف	۱b	۱/۵۰	۱/۵۰			
	ممتنع	۰c					
	کل	۳۲					
عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان	رتبه‌بندی موافق	۳۰a	۱۵/۵۰	۴۶۵/۰۰	-۴/۷۸۶a	۰/۰۰۰	رد
	رتبه‌بندی مخالف	۰b	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰			
	ممتنع	۲c					
	کل	۳۲					
عدم همکاری اشخاص ثالث	رتبه‌بندی موافق	۲۹a	۱۶/۸۳	۴۸۸/۰۰	-۴/۷۱۳a	۰/۰۰۰	رد
	رتبه‌بندی مخالف	۲b	۴/۰۰	۸/۰۰			
	ممتنع	۱c					
	کل	۳۲					

۳-۴- تجزیه و تحلیل عوامل از دیدگاه مؤدیان مالیاتی

آمار توصیفی اطلاعات دیدگاه مؤدیان در جدول ۷ و نتایج آزمون نرمالیتی آن‌ها در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول (۷) - آمار توصیفی داده‌های دیدگاه مؤدیان

واریانس	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
۵/۶۴۸	۲/۳۷۶۶۱	۲/۸۰۰	۳۰	عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد
۴/۲۶۴	۲/۰۶۵۰۰	۱/۶۵۵۶	۳۰	عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱/۶۵۱	۱/۲۸۴۷۵	۳/۴۳۳۳	۳۰	فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات
۲/۰۴۳	۱/۴۲۹۲۷	۳/۴۸۳۳	۳۰	فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان
۱/۲۵۹	۱/۱۲۳۱۷	۳/۰۷۵۰	۳۰	عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان
۳/۷۸۹	۱/۹۴۶۴۱	۲/۰۶۶۷	۳۰	عدم همکاری اشخاص ثالث
			۳۰	Valid N (listwise)

جدول (۸) - آزمون نرمالیتی داده‌های دیدگاه مؤدیان

مؤلفه‌ها	کولموگروف اسمیرنوف			شاپیرو ویلک		
	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون
عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد	۰/۳۰۰	۳۰	۰/۰۰۳	۰/۸۲۵	۳۰	۰/۰۰۰
عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۱۷۱	۳۰	۰/۰۲۵	۰/۹۲۷	۳۰	۰/۰۴۲
فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات	۰/۱۷۰	۳۰	۰/۰۲۶	۰/۹۱۴	۳۰	۰/۰۱۹
فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان	۰/۳۰۱	۳۰	۰/۰۰۳	۰/۸۴۴	۳۰	۰/۰۰۰
عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان	۰/۱۹۵	۳۰	۰/۰۰۵	۰/۹۰۳	۳۰	۰/۰۱۰
عدم همکاری اشخاص ثالث	۰/۱۵۳	۳۰	۰/۰۴۱	۰/۸۸۶	۳۰	۰/۰۰۴
a. Lilliefors Significance Correction						

همان گونه که در جدول ۸ مشاهده می‌گردد برای کلیه عوامل مقدار احتمال آزمون کوچک‌تر از ۰/۰۵ است در نتیجه توزیع داده‌ها برای هر یک از عوامل غیرنرمال بوده و بایستی از آزمون ویلکا کسون برای تحلیل استنباطی استفاده کرد. در روش‌های آمار ناپارامتری، داده‌ها رتبه‌بندی شده و روی رتبه داده‌ها مطالعات انجام

می‌پذیرد. در جدول زیر شاهد هستیم که کل نفرات پاسخ‌دهنده مؤدیان مالیاتی ۳۰ نفر بوده‌اند که بر اساس رتبه‌بندی صورت گرفته بر اساس پاسخ‌ها تعداد نفرات در طیف‌های موافق، مخالف و ممتنع در بخش‌های مختلف مشخص شده است.

فرضیه صفر آزمون ویلکاکسون، بیان می‌کند که بین نظرات افراد در پاسخ به گزینه‌های سؤالات در هر بخش اختلاف معناداری وجود ندارد و با توجه به مقدار احتمال آزمون که از ۰/۰۵ کوچک‌تر است این فرضیه رد می‌شود. لذا نتایج این آزمون در جدول ۹ آمده است.

جدول (۹) - نتایج آزمون ویلکاکسون برای عوامل از دیدگاه مؤدیان مالیاتی

رد/پذیرش فرضیه	مقدار احتمال آزمون	آماره آزمون	مجموع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد	ارزش خنثی	مؤلفه
رد	۰/۰۰۰	-۴/۰۶۱a	۴۲۹/۵۰	۱۶/۵۲	۲۶a	رتبه‌بندی موافق	عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد
			۳۵/۵۰	۸/۸۸	۴b	رتبه‌بندی مخالف	
					۰c	ممتنع	
					۳۰	کل	
رد	۰/۰۰۰	-۳/۵۱۲a	۴۰۳/۰۰	۱۷/۵۲	۲۳a	رتبه‌بندی موافق	عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون مالیات بر ارزش افزوده
			۶۲/۰۰	۸/۸۶	۷b	رتبه‌بندی مخالف	
					۰c	ممتنع	
					۳۰	کل	
رد	۰/۰۰۰	-۴/۷۹۵a	۴۶۵/۰۰	۱۵/۵۰	۳۰a	رتبه‌بندی موافق	فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات
			۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰b	رتبه‌بندی مخالف	
					۰c	ممتنع	
					۳۰	کل	
رد	۰/۰۰۰	-۴/۶۸۴a	۴۳۳/۵۰	۱۵/۴۸	۲۸a	رتبه‌بندی موافق	فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان
			۱/۵۰	۱/۵۰	۱b	رتبه‌بندی مخالف	
					۱c	ممتنع	
					۳۰	کل	

عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان	رتبه‌بندی موافق	۳۰a	۱۵/۵۰	۴۶۵/۰۰	-۴/۷۹۵a	۰/۰۰۰	رد
	رتبه‌بندی مخالف	۰b	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰			
	ممتنع	۰c					
	کل	۳۰					
عدم همکاری اشخاص ثالث	رتبه‌بندی موافق	۲۶a	۱۵/۰۸	۳۹۲/۰۰	-۳/۷۸۲a	۰/۰۰۰	رد
	رتبه‌بندی مخالف	۳b	۱۴/۳۳	۴۳/۰۰			
	ممتنع	۱c					
	کل	۳۰					

۴-۴- مقایسه نهایی پاسخ‌های دو گروه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان

بر اساس آزمون‌های نرمالیتی توزیع داده‌های هر دو گروه مؤدیان و کارشناسان دارای توزیع نرمال بوده و برای مقایسه میانگین پاسخ‌های این دو گروه به دلیل استقلال دو گروه از هم از آزمون پارامتریک تی با نمونه‌های مستقل استفاده شده است.

جدول (۱۰) - مقایسه نهایی پاسخ‌های دو گروه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان - آزمون نرمالیتی

	کولموگروف اسمیرنوف			شاپیرو ویلک		
	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون	آماره	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون
مؤدیان	۰/۱۲۷	۳۰	۰/۲۰۰	۰/۹۴۸	۳۰	۰/۱۵۱
کارشناسان	۰/۱۱۶	۳۰	۰/۲۰۰	۰/۹۵۶	۳۰	۰/۲۴۲

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول ذیل مربوط به آماره‌های توصیفی دو گروه است.

جدول (۱۱) - آماره‌های توصیفی گروه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان

	گروه‌ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطا استاندارد
پاسخ‌ها	مؤدیان	۳۰	۲/۷۵۲۳	۰/۹۵۳۲۸	۰/۱۷۴۰۵
	کارشناسان	۳۳	۲/۹۳۷۵	۰/۸۳۴۸۰	۰/۱۴۵۸۱

منبع: یافته‌های تحقیق

در جدول ذیل هم‌زمان دو آزمون روی مجموعه داده‌ها انجام گرفته است، ابتدا آزمون لون که به بررسی همگنی واریانس‌های دو گروه می‌پردازد. فرضیه صفر آزمون لون بیان می‌کند دو گروه از نظر واریانس همگن هستند. با توجه به مقدار احتمال آزمون که از ۰/۰۵ بزرگ‌تر است، این فرضیه پذیرفته می‌شود و نتایج سطر اول جدول در آزمون تی گزارش خواهد شد.

بخش دوم جدول مربوط به نتایج آزمون t می‌باشد. فرضیه صفر آزمون t بیان می‌کند بین میانگین دو گروه مؤدیان و کارشناسان اختلاف معناداری وجود ندارد و با توجه به مقدار احتمال آزمون که از ۰/۰۵ بزرگ‌تر است این فرضیه پذیرفته می‌شود.

جدول (۱۲) - آزمون تی تک نمونه‌ای و آزمون لون برای هر دو گروه

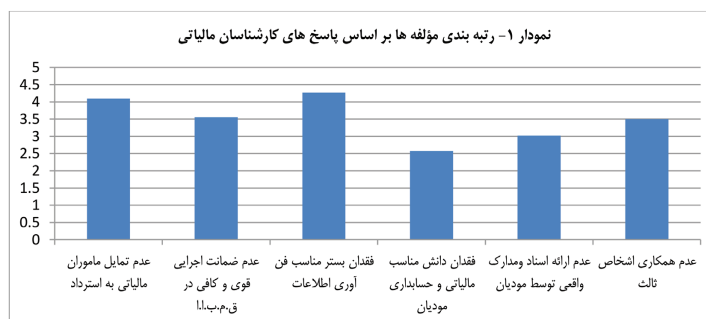
پاسخ‌ها	آزمون لون برای مقایسه همگنی واریانس‌های دو گروه		آزمون تی تک نمونه‌ای برای مقایسه میانگین‌های دو گروه						
	مقدار F	مقدار احتمال آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	مقدار احتمال آزمون	اختلاف میانگین	اختلاف خطای استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
								حد بالا	حد پایین
فرض همگنی واریانس‌ها	۱/۱۸۶	۰/۲۸۰	-۰/۸۱۹	۶۰	۰/۴۱۶	-۰/۱۸۵۱۹	۰/۲۲۵۹۸	-۰/۶۳۷۲۱	۰/۲۶۶۸۴
فرض ناهمگنی واریانس‌ها			-۰/۸۱۶	۵۷/۴۹۷	۰/۴۱۸	-۰/۱۸۵۱۹	۰/۲۲۷۰۵	-۰/۶۳۹۷۶	۰/۲۶۹۳۹

منبع: یافته‌های تحقیق

۴-۵- رتبه‌بندی مؤلفه‌ها بر اساس آزمون فریدمن

در نمودارهای ۱ و ۲ رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از دیدگاه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان، بر اساس آزمون فریدمن مشخص شده است.

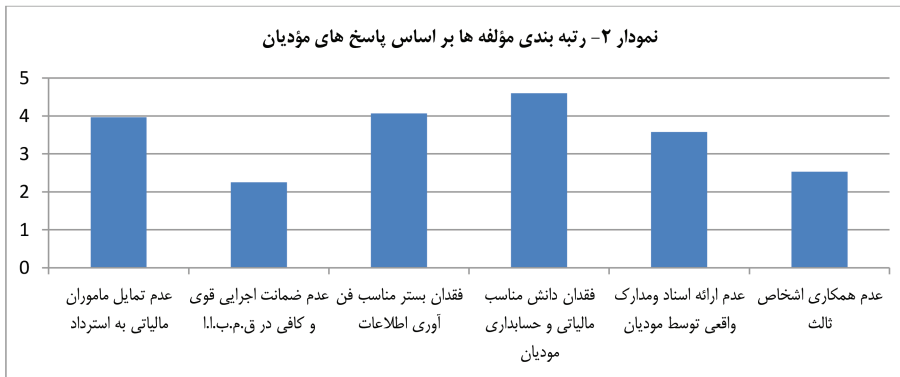
نمودار ۱- رتبه‌بندی مؤلفه‌ها بر اساس پاسخ‌های کارشناسان مالیاتی



منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس دیدگاه کارشناسان مالیاتی به ترتیب سه مؤلفه فقدان بستر مناسب فن آوری اطلاعات، عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد و عدم ضمانت اجرایی قوی در ق.م.ب.ا.ا سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

نمودار ۲- رتبه‌بندی مؤلفه‌ها براساس پاسخ‌های مؤدیان



منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس دیدگاه مؤدیان به ترتیب سه مؤلفه فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری، فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات و عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

۴-۶- تحلیل یافته‌های پژوهش

جهت بررسی نتایج پژوهش به تحلیل یافته‌های هر یک از عوامل از دیدگاه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان به شرح ذیل پرداخته می‌شود.

مؤلفه اول- فرهنگ سازمانی عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته و نتایج به‌دست‌آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان، اختلاف معناداری وجود نداشته و نظر تقریباً یکسانی در این بخش وجود داشته‌است؛ بنابراین می‌توان گفت، فرهنگ سازمانی عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد، یکی از چالش‌ها در فرآیند استرداد مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان می‌باشد. می‌توان یکی از دلایل آن را عدم رضایت قلبی مدیران ارشد به استرداد اعلام کرد که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم مأموران ذی‌ربط را تحت فشار قرارداده و باعث تحت تأثیر قرار گرفتن آنان می‌گردد. چراکه اهداف و برنامه‌های ادارات امور مالیاتی بر مبنای وصول مالیات پایه‌ریزی و ارزیابی می‌گردد.

و استردادهای ادارات امور مالیاتی از محل وصولی‌های استانی صورت می‌پذیرد و باعث کاهش وصولی استان مربوطه می‌شود؛ بنابراین در ارزیابی سالیانه مدیر و استان مربوطه تأثیر منفی دارد.

همچنین اطلاعات معاملات مؤدیان شفاف نبوده و سازوکار مناسبی جهت بررسی احراز معاملات توسط مأموران مالیاتی وجود ندارد و از طرفی مراجع نظارتی درون و برون سازمانی به‌طور مداوم پرونده‌های استرداد را نظارت و بررسی می‌نمایند. با توجه به شفاف نبودن معاملات، احتمال کشف خطا و اشتباه و حتی اختلاف‌نظر در تأیید یا عدم احراز معاملات وجود دارد.

بنابراین با توجه به موارد فوق، مأموران مالیاتی تمایل ندارند پرونده‌هایی که بررسی می‌نمایند منجر به استرداد شود. لذا در رسیدگی‌های خود بررسی همه‌جانبه داشته و مر قانون را ملاک عمل قرار می‌دهند و بدون هیچ‌گونه تساهل، تسامح و ریسک و با کوچک‌ترین نقص و ایراد در مدارک ارائه‌شده به‌طور نمونه اعتبار مالیاتی ناشی از خرید مربوطه را نمی‌پذیرند و یا پرونده را علی‌الرأس نموده و فروش داخلی مؤدی را افزایش می‌دهند که همه موارد فوق منتهی به این موضوع می‌گردد که مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدی و مبالغ تشخیص شده توسط مأموران مالیاتی تفاوت داشته باشد.

مؤلفه دوم- عدم ضمانت اجرایی کافی در قانون: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته و نتایج به‌دست‌آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان، اختلاف معناداری وجود نداشته و نظر تقریباً یکسانی در این بخش داشته‌اند. همچنین با بررسی پاسخ‌های طیف مخالف دو گروه مشخص گردید مؤدیان به نسبت کارشناسان بیشتر به طیف مخالف پاسخ داده‌اند، به همین علت از نظر رتبه‌بندی و اولویت‌بندی در گروه‌های خودشان متفاوت بوده‌اند؛ بنابراین از کلیات موارد فوق این نتیجه حاصل می‌شود که عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی قانون، یکی از چالش‌ها در فرآیند استرداد مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان می‌باشد. از دلایل آن می‌توان فرض تسامح در خصوص جرائم جهت برخورد با مؤدیانی که از انجام تکالیف مقرر در قانون امتناع می‌نمایند ذکر کرد که با توجه به عواملی از قبیل نوپا بودن و پیچیدگی قانون و نبود زیرساخت‌های لازم جهت اجرای صحیح آن و همچنین عدم امکان دریافت آن از عمده مؤدیان، سازمان امور مالیاتی کشور، بخش اعظم جرائم را مورد بخشودگی قرار می‌دهد. جرائم، جایگاه خود را تا حدود زیادی به‌عنوان ضامن اجرای قانون از دست‌داده است. لذا جرائم کمتر ولی قاطعانه، بهتر از تشخیص جرائم سنگین و بخشودگی آن می‌باشد. همچنین عدم پیش‌بینی مجازات کیفری در ق.م.ب.ا. از دلایل فقدان ضمانت اجرای کافی در قانون به شمار می‌رود. هرچند که با اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در مواد بحث جرم انگاری متخلفان، برای ق.م.ب.ا. نیز پیش‌بینی شده است اما تاکنون در عمل به مرحله اجرا درنیامده است.

مؤلفه سوم- فناوری اطلاعات: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته و نتایج به دست آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان اختلاف معناداری وجود نداشته و آنان نظر تقریباً یکسانی در این بخش داشته‌اند؛ بنابراین می‌توان گفت ضعف فناوری اطلاعات و نبود برنامه جامع جهت رصد و کنترل معاملات مؤدیان در سازمان امور مالیاتی کشور، چالشی مؤثر در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان می‌باشد که از دلایل آن می‌توان به وجود رانت‌های اقتصادی و وابسته و عدم همکاری سازمان‌های دولتی و بانک‌ها با هدف لینک اطلاعات معاملات مؤدیان اشاره کرد.

مؤلفه چهارم- فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری مؤدیان: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته، نتایج به دست آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان اختلاف معناداری وجود نداشته و نظر تقریباً یکسانی در این بخش داشته‌اند. با بررسی پاسخ‌های طیف مخالف دو گروه مشخص گردید، کارشناسان مالیاتی که به طیف مخالف پاسخ داده‌اند، بیشتر بوده‌اند به طوری که اختلاف اندک نیز ناشی از آن می‌باشد. همچنین از نظر رتبه‌بندی و اولویت‌بندی در گروه‌های خودشان متفاوت بوده‌اند؛ به این صورت که این مؤلفه از نظر کارشناسان رتبه ششم و از نظر مؤدیان رتبه اول را به خود اختصاص داده است؛ بنابراین می‌توان گفت نبود دانش مالیاتی و حسابداری کافی مؤدیان، یکی از چالش‌ها در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان می‌باشد که از دلایل آن می‌توان تخصصی بودن رشته حسابداری و قوانین مالیاتی، پیچیدگی قانون، صدور بخشنامه‌های متعدد، عدم اطلاع‌رسانی مناسب و به‌موقع در این زمینه را نام برد. آنچه به نظر می‌رسد به موضوع ارتباط پیدا می‌کند این است که مؤدیان سنتی به حسابداری به‌عنوان یک هزینه بدون منفعت می‌نگرند و معتقدند، به‌جای پرداخت هزینه دستمزد حسابداری، می‌توان مبالغ مربوطه را به‌عنوان مالیات پرداخت کرد. لذا از حسابداران خبره و آگاه در زمینه مالیاتی به دلیل هزینه دستمزد بالاتر، کمتر استفاده می‌نمایند. در صورتی که آنان غافل از این موضوع می‌باشند که در صورت عدم آگاهی و عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در ق.م.ب.ا. می‌بایست خسارت سنگین‌تری را متحمل شوند.

مؤلفه پنجم- عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته، نتایج به دست آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان اختلاف معناداری وجود نداشته است و نظر تقریباً یکسانی در این بخش داشته‌اند؛ بنابراین می‌توان گفت عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان یکی از چالش‌ها در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان محسوب می‌گردد که از دلایل آن می‌توان فرهنگ مالیاتی ضعیف در عدم اعتقاد به پرداخت مالیات توسط مؤدیان، سوءاستفاده از ق.م.ب.ا. در جهت منافع شخصی، عدم امکان دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خریداران و عدم امکان دریافت

فاکتور رسمی و قانونی از عمده فروشندگان کالا و خدمات را نام برد که ناشی از ضعف‌های موجود مثل عدم اعتقاد شرعی مالیات توسط برخی مؤدیان، عدم آگاهی مردم از آثار مالیات در توسعه کشور، عدم اطلاع‌رسانی مناسب در خصوص محل هزینه کرد مالیات، عدم ضمانت اجرایی قوی و کافی در ق.م.ب.ا.ا، شفاف و مکانیزه نبودن اطلاعات معاملات مؤدیان و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده طی چند سال گذشته بدون در نظر گرفتن زیرساخت‌های لازم می‌باشد که جهت برطرف کردن این چالش می‌بایست مسئولین ذی‌ربط به مشکلات و ضعف‌های اعلام‌شده توجه نموده و درصدد اصلاح و برطرف کردن آن برآیند.

مؤلفه ششم - عدم همکاری اشخاص ثالث با ادارات امور مالیاتی: بر اساس آزمون آماری صورت گرفته، نتایج به‌دست‌آمده و مقایسه پاسخ‌های دو گروه، این نتیجه حاصل می‌شود که بین پاسخ‌های مؤدیان و کارشناسان اختلاف معناداری وجود نداشته است و نظر تقریباً یکسانی در این بخش داشته‌اند. می‌توان گفت عدم همکاری سازمان‌های دولتی و بانک‌ها (اشخاص ثالث) یکی از چالش‌ها در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان محسوب می‌گردد که ناشی از این موضوع می‌باشد که اولاً، مجازات پیش‌بینی شده در قانون در صورت عدم همکاری اشخاص ثالث، بازدارنده نیست. ثانیاً مجازات قانونی فعلی نیز در صورت عدم همکاری اشخاص ثالث با ادارات امور مالیاتی به‌طور جدی اعمال نمی‌شود.

۵- نتیجه‌گیری

در فرآیندهای اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از حوزه‌های مشکل‌آفرین و دارای چالش، استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که چالش‌ها و مشکلات فرآیند استرداد که در شش مؤلفه طراحی شده است، مورد تأیید هر دو گروه کارشناسان مالیاتی و مؤدیان قرار گرفته است. بر اساس آزمون‌های صورت گرفته اختلاف معناداری بین پاسخ‌های دو گروه وجود ندارد و صرفاً در هر گروه طبق آزمون فریدمن رتبه‌بندی متفاوتی در خصوص پاسخ به هر مؤلفه داشته‌اند. به‌طور مثال، طبق نظر کارشناسان مالیاتی، رتبه اول به ضعف در فناوری اطلاعات و رتبه ششم به عدم دانش مالیاتی و حسابداری مؤدیان تعلق گرفته است و بر اساس نظر مؤدیان، رتبه اول به عدم دانش مالیاتی و حسابداری مؤدیان و رتبه ششم به عدم وجود ضمانت اجرایی کافی و قوی در قانون اختصاص یافته است.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد، نبود ضمانت اجرایی قوی و کافی در قانون، ضعف در فناوری اطلاعات جهت کنترل معاملات مؤدیان، دانش ناکافی مالیاتی و حسابداری مؤدیان، عدم ارائه اسناد و مدارک واقعی توسط مؤدیان، همکاری نکردن سازمان‌ها، ادارات و بانک‌ها با ادارات امور مالیاتی، می‌توانند استرداد مالیات به مؤدیان را با مشکلات جدی مواجه نمایند. این مهم ناشی از عواملی

مثل اثربخش نبودن جرائم و بخشودگی آن، عدم پیش‌بینی مجازات کیفری جهت برخورد با متخلفان، وجود رانت‌های اقتصادی و وابسته به عنوان مانع جهت طراحی نرم‌افزاری جامع جهت کنترل معاملات مؤدیان، عدم همکاری سازمان‌های دولتی جهت ارائه اطلاعات مؤدیان، عدم اعمال مجازات پیش‌بینی شده در قانون در صورت عدم همکاری سازمان‌های دولتی با ادارات امور مالیاتی، پیچیدگی قانون و صدور بخشنامه‌های متعدد و عدم اطلاع‌رسانی مناسب در این زمینه، تخصصی بودن رشته حسابداری و قوانین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی ضعیف مؤدیان در پرداخت مالیات، سوء استفاده و کلاهبرداری برخی افراد سودجو از قانون، عدم امکان دریافت مالیات بر ارزش افزوده از عمده خریداران و عدم امکان دریافت فاکتور خرید رسمی و قانونی از عمده فروشندگان می‌باشد. در راستای چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده که در این مطالعه مورد پژوهش قرار گرفته‌اند، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

الف- جهت رفع و کاهش معضلات چالش فرهنگ سازمانی عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد، پیشنهاد می‌گردد اولاً، مسئولان با صدور بخشنامه تصریح نمایند استردادهای تأیید شده توسط ادارات کل استان‌ها از سرجمع وصولی کل کشور از طریق سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت شود. دوماً جهت اطمینان قلبی و حمایت قانونی مأموران مالیاتی از اشتباهات احتمالی، پیشنهاد می‌گردد کارشناسان مالیاتی، بیمه مسئولیت گردند.

ب- در راستای چالش عدم وجود ضمانت اجرایی کافی در قانون، پیشنهاد می‌گردد در لایحه اصلاحی قانون، جرائم ریالی اصلاح گردد و متناسب با نوع تخلف در نظر گرفته شود. همچنین جهت برخورد با متخلفانی که اصول و مبانی زیرساختی ارزش افزوده را با مشکل مواجه می‌نمایند مجازات کیفری در نظر گرفته شود. پیشنهاد بعدی این است که نوع و میزان جرائم و مجازات پیش‌بینی شده در قانون، به‌طور مستمر آموزش داده شود و از طریق وسایل ارتباط جمعی اطلاع‌رسانی گردد.

پ- پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی کشور جهت کنترل معاملات مؤدیان، برنامه‌ای طراحی و پیاده‌سازی نماید، سپس کلیه مؤدیان و فعالان اقتصادی را موظف به صدور فاکتور فروش با برنامه مذکور که به سازمان امور مالیاتی کشور متصل خواهد بود، نماید و جهت اجرای آن نیز ضمانت اجرایی قوی پیش‌بینی نماید.

ت- ارتقاء و توسعه جایگاه جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران می‌تواند زمینه اعتماد مؤدیان به ایشان را فراهم آورد تا کمبود دانش و آگاهی مالیاتی مؤدیان را جبران نماید. همچنین واحد آموزش ادارات امور مالیاتی می‌تواند برای مؤدیان و حسابداران، کارگاه‌های آموزشی منظم و مستمر برگزار نماید و ایشان را از آخرین بخشنامه‌ها، رویه‌های ایجاد شده آگاه نموده و ابهامات احتمالی را برطرف نماید. بدیهی است نقش رسانه ملی و سایر رسانه‌ها نیز در خصوص فراگیری دانش و آگاهی مالیاتی انکارناپذیر است.

ث- پیشنهاد می‌گردد مراجع مذهبی و حوزه‌های علمیه در خصوص ضرورت و شرعی بودن پرداخت مالیات به مردم آگاهی بیشتری دهند. سازمان امور مالیاتی کشور می‌بایست از طریق رسانه جمعی در خصوص محل هزینه کرد و آثار مالیات‌های وصول شده در توسعه کشور آگاهی و اطلاع‌رسانی مناسبی صورت دهد تا مؤدیان ترغیب به ارائه اسناد و مدارک واقعی مالیاتی شوند.

ج- در راستای چالش عدم همکاری اشخاص ثالث با ادارات امور مالیاتی، پیشنهاد می‌گردد در اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده در مورد درخواست اطلاعات بانکی مؤدیان، اصطلاح «حسب درخواست مدیران کل ادارات امور مالیاتی» به جای «رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور» گنجانده شود. همچنین دوره‌های آموزشی مالیات بر ارزش افزوده برای مدیران بانک‌ها، نهادها و سازمان‌های دولتی مرتبط، جهت آشنایی با فواید اجرای قانون مذکور در اقتصاد کشور و تشریح مشکلات و چالش‌های پیش روی ادارات امور مالیاتی در صورت عدم همکاری ایشان، برگزار گردد.

فهرست منابع

۱. توکل، محمد (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، تهران: مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی، ۳۱۵.
۲. سبزو، محبوبه (۱۳۸۹). استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره نهم، مسلسل ۵۷، ۱۴۳-۱۶۴.
۳. صفری، احمد (۱۳۸۵). بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی مأموران مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.
۴. طاری بخش، علیرضا (۱۳۹۵). اظهارات مطرح‌شده معاون وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، مجله اخبار حسابداری ایران به تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱۷.
۵. فضل زاده، علیرضا، نجفی، نبی (۱۳۹۲). بررسی درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، پژوهشنامه مالیات، سال ۲۱، شماره ۱۸، ۵۷-۷۶.
۶. حیدری کردزنگنه، غلامرضا (۱۳۹۲). رئیس اسبق سازمان امور مالیاتی کشور، تاریخ انتشار ۵ دی‌ماه، مصاحبه با آرمان.
۷. کلاتری بنگر، محسن، نظری، علیرضا، فدائی، ایمان (۱۳۹۲). مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، شماره ۱، ۵۹-۸۰.
۸. مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش‌های اقتصادی، دفتر مطالعات بخش عمومی (۱۳۹۴). بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن، کد موضوعی ۲۳۰، شماره مسلسل ۱۴۵۴۱.
۹. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری، فصلنامه مالیات، شماره ۱۷، ۲۷-۳۸.
۱۰. وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۰). قانون مالیات‌های مستقیم.
۱۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۴). اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده.
۱۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). مبانی نظری و محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده.
13. Ahmad, S. (2006). Challenges in Pakistan VAT Administration, Asian Pacific Tax Conference 2006 17th-18th March, Karachi.

14. Ainsworth, R. T. (2012). Refund Fraud? - Real-Time Solution! Digital Security Borrowed from the VAT (Brazil, Quebec, & Belgium), Tax Notes, Vol. 134, 11- 65.
15. Gerard, R. and Thierry, V. (2003). Law Enforcement and Transition, European Economic Review, Elsevier, vol. 47(4), 669-685.
16. Harrison, G. and Russell, K. (2005). VAT Refunds, Working Paper WP 05/218, Washington: International Monetary Fund.
17. Hofstede, G. (1980). Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values. London: Sage Publications.
18. Mc Kerchar, M. (2007). Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia, University of New South Wales, Proceedings of the 2007 IRS Research Conference Bulletin, The IRS Research.
19. Pyle. D.J. (1991). The Economics of Taxpayer Compliance, Journal of Economic Surveys, Volume 5, Issue 2, June, 163–198.