

شناسایی موانع و پیش برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده

محمد مبینی^{۱*}، غلامرضا معمارزاده طهران^۲، عباس ابراهیم‌زاده^۳

^۱ استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، گروه مدیریت، قزوین، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

^۲ دانشیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، گروه مدیریت، قزوین، ایران

^۳ کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، گروه مدیریت، تهران، ایران

تاریخ دریافت: آبان ۱۳۹۴، اصلاحیه: دی ۱۳۹۴، پذیرش: اردیبهشت ۱۳۹۵

چکیده

هدف از این پژوهش شناسایی موانع و پیش برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران است. برای انجام این پژوهش سه فرضیه تدوین گردید و برای آزمون این فرضیات، داده‌های کمی، به روش میدانی و با استفاده از پرسش‌نامه‌ای که با مرور ادبیات تحقیق طراحی شده بود، جمع آوری شد. قبل از توزیع، پرسش‌نامه در اختیار ۱۳ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران رشته اقتصاد و مدیریت دولتی قرار گرفت و پس از تایید روایی آن، پرسش‌نامه اصلاح شده، در بین ۳۸۲ نفر از مودیان مالیاتی و ۱۵۸ نفر از کارشناسان اداره مالیات قرار گرفت. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و سه دسته مانع تحت عنوان موانع فرهنگی، اجرایی و ساختاری مورد تایید قرار گرفت. نتایج نشان داد که ۱۲ شاخص‌های به عنوان شاخص‌های موانع ساختاری، ۲۳ شاخص‌های به عنوان موانع اجرایی و ۶ شاخص‌های به عنوان موانع فرهنگی به عنوان موانع استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده شناسایی گردید.

کلمات کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، موانع ساختاری، موانع اجرایی و موانع فرهنگی.

۱- مقدمه

صندوق بین‌المللی پول در سال ۲۰۰۷ در بررسی‌های خود نشان داد نظام مالیات بر ارزش افزوده همچون سایر نظام‌های مالیاتی آسیب‌پذیر است [۴].

توجه به مالیات بر ارزش افزوده انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده و منابع لازم جهت گسترش سرمایه‌گذاری را از طریق افزایش امکان پس‌انداز تأمین نموده و از انتقال سرمایه از بخش‌های مولد به بخش‌های خدماتی جلوگیری می‌کند. تمایل به استفاده از نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مدرن مالیاتی، یکی از راهکارهایی است که به شفافیت نظام مالیاتی و اصلاح ساختاری آن کمک می‌نماید. نتایج تحقیقات در ایران نشان می‌دهد به کارگیری این نظام مالیاتی علی‌رغم کارکردهای مؤثر فوق، آثار منفی متعددی از جمله افزایش قیمت‌ها را در بر دارد [۸].

از سوی دیگر با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین 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 [۹].

مالیات بر ارزش افزوده^۱ یکی از بهترین، کاراترین و پردرآمدترین منبع تأمین درآمد مالیاتی دولت‌ها است [۷]. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم چند مرحله‌ای بر مصرف است که در مراحل مختلف تولید و توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد [۵]. در خط مشی نظام مالیاتی میشیگان^۲، در سال ۲۰۱۰ بیان می‌کند اقتصاد خرد مالیات بر ارزش افزوده، نمایانگر مالیات بر درآمد ناشی از ارزشی است که در یک بنگاه کسب و کار، به یک محصول یا خدمت افزوده شده و از دریافت مالیات صرفاً در یک بنگاه و یا محل مصرف نهایی اجتناب می‌شود (اگرچه یکی از اهداف به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده، افزایش تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی است اما بررسی‌ها نشان داده‌اند که در استقرار این نظام مالیاتی، موانعی وجود دارد و همچنان این مسأله ذهن پژوهشگران را به خود مشغول ساخته است که عوامل مؤثر بر استقرار مالیات بر ارزش افزوده چیست؟

1. Value Added Tax
2. Outline of the Michigan Tax System
*mobini20@yahoo.com

نظام مالیاتی شناسایی گردند و ارائه آنها به سازمان امور مالیاتی می‌تواند در پیاده‌سازی و اجرای صحیح و دقیق مالیات بر ارزش افزوده مثر باشد.

با توجه به مباحث بالا سؤال اصلی پژوهش عبارت است از:

موانع و تسهیل‌کننده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران کدامند؟

برای رسیدن به پاسخ، سؤالات فرعی زیر مطرح شده‌اند:

۱- موانع و تسهیل‌کننده‌های فرهنگی استقرار مالیات بر ارزش افزوده کدامند؟

۲- موانع و تسهیل‌کننده‌های اجرایی استقرار مالیات بر ارزش افزوده کدامند؟

۳- موانع و تسهیل‌کننده‌های ساختاری استقرار مالیات بر ارزش افزوده کدامند؟

۲- مرور ادبیات و سوابق مربوطه

بحث VAT^۱ از جمله مباحثی است که در مقایسه با سایر مقولات اقتصادی و مالی از قدمت چندانی برخوردار نیست. با این وجود تعدادی از صاحب نظران در این زمینه نظراتی ارائه نموده‌اند که بصورت اجمالی مرور می‌گردند.

نادران و رنجبرکی ضمن انجام تحقیقی با عنوان "پایامدهای اجرای مالیات بر ارزش افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت آمیز آن در ایران" به این نتیجه رسیده‌اند که چون نظام مالیات بر ارزش افزوده بر پایه مصرف وضع می‌شود، اجرای آن حداقل در مراحل اولیه به طور مستقیم باعث ایجاد جهش قیمتی کالا و خدمات مشمول مالیات و افزایش نرخ تورم شده و از طرف دیگر، چون مصرف واقعی خانوارهای با درآمد پایین را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا، بیشتر کاهش می‌دهد (خاصیت تنازلی)، باعث ایجاد نابرابری بیشتر می‌گردد [۱۰].

پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر متقابل اقتصاد زیر زمینی و مالیات بر ارزش افزوده» که توسط سید نورانی و عزیزخانی انجام شده به این نتیجه انجامیده است که اجرای VAT با فرض اینکه فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی وجود نداشته باشد یا اندک باشد، نشان دهنده درآمد زایی گسترده است و اثر آن بر تولید نسبتاً خنثی بوده است و در نتیجه اجرای VAT، بر رفاه اجتماعی می‌افزاید؛ اما فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی به نسبت گسترده، می‌تواند این شرایط مطلوب را زیر سوال ببرد [۷].

طی تحقیقی با عنوان "بررسی علل عدم آگاهی مودیان مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم و تاثیر آن بر درآمد مودیان دولت" که توسط رضاییان به انجام رسیده است، تاکید شده است که یکی از مشکلات نظام مالیاتی کشور در حال حاضر، عدم مراجعه یا عدم پرداخت مالیات به موقع مودیان است و این امر ناشی از علل و عواملی است که ناآگاهی از قانون و تاثیرات مالیات در پیشرفت امور، از جمله این عوامل است که این ناآگاهی منجر به فرار مالیاتی شده و خود این بحث، هزینه‌هایی را

سازمان مالیات بر ارزش افزوده که جهت شفاف‌سازی نرخ مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی و همچنین افزایش عدالت در راستای دریافت مالیات از مودیان تشکیل شده همچنان با این مسأله مواجه است که چرا علیرغم تلاش‌های صورت گرفته در نظام مالیات بر ارزش افزوده، هنوز این نظام مالیاتی به طور کامل مستقر نشده است؟

از این رو با درک اینکه چه عواملی بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است؛ راه‌کارهایی برای کاهش فرار از مالیات بر ارزش افزوده که یکی از دغدغه‌های اصلی نظام مالیات بر ارزش افزوده است پیدا کرد.

مالیات بر ارزش افزوده (مالیات بر گردش اقتصادی) که به عنوان مالیاتی غیر مستقیم [۱] بر مصرف کالاها و خدمات عمومی وضع می‌گردد، هم اکنون در بیش از ۱۵۰ کشور جهان به مورد اجراء گذاشته شده است. استقرار این نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب می‌گردد.

قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از کش و قوس‌های فراوان در خرداد ماه ۱۳۸۷ توسط رئیس‌جمهور جهت اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید.

جدول (۱): شاخص‌های اقتصادی سال‌های ۱۳۸۳-۱۳۸۶

شاخص‌های اقتصادی	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶
نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای دولت (درصد)	۳۶/۴	۴۰/۶	۳۶/۵	۴۵/۶
نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (درصد)	۶/۱	۸	۷/۸	۷/۹
مالیات مستقیم (میلیارد ریال)	۸۹۷۴۱	۸۴۰۳۰	۹۷۶۹۱	۲۶۴۱۲۶
مالیات کالا و خدمات (میلیارد ریال)	۹۴۳۶	۱۴۵۹۰	۱۴۱۲۳	۶۵۴۱۶

همانطور که از جدول (۱) استنباط می‌گردد، شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی در کشور وجود دارد و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان میزان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد و میزان اتکای درآمدهای دولت به مالیات را بهبود بخشید.

در سال ۱۹۹۱، تنها ۵۰ کشور، در سال ۲۰۰۶، ۱۳۰ کشور و در سال ۲۰۰۹، بیش از ۱۴۰ کشور دنیا از این شیوه مالیات ستانی بهره گرفته‌اند (تیت، ۱۳۸۶: ۲). در سال ۱۹۹۷، کره جنوبی اولین کشور آسیایی بود که مالیات بر ارزش افزوده را به تصویب رساند. به دنبال آن، به ترتیب اندونزی در سال ۱۹۸۵، ایالت تایوان چین در سال ۱۹۸۶ و فیلیپین در سال ۱۹۸۸ اقدام به این کار کردند [۱۶].

دقت در مطالب و آمار ذکر شده در سطرهای قبل، ضرورت بازنگری و تحقیق در زمینه روش‌های جدید دریافت مالیات و استفاده بهینه از نتایج و تجارب کشورهای دیگر در این زمینه، جهت عبور از موانع استقرار کامل VAT را متذکر می‌گردد.

عدم اجماع بر روی موانع و شاخص‌های استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده خلأ تحقیقاتی را در این خصوص بوجود آورده است. پیش‌بینی می‌گردد با انجام این تحقیق، موانع و تسهیل‌کننده‌های استقرار این نوع

1. Value Added Tax (VAT)

برای دولت و مودیان در پی دارد [۶].

ناین و تائولی در سال ۲۰۱۰، در تحقیقی با عنوان «اصلاح مالیات بر ارزش افزوده، رفتار و عملکرد شرکت‌های چینی^۱» دریافتند اصلاحات صورت گرفته در نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت و افزایش بهره‌وری نیروی کار و افزایش بهره‌وری در شرکت‌های چینی شد. این در حالی است که افزایش بهره‌وری نیروی کار باعث افزایش سرمایه و به طور مشخص باعث کاهش در استخدام گردید.

از سوی دیگر با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین، افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه^۲، در مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی‌شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد [۹].

بررسی‌های متعددی در زمینه فرار از پرداخت مالیات در داخل و خارج صورت گرفته است که هر یک دلایل و علل اصلی فرار از پرداخت مالیات را مورد واکاوی قرار داده‌اند.

در مدل پایه‌ای آلینگهام و ساندمو در سال ۱۹۷۲ علت فرار از مالیات به ناطمینانی در رفتار دولت اشاره دارد. وقتی دولت نرخ مالیات بر درآمد را تغییر می‌دهد، خانوارها با توجه به احتمال بازرسی و همچنین اعمال جریمه، ممکن است در تصمیم‌گیری خود برای سرمایه‌گذاری و مصرف تجدید نظر کنند.

جعفری و حمزه‌ای در سال ۱۳۸۴ معتقدند به ترتیب، عوامل ساختاری، قانونی و سازمانی به عنوان عوامل فرار مالیاتی و از میان متغیرهای تحقیق ضعف گردش پولی کشور، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی به ترتیب بیشترین تأثیر را در ایجاد فرار مالیاتی دارند. عواملی چون طولانی بودن و زمانبر بودن رویه‌های اجرایی (ثبت نام، ارائه اظهارنامه، استرداد)، نبود بسترهای مناسب شناسایی و اعمال جرایم قانونی و پایین بودن کیفیت آموزش جهت اجرا برای کادر مالیاتی از جمله عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناسایی شده‌اند.

محمد نوربخش و جوادی نیک‌گو در سال ۱۳۸۸ در بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران به سه دسته عوامل مؤثر در بعد بیرونی (کلان و خرد) و عوامل درونی اشاره کردند. انتظارات تورمی افراد جامعه، فرهنگ مالیاتی^۳، اقتصاد زیرزمینی و قاچاق^۴، افزایش نابرابری اجتماعی افراد جامعه، نظام جامع رفاه و تأمین اجتماعی^۵ از جمله عوامل بیرونی کلان و ضعف در سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده^۶، هزینه‌های اداری-مالی مودیان، سنتی بودن نحوه پرداخت‌های

مودیان از جمله عوامل بیرونی خرد برشمرده شده است. همچنین ضعف در اطلاع‌رسانی سازمان مالیات بر ارزش افزوده، فقدان بانک اطلاعاتی جامع مودیان، تعداد ناکافی نیروی انسانی سازمان مالیات بر ارزش افزوده، پیچیدگی اجرا و کنترل نظام مالیات بر ارزش افزوده در سازمان، سطح پایین بهره‌گیری از فناوری ارتباطی در سازمان مالیات بر ارزش افزوده، زمان نامناسب اجرای مالیاتی از جمله عوامل درونی مطرح گردیده‌اند.

نتایج تحقیق خانجان در سال ۱۳۸۵ بیانگر آن است که افراد مورد بررسی که جملگی سابقه فرار مالیاتی (عدم تمکین) عامدانه را در آخرین سال مالی خود داشته‌اند، عموماً از دیدگاه خوش‌بینانه‌ای نسبت به نهادهای رسمی برخوردار نبوده‌اند. در بین نهادهای بررسی شده، نهاد قانون اساسی در دامنه مطلوب، ارزش‌گذاری شده است در حالی که دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی دارای شرایط مطلوب از دیدگاه فراریان مالیاتی نبوده‌اند [۳].

به زعم زاکلان و همکاران (۲۰۰۹) عوامل متعدد سیاسی و سازمانی در فرار از مالیات مؤثر هستند و می‌توان با سازوکارهای تنبیه و اجبار در خصوص جرایم، فرار از مالیات را به حداقل رسانید [۱۲].

مالیات بر ارزش افزوده با وجود اینکه مزایای متعددی مانند پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن نسبت به متغیرهای اقتصادی، قابلیت انعطاف‌پذیری زیادتری نسبت به سایر نظام‌های مالیاتی دارد [۱] اما همچنان با معضل فرار از مالیات مواجه است. از این رو به نظر می‌رسد استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده با موانع متعددی روبرو باشد.

الماسی و همکاران در سال ۱۳۹۱ در تحقیقی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را در بعد سازمانی شناسایی و میزان اهمیت هر یک از آنها را از نظر متخصصان و مودیان مالیاتی در شهر تهران مشخص نمودند. یافته‌ها نشان داد که بیشترین میانگین نمره پاسخ در بعد سازمانی از نظر متخصصان مربوط به سؤالات «عدم توانایی در کشف مبادلات داده‌های غیرواقعی و تقلبی»، «عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی (تبعیض بین مودیان با وضعیت مشابه)»، «نا توانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مودیان مالیاتی» است. همچنین بیشترین میانگین نمره پاسخ از نظر مودیان مربوط به سؤالات «ناکافی بودن سیستم اطلاع رسانی و آموزش به مودیان»، «عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی (تبعیض بین مودیان با وضعیت مشابه)»، «تشریفات بیش از حد در انجام تکالیف قانونی توسط مودیان» است [۲].

نتایج تحقیق خسروانی با عنوان «بررسی تحلیلی مالیات بر ارزش افزوده و نقش اطلاعات حسابداری در آن» نشان داد احتساب مالیات بر ارزش افزوده موجب تشخیص مالیات واقعی می‌شود [۲].

وقوعی در پژوهشی با عنوان «تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده» نشان داد اعمال مالیات بر ارزش افزوده باعث ایجاد خاصیت تنازلی می‌شود [۲].

در تحقیقی با عنوان «جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن در بودجه دولت در ایران» که توسط جعفری و صالح

1. China's Value-added Tax Reform, Firm Behavior and Performance
2. Penalty rates
3. Tax Culture
4. Underground economy and smuggling
5. Welfare and Social Security
6. Accounting for VAT

اپریل^۱ در سال ۲۰۰۲ در یک مقاله پژوهشی با عنوان «جذابیت مالی بر ارزش افزوده» که اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف را بررسی و نتیجه گیری نموده است که تنوع و گستردگی طیف کشورها با شرایط اقتصادی مختلف که به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده روی آورده اند، نشانگر آنست که هر چند نمی توان منکر ضرورت و لزوم اجرای برنامه های آماده سازی برای اجرای این نظام مالیاتی، پیش از اجرای آن شد، لیکن با فراهم آوردن مقدمات لازم و تنظیم درست و به جای این نظام مالیاتی متناسب با شرایط کشورها، می توان با موفقیت، آن را پیاده کرد. با توجه به ادبیات تحقیق و پیشینه آن، مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر ارائه می گردد:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

۳- روش شناسی تحقیق

با توجه به سنووال اصلی تحقیق «موانع و تسهیل کننده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده کدامند؟» است، لذا مطالعه حاضر در چارچوب پارادایم تحقیق «اثبات گرایی»^۲ تنظیم شده است بدین معنی که در ماهیت کمی است و هدف اصلی آن توصیف و تشریح است. پارادایم کمی فرصت مناسبی برای این مطالعه به شمار می آید؛ زیرا گردآوری منظم داده‌ها، تحلیل آماری داده‌ها و توسعه یک چارچوب نظری را فراهم می کند. هدف اصلی این است که متغیرهایی که قابل اندازه گیری هستند و روایی آنها به تایید رسیده است شناسایی گردند.

با توجه به اینکه یافته‌های این پژوهش برای مسئولین و مودیان مالیاتی معنادار و ارزشمند بوده و در بستر این سازمان انجام می گیرد و دارای مقیاس زمانی معین و مشخص است، لذا از حیث نوع، یک پژوهش کاربردی به شمار می آید.

با توجه به اینکه محقق هیچگونه دخل و تصرفی در داده‌ها و متغیرها نمی کند، پژوهش توصیفی بوده و با عنایت به اینکه محقق به دنبال شناسایی «موانع و تسهیل کننده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده» می باشد؛ لذا هدف تحقیق اکتشافی می باشد و از آنجا که داده‌های مورد نیاز این تحقیق با استفاده از پرسش نامه بدست خواهند آمد، لذا روش تحقیق یک بررسی پیمایشی محسوب می شود.

نژاد انجام گرفت؛ نتایج تحقیق نشان داد این جایگزینی درآمدهای مالیاتی دولت را به طور قابل توجهی افزایش می دهد [۳].

نتایج تحقیق «برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده» نشان داد اثرات تورمی فقط به صورت یک انتقال در شاخص بهای کالا و خدمات مصرفی می باشد یعنی نرخ تورم فقط در یک دوره افزایش می یابد و اگر افراد دارای انتظارات تورمی نبوده و سیاست‌های مالی و پولی دولت هم مناسب باشد، این اثر تورمی به دوره‌های بعد منتقل نمی شود [۲].

به طور کلی موضوع سایر تحقیقات انجام شده پیرامون مباحثی از قبیل بررسی سودمندی صورت ارزش افزوده، بررسی ارائه صورت ارزش افزوده در گزارشگری مالی ایران، بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران و برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده قرار می گیرد.

ولز در تحقیق با عنوان «بررسی تجربی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر نوسان درآمد» نشان داد که نوع مالیات بر ارزش افزوده تأثیر با اهمیتی بر نوسان درآمدهای مالیاتی دارد [۱۴].

مورفی در تحقیقی با عنوان تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر جریان وجوه نقد شرکتها نشان داد که پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده باعث ایجاد تغییرات با اهمیتی در جریان نقدی می شود [۱۷].

نتایج تحقیقی با عنوان «بررسی خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده آمریکا» نشان داد که مالیات بر ارزش افزوده در سطح فدرال تنازلی است و سیاست گذاران آمریکایی خاصیت تنازلی مالیات را از نظر سیاسی غیر قابل پذیرش می دانند [۱۹].

نتایج پژوهشی با عنوان «نقش مالیات بر ارزش افزوده در تجارت بین الملل» نشان داد که وضع مالیات بر ارزش افزوده در تجارت بین الملل باعث تحمیل یک نوع مالیات بر ارزش افزوده در کشور یا افزایش بیشتر در نرخ‌های مالیاتی موجود می شود [۱۸].

سایر تحقیقات انجام شده به بررسی بی طرفی انواع مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر صنعت حمل و نقل، اثرات اقتصادی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات‌های زنجیره‌ای در کره و بررسی خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی پرداخته است [۱۲].

در پژوهشی که توسط خیاط قوامی و با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران انجام گرفت. طرح تحقیق بر مبنای مدل مفهومی برگرفته از کتاب مدیریت ریسک تمکین: کنترل و بهبود تمکین مالیاتی بود. در این تحقیق سه عامل نوع صنعت، عوامل اجتماعی و عوامل اقتصادی به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در نظر گرفته شدند. بدین منظور ۴۹۷ نفر از ممیزان و مؤدیان (۱۱۰ نفر از ممیزان و ۳۸۷ نفر از ممیزان مالیاتی) اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران به روش نمونه گیری تصادفی طبقه‌ای انتخاب و به پرسشنامه محقق ساخته تحقیق پاسخ گفتند. در پایان داده‌های به دست آمده از پرسشنامه‌های تحقیق به کمک آزمون تی تک نمونه‌ای مورد تحلیل قرار گرفته و نتایج نشان داد که نوع صنعت، عوامل اجتماعی و عوامل اقتصادی بر تمکین مالیاتی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران تأثیر دارد.

1. Liam Ebril
2. Positivist

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

وجود ندارد، برای تعیین روایی محتوایی پرسشنامه تحقیق، از قضاوت متخصصان و افراد صاحب نظر استفاده شد که با تغییراتی در ظاهر پرسشنامه روایی صوری و روایی محتوایی پرسشنامه پژوهش مورد تایید قرار گرفت. از مجموع ۶۳ گویه مطرح شده با خبرگان که در قالب پرسشنامه‌ای در میان ۱۵ نفر از آنها توزیع گردید تعداد ۱۴ گویه حذف شدند و در نهایت تعداد ۴۹ گویه برای توزیع در میان جامعه آماری تحقیق باقی ماند.

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق چون محقق در صدد کشف ساختار زیربنایی مجموعه نسبتاً بزرگی از متغیرها است که در استقرار مالیات بر ارزش افزوده به عنوان تسهیل کننده یا مانع عمل می‌کنند و از طرفی دنبال تحلیل دقیق‌تر داده‌ها و رسیدن به نتایجی عملی‌تر و در عین حال عملیاتی‌تر می‌باشیم؛ لذا از روش تحلیل عاملی از نوع اکتشافی^۱ استفاده می‌کنیم. تحلیل عاملی نقش بسیار مهمی در شناسایی متغیرهایی مکنون^۲ - که در این جا به نام عوامل هستند- و متغیرهای اساسی یا عاملها^۳ ایفا می‌کند.

یافته‌های تحقیق با توجه به چهار مرحله عمده انجام تحلیل عاملی به شرح ذیل است:

۴-۱- مرحله اول: گردآوری داده‌ها و فراهم ساختن ماتریس‌های همبستگی مربوطه

همانگونه که در مراحل تحقیق توضیح داده شد، پس از توزیع پرسشنامه میان کارشناسان و مودیان مالیاتی ۳۱ شاخص به عنوان موانع مؤثر در استقرار مالیات بر ارزش افزوده مورد شناسایی قرار گرفته و در پرسشنامه نهایی قرار داده شد و نتایج حاصل از پرسشنامه نهایی برای تحلیل و استخراج عامل‌های در برگینده این شاخص‌ها مورد استفاده قرار گرفت. لازم به ذکر است که برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسشنامه نهایی در ابتدا ماتریس ضرایب همبستگی محاسبه و متغیرهایی که با سایر متغیرها همبستگی نشان داده بود، وارد تجزیه و تحلیل شد.

۴-۲- مرحله دوم: استخراج عامل‌های اولیه

یکی از روش‌های معمول خلاصه‌سازی یا تقلیل متغیرها، ایجاد ترکیب خطی از متغیرهایی است که بیشترین واریانس تغییرات را به خود اختصاص می‌دهند. روش تحلیل عاملی یا تجزیه به عامل‌ها این امکان را برای محققان فراهم ساخته است تا از بین متغیرهای زیاد و روابط پیچیده علیّ میان آنها به این الگو دست یابند. یکی از اهداف اصلی تکنیک تحلیل عاملی، کاهش ابعاد داده هاست.

استقرار مالیات بر ارزش افزوده در سطح سازمان مطرح می‌باشد. بنابراین جامعه آماری این پژوهش کلیه متخصصان و کارشناسان اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مودیان مالیاتی این اداره در سال ۱۳۹۳ می‌باشند. از بین این افراد بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی متناسب با حجم، تعداد ۳۸۲ نفر مودی مالیاتی و ۱۳۲ نفر کارشناس بر اساس فرمول زیر انتخاب گردید:

در جدول زیر توزیع افراد جامعه در بین هر یک از طبقات، نمایش داده شده است:

جدول (۲): اطلاعات مربوط به محاسبه حجم نمونه

متخصصان (نفر)	مودیان (نفر)	حجم نمونه	n
۱۵۸	۳۸۲	حجم جامعه	N
۲۷۰	۱۰۰۰۰۰	سطح اطمینان قابل قبول	t
۱/۹۶	۱/۹۶	نسبتی از جمعیت دارای صفت معین	P
۰/۵	۰/۵	نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین	q
۰/۰۵	۰/۰۵	دقت احتمالی مطلوب یا فاصله اطمینان	d

از آنجایی که رایج‌ترین وسیله جمع‌آوری داده در تحقیقات پیمایشی پرسشنامه است، برای جمع‌آوری اطلاعات در بخش دوم از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است.

۳-۲- سنجش پایایی و روایی پرسشنامه

برای بدست آوردن پایایی هماهنگی درونی پرسشنامه «موانع و تسهیل-کننده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده» از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است؛ زیرا سوالات پرسشنامه‌ها گزینه‌های چند ارزشی هستند.

جدول (۳): نتایج آزمون کرونباخ برای پرسشنامه تحقیق

مولفه	تعداد نمونه	تعداد سوالات	مقدار آلفای کرونباخ (درصد)
بعد ساختاری	۵۴۰	۱۶	۰/۸۹
بعد فرهنگی	۵۴۰	۲۷	۰/۸۷
بعد اجرایی	۵۴۰	۶	۰/۹۲
کل	۵۴۰	۴۹	۸۹/۳

ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS 16.0 برای پرسشنامه تحقیق، ۰/۸۹/۳ می‌باشد که به دلیل بالا بودن از ۰/۷، بیانگر ثبات و همسانی درونی پرسشنامه‌ها می‌باشد.

از آنجا که هیچ‌گونه روش آماری برای تعیین ضریب روایی محتوایی

1.Exploratory factor analysis
2.Latent
3.Factors

۳-۴- شاخص KMO^۱ و آزمون بارتلت^۲

با استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌های پرسش‌نامه‌ها، نگاره ۴-۱۲ نتیجه آزمون KMO و آزمون بارتلت را نشان می‌دهد:

جدول (۴): نتایج شاخص KMO و آزمون بارتلت

مقدار	آزمون
۰/۸۵۱	شاخص KMO ^۳
۳۱۹/۴۶۵	آماره آزمون بارتلت ^۴ (تقریبی از آماره کای دو است)
۵۴۰	درجه آزادی (df)
۰/۰۰۰	سطح معنی داری (Sig)

نتیجه شامل چهار خروجی می‌باشد. خروجی اول (جدول شماره ۴) به ترتیب مقدار شاخص KMO، مقدار آماره آزمون (که تقریبی از آماره کای دو است)، درجه آزادی و Sig آزمون را نشان می‌دهد. از آنجایی که مقدار شاخص KMO برابر ۰/۸۵۱ است (نزدیک به یک) تعداد نمونه (تعداد پاسخ دهندگان) برای تحلیل عامل، کافی می‌باشد. همچنین مقدار Sig آزمون بارتلت، کوچک‌تر از ۵ درصد است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی، مناسب است و فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی، رد می‌شود.

۴-۴- جدول اشتراکات:

جدول اشتراک نشان داد که همه شاخص‌ها دارای مقادیر اشتراک استخراجی بالاتر از ۰/۵ هستند و بیانگر توانایی عامل‌های تعیین شده در تبیین واریانس متغیرهای مورد مطالعه است.

خروجی جدول واریانس (جدول شماره ۵) نشان داد که عامل‌هایی که دارای مقدار ویژه کمتر از ۱ هستند از تحلیل خارج می‌شوند این عوامل خارج شده از تحلیل، عواملی هستند که حضور آنها باعث تبیین بیشتر واریانس نمی‌شود:

جدول (۵): خلاصه جدول واریانس و مقادیر ویژه عامل‌های مختلف

ردیف	مقادیر ویژه ^۷			مقادیر ویژه عوامل استخراجی بدون چرخش ^۶			مقادیر ویژه عوامل استخراجی با چرخش ^۵		
	مقدار	درصد واریانس	واریانس تجمعی	مقدار	درصد واریانس	واریانس تجمعی	مقدار	درصد واریانس	واریانس تجمعی
۱	۶/۱۶۲	۳۰/۴۰۳	۳۰/۴۰۳	۶/۱۶۲	۳۰/۴۰۳	۳۰/۴۰۳	۴/۲۱۳	۲۸/۴۱۱	۲۸/۴۱۱
۲	۳/۲۳۰	۲۷/۸۴۳	۵۸/۲۴۶	۴/۵۶۵	۱۵/۲۱۶	۴۵/۲۸۶	۳/۸۳۹	۲۴/۵۳۴	۵۲/۹۴۵
۳	۱/۱۹۰	۲۳/۱۵۶	۸۱/۴۰۲	۴/۵۳۷	۱۵/۱۲۳	۶۰/۴۰۹	۲/۵۳۰	۲۸/۴۵۸	۸۱/۴۰۳

مقدار ویژه هر عامل، نسبتی از واریانس کل متغیرهاست که توسط آن عامل تبیین می‌شود. مقدار ویژه از طریق مجموع مجذورات بارهای عاملی مربوط به تمام متغیرها در آن عامل قابل محاسبه است. از این رو مقادیر ویژه، اهمیت اکتشافی عامل‌ها را در ارتباط با متغیرها نشان می‌دهد. پایین بودن این مقدار برای یک عامل به این معنی است که آن عامل نقش اندکی در تبیین واریانس متغیرها داشته است. در ستون دوم (مقادیر ویژه عوامل استخراجی بدون چرخش) واریانس تبیین شده عامل-هایی ارائه شده است که مقادیر ویژه آنها بزرگتر از عدد یک است. ستون سوم مجموعه مقادیر عامل‌های استخراج شده بعد از چرخش را نشان می‌دهد. چنانچه مشاهده می‌شود در این تحقیق عامل‌های ۱، ۲ و ۳ بزرگ تر از ۱ هستند قابلیت تبیین واریانس‌ها را دارند، لذا در تحلیل باقی می‌مانند. عامل‌های اول، دوم و سوم به ترتیب ۳۰/۴، ۲۷/۵ و ۲۳/۵ و در مجموع ۸۱/۵ درصد از واریانس را در بردارند.

قابل ذکر است که در چرخش عامل‌های باقی مانده، نسبتی از کل تغییرات که توسط این سه عامل توضیح داده می‌شود ثابت است (۸۱ درصد) ولی بر خلاف روش بدون چرخش که در آن عامل اول درصد بیشتری از تغییرات (تقریباً ۲۰ درصد) را تبیین می‌کند در روش چرخش عامل‌ها، هر یک از آنها نسبت تقریباً یکسانی از تغییرات را توضیح می‌دهند. این ویژگی با به کارگیری چرخش واریامکس^۹ انجام شده است که تغییرات را میان عامل‌ها به شکل یکنواخت توزیع کرده است.

۴-۵- مرحله سوم: چرخش برای به دست آوردن یک جواب نهایی و تفسیر آن

در جدول واریامکس، بارهای عاملی دقیقاً نشان می‌دهند که هر عامل شامل کدام متغیرهاست. بدین ترتیب سعی شده است ضمن اینکه در این جدول، بارهای عاملی دقیقاً نشان می‌دهند که هر عامل شامل کدام متغیرهاست. بدین ترتیب سعی شده است ضمن اینکه آیتم‌های درون هر بعد از بیشترین میزان همبستگی با یکدیگر برخوردار باشند، میزان همبستگی مابین ابعاد مختلف به کمترین میزان خود کاهش داده شود.

در جدول واریامکس متغیرهای کمتر از ضریب ۰/۴ حذف شدند بنابراین متغیر شماره ۵ (عدم فعال بودن نهادهای تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخور اجرای VAT)، متغیر شماره ۷ (عدم فعال بودن موثر اتحادیه‌ها)، متغیر شماره ۸ (عدم توسعه اتحادیه‌های تخصصی)، متغیر شماره ۱۵ (کمبود منابع مالی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده)، متغیر شماره ۲۲ (تحمیل هزینه‌های اداری/ مالی مضاعف به مودیان مالیاتی جهت رعایت الزامات قانونی نظام VAT)، متغیر شماره ۳۸ (مشکل نقدینگی مودیان مالیاتی برای تسویه حساب مالیاتی و زمان لازم جهت استرداد مبالغ پرداختی اضافی به دولت) متغیر شماره ۴۰ (تعیین سطح آستانه مالیاتی سالیانه جهت مودیان مالیاتی) و متغیر شماره ۴۱ (پیچیدگی فرایند اجرای نظام VAT) به دلیل اینکه مقداری کمتر از ۰/۴ دارند، به عنوان عامل تصادفی در نظر گرفته شده و حذف می‌شوند.

9. Varimax

1. Kaiser-Meyer-Olkin Measure of sampling Adequacy
2. Bartlett's Test of Sphericity
3. Kaiser-Meyer-Olkin Measure of sampling Adequacy
4. Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square
5. component
6. Initial Eigen values
7. Extraction Sums of Squared Loadings
8. Rotation Sums of Squared Loadings

نام مانع	متغیر	بارعاملی	
	متعدد بودن تعداد نرخ‌های مالیاتی	۰/۷۰۴	
	وجود تعداد فراوان معافیت‌های مالیاتی	۰/۶۱۹	
	کم بودن پایه مالیاتی	۰/۴۵۵	
	عدم عرضه‌ی فرم‌های مالیاتی در قالب ساده، گویا و موثر	۰/۶۶۱	
	عدم کارآیی سیستم جرایم مالیاتی	۰/۷۴۹	
	عدم آموزش و ارتقای علمی و شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۷۰۷	
	عدم انگیزه شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۶۴۱	
	سطح پایین بهره‌گیری از فن‌آوری اطلاعات، توسط سازمان متولی اجرای نظام VAT	۰/۷۹۴	
	نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات	۰/۸۷۸	
	زمان نامناسب اجرای نظام VAT با توجه به وضعیت فعلی اقتصادی کشور	۰/۶۳۷	
موانع فرهنگی (۶)	ممیزان مالیاتی نقش پلیسی دارند نه نقش مهندس مالیاتی.	۰/۷۱۵	
	انتظارات افراد جامعه در خصوص افزایش سطح نابرابری اجتماعی در کشور پس از استقرار کامل نظام VAT	۰/۷۳۱	
	نامناسب بودن سطح فرهنگ مالیاتی جامعه به معنی قصور در پرداخت به موقع مالیات به عنوان بخشی از وظایف شهروندی افراد جامعه	۰/۸۱۸	
	نبودن نظام خود تشخیصی در مودیان	۰/۷۲۲	
	پایین بودن سطح تمکین مودیان مالیاتی	۰/۹۱۵	
	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه	۰/۹۹۱	

لذا در تحلیل‌های مرحله بعد از آنها استفاده نخواهد شد و جمعاً ۴۱ متغیر در تحلیل باقی می‌مانند (جدول شماره ۶).

جدول (۶): شاخص‌های باقی مانده پس از تحلیل عاملی

نام مانع	متغیر	بارعاملی
موانع ساختاری (۱۲)	معیوب بودن نظام سستی مالیات در ایران	۰/۴۱۹
	عدم پاسخ‌گویی دستگاه مالیاتی در مقابل دولت و مودیان	۰/۷۷۳
	نبودن نظام خود تشخیصی در مودیان	۰/۷۵۳
	نبودن راهبرد شفاف و مدیریت کارآمد VAT	۰/۵۵۸
	عدم وجود قوانین کافی برای ضد فرار مالیاتی	۰/۶۵۴
	عدم اصلاح قوانین پولی و بانکی برای رسیدن به نظام پولی و بانکی مدرن	۰/۶۸۱
	عدم اصلاح قوانین تجارت مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده	۰/۷۷۱
	وجود اقتصاد زیر زمینی و قاچاق در کشور	۰/۹۶۴
	فقدان بانک اطلاعاتی جامع مودیان مالیاتی در سازمان متولی اجرای نظام VAT	۰/۹۸۱
	عدم وجود سیستم حسابداری سازگار با نظام VAT در سطح مشاغل مودیان مالیاتی	۰/۶۸۱
	عدم استقرار کامل نظام جامع رفاه و تامین اجتماعی در کشور به موازات استقرار کامل نظام VAT	۰/۶۷۹
	امکانات، قوانین سستی و ممیز سالار که حدود ۸۰ درصد مالیات در بخش مشاغل و شرکت‌ها به صورت علی-الراس است.	۰/۴۵۱
موانع اجرایی (۲۳)	تضاد کارآیی مالیاتی و عدالت مالیاتی	۰/۸۵۴
	فقدان برنامه عملیاتی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۲۹
	انتظارات تورمی ناشی از استقرار کامل نظام VAT	۰/۵۲۹
	مشکل سستی بودن نحوه پرداخت‌های معاملات تجاری مودیان مالیاتی	۰/۵۷۰
	تعداد ناکافی نیروی انسانی متخصص مالیاتی در سازمان متولی اجرای نظام VAT	۰/۵۴۳
	ناکافی بودن میزان اطلاع رسانی به مودیان مالیاتی از طرف سازمان متولی اجرای نظام VAT	۰/۵۵۷
	عدم شناسایی راه‌های احتمالی فرار مالیاتی	۰/۷۶۱
	عدم توجه به توانایی مودیان در پرداخت مالیات	۰/۸۷۶
	عدم توانایی کافی دستگاه مالیاتی کشور در وصول مالیات	۰/۹۴۶
	عدم شناسایی دقیق و کامل مودیان مالیاتی	۰/۹۶۶
	عدم اجرای دقیق قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۵۲
	عدم تشویق به تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی	۰/۶۵۹
وجود انواع مالیات‌ها	۰/۴۴۹	

۴-۶ مرحله چهارم: ساختن مقیاس‌های عاملی و استفاده از آنها در

تحلیل بیشتر نامگذاری عامل‌ها

نامگذاری یک عامل نوعاً مبتنی است بر بررسی دقیق پژوهشگر از آنچه متغیرها با بارهای عاملی زیاد اندازه می‌گیرند (کوثری، ۱۳۷۸). در واقع عامل‌ها بر اساس تعریف متغیرها و اینکه چه واقعیت مشترکی را می‌سند نامگذاری می‌شوند. در تحقیق حاضر، تحلیل‌های صورت گرفته در مورد هر عامل به روشنی مبین نقش مؤثر هر کدام از این عوامل در استقرار مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی شهر تهران است. بدین ترتیب می‌توان نتیجه گرفت که هر کدام از این عوامل با توجه به اولویت اهمیت خود به درستی به عنوان مانعی مؤثر بر استقرار مالیات بر ارزش افزوده شناسایی شده‌اند. با توجه به انجام تحلیل عاملی روی ۴۱ متغیر (مانع) استقرار مالیات بر ارزش افزوده، سه عامل به عنوان عامل‌های اصلی شناسایی می‌شوند. این سه عامل، با توجه به ادبیات تحقیق به صورت زیر نام گذاری می‌شوند:

عامل ساختاری

عامل اجرایی

عامل فرهنگی

تحلیل عاملی نشان می‌دهد که متغیرهای زیر:

(الف) عامل اول: ساختاری

این عامل با بیشترین درصد واریانس کل، یعنی ۳۰/۴۰۳ و مقدار آلفای

۱۷	عدم عرضه‌ی فرم‌های مالیاتی در قالب ساده، گویا و موثر	۰/۶۶۱
۱۸	عدم کارآیی سیستم جرایم مالیاتی	۰/۷۴۹
۱۹	عدم آموزش و ارتقای علمی و شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۷۰۷
۲۰	عدم انگیزه شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۶۴۱
۲۱	سطح پایین بهره‌گیری از فن‌آوری اطلاعات	۰/۷۹۴
۲۲	نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات	۰/۸۷۸
۲۳	زمان نامناسب اجرای نظام VAT با توجه به وضعیت فعلی اقتصادی کشور	۰/۶۳۷

تجزیه و تحلیل شاخص‌های در نظر گرفته شده در بعد عوامل اجرایی نشان می‌دهد که شاخص «عدم شناسایی دقیق و کامل مودیان مالیاتی» بالاترین رتبه را به خود اختصاص داده است. شاخص «فقدان برنامه عملیاتی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده» پایین‌ترین رتبه را به خود اختصاص داده است.

ت (عامل سوم: فرهنگی

این عامل با مقدار واریانس کل، یعنی ۲۳/۱۵۶ و مقدار آلفای کرونباخ مساوی ۰/۷۹۴ و با ۵ متغیر به نام عوامل فرهنگی نامگذاری شده است. نتایج در جدول شماره (۹) نشان داده شده است:

جدول (۹): بار عاملی فرهنگی

ردیف	شرح	بارعاملی
۱	ممیزان مالیاتی نقش پلیسی دارند نه نقش مهندس مالیاتی	۰/۷۱۵
۲	انتظارات افراد جامعه در خصوص افزایش سطح نابرابری اجتماعی	۰/۷۳۱
۳	نامناسب بودن سطح فرهنگ مالیاتی جامعه	۰/۸۱۸
۴	نبودن نظام خود تشخیصی در مودیان	۰/۷۲۲
۵	پایین بودن سطح تمکین مودیان مالیاتی	۰/۹۱۵
۶	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه	۰/۹۹۱

تجزیه و تحلیل شاخص‌های در نظر گرفته شده در بعد موانع فرهنگی نشان داد «عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه»، بالاترین رتبه را در میان سایر شاخص‌ها به خود اختصاص داده است. همچنین «ممیزان مالیاتی نقش پلیسی دارند نه نقش مهندس مالیاتی» پایین‌ترین رتبه را در میان تمام شاخص‌های مطرح شده در بعد فرهنگی به خود اختصاص داده است.

۵- نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر، ۴۱ متغیر شناسایی شد که در پایان در سه عامل دسته‌بندی شدند. عوامل مذکور، تقریباً ۸۱/۵ درصد از واریانس را تبیین می‌کنند. در تحلیل عاملی تعداد ۸ عامل حذف شده و ۴۱ متغیر بار شده بر هر عامل باقی ماندند. شاخص‌های حذف شده از تحلیل عاملی عبارتند از:

- عدم فعال بودن نهادهای تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخور اجرای VAT
- عدم فعال بودن موثر اتحادیه‌ها

کرونباخ مساوی ۰/۸۴۱ و با ۱۲ متغیر به نام عوامل ساختاری نامگذاری شده است (جدول شماره ۷).

جدول (۷): بارعاملی ساختاری

ردیف	شرح	بارعاملی
۱	معیوب بودن نظام سنتی مالیات در ایران	۰/۴۱۹
۲	عدم پاسخ‌گویی دستگاه مالیاتی در مقابل دولت و مودیان	۰/۷۷۳
۳	نبودن نظام خود تشخیصی در مودیان	۰/۷۵۳
۴	نبودن راهبرد شفاف و مدیریت کارآمد VAT	۰/۵۵۸
۵	عدم وجود قوانین کافی برای ضد فرار مالیاتی	۰/۶۵۴
۶	عدم اصلاح قوانین پولی و بانکی برای رسیدن به نظام پولی و بانکی مدرن	۰/۶۸۱
۷	عدم اصلاح قوانین تجارت مرتبط با VAT	۰/۷۷۱
۸	وجود اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در کشور	۰/۹۶۴
۹	فقدان بانک اطلاعاتی جامع مودیان مالیاتی	۰/۹۸۱
۱۰	عدم وجود سیستم حسابداری سازگار با نظام VAT	۰/۶۸۱
۱۱	عدم استقرار کامل نظام جامع رفاه و تامین اجتماعی	۰/۶۷۹
۱۲	امکانات، قوانین سنتی و ممیز سالار (علی‌الراس)	۰/۴۵۱

طبق تحلیل عاملی بدست آمده شاخص «فقدان بانک اطلاعاتی جامع مودیان مالیاتی در سازمان متولی اجرای نظام VAT» بالاترین رتبه را داشته و شاخص «معیوب بودن نظام سنتی مالیات در ایران» کمترین رتبه را به خود اختصاص داده است.

پ (عامل دوم: اجرایی

این عامل با مقدار واریانس کل، یعنی ۲۷/۸۴۳ و مقدار آلفای کرونباخ مساوی ۰/۸۵۶ و با ۲۳ متغیر به نام عوامل اجرایی نامگذاری شده است که در جدول شماره (۸) آمده است:

جدول (۸): بار عاملی اجرایی

ردیف	شرح	بارعاملی
۱	تضاد کارآیی مالیاتی و عدالت مالیاتی	۰/۸۵۴
۲	فقدان برنامه عملیاتی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۲۹
۳	انتظارات تورمی ناشی از استقرار کامل نظام VAT	۰/۵۲۹
۴	مشکل سنتی بودن نحوه پرداخت‌های معاملات تجاری	۰/۵۷۰
۵	تعداد ناکافی نیروی انسانی متخصص مالیاتی	۰/۵۴۳
۶	ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مودیان مالیاتی	۰/۵۵۷
۷	عدم شناسایی راه‌های احتمالی فرار مالیاتی	۰/۷۶۱
۸	عدم توجه به توانایی مودیان در پرداخت مالیات	۰/۸۷۶
۹	عدم توانایی کافی دستگاه مالیاتی کشور در وصول مالیات	۰/۹۴۶
۱۰	عدم شناسایی دقیق و کامل مودیان مالیاتی	۰/۹۶۶
۱۱	عدم اجرای دقیق قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۵۲
۱۲	عدم تشویق به تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی	۰/۶۵۹
۱۳	وجود انواع مالیات‌ها	۰/۴۴۹
۱۴	متعدد بودن تعداد نرخ‌های مالیاتی	۰/۷۰۴
۱۵	وجود تعداد فراوان معافیت‌های مالیاتی	۰/۶۱۹
۱۶	کم بودن پایه مالیاتی	۰/۴۵۵

- با توجه به اینکه شاخص «عدم فعال بودن موثر اتحادیه‌ها» از بین شاخص‌های مربوط به استقرار مالیات بر ارزش افزوده حذف شده است پیشنهاد می‌شود محققین بعدی علت آن را مورد پژوهش قرار دهند و نشان دهند چرا در مورد شاخص‌های مذکور توافق کارشناسان و جامعه آماری حاصل نشده است؟

- با توجه به اینکه شاخص «عدم توسعه اتحادیه‌های تخصصی» از بین شاخص‌های مربوط به استقرار مالیات بر ارزش افزوده حذف شده است پیشنهاد می‌شود محققین بعدی علت آن را مورد پژوهش قرار دهند و نشان دهند چرا در مورد شاخص‌های مذکور توافق کارشناسان و جامعه آماری حاصل نشده است؟

۶- منابع و مأخذ

- [۱] آقایی، اله محمد. کمیجانی، اکبر. (۱۳۸۰)، مابین نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهش نامه اقتصادی شماره ۲، صص ۱۵۸-۱۳۵.
- [۲] الماسی، حسن. مرجانی، امیر بابک. قریشی، راحله. (۱۳۹۱)، عامل سازمانی موثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۵.
- [۳] خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۵)، پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده، بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه، مجله اقتصادی، شماره ۳۸ و ۳۷.
- [۴] خوش طینت، محسن. یعقوبی، راحله. (۱۳۸۵)، ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی شماره ۱۵، صص ۴۲-۲۱.
- [۵] جعفری صمیمی، احمد. (۱۳۸۸)، اقتصاد بخش عمومی، انتشارات سمت.
- [۶] رضاییان، م.ت. (۱۳۸۳)، بررسی علل عدم آگاهی مودیان مالیاتی از قانون مالیات-های مستقیم و تاثیر آن بر درآمد مودیان دولت-مورد مطالعه استان سمنان، فصل‌نامه مجلس و پژوهش، شماره ۴۵.
- [۷] سیدنورانی، سید محمد رضا. (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی ایران، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- [۸] فریدزاد، علی. سهیلا پروین. بانویی، علی اصغر. (۱۳۹۰)، اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تکنیک داده - ستاندهمورد ایران، پژوهش‌های اقتصادی ایران شماره ۱۶، صص ۱۰۵-۱۲۷.
- [۹] موسوی جهرمی، یگانه. (۱۳۸۶)، طرح پژوهشی: راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، پژوهش‌کده امور اقتصادی.
- [۱۰] نادران، ا. صدیقی، ح. (۱۳۸۷)، بررسی اثر مالیات‌ها و اجزاء آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران (۱۳۸۲-۱۳۵۱)، مجله تحقیقات اقتصادی شماره ۸۵، صص ۲۸۳-۲۵۷.

- عدم توسعه اتحادیه‌های تخصصی
- کمبود منابع مالی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده
- تحمیل هزینه‌های اداری/مالی مضاعف به مودیان مالیاتی جهت رعایت الزامات قانونی نظام VAT
- مشکل نقدینگی مودیان مالیاتی برای تسویه حساب مالیاتی و زمان لازم جهت استرداد مبالغ پرداختی اضافی به دولت
- تعیین سطح آستانه مالیاتی سالیانه جهت مودیان مالیاتی
- پیچیدگی فرایند اجرای نظام VAT

۵-۱-۱-۱-۱-۵ - پیشنهادهای پژوهش

۵-۱-۱-۱-۱-۵ - پیشنهادهای مبتنی بر تحقیق

۵-۱-۱-۱-۱-۵ - پیشنهادهای مبتنی بر تحقیق در بعد ساختاری:

- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده قوانین کافی برای ضد فرار مالیاتی وضع گردد.
- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده قوانین تجارت مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده اصلاح گردد.
- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده بانک اطلاعاتی جامع مودیان مالیاتی در سازمان متولی مالیات بر ارزش افزوده به وجود آید.

- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده سیستم حسابداری سازگار با نظام VAT در سطح مشاغل مودیان مالیاتی به وجود آید.

۵-۱-۱-۱-۲-۵ - پیشنهادهای مبتنی بر تحقیق در بعد اجرایی:

- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده اطلاع رسانی کافی از طرف سازمان متولی به مودیان صورت پذیرد.
- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده مودیان مالیاتی به صورت دقیق و کامل شناسایی شوند.
- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده به آموزش و ارتقای علمی و شغلی میزان مالیاتی بیشتر پرداخته شود.
- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات تشکیل گردد.

۵-۱-۱-۳-۵ - پیشنهادهای مبتنی بر تحقیق در بعد فرهنگی:

- پیشنهاد می‌گردد برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده فرهنگ مالیاتی در جامعه گسترش پیدا کند.

۵-۱-۲-۵ - پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی:

- با توجه به اینکه شاخص «عدم فعال بودن نهادها» تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخور اجرای VAT» از بین شاخص‌های مربوط به استقرار مالیات بر ارزش افزوده حذف شده است پیشنهاد می‌شود محققین بعدی علت آن را مورد پژوهش قرار دهند و نشان دهند چرا در مورد شاخص-های مذکور توافق کارشناسان و جامعه آماری حاصل نشده است؟

- [11] Althunayan, T., (2010), **Dealing with the Fragmented International Legal Environment Differentiation between Direct and Indirect Taxes**, springer link published, Pp2-23.
- [12] Ebauer, A.,Parsche ,R.U., (2003), **Evasion of Value-added Taxes in Europe: IFO Approach to Estimating the Evasion of Value-added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD)**.
- [13] Enkins, G., Haticce, J., Chun – Yan, Kuo. , (2006), **Is the Value - Added Tax Naturally Progressive?**, mimeo, Canada: Queens University.
- [14] Ichael K., Lockwood,B., (2009), **The value added tax :Its causes and consequences**, Journal of Development.

- [15] Keen, M., Smith, S., (2007), **VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can be Done?** , Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper.
- [16] Marjani, S., (2009), **the impact of VAT and its effect on state revenues**, Retrieved February 4, 2009, from <http://www.modiryar.com/>.
- [17] Tait, A.,(1995),**Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues**, Reprinted, Washington, D.C., The International Monetary Fund Publication,
- [18] World Bank, (2008), **Economic Developments and Prospects in the Middle East and North Africa Reign**.
- [19] Zaklan, G.,Westerho, F., Stauffer , D.,(2009), **Analyzing tax evasion dynamics via the I sing model**, Journal of Economic Interaction and Coordination, No.1, Pp.1-14.