



آسیب شناسی نظام استرداد مالیاتی

- نام پژوهش: آسیب شناسی نظام استرداد مالیاتی | کد شناسایی: ۱۱۱۱۰۰۱۱۱۸
- تهیه شده: واحد پژوهش و بررسی های اقتصادی
- انتشارات: اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی اصفهان
- تاریخ انتشار: بهمن ماه ۱۴۰۰ صاحب امتیاز: اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی اصفهان
- تهیه کننده: دکتر مژگان سلیمانی، مهدی براتی
- ناظر علمی: دکتر زهرا زمانی، دکتر مصطفی مبینی دهکردی



طرفی دولت‌ها از ابزارهایی که در دست دارند جهت تشویق شهروندان برای منطبق شدن با سیاست‌های دولت در زمینه تولید و صادرات استفاده می‌کنند که در این حوزه یکی از مشوق‌هایی که معمولاً بکار می‌برند تخفیف مالیاتی و یا بخشودگی مالیاتی است. اما در مواردی تا مراحل اداری و قانونی طی نشود و شفاف‌سازی مالی صورت نگیرد دولت اصرار بر دریافت مالیات دارد و بر این عقیده است که اگر مالیاتی گرفته شود و سپس مشخص شود که مؤدی شرایط لازم را برای تخفیف یا بخشودگی مالیاتی دارد یا مالیات گرفته شده بیشتر از مقدار قانونی بوده، قابل برگشت است؛ که به این امر در اصطلاح استرداد مالیاتی گفته می‌شود. به عبارت دیگر، نظام مالیاتی به موازات تکالیف و وظایفی که بر عهده فعالان اقتصادی گذارده است، حقوقی را نیز برای آنان قائل شده که از آن میان می‌توان به حق استرداد اشاره کرد. قابل ذکر است این ویژگی مالیات، یعنی بازپرداخت اعتبارات مازاد بر پرداختی، برای بسیاری از ادارات مالیاتی چالش برانگیز است و می‌تواند عملکرد این مالیات را تضعیف کند. این ویژگی برای سیستم‌هایی که در آنها مالیات بر ارزش افزوده به خوبی کار می‌کند، بسیار مهم است. تجربه کشورها، بخصوص کشورهای با درآمد کم نشان می‌دهد که دسترسی به استرداد مالیات بر ارزش افزوده محدود است. مدارک مورد نیاز برای استرداد که مالیات‌دهندگان برای مطالبه باید داشته باشند، گاهی اوقات پیچیده و زیاد است به طوری که اغلب مالیات‌دهندگان را از استرداد منصرف می‌کند. از طرفی اگر قرار به پرداخت باشد، تأخیر خیلی زیادی به همراه دارد. این مشکلات نتیجه طراحی مالیات بر ارزش افزوده نیست، بلکه ناشی از چارچوب‌های قانونی و نهادی ناکافی و ظرفیت اداری ضعیف برای شناسایی تقلب در استرداد مالیاتی است.

●● مقدمه

مهمترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است. این منبع (مالیات‌ها) در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق، درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی که منبعی پایدار هستند، حکایت از سلامتی اقتصاد کشورها دارد. اصلاح ساختار اقتصادی کشور در حال حاضر یکی از اهداف مهم دولت محسوب می‌شود. در همین چارچوب اصلاح ساختار درآمدی دولت و کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی از اهمیت فوق العاده‌ای برخوردار است. یکی از راهکارهای برنامه ریزی شده برای نیل به این هدف، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات بر ارزش افزوده یکی از مهم‌ترین مالیات‌ها در جهان هم از نظر پذیرش جهانی و هم از نظر پتانسیل درآمدزایی می‌باشد. این مالیات در بیش از ۱۶۰ کشور معرفی شده است و بیش از ۳۰ درصد از کل مالیات‌های دولتی در سطح مرکزی و فدرال را در سراسر جهان به خود اختصاص می‌دهد (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۹). این مالیات به دلیل درآمد قابل توجه برای دولت و ظرفیت خود-اجرایی، مالیات جذابی است. این نوع مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده مبنای وسیعتری دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی را در کشور فراهم می‌سازد. از طرفی دولت مردان خواهان توسعه صادرات محصولات تولید شده در داخل کشور هستند و همچنین دولت‌ها با توجه به سیاست‌های تعریف شده برای تولید کالاهای خاصی در کشور یا فعالیت‌های اقتصادی ویژه در مواردی مصمم هستند تا این مهم را گسترش دهند. از



مالیات بر ارزش افزوده یکی از مهم‌ترین مالیات‌ها در جهان هم از نظر پذیرش جهانی و هم از نظر پتانسیل درآمدزایی می‌باشد. این مالیات در بیش از ۱۶۰ کشور معرفی شده است و بیش از ۳۰ درصد از کل مالیات‌های دولتی در سطح مرکزی و فدرال را در سراسر جهان به خود اختصاص می‌دهد.





رفتار مؤدیان به شدت بر عملکرد واقعی مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده تأثیر می‌گذارد. استرداد مالیات بر ارزش افزوده در برابر تقلب آسیب‌پذیر است و ممکن است بر درآمد دولت تأثیر منفی بگذارد.

مالیات بر ارزش افزوده، چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور استرداد مالیات بر ارزش افزوده را در مهلت قانونی سه ماه به انجام نرساند، مشمول خساراتی معادل ۲ درصد در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد شد که بایستی توسط این سازمان به مؤدیان پرداخت گردد. به موجب قانون، استرداد مالیاتی منوط به ثبت نام مؤدی در طرح مالیات بر ارزش افزوده است و مؤدیانی که مشمول این نوع مالیات می‌شوند اما نسبت به ثبت نام در طرح اقدام نکرده‌اند، استرداد می‌شود به آنها صورت نخواهد گرفت. علاوه بر این، مالیات بر ارزش افزوده کالاهای مسافران تبعه کشورهای خارجی با ارائه اسناد و صورتحساب‌های خرید در صورتی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج کشور بیشتر از دو ماه نگذشته باشد قابل استرداد خواهد بود.

● استرداد مالیات بر ارزش افزوده: رویکرد جهانی

رفتار مؤدیان به شدت بر عملکرد واقعی مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده تأثیر می‌گذارد. استرداد مالیات بر ارزش افزوده در برابر تقلب آسیب‌پذیر است و ممکن است بر درآمد دولت تأثیر منفی بگذارد. بنابراین ادارات مالیاتی در کشورهایی با سطوح بالای تقلب و همچنین مکانیزم‌های ضعیف کشف آن، اغلب تمایلی به پرداخت استردادها ندارند. برای کاهش این مشکل، برخی کشورها حقوق مؤدیان را محدود کرده و یا رویه‌های راستی‌آزمایی دست و پاگیری اجرا می‌کنند تا استرداد مالیاتی به تأخیر بیفتد. اگرچه وقوع چنین تقلب‌هایی مهم و چالش‌برانگیز است، ولی نباید مانع از عملکرد مؤثر مکانیزم استرداد مالیات بر ارزش افزوده شود.

مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده مستلزم یک رویکرد متعادل است که بازپرداخت مطالبات مشروع را تسهیل کند و از طرف دیگر اقدامات قوی ضد تقلب را در دستور کار قرار دهد. یک سیستم استرداد مالیاتی کارآمد باید شامل موارد زیر باشد:

- الزامات اداری و محدودیت‌های قانونی سخت‌گیرانه در مورد مطالبات استرداد وضع نکند.
- بررسی مطالبات بر اساس تجزیه و تحلیل ریسک انجام بپذیرد، اما در عین حال از وقوع تقلب در استرداد محافظت کند.
- باید منابع کامل باشد تا بتوان درآمدها و استردادها را به منظور شفافیت، تطبیق داد و در حساب‌های ملی ثبت کرد (برای این منظور لازم است اداراتی از جمله وزارت دارایی، اداره آمار، اداره مالیاتی و ... برای مدیریت عملیات استرداد با یکدیگر همکاری داشته باشند)
- عدم بازپرداخت اعتبارات مالیاتی مازاد به فروشندگان، مالیات بر ارزش افزوده را به مالیات بر تولید تبدیل می‌کند و در روند سرمایه‌گذاری و تولید خدشه وارد می‌کند. بدون استرداد، مالیات بر ارزش افزوده در امتداد زنجیره تولید-توزیع جریان

● استرداد در قانون مالیات بر ارزش افزوده

استرداد مالیات یکی از حوزه‌های مشکل‌آفرین در اجرای مالیات بخصوص در مبحث مالیات بر ارزش افزوده است. استرداد مالیات اصطلاحی است که در مورد بازپرداخت مالیات به مؤدی بکار می‌رود. چنین بازپرداخت‌هایی در انواع مالیات‌ها (اعم از مستقیم و غیرمستقیم) صورت می‌گیرد. در مواردی از قانون مالیات‌های مستقیم به علل استرداد مالیات اشاره شده که از جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- اشتباه مأمور مالیاتی در انجام محاسبات، تعیین مالیات نادرست و پرداخت این مالیات توسط مؤدی؛
- اشتباه خود مؤدی در پرداخت مالیات؛
- اشتباه کارفرما در کسر مالیات تکلیفی (در مواردی که دریافت‌کننده درآمد از مالیات معاف بوده و یا مشمول مالیات به نرخ نازل‌تری بوده است)

سازمان امور مالیاتی مکلف است در تمامی موارد مالیاتی که مالیات مازاد دریافت گردیده مابه‌التفاوت را به منظور جلوگیری از تضییع حقوق مودی به وی مسترد نماید.

استرداد در مالیات بر ارزش افزوده با استرداد در سایر انواع مالیات‌ها به لحاظ فنی تفاوت دارد که به ماهیت این نوع مالیات مربوط می‌شود و عواملی چون اشتباهات تعمدی و غیرتعمدی کادر تشخیص و سایر عوامل در آن دخیل نمی‌باشد. علت استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده در تعریف این 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. تنها وظیفه این گروه از مؤدیان آن است که مانند مأموران وصول مالیات عمل کنند و تفاوت مالیات داده از ستانده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت کنند. این دست از مؤدیان اگر در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند بدین معنی که به هر دلیل میزان مالیات‌های پرداختی بابت خرید طی دوره بیشتر از مالیات‌های وصولی در هنگام فروش کالا یا ارائه خدمات باشد، مالیات اضافه پرداخت‌شده به حساب مالیات دوره‌های بعد آنان منظور و در صورت تقاضا اضافه‌مالیات پرداخت‌شده، توسط سازمان امور مالیاتی مسترد می‌گردد. استرداد عمدتاً در مورد صادرات صورت می‌پذیرد که مشمول نرخ صفر درصد (یا نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد) است. مالیات به نرخ صفر درصد به مفهوم معافیت توأم با اعتبار مالیاتی است. به موجب ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده جمهوری اسلامی ایران، صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی و 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 مثبت‌ه مسترد می‌گردد. بر اساس قانون



نکرده اند، یا برای کسب و کارهای موجود که هزینه های توسعه تجاری (مالیات بر نهاده ها) بیشتر از فروش فعلی (مالیات بر ارزش افزوده محصولات) می شود.

● وجود نرخ های مالیات بر ارزش افزوده کاهنده، که ممکن است شرایطی را ایجاد کند که نرخ های مالیات بر ارزش افزوده متفاوتی برای نهاده ها و محصولات اعمال شود و در نتیجه مالیات های دریافتی کمتر از پرداختی شود.

یک دسته جداگانه استرداد مالیاتی برای کسانی است که خارج از سیستم مالیات بر ارزش افزوده هستند، که شامل استرداد برای مأموریت های دیپلماتیک، گردشگران خارجی و ... می باشد. از نظر مفهومی چنین استردادهایی معادل نرخ صفر است که در آن خریدار حق دریافت کالا یا خدمت بدون مالیات بر ارزش افزوده را دارد، اما به جای دریافت چنین مزیتی، ملزم به درخواست استرداد است.

کشورها مکانیزم های متفاوتی برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده دارند. سه رویکرد اصلی مطابق شکل (۱) وجود دارد.

● سیستم بازپرداخت فوری (معمولاً در کشورهای اتحادیه اروپا، استرالیا و کانادا اجرا می شود)، که در آن پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده می تواند بدون تأخیر، یعنی در پایان هر دوره حسابداری (معمولاً یک ماه) طلب کند.

● سیستم انتقال روبه جلوی محدود (مثلاً در آلبانی، آنگولا، ارمنستان، بلغارستان، و اسپانیا مورد استفاده قرار می گیرد)، که در آن پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده می تواند فقط پس از یک دوره معین مطالبه ای استرداد داشته باشد.

پرداخت کنندگان باید اعتبار مازاد پرداختی را برای یک دوره حداقلی (معمولاً بین ۳ تا ۱۲ ماه) انتقال دهند، که در طی آن این پرداخت های اضافی با مالیات بر ارزش افزوده محصولات دریافتی تسویه می شود و در صورت وجود اعتبار اضافی، در پایان دوره استرداد صورت می گیرد.

● رویکرد انتقال روبه جلوی نامحدود، که در آن پرداخت کننده

پیدا می کند، یا اینکه قیمت های مصرف کننده افزایش و یا سود کسب و کار کاهش می یابد. این مورد بستگی به این دارد که شرایط بازار چگونه است و چقدر می توانند مالیات بر ارزش افزوده دریافت نشده را به مشتریان خود منتقل کنند. در صورت عدم پرداخت به موقع استردادها، کسب و کارها تحت تأثیر قرار می گیرد (حتی ممکن است به شکست کسب و کار منجر می شود) و هزینه های تولید افزایش و بازده سرمایه گذاری کاهش می یابد. بنابراین یک مکانیزم استرداد مالیات بر ارزش افزوده با عملکرد خوب، پیامدهای عمیقی برای رقابت کلی، بهره وری و تشکیل سرمایه دارد. به طور برعکس، عملکرد ضعیف در حوزه مکانیزم استرداد مالیاتی بر طراحی خود مالیات بر ارزش افزوده اثر منفی می گذارد و موجب تضعیف کارایی مالیات می شود.

استرداد مالیاتی برای یک سیستم اثربخش مالیات بر ارزش افزوده، ضروری است. با این حال میزان مطالبات استرداد مالیاتی مشروع از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و تا حد زیادی تابع طراحی مالیات بر ارزش افزوده و ظرفیت اداره مالیاتی است. علاوه بر این تابعی از میزان صادرات خالص به عنوان سهمی از تولید ناخالص داخلی نیز می باشد. شرایط متفاوتی باعث می شود که مؤدیان در موقعیت مطالبه گری برای استرداد مالیاتی خود قرار بگیرند. بعضی از این شرایط ساختاری است مثل صادرات با نرخ صفر، و برخی دیگر از شرایط ناشی از انتخاب های طراحی مالیات است مثل معاملات داخلی با نرخ صفر یا استفاده از مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده تکلیفی.

متداول ترین شرایطی که منجر به مطالبه استرداد مالیات بر ارزش افزوده می شود به شرح زیر است:

- صادرات و دیگر معاملات با نرخ صفر
- سرمایه گذاری و انباشت موجودی یا برای کسب و کارهای جدیدی که هیچ مالیات بر ارزش افزوده محصولی را دریافت



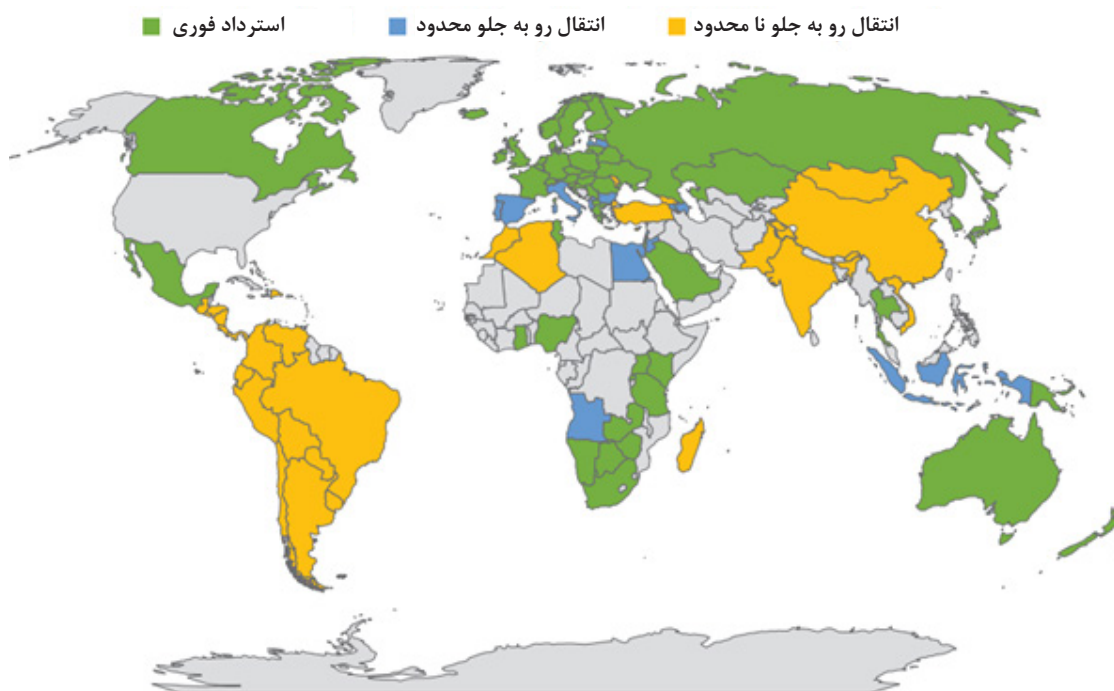
استرداد مالیاتی برای یک سیستم اثربخش مالیات بر ارزش افزوده، ضروری است. با این حال میزان مطالبات استرداد مالیاتی مشروع از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و تا حد زیادی تابع طراحی مالیات بر ارزش افزوده و ظرفیت اداره مالیاتی است.



آن باید به صورت نقدی پرداخت شود، یعنی با استفاده از همان شیوه‌ای که مؤدیان برای پرداخت بدهی‌های مالیاتی خود استفاده می‌کنند. متأسفانه در کشورهایی که دولت با کمبود نقدینگی مواجه است، گاهی اوقات برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده به ابزارهای غیرنقدی متوسل می‌شوند. از جمله این ابزار، اوراق بهادار دولتی مانند گواهی‌های مالیاتی است (به عنوان مثال سنگال، فیلیپین، اوروگوئه، باربادوس، بنین، بولیوی)، و یا اوراق قرضه دولتی است که عمدتاً برای تسویه اعتبارات استرداد نشده استفاده می‌شود (مثل اوکراین و موزامبیک). گواهی‌های مالیاتی عمدتاً برای تأمین بدهی‌های مالیاتی آینده استفاده می‌شود و دست

مالیات بر ارزش افزوده حق درخواست استرداد را ندارد و باید اعتبار مالیات بر ارزش افزوده اضافی را با مالیات بر ارزش افزوده دریافتی بابت محصولات جبران کند، به جز چند مورد استثناء که معمولاً برای صادرکنندگان است (مانند اکثر کشورهای آمریکای لاتین، الجزایر، چین، ماداگاسکار و ویتنام)، و یا برای نهاده‌های خاصی اعمال می‌شود (به عنوان مثال، مخارج سرمایه‌گذاری و انباشت موجودی در ترکیه و خرید کالاهای سرمایه‌ای در موریس) (Ernst, 2019). توضیح شکل، رنگ سبز: استرداد فوری، رنگ آبی: انتقال روبه جلوی محدود، رنگ زرد: انتقال رو به جلوی نامحدود سیستم استرداد فوری برتر از دو سیستم دیگر است. هر چند

● شکل ۱: مکانیزم استرداد مالیاتی مطابق با قانون جاری، توسط کشورها، ۲۰۱۹



مؤدیان را باز می‌گذارد تا از استرداد مالیات بر ارزش افزوده برای جبران دیگر مالیات‌ها استفاده کنند. به دلیل وضعیتی که اغلب در کشورهای در حال توسعه مشاهده می‌شود، یعنی شرایطی که گواهی‌های مالیاتی غیر قابل انتقال هستند یا بازار محدودی برای اوراق بهادار دولتی وجود دارد، پرداخت استردادها به صورت غیر مستقیم بر وضعیت جریان نقدی مؤدیان تأثیر منفی می‌گذارد. وقتی بازاری برای گواهی‌های مالیاتی وجود دارد (به عنوان مثال در سنگال)، به علت این که مؤدیان مجبور به کاهش ارزش استرداد مالیاتی خود هستند، این گواهی‌ها معمولاً با نرخ‌های تنزیل شده معامله می‌شوند. همچنین استفاده از گواهی‌های مالیاتی ممکن است بازاری غیرقانونی ایجاد کند که عامل فساد است. به طور کلی دولت‌ها نباید استرداد مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان مزایای مالیاتی، مشوق‌ها یا مخارج بودجه‌ای تلقی

رویکرد دوم و سوم تضمین می‌کند که در نهایت اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده اضافی بازبایی خواهد شد، اما از نظر ارزش زمانی پول و فشاری که بر جریان نقدی تجاری وارد می‌شود برای مؤدیان پر هزینه است. برای مالیات‌دهندگان دسته سوم که به طور نامحدود استرداد مالیاتی را رو به جلو انتقال می‌دهند، شرایط بسیار پرهزینه‌تر و دشوارتر است. به عنوان مثال مؤدیان ترکیه‌ای فقط می‌توانند اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده اضافی ناشی از سرمایه‌گذاری را مطالبه کنند و حق استرداد موارد دیگر را ندارند. در عمل تسویه اعتبارات مالیاتی اضافی ممکن است چندین سال طول بکشد و بر برخی از موارد که مؤدیان ورشکسته می‌شوند و یا فعالیت خود را متوقف می‌کنند، نمی‌توانند هرگز استردادهای خود را مطالبه کنند. پس از تأیید مطالبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده، مقادیر



تحت یک سیستم استاندارد مالیات بر ارزش افزوده تک نرخی، استرداد مالیات بر ارزش افزوده باید با ساختار اقتصاد مرتبط باشد، یعنی هر چه سهم صادرات و تشکیل سرمایه (سرمایه گذاری) در تولید ناخالص بیشتر باشد، سهم بیشتری از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص قابل استرداد خواهد بود.

کنند. بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده نشان دهنده این واقعیت است که مالیات دهنده مبلغی مازادی را در طول دوره مالیاتی معین پرداخت کرده و کاملاً حق دارد آن را استرداد کند. برای اطمینان از رعایت این اصل اساسی، سیاستگذاران باید یک سیستم مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده قوی ایجاد کنند.

• از انحراف طراحی مالیات بر ارزش افزوده تا مشکلات استرداد

مکانیزم استرداد مالیاتی ضعیف ممکن است پیامدهای سیاست مالی زیادی داشته باشد (از تأثیرات نامطلوب بر طراحی مالیات بر ارزش افزوده گرفته تا چالش های مالی کلان). از جمله این پیامدها شامل ارائه نادرست اندازه کسری مالی، انباشته شدن معوقات مخارج، مخارج احتیاطی کمتر، و گاهی ایجاد شوک های مالی باشد. تأخیرها و یا اشتباهات نادرست در حساب استرداد مالیاتی، درآمد مالیاتی را افزایش داده و جمع آوری واقعی مالیات بر ارزش افزوده را بیش از حد تخمین می زنند؛ در حالی که حساب ها باید بر مبنای خالص درآمدی مالیاتی (مجموع ناخالص منهای استرداد) محاسبه شود. مشکلات مشابهی هم در سیستم های انتقال روبه جلوی نامحدود ایجاد می شود که در آن همه یا برخی از مؤدیان حق مطالبه استرداد را ندارند و فقط می توانند اعتبارات مالیاتی اضافی را با مالیات بر ارزش افزوده محصولات آتی جبران کنند (به عنوان مثال در کشورهای آمریکای لاتین، سنگال، سیرالئون و ترکیه).

از طرفی تأخیر در پرداخت مطالبات استرداد، موجودی معوقه دولت را افزایش می دهد و مدیریت بدهی را پیچیده می کند؛ به طوری که دولت ها ممکن است چاره ای جز انتشار مستقیم اوراق بهادار نداشته باشد (همان گونه که در اوکراین و موزامبیک انجام شد). اما در یک سیستم مدیریت استرداد مالیاتی که به خوبی کار می کند، مزایای مالیات بر مصرف نهایی بیشتر از چالش های استرداد اعتبارات اضافی مالیات بر ارزش افزوده است. متأسفانه بسیاری از کشورها به دنبال راه حل هایی هستند که نیاز به استرداد مالیاتی را محدود کند و عملکرد صحیح مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف کند. یکی از عوامل مهم در تصمیم گیری برای دور زدن تعهدات استرداد مالیاتی، فشار جامعه تجاری به ویژه سرمایه گذاران بزرگ برای استرداد سریع می باشد. ضعف های قابل توجه و مداوم در مدیریت استرداد مالیاتی، مقامات کشور را بیشتر به سمت تغییر طرح مالیات بر ارزش افزوده سوق می دهد تا پرداختن به علل ناکارآمدی مکانیزم استرداد. در نهایت محدود کردن تقاضا برای استرداد مالیاتی به یک هدف اصلی تبدیل می شود.

• میزان سطوح بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده چه

چیزی را نشان می دهد؟

تحت یک سیستم استاندارد مالیات بر ارزش افزوده تک نرخی، استرداد مالیات بر ارزش افزوده باید با ساختار اقتصاد مرتبط باشد، یعنی هر چه سهم صادرات و تشکیل سرمایه (سرمایه گذاری) در تولید ناخالص بیشتر باشد، سهم بیشتری از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص قابل استرداد خواهد بود. هر چه سهم مصرف نهایی در تولید ناخالص داخلی بیشتر باشد، استرداد مالیات بر ارزش افزوده کمتر است. اما این روابط در عمل اثبات نمی شود، که نشان دهنده ناکارایی در سیاست بازپرداخت و یا اجرای آن است. استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهایی که جهش سرمایه گذاری مربوط به استخراج منابع طبیعی (مثل موزامبیک و تانزانیا) یا زیرساخت و ساخت و ساز (مثل چین و ترکیه) را تجربه می کنند، یا دارای سهم صادرات بالایی هستند (مثل تایلند) کم یا متوسط است. در کشورهای دیگر (کانادا، جمهوری دموکرات کنگو و زامبیا) سطوح استرداد مالیات بر ارزش افزوده نسبتاً بالا است.

به طور کلی میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده در یک کشور (بر حسب درصدی از وصولی های ناخالص مالیات بر ارزش افزوده) تحت تأثیر چند عامل است که عبارتند از:

• ماهیت اقتصاد (مواردی مانند میزان اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده حاصل از سرمایه گذاری، میزان ارزش افزوده صنایع صادراتی و سهم فروش های مشمول مالیات یا مشمول نرخ صفر از کل اقتصاد)

• طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده بویژه میزان موارد مشمول نرخ صفر و نیز کالاهای مشمول نرخ های چندگانه

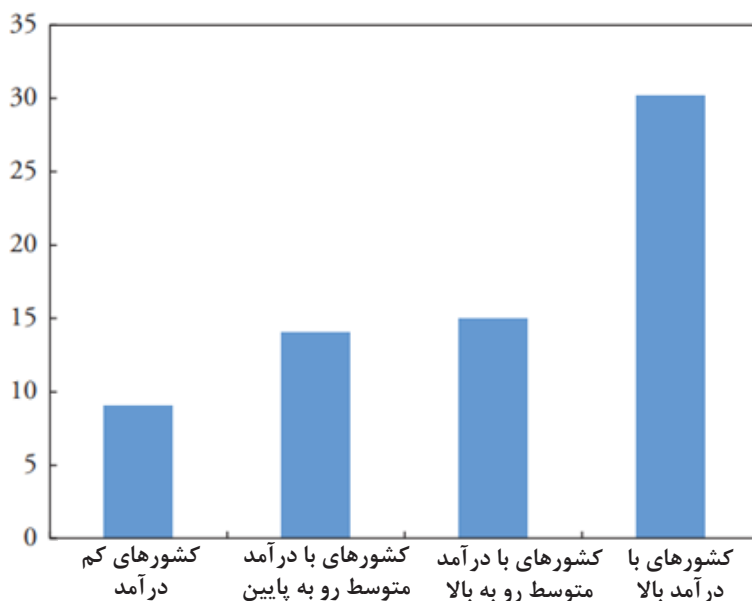
• رفتار تمکین مؤدی و میزان تقلب در مالیات بر ارزش افزوده

• فرهنگ و نظام مالیاتی (مثلاً سطح فساد، ظرفیت کشف و پیگیری تقلب در مالیات بر ارزش افزوده و تعهد و التزام به خدمت رسانی به مؤدی در راستای رعایت ضرب الأجل های قانونی پرداخت).

در صورت یکسان بودن موارد فوق در میان چند کشور، میزان استرداد های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای برخوردار از اقتصاد باز که سیستم مالیاتی شان مبتنی بر خود اظهاری است و حقوق مؤدیان و کاهش هزینه های آنان از اهمیت برخوردار است، بالاتر خواهد بود. عکس این قضیه هم صادق است، به عبارت دیگر، استرداد در کشورهایی که سیاست های خاصی (از جمله عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر به صادر کنندگان، تعویق پرداخت دیون مالیات بر ارزش افزوده مربوط به تجهیزات سرمایه ای وارداتی، رد در خواست استرداد در شرایط کمبود نقدینگی دولت و غیره) را اعمال می کنند، پایین است (Bird & Gendron, 2007).

مطابق با یافته های (Harrison & Krelove, 2005)، همبستگی قوی تری بین میزان استرداد مالیاتی و سطح درآمد یک کشور وجود دارد. همان طور که شکل ۲ نشان

● شکل ۲: استردادها به عنوان درصدی از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص، ۲۰۱۵



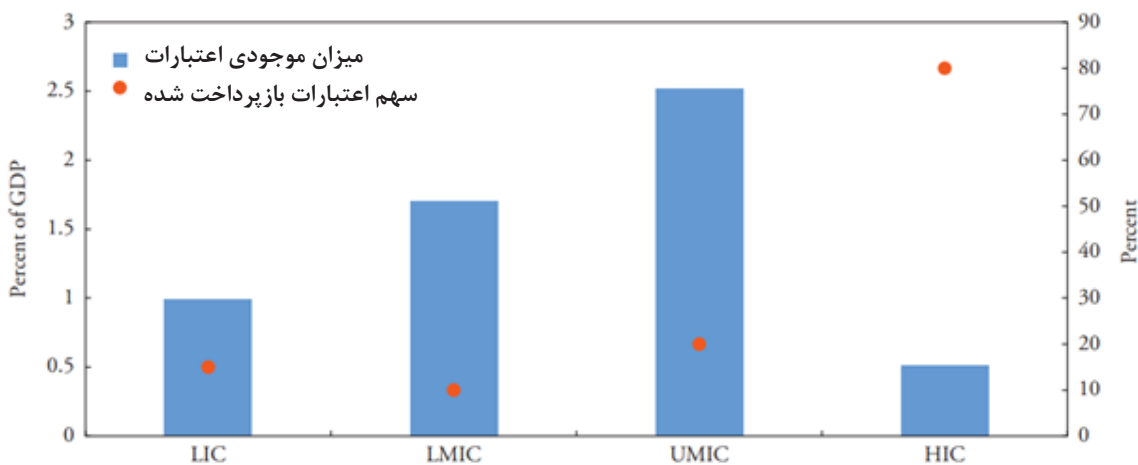
می دهد، در سال ۲۰۱۵ در کشورهای با درآمد بالا استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده معادل ۳۰ درصد از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص بوده، در حالی که این نسبت در کشورهای با درآمد پایین و درآمد متوسط روبه پایین تنها ۱۱ درصد بوده است. در چندین اقتصاد پیشرفته با بازارهای نوظهور که در دسته درآمد بالا قرار گرفته اند (به عنوان مثال استرالیا، کانادا، دانمارک، کره، نروژ، جمهوری اسلواکی، آفریقای جنوبی)، استرداد مالیاتی از ۵۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده ناخالص فراتر رفته است. کشورهایی که سهم استرداد کمتر از ۱۱ درصد است بیشتر در آفریقا و آمریکای لاتین بوده اند (به عنوان مثال کامرون، کلمبیا، السالوادور، اتیوپی، اکوادور، گواتمالا، ماداگاسکار، پاراگوئه، سنگال و اوگاندا).

توضیحات محتمل زیادی برای چنین نتایجی وجود دارد، از جمله میزان استفاده از نرخ صفر داخلی، نرخ های کاهش مالیات، هزینه های معکوس یا طرح های جبران خسارت دولت محلی. با این حال، حتی با کنترل تفاوت ها در ساختار نرخ ها، نتایج نشان می دهد که کشورهای کم درآمد با چالش های بیشتری در مدیریت بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده روبرو هستند.

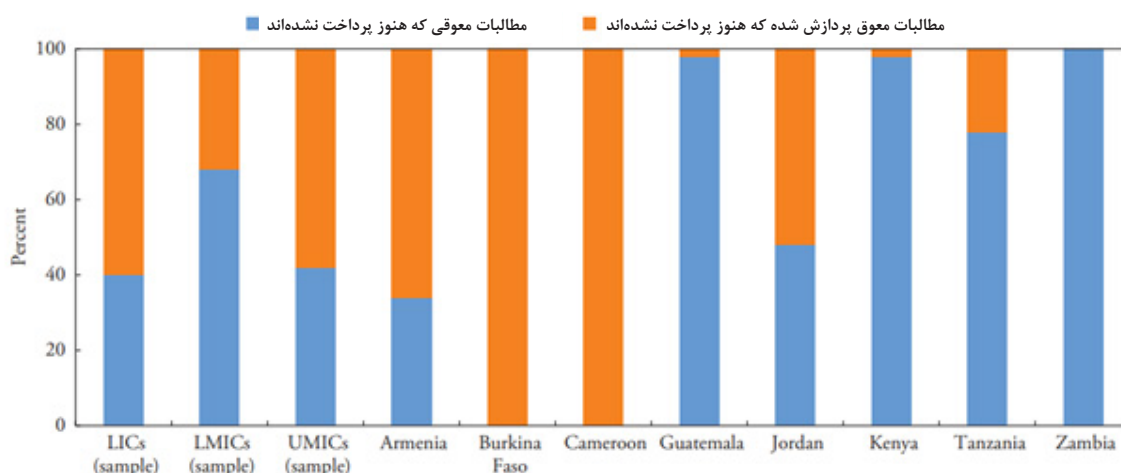
LIC: کشورهای کم درآمد. LMIC: کشورهای با درآمد متوسط روبه پایین. UMIC: کشورهای با درآمد متوسط روبه بالا و HIC: کشورهای با درآمد بالا را نشان می دهد. یک مکانیزم استرداد مالیات بر ارزش افزوده که به خوبی

می دهد، در سال ۲۰۱۵ در کشورهای با درآمد بالا استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده معادل ۳۰ درصد از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص بوده، در حالی که این نسبت در کشورهای با درآمد پایین و درآمد متوسط روبه پایین تنها ۱۱ درصد بوده است. در چندین اقتصاد پیشرفته با بازارهای نوظهور که در دسته درآمد بالا قرار گرفته اند (به عنوان مثال استرالیا، کانادا، دانمارک، کره، نروژ، جمهوری اسلواکی، آفریقای جنوبی)، استرداد مالیاتی از ۵۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده ناخالص فراتر رفته است. کشورهایی که سهم استرداد کمتر از ۱۱ درصد است بیشتر در آفریقا و آمریکای لاتین بوده اند (به عنوان مثال کامرون، کلمبیا، السالوادور، اتیوپی، اکوادور، گواتمالا، ماداگاسکار، پاراگوئه، سنگال و اوگاندا).

● شکل ۳: اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده، ۲۰۱۲



● شکل ۴: تفکیک مطالبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده معوق



است. شکل ۴ نشان می‌دهد که زیاد بودن مطالبات معوق مربوط به تأخیر در رسیدگی به مطالبه است (به عنوان مثال گواتمالا، کنیا، تانزانیا و زامبیا). در حالی که در کشورهای مثل بوركینافاسو و کامرون چالش مهم‌تر، محدودیت‌های پرداخت است. در کشوری مثل اردن نیز هر دو چالش وجود دارد. چنین چالش‌هایی را می‌توان در کشورهای با سطوح درآمدی متفاوت مشاهده کرد.

●● مروری بر تجربه عملیاتی بعضی از کشورها

بسیاری از صاحب‌نظران با مراجعه به آمار استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف به موارد تقلب در تنظیم درخواست اعتبار مالیاتی اشاره کرده‌اند. نگرانی این منتقدان از آنجاست که می‌شود که حتی نظام‌های مالیاتی توسعه یافته نیز از عوارض جدی این معضل در امان نبوده‌اند. در زیر به تجارب عملی چند کشور منتخب در زمینه استرداد مالیات بر ارزش افزوده اشاره می‌شود.

●● پاکستان

مالیات بر ارزش افزوده اساساً بر مبنای ارزش افزوده ایجاد شده در یک مرحله از فرآیند تولید و توزیع کالا و خدمات تعیین می‌شود و در این کشور صادرات نیز 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 کالاهای صادراتی را تولید می‌کند، تولید و فرآوری کالاهای واسطه‌ای عمدتاً بدون تهیه و نگهداری مستندات و مدارک انجام می‌پذیرد. خلاء حاصل از این امر از طریق فاکتورسازی تقلبی با هدف مخفی نمودن کالاهای عرضه شده در داخل کشور پر می‌شود که خود افزایش تعداد درخواست‌های استرداد (غیرواقعی) را در پی

کار می‌کند، نباید باعث انباشت اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده شود. اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده باید در سریع‌ترین زمان ممکن پرداخت شود. کشورهای با درآمد بالا در این زمینه بسیار بهتر عمل می‌کنند. همان‌طور که در شکل ۳ نشان می‌دهد، کشورهای با درآمد بالا (در نمونه‌ای که صندوق بین‌المللی پول انتخاب کرده است)، به طور متوسط حدود ۸۰ درصد از اعتبارات مازاد را استرداد کرده‌اند، این در حالی است که دسته‌های دیگر درآمدی این نسبت زیر ۲۰ درصد باقی مانده است. این نسبت با کل موجودی اعتبارات مازاد مالیاتی (مستطیل آبی رنگ در شکل) رابطه معکوس دارد. به طور میانگین، موجودی اعتبار اضافی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای با درآمد بالا نسبتاً پایین است (۰٫۵ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۲). در حالی که این مقدار برای کشورهای با درآمد متوسط روبه پایین و متوسط روبه بالا به ترتیب عبارت است از ۱/۷ و ۲/۵ درصد. توضیحات شکل، LIC: کشورهای کم درآمد، LMIC: کشورهای با درآمد متوسط روبه پایین، UMIC: کشورهای با درآمد متوسط روبه بالا، HIC: کشورهای با درآمد بالا، مستطیل آبی رنگ: میزان موجودی اعتبارات، نقاط قرمز: مستطیل آبی: مطالبات معوقی که هنوز پرداخت نشده‌اند. مستطیل نارنجی: مطالبات معوق پرداخت شده که هنوز پرداخت نشده‌اند.

●● سهم اعتبارات بازپرداخت شده

انباشت اعتبار مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای با درآمد بالا معمولاً از سیستم انتقال رو به جلو نشأت می‌گیرد، یعنی وقتی که مؤدیان اعتبارات را (معمولاً برای ۶ تا ۱۲ ماه) قبل از مطالبه آنها، جمع می‌کنند. در کشورهای با درآمد متوسط و پایین، انباشت اعتبارات ناشی از برنامه‌های انتقال رو به جلو و ناکارایی در مدیریت استردادهای مالیاتی



در بریتانیا، میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده معمولاً بیش از ۴۰ درصد از وصولی‌های ناخالص این مالیات است (Harrison & Krelove, ۲۰۰۵).

کشور مورد استفاده قرار گیرد. دولت پیشتر طرح بخشودگی مالیات و عوارض صادرات را معرفی نمود که به موجب آن مؤدیان مجاز به خرید نهاده‌های معاف از مالیات هستند که در کالاهای صادراتی استفاده شده و از بازار داخلی یا خارجی تهیه می‌شوند. طرح دیگری نیز اخیراً برای عرضه معاف از عوارض کالاها و خدمات نهاده‌های مورد استفاده در تولید کالاهای صادراتی طراحی شده است که از الگوی مالیات بر ارزش افزوده کره اقتباس شده و جهت تطبیق با رویه‌های داخلی بومی سازی شده است.

این طرح ابتدا برای صادرکنندگان صنعتی در بخش نساجی اعمال خواهد شد هرچند که بخش فروش را نیز تحت پوشش قرار می‌دهد و عرضه کنندگان مرحله دوم کالاهای عرضه شده را نیز (در بخش‌های ثبت شده) در بر می‌گیرد. سپس، این طرح به سایر بخش‌های صادراتی از جمله بخش‌های صنعت نساجی تعمیم می‌یابد. همچنین از طریق زیرساخت‌های فناوری اطلاعات موجود این طرح مورد پایش قرار خواهد گرفت.

• بریتانیا

در این کشور، میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده معمولاً بیش از ۴۰ درصد از وصولی‌های ناخالص این مالیات است (Harrison & Krelove, ۲۰۰۵). کشورهای جهان به جهت میزان استفاده از الگوهای مدیریت مبتنی بر ریسک در موضوع استرداد بر روی طیف خاصی قرار می‌گیرند. بریتانیا از جمله کشورهایی است که از فرآیندهای بسیار پیشرفته برای تحلیل ریسک درخواست‌های استرداد بهره

خواهد داشت. بنابراین، موضوع بازپرداخت در بخش نساجی پاکستان ابعاد حیرت آور و مسئله‌سازی را برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در این کشور ایجاد نموده است (Shahid, ۲۰۰۲).

• راهکار مقابله با مشکل

از طریق خودکارسازی بیشتر اداره مالیات بر ارزش افزوده از طریق نرم افزار (مایر نظام مند)، با مشکل بازپرداخت برخورد می‌شود. کلیه درخواست‌های بازپرداخت صادرکنندگان 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 مبلغ استرداد تسریع می‌شود (این مدت از ۶۰ روز به ۳۰ روز کاهش می‌یابد). هم اکنون در پاکستان جهت بهبود بیشتر سیستم بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده، سازوکاری برای مقایسه تک به تک هر یک از فاکتورهای مالیات نهاده که در درخواست‌های استرداد قید می‌شود معرفی شده است که مشابه الگوی پیاده شده در کشور کره جنوبی است. از ژوئیه ۲۰۰۵ به بعد، هر شخص ثبت شده در سیستم ملزم به ارائه جمع خلاصه ای از فاکتورهایش به همراه اظهارنامه ماهانه مالیات بر ارزش افزوده است و این اطلاعات باید برای بررسی دقت و اصالت درخواست‌های استرداد در خارج از

بر آورد (میلیارد پوند)	حوزه زیان در آمدی
۲/۵ تا ۴	عدم تمکین مؤدیان در پرداخت به موقع مبلغ درست مالیات بر ارزش افزوده؛ وجود اشتباهات فاحش یا کم گویی عمدانه در بخشی از فروش‌ها؛ بالا بردن نادرست ارزش خریدها برای کاهش دیون مالیات بر ارزش افزوده.
۱/۷۷ تا ۲/۷۵	تقلب تجار دروغین مالیات بر ارزش افزوده به طوری که این افراد در نظام مالیاتی ثبت نام نموده یا کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده را از کشورهای عضو اتحادیه اروپا خریداری می‌کنند و آنها را به قیمت‌های کلی می‌فروشند و بدون پرداخت مالیات بر ارزش افزوده متعلقه به مرجع مالیاتی ناپدید می‌شوند.
۰/۴ تا ۰/۵	تجار از ثبت نام در نظام مالیاتی قصور می‌ورزند در حالی که گردش مالی آنها از آستانه ثبت نام بیشتر می‌شود. قصور برخی از این افراد ممکن است بدلیل انجام عملیات در اقتصاد غیررسمی و یا عدم آگاهی از شرط ثبت نام باشد.
۲/۵ تا ۳	اجتناب از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده که به ادعای بنگاه‌ها قانونی است اما با آنها از سوی سیستم مالیاتی بریتانیا مقابله می‌شود.
۷/۱۷ تا ۱۰/۲۵	جمع کل



در اکثر کشورهای جهان، مراجع مالیاتی ملزمند که عملیات استرداد را در مدت زمان قانونی معینی انجام دهند. این زمان از ۲۴ ساعت (در پرو) تا ۹۰ روز (در فرانسه) متغیر است. معمولاً مدت استرداد حدود یک ماه است (کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵).

می‌گیرد و از این رو، در منتهی‌الیه این طیف قرار می‌گیرد. تحلیل ریسک مستلزم جمع‌آوری اطلاعات و ضد اطلاعات از منابع فراوان است و از طریق کاربرد نرم افزارهای 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 بصورت متمرکز و یک‌جا مورد پردازش رایانه‌ای قرار می‌گیرد. در انگلستان انتقال اجباری اعتبارات به دوره‌های آتی وجود ندارد. مراجع مالیاتی بریتانیا در زمینه برآورد مالیات بر ارزش افزوده از دست رفته به پیشرفت‌هایی نایل آمده‌اند. استفاده از روش فاکتورنویسی، زمینه‌های دیگری را برای تقلب ایجاد می‌کند که تقاضای استرداد مالیات با ارائه صورتحساب‌های تکراری و نیز فروش صورتحساب به افرادی که قصد کلاهبرداری از سازمان مالیات بر ارزش افزوده را دارند، نمونه‌های معمول آن است. در جدول حوزه زیان درآمدی برآوردی از زیان‌های درآمدی مالیات بر ارزش افزوده ناشی از تخلف در تقاضای استرداد در کشور بریتانیا است.

●● راهکارهای مقابله با مشکل :

- اصلاح قوانین در راستای معرفی شرایط پذیرش فاکتورهای ارائه شده از سوی مؤدی
- استفاده از روش‌های پیشرفته برای شناسایی فاکتورهای جعلی
- اصلاح مقرهای قانونی
- معرفی راهبردهایی برای مقابله با اقتصاد غیررسمی.

●● بلغارستان

بر اساس آمار کارکرد وزارت دارایی بلغارستان، در برخی از ماه‌های سال ۲۰۰۲، جمع مبلغ استرداد مالیاتی حتی از مجموع مالیاتهای اظهار شده نیز بیشتر بوده است. این موضوع، مقامات مالیاتی بلغارستان را به ایجاد ساز و کارهای بازدارنده ترغیب کرد که در زیر به آن اشاره می‌شود.

●● راهکار مقابله با مشکل :

طرح استفاده اجباری از «حساب بانکی ارزش افزوده» از اول ماه اوت ۲۰۰۳ اجرا شد. در این طرح، کل معاملاتی که مالیات بر ارزش افزوده آنها از هزار لوا (واحد پول بلغارستان) بیشتر شود، باید الزاماً به ثبت برسند و مالیات متعلقه همزمان و به صورت پیش پرداخت در حساب مالیات بر ارزش افزوده واریز شود. اجرای این طرح بسیار مؤثر واقع شد به طوری که آمار پنج ماهه نخست سال ۲۰۰۳ (نخستین سال اجرای طرح) پنجاه درصد کاهش در میزان تقلب مالیاتی و ۱۵

درصد رشد در وصول مالیات را نشان داده است.

●● فرانسه

در اکثر کشورهای جهان، مراجع مالیاتی ملزمند که عملیات استرداد را در مدت زمان قانونی معینی انجام دهند. این زمان از ۲۴ ساعت (در پرو) تا ۹۰ روز (در فرانسه) متغیر است. معمولاً مدت استرداد حدود یک ماه است (کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵). در فرانسه انتقال اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده به دوره‌های بعد برای غیرصادرکنندگان متداول است و استرداد این اعتبارات در موارد استثنایی به این اشخاص صورت می‌گیرد. مبالغ استرداد که از آستانه معینی کمتر باشد مورد رسیدگی قرار نمی‌گیرند.

●● راهکار مقابله با مشکل :

در این کشور در مورد صادرکنندگان از ابتدای اجرای مالیات بر ارزش افزوده طرح خاصی اجرا شده است که امکان خرید نهاده‌های نرخ صفر را برای صادرکنندگان فراهم می‌کند. این طرح همزمان با گسترش پایه و ساز و کار اعتبار این نوع مالیات توسعه بیشتری یافت و در دهه ۱۹۸۰ به مستعمرات سابق فرانسه (شامل الجزایر، ساحل عاج، مراکش، تونس، سنگال) و در دهه ۱۹۹۰ به کشورهای در حال گذار (چون کره جنوبی، آلبانی و آذربایجان) تسری یافت. طرح مذکور سازمان مالیاتی را در معرض پیچیدگی‌ها و ریسک‌های درآمدی قرار داد. از جمله معایب این طرح آن است که زنجیره اعتبارات مالیات بر ارزش افزوده را دچار گسستگی می‌کند. عرضه کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان، مشکل کنترل مطالبات استرداد را از تعداد کم و شناخته شده صادرکنندگان به گروه بزرگ و کمتر شناخته شده عرضه‌کنندگان کالاها منتقل می‌دهد.

●● کره جنوبی

ماهیت تقلب و فرار مالیاتی در همه کشورها یکی است در حالی که روش‌های مقابله با آنها متفاوت است. در کشور کره جنوبی و چند کشور دیگر (چین، بلغارستان و آذربایجان) مراجع مالیاتی درصدد تأثیرگذاری و یا کنترل رفتار مؤدیان مالیاتی از طریق سیستم‌ها و مقررات سختگیرانه هستند. این مقررات برای کلیه مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده با سابقه خوب یا بد تمکین، بطور یکسان اعمال می‌شود. مراجع مالیاتی این کشورها تمایلی برای به کارگیری رویکردهای مدیریت ریسک برای رسیدگی به استردادهای مالیات بر ارزش افزوده ندارند و معتقدند در جایی که فرهنگ پرداخت مالیات وجود ندارد یا ضعیف است، این روش کارساز نیست. لذا در این کشورها از روش‌هایی استفاده می‌شود که به موجب آنها بر مؤدی و معاملاتش کنترل شدید صورت می‌گیرد. برخلاف کره جنوبی و چند کشور ذکر شده، کشورهایی چون مجارستان،

نیوزیلند و انگلستان از روش‌های مبتنی بر اصول مدیریت ریسک استفاده می‌کنند. راهکار مقابله با مشکل روش کنترل مطالبات استرداد در کره جنوبی، کنترل وسیع و متقابل فاکتورهای خرید و فروش از طریق رایانه است که از اواخر دهه ۱۹۷۰ آغاز شد. روش کار به این ترتیب است که مؤدیان خلاصه‌ای از اطلاعات فاکتورهای خرید و فروش خود را به همراه اظهارنامه به مرجع مالیاتی ارائه می‌کنند و حساب‌رسان مالیاتی متعاقباً از طریق مقابله فاکتورهای خرید خریداران با اسناد فروش فروشندگان، اطلاعات ابرازی مؤدیان را کنترل می‌کنند.

پس از کره جنوبی، کشورهای چین، اندونزی، بلغارستان، آذربایجان و آلبانی نیز به این کار مبادرت ورزیدند. در این روش، مؤدیان رونوشت و یا فهرستی از فاکتورها را به همراه اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌کنند که جزییات آن وارد پایگاه داده‌های مرکزی می‌شود. از معایب این طرح آن است که کپی برداری از اطلاعات فاکتورهای کاغذی ارائه شده توسط خریداران و فروشندگان برای سازمان مالیاتی کار دشواری است و برای مؤدیان از هزینه تمکین بالایی برخوردار است و با خود، عدم تطابق‌های بی‌شمار و صرف منابع اجرایی قابل توجهی را به همراه دارد.

••• ویتنام

در کشور ویتنام نیز موارد مختلف تقلب در استرداد مالیات موجب واکنش دستگاه مالیاتی شده است. مطالعات اداره کل مالیات ویتنام در مورد ۳ هزار شرکت نشان داد که نزدیک به نیمی از آنها در سال ۲۰۰۲ مقررات استرداد مالیات بر ارزش افزوده را نقض کرده بودند. در سال ۲۰۰۱ نیز در حدود ۴۰ میلیارد دونگ از ۴۹۳ شرکت مدعی اعتبار مالیاتی، باز پس گرفته شد. این آمار نشان دهنده ۳۸ درصد تقاضای استرداد جعلی بوده است. فقط در ماه مه ۲۰۰۱ بیش از صد مورد تخطی از قوانین استرداد مالیاتی در ویتنام کشف شد که مبلغی معادل ۳۰۰ میلیارد دونگ ویتنام را شامل می‌شد. پدیده نامطلوب فروش صورت حساب نیز در ویتنام مسئله ساز بوده است. این کار را بیشتر شرکت‌هایی انجام می‌دهند که در آسیای جنوب شرقی به «شرکت‌های حبابی» معروفند و در اروپا از آنان بعنوان «بازرگانان مفقودالثر» یاد می‌شود. بر اساس گزارش اداره کل مالیات ویتنام، فقط ۲۰۰۰ شرکت از مجموع ۶۱۰۰ شرکت ثبت شده در شهر هانوی موجودند و مابقی وجود خارجی ندارند و اکنون در ناحیه دیگری از این کشور ۲۰۰ شرکت تجاری ثبت شده است که در واقع وجود خارجی ندارند.

••• راهکار مقابله با مشکل:

دولت ویتنام در واکنش به این موضوع مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صادرکنندگان ملزم به انجام معاملات از طریق نظام بانکی شده‌اند. مؤدیانی که عملیات ثبت حسابداری کمتری داشته باشند و یا معاملات خود را از طریق نظام بانکی انجام ندهند، پیش از استرداد مالیات توسط اداره مالیات حسابرسی خواهند شد.

••• فیلیپین

بر اساس نتایج یک مطالعه تجربی بین ۸ تا ۱۳ درصد از شرکت‌هایی که در گروه مودیان مالیاتی بزرگ قرار دارند، ادعای اعتبار مالیاتی داشته‌اند و بسیاری از آنها چند سال متوالی جمع مالیات‌های ورودی خود را بیشتر از مالیات‌های خروجی گزارش داده‌اند. این موضوع موجب بدگمانی مأموران مالیاتی در تقلب این شرکت‌ها شد زیرا چنین وضعیتی فقط در شرکت‌های تازه تأسیس مصداق دارد. در این شرکت‌ها، حجم سرمایه‌گذاری به دلیل خرید ماشین‌آلات، تجهیزات و سایر دارایی‌هایی که در حساب سرمایه شرکت ثبت می‌شوند، افزایش می‌یابد و در نهایت میزان مالیات داده از ستانده پیشی می‌گیرد. اما این شرایط در همان چند سال اول فعالیت شرکت تعدیل خواهد شد زیرا در غیر این صورت ادامه فعالیت شرکت توجیه اقتصادی ندارد. احتمال تقلب در ادعای اعتبار مالیاتی و تقاضای استرداد مالیات بطور مستقیم با تغییر صورت حساب‌های خرید و فروش امکان پذیر است.

••• راهکار مقابله با مشکل:

امروزه فناوری فراگیر رایانه و امکانات نرم افزاری گسترده‌ای مانند اسکنرهای پیشرفته، چاپگرهای رنگی و دوربین‌های دیجیتال امکان جعل هر نوع فاکتور یا صورت حسابی را به سهولت فراهم می‌آورند. لذا بعضی از کارشناسان مالیاتی معتقدند که حتی رایانه‌ای شدن فرایندهای اجرایی نیز نمی‌تواند راه گشای معضل ادعای کذب اعتبار مالیاتی باشد و تنه‌اروش مطمئن، تأیید فیزیکی و مستقیم صورت حساب‌ها است که به دلیل حجم میلیونی فاکتورهای ارائه شده شیوه معقولی نیست. موضوع دیگری که در بحث استرداد مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد، ضرورت تصریح دقیق شرایط پذیرش صورت حساب‌های مالی در قانون است. بسیاری از تقاضاهای استرداد مالیات مؤدیان به دلیل ارائه نسخه رونوشت فاکتورهای اصلی یا درج نکردن کد ملی مالیاتی و نام خریدار روی آنها توسط مأموران مالیاتی پذیرفته نمی‌شوند و بعضی از این موارد منتهی به طرح دعوی حقوقی بر ضد سازمان مالیاتی می‌شوند. این مشکل در حقیقت از آنجا ناشی می‌شود که در قانون مالیات بر ارزش افزوده این کشور قید نشده است که فرضاً بدون درج کد مالیاتی و مشخصات سجلی خریدار، صورت حساب مربوط از



در کشور ویتنام نیز موارد مختلف تقلب در استرداد مالیات موجب واکنش دستگاه مالیاتی شده است. مطالعات اداره کل مالیات ویتنام در مورد ۳ هزار شرکت نشان داد که نزدیک به نیمی از آنها در سال ۲۰۰۲ مقررات استرداد مالیات بر ارزش افزوده را نقض کرده بودند. در سال ۲۰۰۱ نیز در حدود ۴۰ میلیارد دونگ از ۴۹۳ شرکت مدعی اعتبار مالیاتی، باز پس گرفته شد. این آمار نشان دهنده ۳۸ درصد تقاضای استرداد جعلی بوده است.

صورت حساب های الکترونیکی (فاکتورهای الکترونیکی) و داده های شخص ثالث، مطالبه را در زمان واقعی بررسی می کند.

● اداره امور مالیاتی اجازه می دهد مطالبات کم خطر با پرداخت نقدی جبران شوند و یا با سایر بدهی های مالیاتی در یک بازه زمانی مشخص تسویه شود.

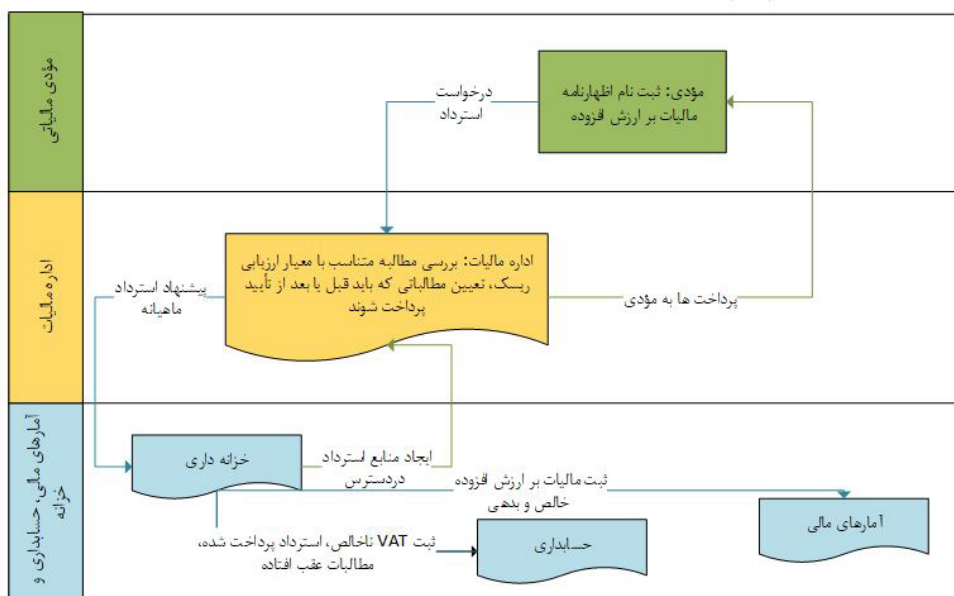
● مطالبات با ریسک متوسط و ریسک بالا، مطابق با برنامه حسابرسی و راستی آزمایی ملی در بازه زمانی مشخص، مشمول فرآیندهای حسابرسی یا سایر فرآیندهای راستی آزمایی می شوند. ممیزی یا تأیید مطالبه ممکن است نیازمند یک بررسی ساده، حسابرسی تک موضوعی،

ارزش ممیزی ساقط است. موضوع این است که ثبت نکردن کد ملی مالیاتی یا نام خریدار روی فاکتور خرید ممکن است اقدامی برای فرار از پرداخت مالیات بر درآمد مشاغل باشد که لازم است دستگاه مالیاتی به آن رسیدگی کند.

● **چارچوب مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده**

در این قسمت چارچوبی برای مدیریت و پرداخت استردادهای مالیاتی ارائه می شود. همچنین شیوه های مختلف پیامدهای آنها شناسایی می شود و مجموعه ای از شیوه های خوب بین المللی برای مدیریت استرداد در چندین حوزه از جمله اداره مالیات، بودجه حسابداری، بدهی، آمارهای مالی و مدیریت

● **شکل ۵: چارچوبی برای مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده (فرم ساده شده)**



اداره امور مالیاتی سوابق تعداد و ارزش مطالبات استرداد مالیاتی، مطالبات تأیید شده و مبالغ پرداختی به مؤدیان را نگهداری می کند. این اداره همچنین مطالبات پرداخت شده، سود پرداختی برای استردادهای تأخیری، مطالبات رد یا تعدیل مجدد و مطالبات معوق را مستند می کند.

یا حسابرسی جامع باشد. مطالبه های تأیید شده یا برای پرداخت تأیید می شوند و یا رد می شوند. همچنین به علت تأخیر استردادها، به مؤدی مالیاتی متناسب با نرخ های بازار و یا بیشتر، پس از پایان دوره قانونی (به عنوان مثال ۳۰ روز پس از تسلیم مطالبه) پرداخت صورت می گیرد.

● اداره امور مالیاتی سوابق تعداد و ارزش مطالبات استرداد مالیاتی، مطالبات تأیید شده و مبالغ پرداختی به مؤدیان را نگهداری می کند. این اداره همچنین مطالبات پرداخت شده، سود پرداختی برای استردادهای تأخیری، مطالبات رد یا تعدیل مجدد، و مطالبات معوق را مستند می کند. هنگامی که اداره امور مالیاتی تصمیم می گیرد استرداد مالیات بر ارزش افزوده را با سایر بدهی های مالیاتی جبران کند، باید تمام مالیات های جمع آوری شده و تسویه شده برای هر مالیات دهنده را محاسبه کند.

خزانه داری بررسی می شود (Muyangwa, Alonso, Albarran, & Koukpaizan).
قدم های مهم این چارچوب عبارتند از:

● **اداره مالیاتی**

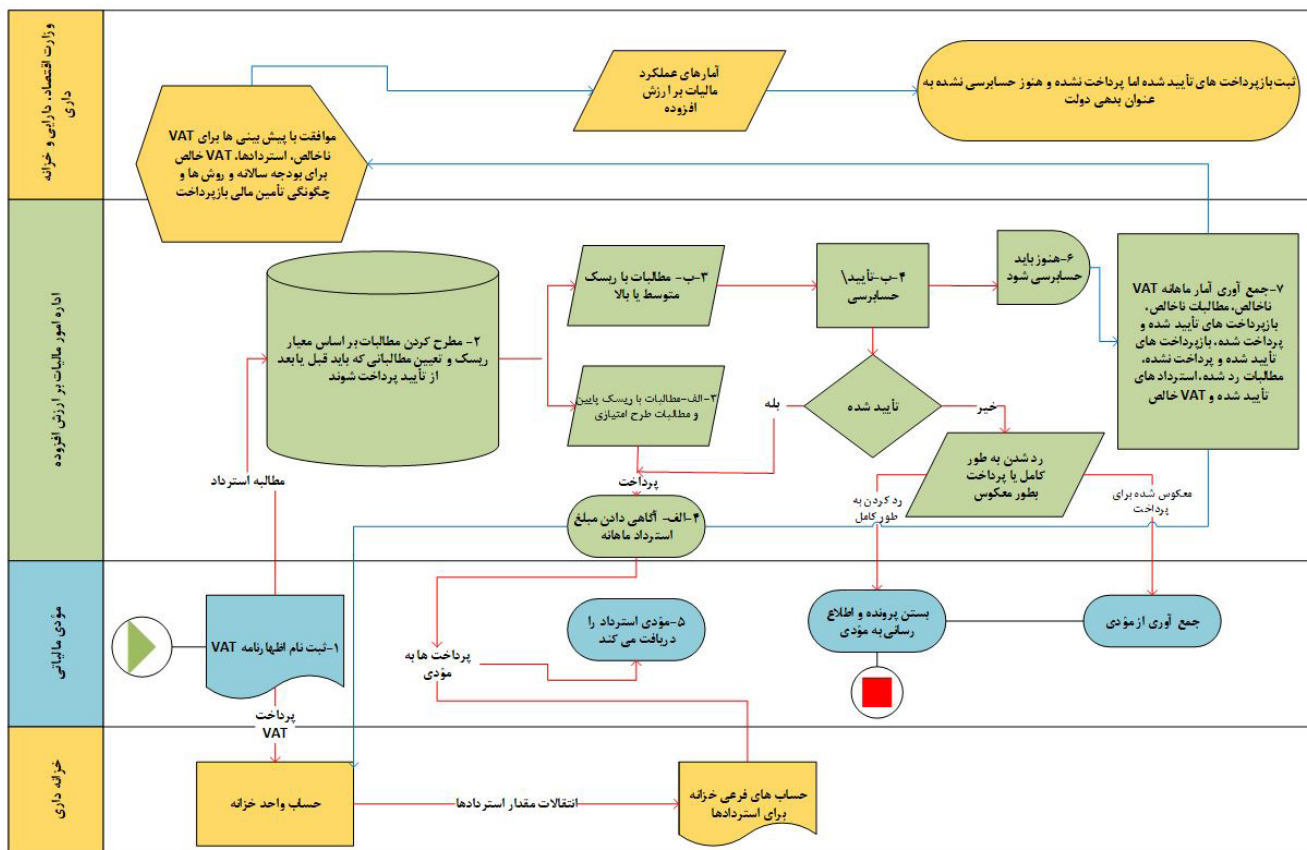
چارچوب نشان داده شده در شکل ۵ و ۶ باید با برنامه ریزی دقیق، هماهنگ و مطابق با استراتژی های مالیات بر ارزش افزوده و مبارزه با تقلب هدایت شود (شکل شماره ۵ به صورت خلاصه و شکل شماره ۶ به صورت مبسوط)

- اگر اظهارنامه مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده دارای بدهی منفی خالص باشد، آنها مستحق بازپرداخت هستند. بنابراین اظهارنامه مالیاتی باید به عنوان مطالبه استرداد نیز تلقی شود.
- به عنوان بخشی از یک استراتژی گسترده تر تسلیم مالیات بر ارزش افزوده و مبارزه با تقلب، اداره مالیات با استفاده از مدل های ریسک خودکار و قوانین مرتبط و همچنین تطبیق

• مدیریت مالی عمومی

- در ابتدا، اداره مالیات و بخش بودجه وزارت اقتصاد باید یک توافق نامه رسمی ایجاد کنند. این توافق نامه متناسب با قوانین و مقررات کشور برای اجتناب از تصمیم گیری های موقت الزامی است. از جمله این توافقات، پیش بینی روش تأمین مالی برای استرداد مالیاتی و رویه های مربوطه به آن است.
- اداره حسابداری وزارت دارایی، اطلاعاتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده ناخالص، مالیات بر ارزش افزوده خالص، استرداد های پرداخت شده و مطالبات باز پرداخت معوق را نگهداری می کند. اداره حسابداری باید این اطلاعات را در تراز نامه دولت وارد کند.
- وزارت دارایی اطلاعات مربوط به استرداد مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نشده را پس از سپری شدن موعد مقرر ثبت می کند و این اطلاعات را در گزارش های معوقه و بدهی عمومی درج می کند.
- حوزه ای که مسئول نگهداری آمارهای مالی است، مالیات بر ارزش افزوده خالص را ثبت کرده و آن را در آمار درآمد دولت می گنجاند.
- با توجه به عملکرد خوب، رویه های خاص به شرح زیر خواهد بود:

• شکل ۶: چارچوب مبسوط برای مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده (VAT)





استراتژی ضد
تقلب مالیات بر
ارزش افزوده باید
شامل برنامه‌های
ویژه ای با هدف
جلوگیری از
تقلب در استرداد
باشد. توسعه و به
کارگیری ترکیبی
از مداخلات
برنامه‌ریزی شده
و هماهنگ بسیار
مهم است، زیرا
هیچ مداخله‌ای
به تنهایی مشکل
تقلب در استرداد
مالیاتی را حل
نمی‌کند.

قابل پیش‌بینی است (یعنی مالیات تکلیفی وجوه مورد نیاز از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص که به یک حساب فرعی ویژه در خزانه واریز می‌شود)، همان‌گونه که در استرالیا و زامبیا اجرا می‌شود. این یک روش توصیه شده است زیرا ماهیت مالیات بر ارزش افزوده را حفظ می‌کند و بودجه کافی برای پاسخگویی به همه مطالبات استرداد را تضمین می‌کند. با این حال کشورهای هستند که از روش‌های متفاوتی استفاده می‌کنند (جدول ۱) و متناسب با آن چالش‌هایی را نیز به همراه دارد، شامل تخصیص بودجه استرداد یا مقدارهای ثابت مالیات تکلیفی یا درصدی از مالیات بر ارزش

بر ارزش افزوده از جمله سیستم پردازش استرداد، باید در کشورهایی که ظرفیت اداری پایینی دارند بهبود یابد. اولین گام انجام بازبینی جامع در رویه‌های اداری موجود است تا مرحله‌ای که به فرآیند کمک نمی‌کنند، شناسایی و حذف گردند.

استراتژی ضد تقلب مالیات بر ارزش افزوده باید شامل برنامه‌های ویژه ای با هدف جلوگیری از تقلب در استرداد باشد. توسعه و به کارگیری ترکیبی از مداخلات برنامه‌ریزی شده و هماهنگ بسیار مهم است، زیرا هیچ مداخله‌ای به تنهایی مشکل تقلب در استرداد مالیاتی را حل نمی‌کند.

● جدول ۱ روش‌های بازپرداخت مالیات

کشورها (گروه درآمدی)	روش‌ها
استرالیا (HIC)، زامبیا (LMIC)	مالیات تکلیفی کل مقدار مورد نیاز برای استردادها (عملکرد خوب)
بوتسوانا (UMIC)، گواتمالا (LMIC)، ماداگاسکار (LIC)، کامرون (LIC)	مالیات تکلیفی برای یک درصد ثابت از مالیات بر ارزش افزوده ناخالص
جامائیکا (UMIC)، کنیا (LMIC)، پرو (UMIC)، پرتغال (HIC)	مقدار ثابتی از مالیات تکلیفی
کاستاریکا (UMIC)، اکوادور (UMIC)، اندونزی (LIMC)، اورگوئه (HIC)	تخصیص خزانه
بولیوی (LIMC)، اورگوئه (HIC)	انتشار اوراق خزانه یا گواهی مالیاتی
سیرالئون (LIC)، ترکیه (UMIC)	تبادل های اعتباری انتقال رو به جلو (بدون استرداد نقدی)

افزوده ناخالص.

رویه‌های اداری مالیات بر ارزش افزوده و جنبه‌های حقوقی سیستم استرداد مالیات بر ارزش افزوده بخشی از یک سیستم خودارزیابی گسترده تر است که به موجب آن انتظار می‌رود مؤدیان به تعهدات قانونی خود عمل کنند و ادارات مالیاتی اعتبار اقدامات مؤدیان را بر اساس مدیریت ریسک ارزیابی کنند (Harrison & Krelove, ۲۰۰۵). برای کارکرد چنین سیستمی، به یک قانون مالیات بر ارزش افزوده روشن و ساده نیاز است. قانون باید از تحمیل مطالبات اداری غیرمنطقی یا بارهای سنگین بر دوش مؤدیان خودداری کند. جدول ۲ نمونه‌های رایج از محدودیت‌هایی را فهرست می‌کند که کارایی سیستم استرداد مالیاتی را به خطر می‌اندازد. چنین محدودیت‌هایی سیستم مدیریت بازپرداخت مالیات را پیچیده می‌کند و بر جریان نقدی مالیات دهندگان تأثیر منفی می‌گذارد.

● بهبود رویه‌های اداره مالیات (پردازش استرداد مالیات) به طور معمول، بسیاری از جنبه‌های زنجیره کنترل مالیات

بنابراین در ادامه این برنامه معرفی می‌شود.

● عناصر کلیدی یک استراتژی ضد تقلب در مالیات بر ارزش افزوده

مؤدیانی که به مداخلات معمول پاسخی نمی‌دهند، باید با استفاده از یک استراتژی هماهنگ و اقدامات متقابل با این افراد نبرزه کرده و آنان را مجبور به پرداخت کنند. این استراتژی‌های شامل موارد زیر است:

- جلوگیری از تقلب یا مقابله با آن در اولین فرصت. اقدامات عبارتند از: بررسی‌های پیش و پس از ثبت نام که باعث می‌شود تقلب بالقوه را شناسایی کند و کسب و کارهای مشکوک را نشان دهد؛ اجرای قوانین جدید برای رفع هر گونه ابهام در مورد استفاده صحیح یا نادرست از صورتحساب‌های مالیاتی؛ و اجرای یک فرآیند سیستماتیک، معتبر، شفاف و اولویت‌بندی شده برای ارجاع متقابل فاکتورهای خرید به فروش‌هایی که در سراسر زنجیره تأمین اظهار شده است. اداره مالیاتی همچنین باید یک استراتژی ارتباطی ایجاد کند که فاکتورهای جعلی را قبول نکرده و چنین افرادی را

• جدول ۲. مثال هایی از شیوه های اداری و قانونی ضعیف

مرحله پردازش	شیوه های بد	شیوه های خوب
پُر کردن اظهارنامه و مطالبه استرداد	مؤدی موظف است حتی با داشتن اظهارنامه با بدهی خالص مالیات بر ارزش افزوده منفی، به طور جداگانه برای استرداد درخواست کند.	اظهارنامه مالیاتی تنها سند درخواست استرداد است. پردازش به طور خودکار با ارائه یک اظهارنامه با بدهی خالص مالیات بر ارزش افزوده منفی آغاز می شود.
	مطالبات استرداد نیازمند ارائه مدرک پرداخت برای هر معامله صادراتی یا سند واردات از کشور ثالث است.	از تکنیک تطبیق متقاطع در زمان واقعی استفاده می شود تا اظهارنامه ها بر اساس صورت حساب های الکترونیکی، مدارک اعلامی از طریق گمرک و سایر منابع شخص ثالث بررسی شود.
	محدودیت در استحقاق بازپرداخت مالیاتی، برای مثال استرداد برای بخش ها یا بسته بندی های خاصی از کالاها یا خدمات مجاز نیست.	هر مؤدی که اعتبار مالیات مازاد داشت باشد، مستحق استرداد است.
	استرداد برای صادرکنندگان تنها در صورتی مجاز است که معاملات با نرخ صفر از درصد معینی از کل معاملات فراتر رود.	مطالبه بر اساس مجموع همه مالیات های نهاده و محصول تعلق گرفته در طول دوره حسابداری است.
	پیش نیازهای اجباری در سیستم انتقال رو به جلو باید قبل از ثبت مطالبه، تأمین شود.	اگر مکانیزم انتقال رو به جلو اجرا شود، دوره های کوتاه مدت (مثلاً سه ماه) در نظر گرفته می شود. همچنین سودی معادل یا بالاتر از نرخ بازار برای معوقات پس از موعد قانونی باید منظور شود.
	استفاده از گواهی مالیات برای جبران استرداد مالیاتی	- اجتناب از گواهی مالیاتی - زمانی که این امر اجتناب ناپذیر است، گواهی های مالیاتی در بازار مالی داخلی قابل معامله هستند، اما پیامد آن عبارت است از افزایش ریسک کسری بودجه آینده - اجازه تسویه با سایر بدهی های مالیاتی داده شود، اما به طور مکرر بر آن نظارت شود تا بی نظمی ها سریعاً شناسایی شوند.
تأیید	برای بازپرداخت مالیات محدودیت زمانی طولانی تعیین می شود و بابت تأخیرها سودی پرداخت نمی شود.	سودی معادل یا بالاتر از نرخ های بازار به همه استردادهای قانونی معوق تعلق می گیرد که از یک ماه پس از تشکیل پرونده شروع می شود.
	همه بازپرداخت ها قبل از پرداخت تأیید و حسابرسی می شوند.	یک رویکرد مبتنی بر ریسک اجرا می شود و درخواست استرداد در موارد کم ریسک خیلی سریع تأیید می شود.

شناسایی و ارتکابشان را افشا کند.

- افزایش ریسک های مالی برای کسانی که در تقابل مشارکت می کنند یا از آن سود می برند. برای این که نشان داده شود که سیستم سوء استفاده های عمدی را تحمل نمی کند، لازم است تا تحریم های قوی تری گذاشته شود.
- توسعه، اجرا و هماهنگی طیف وسیعی از ارتباطات و همکاری ها میان ادارات دولتی و با ذینفعان خارجی، چه در سطح ملی و چه در سطح بین المللی. این همکاری ها شامل

جدول ۳: رویکرد مبتنی بر ریسک ممکن برای مطالبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده

عامل ریسک	شاخص های روشن کننده سطح ریسک	پاسخ اختصاصی به مطالبه مؤدی
ریسک پایین	<ul style="list-style-type: none"> صادرکننده منظم با دو سال سابقه صادرات سوابق نشان می دهد که دفاتر حساب در دو سال گذشته به درستی نگهداری شده است در دو سال گذشته هیچ مدرکی دال بر تقلب یا استرداد بیش از حد قابل توجهی دریافت نشده است تاریخچه پرداختی های به موقع و دقیق همه مالیات ها اظهارنامه های ماهانه مالیات بر ارزش افزوده در ۳۶ ماه گذشته دوبار مورد بررسی قرار گرفته است سطح مطالبه استرداد با درخواست های معتبر قبلی در یک راستا هستند مطالبه کمتر از مقدار بحرانی مشخص شده توسط اداره مالیاتی باشد. 	<ul style="list-style-type: none"> مطالبه بدون انجام ممیزی مانع تأیید می شود. مطالبه ها برای بررسی پس از پرداخت، مشمول انتخاب تصادفی خواهند شد.
ریسک متوسط	<ul style="list-style-type: none"> مطالبه استرداد به میزان قابل توجهی از مبالغ تأیید شده قبلی بیشتر است مطالبه از مقدار بحرانی با توجه به سطح ریسک، بیشتر است؛ اما متناسب با مقدار طبقه کم خطر است تمام اظهارنامه های مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده بدون معوقه هستند 	<ul style="list-style-type: none"> به تأییدیه پیشخوان هدایت شود. نظر و رأی مدیریت در رابطه با تناسب حسابرسی پیش پرداخت صورت بگیرد
ریسک بالا	<ul style="list-style-type: none"> مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده که هر یکی از معیارهای زیر را داشته باشد به عنوان پر ریسک طبقه بندی می شود. مطالبه باز پرداخت برای اولین بار مطالبه استرداد از مقدار بحرانی تعیین شده بیشتر است مطالبه به طور قابل توجهی از الگوی مطالبه نرمال انحراف دارد مطالبه های قبلی رد شده و یا به طور معنی داری در طول حسابرسی کاهش یافته است در حال حاضر هرگونه مالیات آن معوق دارد برای تأخیر در پرداخت یا گزارش کمتر از ۱۲ ماه جریمه شده است 	<ul style="list-style-type: none"> از تأییدیه پیشخوان خودکار استفاده شود تا از انتخاب ممیزی میدانی آگاه شوند تنها از ممیزی میدانی برای اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده این مورد استفاده شود

تسهیل در شناسایی مطالباتی می شود که کم خطر تلقی می شوند و می توانند به سرعت بازپرداخت شوند. همچنین اطلاعات مهمی در مورد مطالبات استرداد با ریسک متوسط و بالا ارائه می کند که می تواند به تعیین اقدامات لازم از جمله انواع تأییدیه های مورد نیاز کمک کند. در ادامه نمونه ای از مدل ریسک زمان واقعی که در اداره مالیاتی ایرلند استفاده شده است، ارائه می شود مقامات درآمد ایرلندی دامنه مدیریت ریسک خود را با گنجاندن تحلیل ریسک زمان واقعی گسترش داده اند. رویکرد جدید به منظور ارزیابی ریسک مالیات بر ارزش افزوده و شناسایی اظهارنامه های مشکوک مالیاتی با استفاده بهتر از داده های موجود معرفی

تبادل اطلاعات در مورد روندها و گسترش کلاهبرداری، و در صورت اجازه قانون، در مورد کلاهبرداران واقعی و مشکوک خواهد بود. این رویه ها باید بر همکاری نزدیک، از جمله ایجاد یک واحد ضد کلاهبرداری ویژه مشتمل از مقامات ادارات مالیاتی، گمرکی و سایر سازمان های دولتی مربوطه تأکید داشته باشند.

اطمینان از به کارگیری منابع کافی، به ویژه منابع انسانی و تحلیلگران ماهر برای مبارزه با تقلب.

در حالت ایده آل ریسک های مالیات بر ارزش افزوده باید به طور مداوم در زمان واقعی نظارت شود. این رویکرد باعث



در کشورهای در حال توسعه با اداره های مالیاتی با بلوغ کمتر، اغلب فاقد رویکردهای ساختاری برای شناسایی ریسک های استرداد مالیاتی و پاسخ های بعدی هستند. در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، مؤدیانی که مطالبه استرداد دارند، به طور خودکار مشمول ممیزی و در برخی موارد حسابرسی کامل کلیه درآمدها برای دوره های مختلف می شوند که این امر منجر به عقب ماندگی و تأخیر در پردازش استردادها می شود.

تا درس هایی برای بهبود پارامترهای ارزیابی ریسک فرا بگیرند. اگر بخش بزرگی از مطالبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده رد شود، این نشان می دهد که سیستم کنترل مالیات بر ارزش افزوده دارای مشکلات جدی است که باید برطرف شود. تجربه صندوق بین المللی پول در زمینه توسعه ظرفیت نشان داده است که در کشورهای در حال توسعه با سیستم اداری ضعیف، مطالبات اکثراً رد می شوند زیرا نمی توانند پیش نیازهای فراوانی که مشروعیت استرداد را اثبات می کند، فراهم کنند. دلایل دیگر شامل تقلب یا عدم آگاهی در مورد برخی از جنبه های مالیات بر ارزش افزوده است، به ویژه در کشورهای که ثبت مالیات بر ارزش افزوده پایین است. درک کامل علل پایین بودن این نرخ ها به دولت ها کمک می کند تا استراتژی متناسب با آن را طراحی کنند مانند ممیزی دفاتر حساب یا کمپین های آموزشی به مؤدیان.

سازمان امور مالیاتی همچنین باید عملکرد سیستم پردازش استرداد خود را به صورت مستمر نظارت کند. این امر مستلزم ردیابی مناسب مطالبات استرداد مالیات بر ارزش افزوده از زمان ثبت تا حل نهایی آنها و همچنین تحلیل های بعدی است. این امر مدیران را قادر می سازد تا کارایی معیارهای ریسک را نظارت کنند، وضعیت کالیبره آنها را تأیید کنند، و برنامه های راستی آزمایی مختلف را اندازه گیری کنند تا اطمینان حاصل شود که نتایج مورد نظر را ایجاد می کنند.

● نقش اداره گمرک

نقش اداره گمرکی حیاتی است چرا که اطلاعات و داده های زمان واقعی در مورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، مقادیر مالیات بر ارزش افزوده پرداختی، زمان بندی واردات و صادرات و فعالیت های مربوط به تجزیه و تحلیل ارائه می دهد. هنگامی که یک برنامه تبادل اطلاعات قوی وجود دارد، ادارات گمرک و امور مالیاتی یکدیگر را در جریان تحقیقات قرار می دهند، اطلاعات جمع آوری شده را به اشتراک می گذارند، و برای مشخص کردن مؤدیان پرخطر با یکدیگر همکاری می کنند. تلاش هایی که برای کنترل مطالبات استرداد مالیاتی انجام می شود باید شامل اقدامات کاهنده برای مطالبات ساختگی و جعلی مالیات بر ارزش افزوده مربوط به واردات و صادرات باشد (به عنوان مثال برای واردات مؤدیان، پرداخت های جعلی بیش از حد ارائه می کنند و برای صادرات کالاهایی هستند که کشور را ترک نکردند ولی مؤدی آنها را در زمره صادرات قرار می دهد).

● بررسی فاکتورهای پرسشنامه

در این بخش به بررسی عواملی اساسی که استرداد مالیات بر ارزش افزوده را با مشکلات جدی مواجه نموده به طور خلاصه می پردازیم. لازم به ذکر است که این عوامل با مطالعه ادبیات و پیشینه پژوهش، مصاحبه با اساتید

شد. این روش که مبتنی بر قوانین است، پیشگیری و تشخیص عدم انطباق را بهبود می بخشد. قوانین مالیات بر ارزش افزوده شامل کنترل های اولیه و داده های خاص مؤدیان است مثل سابقه استرداد و پرداخت، وضعیت شرکت، پرداخت و استرداد برای دیگر مالیات ها. پس از اعمال قوانین، یک امتیاز ریسک ایجاد می شود که برای دسته بندی به کار می رود به عنوان مثال سبز (یعنی کم ریسک) که هر میزان استرداد قابل پرداخت است، نارنجی (یعنی ریسک متوسط) و قرمز (یعنی ریسک بالا) که مستلزم مداخله کارکنان و تعویق مطالبات استرداد است. موفقیت این رویکرد مبتنی بر ریسک، اهمیت تجزیه و تحلیل داده ها و مدیریت ریسک را برجسته می کند. در سال ۲۰۱۵ بیش از ۵۸ هزار پرونده مالیات بر ارزش افزوده که به عنوان قرمز طبقه بندی شده بودند، مورد بررسی قرار گرفت و منجر به به بازده غیرمستقیم ۱۶۸ میلیون یورویی شد.

تعریف عوامل ریسک مستلزم تجزیه و تحلیل نتایج حسابرسی استرداد گذشته و سایر رفتارهای مؤدیان برای شناسایی ویژگی هایی است که مطالبات نادرست استرداد را نشان می دهد. جدول ۳ شاخص های منتخب و پاسخ های احتمالی اداره مالیاتی را بر اساس سطح ریسک نشان می دهد. شاخص های زیر معمولاً برای شناسایی و بررسی اظهارنامه های مالیات بر ارزش افزوده مشکوک مورد استفاده قرار می گیرند. اثربخشی چنین غربالگری به در دسترس بودن داده های شخص ثالث (مانند صورتحساب های الکترونیکی یا داده های گمرکی) و در دسترس بودن متخصصین موضوع و تحلیلگران ریسک بستگی دارد. برای همگام شدن با مهارت ها، نوآوری و فناوری جدید، ادارات مالیاتی (از جمله کشورهای پیشرفته) باید به طور مستمر در این زمینه ها سرمایه گذاری کنند. در کشورهای کم ظرفیت، تکنیک های بررسی و غربالگری اولیه، هنوز هم می تواند با استفاده از معادلات ساده و به طور مداوم با داده های مؤدیان به روز رسانی شوند.

در کشورهای در حال توسعه با اداره های مالیاتی با بلوغ کمتر، اغلب فاقد رویکردهای ساختاری برای شناسایی ریسک های استرداد مالیاتی و پاسخ های بعدی هستند. در تعدادی از کشورهای در حال توسعه، مؤدیانی که مطالبه استرداد دارند، به طور خودکار مشمول ممیزی و در برخی موارد حسابرسی کامل کلیه درآمدها برای دوره های مختلف می شوند که این امر منجر به عقب ماندگی و تأخیر در پردازش استردادها می شود. بسیاری از ادارات مالیاتی باید مدیریت ریسک را در سراسر چرخه مالیات بر ارزش افزوده بهبود بخشند تا اطمینان ایجاد شود که مطالبات استرداد مالیاتی به درستی پرداخت می شود و در عین حال سیستم ها و رویه هایی برای شناسایی و برخورد با تقلب وجود دارد. ارزیابی نتایج حسابرسی مهم است چرا که به ادارات مالیاتی کمک می کند



افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، در مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی شود افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد.

دانشگاهی، خبرگان حرفه‌ای مالیاتی و مؤدیان شناسایی و تبیین گردیده‌اند. همچنین این عوامل در دو گروه چالش‌ها و مشکلات طبقه‌بندی شدند. هر دوی چالش‌ها و مشکلات، مسائلی هستند که مانع پیشرفت می‌شوند و رسیدن به هدف را دشوار می‌کنند. اما تفاوت اساسی این دو، در این است که چالش یک تکلیف یا موقعیت سختی است که قصد غلبه بر آن وجود دارد، در حالی که مشکل چیزی است که مقابله با آن یا درک آن دشوار است و پیشرفت را به تأخیر می‌اندازد. به عبارت دیگر، دید افراد به چالش یک چشم انداز مثبت و قابل حل است در حالی که دید افراد نسبت به مشکل با دورنمای منفی است. از طرفی مسائل مطرح شده در چالش کوتاه مدتی هستند و قابلیت رفع آن در بازه‌های کوتاه میسر است، در حالی که مسائل مربوط به مشکل معمولاً در بازه زمانی طولانی‌تری قابلیت حل دارند. بنابر توضیحات ارائه شده، برخی از مسائل استرداد را با توجه به ماهیتشان در دسته چالش‌ها و برخی دیگر در دسته مشکلات. هر چند ذکر این نکته ضروری است که دیدگاه افراد نقش تعیین کننده‌ای در شناسایی چیزی به عنوان چالش یا مشکل دارد.

• مشکلات

• همکاری اشخاص ثالث با ادارات مالیاتی

منظور از اشخاص ثالث در این پژوهش، نهادها و سازمان‌های دولتی می‌باشد که می‌توان سازمان صنعت، معدن و تجارت، اصناف، اتاق بازرگانی، گمرک جمهوری اسلامی و بانک‌ها را نام برد. مؤدیان از حیث قانونی و جهت دریافت مجوزهای لازم برای انجام فعالیت اقتصادی و برای انتقال پول و ارز از طریق سیستم بانکی به طور مستقیم یا غیرمستقیم، اطلاعات هویتی و فعالیت‌های تجاری خود را در اختیار سازمان‌های مذکور قرار می‌دهند و به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم و مواد ۳۰ و ۳۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست 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 مؤدیانی که دارای فعالیت‌های اقتصادی شفاف بوده و قصد فرار مالیاتی ندارند ارائه اطلاعات اشخاص ثالث، به نوعی تأیید و اطمینان بخشی به اسناد و مدارک ارائه شده 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.

• ضمانت اجرایی قانون

ضمانت اجرا، قدرتی است که برای به کار بستن قانون یا حکم دادگاه از آن استفاده می‌شود. در مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده جرائم مالیاتی به عنوان 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.

در گزارش سالانه مجلس عوام انگلستان، به چندین راهکار برای کاهش فرار مالیاتی اشاره شده است. از قبیل به روزرسانی اطلاعات گمرک، بهره‌گیری از سیستم اطلاعاتی مناسب، مدرنیزه کردن نظام‌های فعلی، بهبود نظام جریمه، آموزش کارکنان، و پایش مؤدیان برحسب بزرگی آنها (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 دست یافت که جرائم کمتر ولی قاطعانه بیشتر از جرائم سنگین که به طور موردی و غیر قطعی 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 به عنوان یک ممیز مالیاتی عمل می‌کند؛ به عبارت دیگر هر خریدار موظف است که علاوه بر ارزش کالای خود مبلغی را نیز تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده پرداخت نماید. فروشنده نیز موظف 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 دست به دست شدن تا مصرف کننده 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. 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 این که جهت دریافت حقوق از دست رفته در دام شرکت‌های کاغذی (کد فروشان) گرفتار می‌شوند که در این حالت بهای سنگین تری را می‌بایست پرداخت نمایند. همچنین بخشودگی جرائم در نظر گرفته شده در قانون، می‌تواند بر تضعیف ضمانت اجرایی در قانون تأثیرگذار باشد.



تکامل سازمان را فراراه خود قرار می دهد. سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی به عنوان قلب و هسته مرکزی نظام مالیاتی محسوب می شود و موفقیت هر نظام مالیاتی تا حد زیادی در گرو میزان توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی آن می باشد. تنوع در روابط و فعالیت های اقتصادی، افزایش مبادلات اقتصادی و استفاده از فناوری های جدید در انجام این مبادلات، نظام های مالیاتی را در شناسایی دقیق منابع و صاحبان درآمد ثروت و نوع و میزان این منابع با مشکل مواجه ساخته است و دیگر نمی توان با تکیه بر روش های سنتی اطلاعات مربوط به فعالیت ها 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 به نوبه 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.

در بند «ب» ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف شد نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نماید. آنچه در اجرای طرح جامع مالیاتی به نظر می رسد این است که عمده

از آنجاکه مؤدیان، عملکرد و تصمیمات سازمان امور مالیاتی کشور را طی سالیان متوالی رصد می نمایند و به این نتیجه دست می یابند که، سازمان عمدتاً درصدد وصول اصل بدهی است و جرائم سنگین در نظر گرفته شده را خواهد بخشید لذا صبر می نمایند تا زمان اعلام بخشودگی جرائم فرا رسد. تصمیم سازمان در این خصوص باعث شده است، مؤدیان خوش حساب از این موضوع ناراضی بوده و مدعی هستند که این جریان نوعی بی عدالتی در رفتار با مؤدیان می باشد. لذا با توجه به مطالب ارائه شده به نظر می رسد 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 پرونده های آنان با مشکل جدی مواجه نموده و گاهی آنان را در دام شرکت های فاقد اعتبار گرفتار می کند که باعث بی اعتمادی سازمان به مؤدیان می گردد و در صورت کشف تقلب توسط مأموران مالیاتی، مؤدیان هزینه های سنگینی را می بایست متحمل شوند و مبالغ درخواست استرداد آنان را تحت شعاع قرار می دهد و از طرفی در صورت عدم کشف تقلب و فعالیت های زیرزمینی، با خروج مبالغ از خزانه دولت، سازمان امور مالیاتی کشور متحمل زیان سنگینی خواهد شد.

● زیر ساخت مورد استفاده

فناوری اطلاعات متشکل از چهار عنصر اساسی انسان، سازوکار، ابزار و ساختار است، به طوری که در این فناوری، اطلاعات از طریق زنجیره ارزشی که از به هم پیوستن این عناصر ایجاد می شود، جریان یافته و پیوستن تعالی و



و معمولاً از طرف مؤدیان مورد اعتراض واقع می شود. این موضوع در شرایط رکود اقتصادی و کمبود نقدینگی فعالان اقتصادی می تواند 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 زیرساخت های نرم افزاری و سخت افزاری 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. در نهایت آنچه در جهت اجرای بهتر قانون و مقوله استرداد ضروری به نظر می رسد، طراحی و پیاده سازی نرم افزاری جامع جهت کنترل معاملات مؤدیان و جلوگیری از فعالیتهای زیرزمینی می باشد که از یک سو باعث اطمینان بخشی اسناد و مدارک واقعی مؤدیان و تسریع در روند رسیدگی می گردد و از طرفی باعث جلوگیری و کشف تقلب سودجویان و کلاهبرداران خواهد شد.

● اظهارات مؤدیان

شرط نخست در برخورد با درخواست های استرداد این است که فرض را بر این بگذاریم که مؤدیان در ادعایشان صادقند ولی در عمل موارد گوناگونی از تقلب در امر استرداد را می توان در مالیات بر ارزش افزوده شاهد باشیم که چند نمونه از آنها عبارتند از دستکاری در صورتحساب ها و حساب های تولید و خرید، پنهان کردن فروش به بازار داخلی (که از طریق آن مؤدی افزون بر گریز از مالیات ستانده خود، امکان مطالبه مالیات پرداختی و استرداد مالیات نهاده را برای خود فراهم می نماید)، بیش نمایی صادرات (که نوعاً با دستکاری اسناد گمرکی صورت می گیرد)، استفاده از شرکت های صوری موقتی و اسناد صادراتی دروغین برای کالاهای تولیدی

محورهای اصلی شامل نیروی انسانی، زیرساخت، مدیریت طرح و صاحبان منافع اجرا شده و در حال انجام می باشد که صرفاً اجرا و پیاده سازی برنامه یکپارچه مالیاتی است و با کندی پیش می رود و این که آیا در نهایت این طرح جوابگوی نیاز اصلی سازمان امور مالیاتی کشور که دسترسی به اطلاعات معاملات مؤدیان است خواهد بود؟ اجرای این طرح مستلزم همکاری همه جانبه سازمان های دولتی ذی ربط از قبیل سازمان صنعت، معدن و تجارت، اتاق بازرگانی، اصناف، بانک ها و ... می باشد. اطلاعات اصلی معاملات و آنچه با آن معامله صورت می پذیرد، واحد پولی است که در نهایت از طریق سیستم بانکی صورت می پذیرد؛ اما متأسفانه بر اثر فشار بانک ها و سایرین، اصلاح مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیات های مستقیم در مجلس شورای اسلامی مبنی بر همکاری مستقیم بانک ها با ادارات کل امور مالیاتی و لینک اطلاعات مؤدیان، علی رغم تلاش های فراوان سازمان امور مالیاتی کشور صورت نپذیرفت. در صورتی که در کشورهای توسعه یافته، درآمدها، هزینه ها، حساب های بانکی، املاک، خرید و فروش ها در سیستم مکانیزه مشخص می باشد 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 قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

در حال حاضر سازمان امور مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده کالاهای وارداتی را به محض ورود اعمال و از واردکننده دریافت می کند، در صورتی که موضوع مهم استرداد مالیات بر ارزش افزوده کالاهای صادراتی، در دوره طولانی و معمولاً پس از رسیدگی کامل به انجام می رسد. تأخیر در پرداخت حقوق مؤدیان صادر کننده، بی مورد و غیرمنطقی تلقی شده

واقعی که در داخل بفروش رفته اند و قیمت گذاری نادرست.

• منابع انسانی

چون کلیه پرونده های استرداد باید مورد حسابرسی مالیاتی قرار گیرند، الزام توسعه منابع انسانی بویژه استخدام کادر مجرب و توانمند و ارائه آموزش مستمر به آنها نیز باید در دستور کار سازمان مالیاتی قرار گیرد.

• چالش ها:

• عدم دانش مالیاتی و حسابداری مؤدیان:

دانش مالیاتی، آگاهی از قوانین، مقررات و بخشنامه های 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 می تواند توانایی مؤدیان را در شناخت و آگاهی از حقوق و تعهداتشان دچار مشکل کند. یکی از مهمترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. مک کرچر (۲۰۰۷) در مطالعه ای برای کشور استرالیا اشاره می کند استنشانی می دهد که پیچیدگی قوانین مالیاتی، میزان عدم تمکین ناخواسته را افزایش می دهد.

به عبارت دیگر نتایج مطالعه وی نشان می دهد 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 می باشد به خوبی استفاده کند.

عدم شفافیت یا تعیین تکلیف در مواد قانون و فرایندهای اجرایی قانون، به طور 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 قانون مالیات بر ارزش افزوده با توجه به دامنه گسترده و همچنین تعداد مؤدیان زیاد این قانون، بدون توجه به مسائل آموزشی، فرهنگ سازی و اطلاع رسانی غیر ممکن است. این موضوع در مواد ۲۸، ۳۵ و ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح و تدابیری برای آن اندیشیده شده است. به نظر می رسد با توجه به مسائل مختلف مطرح شده در جامعه پیرامون، دامنه شمول مؤدیان و کالاها و خدمات مشمول مختلف و مشخص نبودن گروه ها و کالاهای مشمول به طور دقیق از طرف مردم، این بخش از اجرای قانون به طور دقیق مورد عنایت دستگاه های 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 می نمایند.

آنان با توجه به آگاهی کافی از قوانین و مقررات مالی و مالیاتی امور مربوطه را به موقع و به نحو احسن انجام می دهند و در واقع صاحبکار آشنایی کلی با قوانین و مقررات دارد و وقت خود را بیشتر صرف امور اقتصادی خود می کند. 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 می پندارند و معتقد هستند به جای پرداخت هزینه دستمزد حسابداری، مبالغ مربوطه را به عنوان مالیات پرداخت کنند. در صورتی که از این موضوع غافل می باشند که در صورت عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده جرائم مواد ۲۲ و ۲۳ قانون شامل حال آنها 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 تأثیر گذار 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.

• عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد

عدم تمایل به معنای بی رغبتی و بی میلی است. به باور هافستد (۱۹۸۰) فرهنگ یعنی اندیشه مشترک اعضاء گروه یا طبقه ای که آنها را از سایر گروه ها مجزا می کند. محل اجتماع مردمی که طبق سازماندهی هماهنگ و مصوب کنار یکدیگر کار می کنند 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 وصول کننده مالیات شناخته شده و فرهنگ وصول مالیات از گذشته تاکنون وجود داشته است. اهداف و برنامه های ادارات امور مالیاتی بر مبنای وصول مالیات، پایه ریزی و ارزیابی می گردد. از طرفی استرداد های ادارات امور مالیاتی از محل وصولی های استانی صورت می گیرد که باعث کاهش وصولی استان مربوطه می شود. همچنین اطلاعات معاملات مؤدیان شفاف نبوده و ساز و کار مناسبی جهت بررسی احراز معاملات توسط مأموران مالیاتی وجود ندارد. از طرف دیگر مراجع نظارتی درون و برون سازمانی به طور مداوم پرونده های استرداد را نظارت و بررسی می نمایند و با توجه به شفاف نبودن



دانش مالیاتی، آگاهی از قوانین، مقررات و بخشنامه های 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 می تواند توانایی مؤدیان را در شناخت و آگاهی از حقوق و تعهداتشان دچار مشکل کند. یکی از مهمترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است.

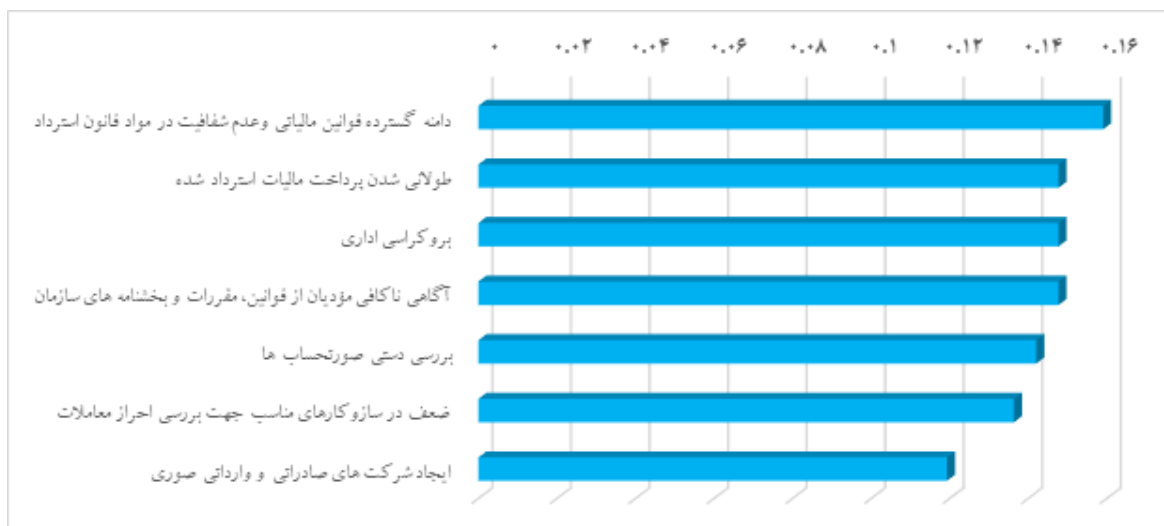
● شکل ۷: رتبه بندی مشکلات استرداد مالیاتی طبق نظر خبرگان



لازم الاجراء، احقاق حق را به تأخیر می‌اندازد و زمینه را برای بی‌عدالتی فراهم می‌نماید. طولانی شدن فرآیند رسیدگی علاوه بر این که 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 خدشه دار گردد و سازمان

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

● شکل ۸: رتبه بندی چالش‌های استرداد مالیاتی طبق نظر خبرگان



امور مالیاتی کشور در ادامه مسیر اجرای قانون با مشکلات عدیده‌ای مواجه شود.

● عملکرد:

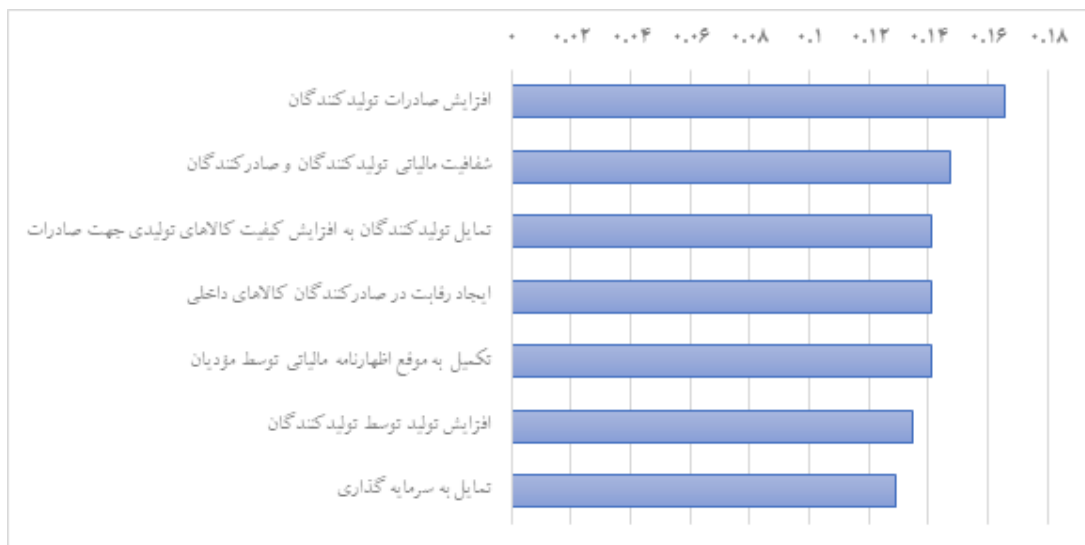
در ادامه پرسشنامه گویه‌هایی برای بررسی عملکرد استرداد مالیاتی مطرح شده است از جمله این که انگیزه تولید بیشتر و صادرات را ایجاد می‌کند و همچنین باعث شفافیت مالیاتی می‌گردد.

ریسک، کوچکترین نقص و ایراد در مدارک ارائه شده (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.

● رسیدگی طولانی

طولانی شدن وقت رسیدگی و تأخیر در صدور آرای قطعی

● شکل ۹: رتبه‌بندی عملکرد استرداد مالیاتی طبق نظر خبرگان



● شکل ۱۰: رتبه‌بندی مشکلات استرداد مالیاتی طبق نظر فعالان اقتصادی



و پژوهشگر بر داده‌های کیفی به جای داده‌های کمی تأکید می‌کند و برای تعیین یافته‌های کیفی به داده‌های کمی متوسل می‌شود. تحقیق حاضر بر پایه تئوری بنیانی ابتدا تمام شاخص‌های استخراج شده در باب چالش‌ها و مشکلات استرداد مالیاتی استخراج شده بر پایه مصاحبه و روش دلفی فازی به سه متغیر مشکلات استرداد مالیاتی، چالش‌های استرداد مالیاتی و عملکرد استرداد مالیاتی تقسیم‌بندی گردید.

مشکلات استرداد مالیاتی در قالب ۵ مولفه (منابع انسانی، اظهارات مودیان، زیر ساخت‌های مورد استفاده، ضمانت اجرایی قانون و همکاری اشخاص ثالث یا ادارات مالیاتی) و ۱۲ شاخص و چالش‌های استرداد مالیاتی در قالب ۴ مولفه (رسیدگی طولانی، به وجود آمدن شرکت‌های جعلی، عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد، عدم دانش مالیاتی

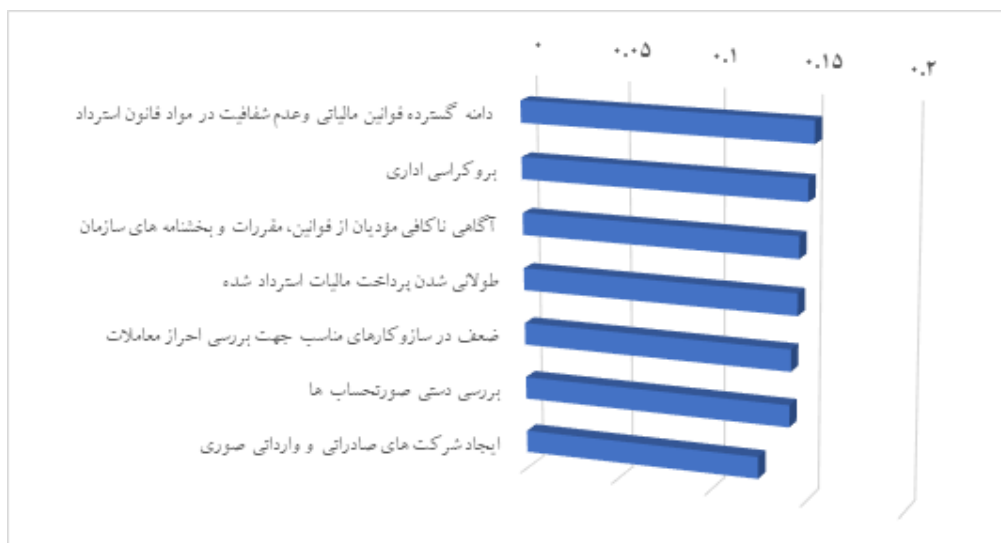
● تحلیل اطلاعات گردآوری شده

در این قسمت، ابتدا روش تحقیق بیان می‌شود، سپس پاسخ‌های دریافتی خبرگان و فعالان اقتصادی به تفکیک و بر اساس مؤلفه‌ها استنتاج و رتبه‌بندی می‌شوند. در نهایت پاسخ‌های دو گروه با هم مقایسه می‌گردند.

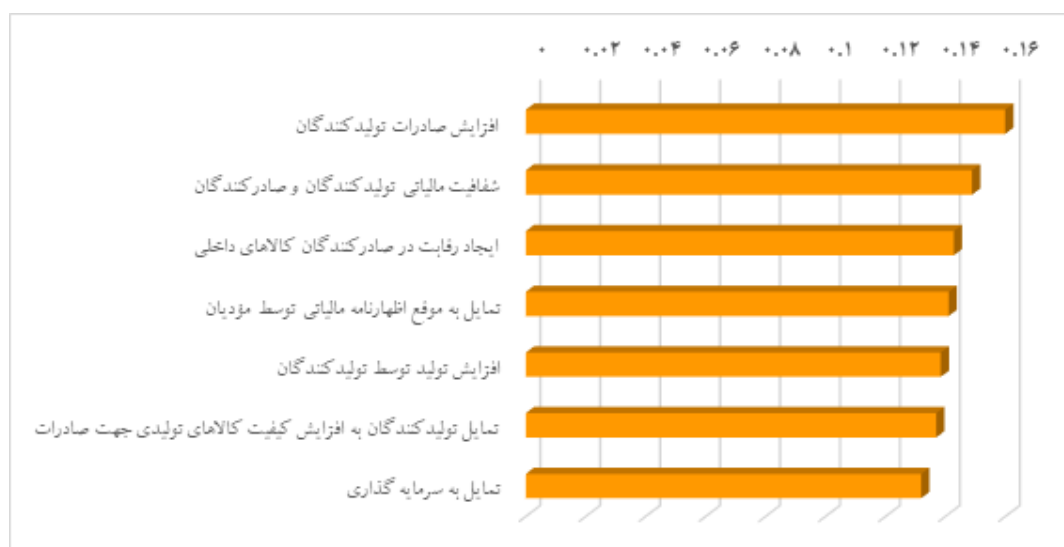
● روش تحقیق

روش تحقیق حاضر، روش ترکیبی اکتشافی متوالی کیفی-کمی است؛ به طوری که ابتدا داده‌های کیفی و سپس داده‌های کمی گردآوری و تحلیل می‌شود. پس از آن براساس داده‌های کیفی نتیجه‌گیری می‌شود. بنابراین ابتدا پدیده موشکافی می‌شود و سپس شاخص‌ها استخراج و برای رتبه‌بندی به کار گرفته می‌شود. لذا در این نوع از روش تحقیق ترکیبی، داده‌های کیفی داده‌های کمی را می‌سازد

● شکل ۱۱: رتبه بندی چالش های استرداد مالیاتی طبق نظر فعالان اقتصادی



و حسابداری مؤدیان) و ۷ شاخص و پرسشنامه عملکرد استرداد مالیاتی نیز در سه مولفه (ایجاد انگیزه، ایجاد انگیزه



● شکل ۱۲: رتبه بندی عملکرد استرداد مالیاتی طبق نظر فعالان اقتصادی

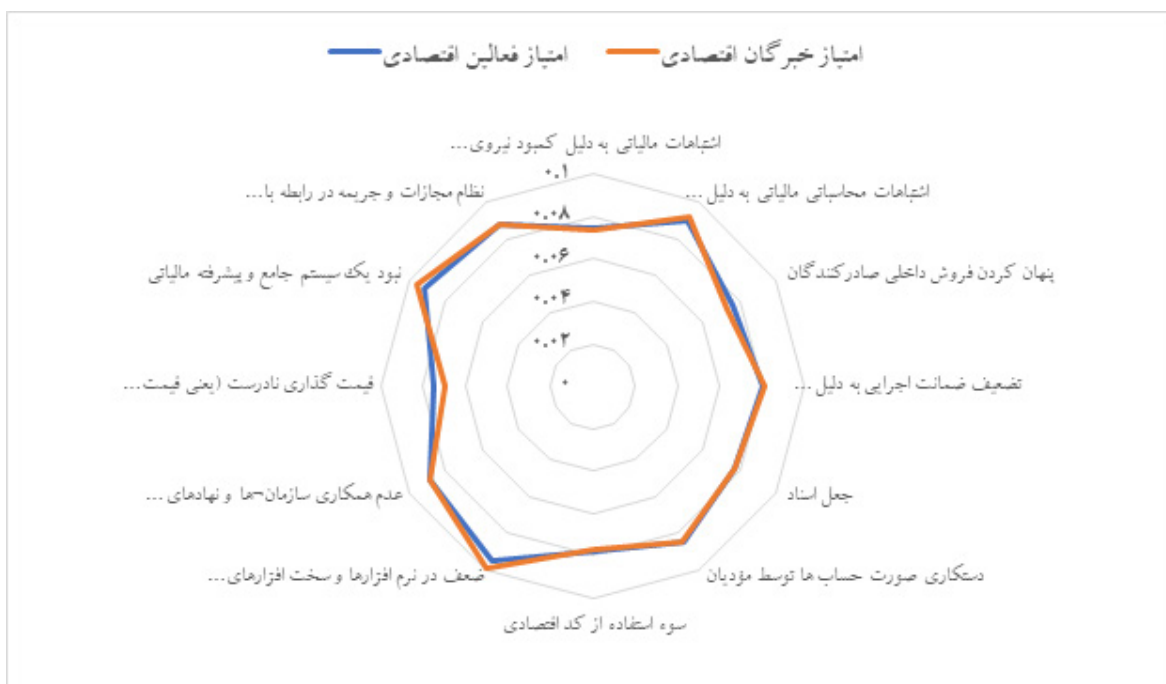
صادراتی و شفافیت مالیاتی) و ۷ شاخص طبقه بندی گردید. جامعه هدف شامل دو گروه خبرگان (تمامی کارشناسان و متخصصان، دست اندرکاران متخصص و تحصیل کرده) و فعالین اقتصادی تقسیم گردید. به منظور انتخاب افراد نمونه در جامعه خبرگان، از روش نمونه گیری هدفمند موارد شناخته شده یا معروف استفاده شده است که به صورت هدفمند به دنبال کارشناسان و متخصصان می باشد که بدین منظور تعداد ۱۲ خبره شناسایی و پرسشنامه ها بین آنان توزیع گردید و همچنین باتوجه به فرمول کوکران تعداد ۲۴۹ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.

● رتبه بندی و تحلیل یافته های پژوهش
در ادامه رتبه بندی مؤلفه ها از دیدگاه خبرگان و بر اساس رتبه بندی کوکران مشخص شده است. مطابق نمودار ۷، طبق رتبه بندی انجام شده برای مؤلفه های مشکلات استرداد مالیاتی، ضعف در نرم افزارها و سخت افزارها، نبود یک سیستم جامع و پیشرفته مالیاتی و اشتباهات محاسباتی به دلیل تخصص پایین مؤدیان؛ گونه هایی بارتبه اول تاسوم می باشند.

● خبرگان

همچنین طبق نمودار ۸، سه اولویت مهم چالش های استرداد مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از: دامنه گسترده قوانین مالیاتی وعدم شفافیت در مواد قانون، طولانی شدن

● شکل ۱۳: تفاوت نظرات فعالین اقتصادی و خبرگان در خصوص مشکلات موجود در استرداد مالیاتی



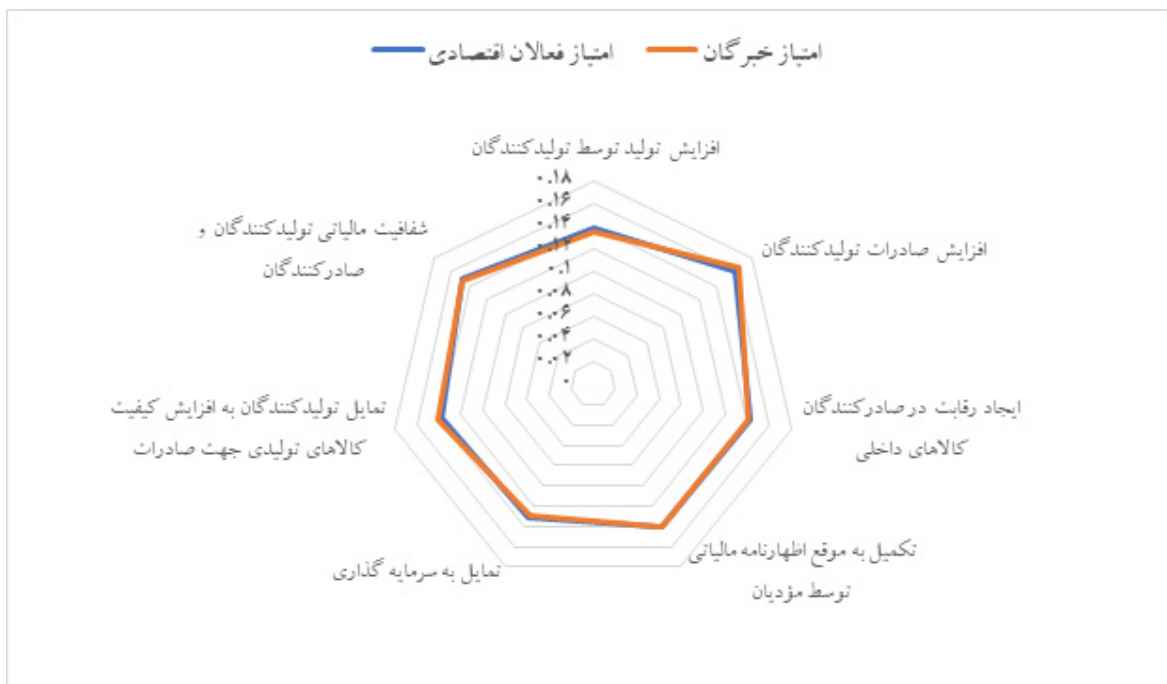
پرداخت مالیات استرداد شده و بروکراسی اداری. وضعیت عملکرد خبرگان نیز به صورت نمودار ۹ می باشد. اولویت‌های مهم عملکرد نیز عبارتند از: افزایش صادرات تولیدکنندگان، شفافیت مالیاتی تولیدکنندگان و صادرکنندگان، و تمایل تولیدکنندگان به افزایش کیفیت کالاهای تولیدی جهت صادرات.

حال به رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از دیدگاه فعالین اقتصادی می‌پردازیم. سه اولویت مهم مشکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده طبق نظر فعالین اقتصادی عبارتند از: ضعف در نرم‌افزارها و سخت‌افزارها، نبود یک سیستم جامع و پیشرفته مالیاتی و اشتباهات محاسباتی به دلیل تخصص پایین مؤدیان. سه اولویت پرچالش طبق نظر فعالان اقتصادی

● شکل ۱۴: تفاوت نظرات فعالان اقتصادی و خبرگان در خصوص چالش‌های موجود در استرداد مالیاتی



● شکل ۱۵: تفاوت نظرات فعالین اقتصادی و خبرگان در خصوص عملکرد استرداد مالیاتی موجود در استرداد مالیاتی



به غیر از یکی دو مورد نزدیک به هم هستند و امتیاز مشابهی به مؤلفه های مورد نظر در بحث مشکلات اختصاص داده اند. آن گونه ها عبارتند از قیمت گذاری نادرست و ضعف در نرم افزارها و سخت افزارها.

از نظر چالش های استرداد مالیاتی، اولویت اول هر دو گروه خبرگان و فعالان اقتصادی دامنه گسترده قوانین مالیاتی و عدم شفافیت در مواد قانون استرداد می باشد. اولویت دوم و سوم دو گروه با کمی اختلاف با یکدیگر متفاوت هستند، به طوری که بروکراسی اداری اولویت دوم فعالان اقتصادی و اولویت سوم خبرگان است. همچنین آگاهی ناکافی مؤدیان از قوانین، مقررات و بخشنامه های سازمان اولویت سوم فعالان اقتصادی و اولویت چهارم خبرگان می باشد. به عبارت دیگر نبود دانش مالیاتی و حسابداری کافی مؤدیان، یکی از چالش ها در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان می باشد که از دلایل آن می توان تخصصی بودن رشته حسابداری و قوانین مالیاتی، پیچیدگی قانون، صدور بخشنامه های متعدد، عدم اطلاع رسانی مناسب و به موقع در این زمینه را نام برد. آنچه به نظر می رسد این است که مؤدیان سنتی به حسابداری به عنوان یک هزینه بدون منفعت می نگرند و معتقدند، به جای پرداخت هزینه دستمزد حسابداری، می توان مبالغ مربوطه را به عنوان مالیات پرداخت کرد. لذا از حسابداران خبره و آگاه در زمینه مالیاتی به دلیل هزینه دستمزد بالاتر، کمتر استفاده می نمایند. در صورتی که آنان غافل از این موضوع می باشند که در صورت عدم آگاهی و عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده می بایست خسارت سنگین تری را متحمل شوند.

و نمودار ۱۱، شامل دامنه گسترده قوانین مالیاتی و عدم شفافیت در مواد قانون استرداد، بروکراسی اداری و آگاهی ناکافی مؤدیان از قوانین، مقررات و بخشنامه های سازمان می باشد.

وضعیت عملکرد و اولویت آن نیز دارای اولویت هایی طبق نمودار ۱۲ می باشد که رتبه اول تا سوم اختصاص دارد به افزایش صادرات تولیدکنندگان، شفافیت مالیاتی تولیدکنندگان و صادرکنندگان، و ایجاد رقابت در صادرات داخلی کالاهای داخلی.

● مقایسه نتایج دو گروه

جهت بررسی نتایج پژوهش به تحلیل یافته های هر یک از عوامل از دیدگاه خبرگان و فعالان اقتصادی به شرح ذیل پرداخته می شود. از نظر مشکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده، اولویت های اول تا سوم هر دو گروه خبرگان و فعالان اقتصادی مشابه هستند و بین بقیه اولویت ها نیز اختلاف معناداری وجود ندارد.

ضعف فناوری اطلاعات و نبود برنامه جامع جهت رصد و کنترل معاملات مؤدیان در سازمان امور مالیاتی کشور، مشکل قابل توجه در فرآیند استرداد مالیات به مؤدیان می باشد که از دلایل آن می توان به وجود رانتهای اقتصادی وابسته و عدم همکاری سازمان های دولتی و بانکها با هدف لینک اطلاعات معاملات مؤدیان اشاره کرد. در زمینه منابع انسانی و میزان تخصص آنها نیز ضعف هایی وجود دارد که لازم است به آنها نیز توجه شود. نمودار ۱۳ اختلاف امتیاز هر دو گروه را در مورد مشکلات نشان می دهد. همان طور که از نمودار زیر مشاهده می شود، نظر خبرگان و فعالان اقتصادی



استرداد به موقع اعتبارات ارزش افزوده اضافی برای عملکرد صحیح مالیات بر ارزش افزوده ضروری است. عدم استرداد قانونی ارزش افزوده مازاد، مالیات بر ارزش افزوده را سریعاً به مالیات بر تولید تبدیل می‌کند که منجر به مشکلات جریان نقدی برای مؤدیان متعهد می‌شود و سرمایه‌گذاری و تولید را بی‌رغبت می‌کند.

امکان ساده است. خزانه‌داری و اداره امور مالیاتی باید با هم هماهنگی نزدیکی داشته باشند و مقررات مالیات بر ارزش افزوده باید دارای حداقل تعداد پیش‌نیازها برای پرداخت مؤثر استرداد مالیاتی باشد.

● به عنوان بخشی از رویکرد کلی مدیریت استرداد، اداره مالیات باید یک استراتژی مناسب برای مبارزه با تقلب در استرداد مالیاتی آماده کند از جمله رویه‌های تحلیل خودکار ریسک برای ارزیابی مطالبات در زمان واقعی. همچنین باید یک برنامه تبادل اطلاعات قوی بین ادارات مالیاتی و گمرک وجود داشته باشد که اطلاعات جمع‌آوری شده را به اشتراک بگذارند و برای شناسایی مؤدیان پرخطر همکاری کنند.

● وزارت اقتصاد باید منابع مورد نیاز برای پرداخت استرداد مالیات بر ارزش افزوده را بر اساس مبالغ واقعی مورد نیاز تأیید شده در دوره زمانی معین تعیین کند.

● ارزیابی قوی مالیات بر ارزش افزوده خالص بر اساس اطلاعات قابل اعتماد است، زیرا، این امر درآمد مالیاتی و پیش‌بینی بودجه را بهبود می‌بخشد و مدیریت نقدینگی را تقویت می‌کند.

● تمام بازپرداخت‌ها باید از محل مالیات بر ارزش افزوده ناخالص تأمین شود. همچنین فقط مالیات بر ارزش افزوده خالص باید به عنوان درآمد در بودجه دولت منعکس شود. برآوردهای استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به عنوان یک آیتم در بودجه ارائه شود.

● خزانه‌داری باید یک حساب فرعی با موجودی صفر در حساب واحد خزانه داشته باشد، تا مبالغ مورد نیاز برای پرداخت استرداد مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اطلاعات اداره مالیاتی در آن منتقل شود.

● پس از سررسید قانونی، موجودی مطالبات استرداد مالیاتی باید به عنوان بدهی دولت ثبت شود. این امر معوقات مالیاتی را برای نظارت بهتر نمایان می‌کند.

● درآمد مالیات بر ارزش افزوده برای ارائه در آمار مالی باید بر مبنای خالص ثبت شود

تجربه کشورهای دالالت بر آن دارد که مالیات بر ارزش افزوده زمانی موفق خواهد بود که صرفاً به شیوه خوداظهاری پیاده شود و از رویکردهای مبتنی بر مدیریت ریسک تمکین برای حسابرسی این مالیات و استردادهای مورد مطالبه در آن استفاده شود. کاربرد رویکردهای دیگر معمولاً نمی‌تواند راه حل‌های پایداری برای مقابله با مشکلات استرداد باشند. گاهی سازمان‌های مالیاتی در برخورد با مسائل مربوط به استرداد مالیات بر ارزش افزوده و رسیدگی به درخواست‌های استرداد، از هدف اصلی که همانا ایجاد نظام مالیات بر ارزش افزوده مناسب بر پایه تمکین داوطلبانه و شیوه‌های اثر بخش خوداظهاری است، فاصله می‌گیرند. در عین حال، آنچه لازم است مراجع مالیاتی همواره در نظر داشته باشند این است که حتی اگر ناگزیر از اتخاذ تدابیر

نمودار ۱۴ اختلاف امتیاز دو گروه فعالان و خبرگان را به چالش‌های موجود نظام استرداد مالیاتی نشان می‌دهد. مطابق با نمودار، به غیر از گونه‌های ایجاد شرکت‌های صادراتی و وارداتی صورتی و ضعف در سازوکارهای مناسب جهت بررسی احراز معاملات، در بقیه گونه‌ها اختلافی مشاهده نمی‌شود و نظرات هر دو گروه در امتیازبندی به مؤلفه‌ها، شبیه به هم هستند.

قسمت آخر پرسشنامه به مؤلفه‌های عملکردی اختصاص دارد که طی آن عملکرد استرداد مالیاتی مورد رتبه‌بندی قرار می‌گیرد. با توجه به نظر خبرگان و فعالان اقتصادی، افزایش صادرات تولیدکنندگان و شفافیت مالیاتی تولیدکنندگان و صادرکنندگان به عنوان اولویت‌های اول و دوم هر دو گروه انتخاب شده‌اند.

اما ایجاد رقابت در صادرکنندگان کالاهای داخلی به عنوان اولویت سوم فعالان اقتصادی و گونه تمایل تولیدکنندگان به افزایش کیفیت کالاهای تولیدی جهت صادرات به عنوان اولویت سوم خبرگان گزینش شده‌اند.

نمودار ۱۵ اختلاف دو گروه فعالان اقتصادی و خبرگان در خصوص شاخص عملکردی برای استرداد مالیاتی را نشان می‌دهد. مطابق نمودار، خبرگان به افزایش صادرات تولیدکنندگان امتیاز بالاتری اختصاص داده‌اند، در حالی که فعالان اقتصادی به تمایل به سرمایه‌گذاری امتیاز بیشتری داده‌اند. در بقیه گونه‌ها امتیازات نزدیک به هم بوده است.

● نتیجه‌گیری و راهکار

استرداد به موقع اعتبارات ارزش افزوده اضافی برای عملکرد صحیح مالیات بر ارزش افزوده ضروری است. عدم استرداد قانونی ارزش افزوده مازاد، مالیات بر ارزش افزوده را سریعاً به مالیات بر تولید تبدیل می‌کند که منجر به مشکلات جریان نقدی برای مؤدیان متعهد می‌شود و سرمایه‌گذاری و تولید را بی‌رغبت می‌کند. شیوه‌های ضعیف مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌تواند پیامدهای سیاست مالی زیادی داشته باشد از جمله اندازه‌گیری نادرست کسری بودجه، اعتبار ضعیف بودجه، اختلال در عملیات خزانه‌داری، و انباشت معوقات مالیاتی. در عین حال برای این که مکانیزم استرداد معتبر باشد، لازم است تا اداره مالیاتی اطمینان حاصل کند که استراتژی‌ها، فرآیندها و اختیارات لازم برای شناسایی و اقدام سریع برای مبارزه با تقلب در استرداد را دارد.

مطابق با تجربیات سایر کشورها، هشت دستور العمل کلی برای بهبود مدیریت مکانیزم استرداد مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌شود که برای مدیریت خوب مالیات بر ارزش افزوده حیاتی هستند:

● دولت باید چارچوب قانونی را بازنگری کند تا اطمینان حاصل شود که الزامات استرداد مالیاتی، رویه‌ها و اسناد تا حد



تسریع در فرآیند استرداد: از آنجایی که عدم بازپرداخت اعتبارات مالیاتی مازاد به فروشندگان، مالیات بر ارزش افزوده را به مالیات بر تولید تبدیل می کند و در روند سرمایه گذاری و تولید خدشه وارد می کند؛ لازم است برای حمایت از تولید و جلوگیری از حبس نقدینگی، فرآیند استرداد تسریع گردد.

کوتاه مدت و ضربتی در واکنش به سوءاستفاده از مسئله استرداد باشند، نباید هیچ گاه از برنامه ریزی درازمدت در خصوص افزایش کارایی سیستم های تمکین داوطلبانه و خوداظهاری و تکمیل روش های ارزیابی ریسک غفلت کنند. با این حال، برای کشور در حال توسعه ای همچون ایران پیشنهاد می شود موارد زیر در سیستم استرداد مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شود.

تسریع در اجرای طرح خودکارسازی و یکپارچه سازی سیستم مالیاتی: با اجرای کامل این طرح امکان یکپارچه سازی سیستم مالیاتی و جمع آوری داده ها و اطلاعات کارکرد مؤدیان کلیه انواع مالیات ها به ویژه این نوع مالیات فراهم می شود و آنگاه می توان ارتباط اطلاعاتی مؤثری میان سازمان امور مالیاتی و نهادها و ارگان های دست اندرکار همچون شهرداری، وزارت صنایع، وزارت بازرگانی و بانک ها ایجاد نمود.

استفاده از سوابق مؤدیان در امر استرداد: پیشنهاد می شود میان مؤدیان متقاضی استرداد با پیشینه خوب (میزان عمل به تکالیف مقرر قانونی در سنوات گذشته از نظر تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر، تنظیم اظهارنامه دقیق و صادقانه، پرداخت به موقع و ...) و آنهایی که از پیشینه ضعیف یا ناشناخته برخوردارند، تمایز قائل شویم (این امر مستلزم نگهداری خلاصه ای از سوابق برای هر درخواست کننده استرداد است). برای مؤدیان دارای سوابق خوب تمکین می توان کارت طلایی صادر کرد.

اولویت بندی حسابرسی: پیشنهاد می شود درخواست های استرداد پرریسک پیش از استرداد مورد حسابرسی قرار گیرند و درخواست های با ریسک کمتر پس از استرداد حسابرسی شوند.

استفاده از معیارهای ریسک: معیارهایی را برای تعیین میزان احتمالی ریسک درآمد مربوط به هر درخواست استرداد مالیات بر ارزش افزوده در نظر بگیریم.

مدیریت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده: تعداد پرداخت کنندگان مالیات بر ارزش افزوده باید در سطحی نگهداری شود که سازمان مالیاتی بتواند آنها را بصورت ایده آل مدیریت کند. آستانه ثبت مالیات بر ارزش افزوده باید تا زمانی که مرجع مالیاتی توان مدیریت پرداخت کنندگان این مالیات و درخواست کنندگان استرداد را در محیط خوداظهاری ندارد، بالا نگه داشته شود.

ارائه اسناد و مدارک شناسایی معتبر جهت ثبت نام: تقاضای ثبت نام در مالیات بر ارزش افزوده باید به همراه ارائه مدارک شناسایی و سایر بررسی های پایه ارائه شود.

استقرار سیستم های نظارتی: باید سیستم هایی برای نظارت و پیش بینی میزان استرداد ایجاد شوند تا وجوه کافی برای پرداخت کلیه درخواست های قانونی در دسترس قرار

گیرد. با فرض افزایش تعداد درخواست های استرداد در خلال زمان، مراجع مالیاتی باید بتوانند با درجه ای از قطعیت میزان استردادی را که در طی سال با آن روبرو هستند پیش بینی کنند

افتتاح حساب های اختصاصی مالیات بر ارزش افزوده: پیشنهاد می شود هر یک از مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (با اولویت مؤدیان بزرگ) یک حساب اختصاصی مالیات بر ارزش افزوده در بانک افتتاح نمایند و به این ترتیب، پرداخت های فی ما بین آنها (به عنوان خریدار و یا فروشنده) که مشتمل بر این مالیات نیز هست از طریق سیستم بانکی صورت گیرد. به این ترتیب، کنترل بانکی معاملات مانع از سوء استفاده شده و موجب عدم ارائه درخواست های تقلبی و دروغین می شود.

تسریع در فرآیند استرداد: از آنجایی که عدم بازپرداخت اعتبارات مالیاتی مازاد به فروشندگان، مالیات بر ارزش افزوده را به مالیات بر تولید تبدیل می کند و در روند سرمایه گذاری و تولید خدشه وارد می کند؛ لازم است برای حمایت از تولید و جلوگیری از حبس نقدینگی، فرآیند استرداد تسریع گردد.

منابع:

- ابوالحسنی، مریم (۱۳۹۴)، «بررسی مشکلات و چالش های استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید باهنر کرمان
- قراقیه، صمد؛ غلامی، رضا؛ تقی پوریان، یوسف؛ (۱۳۹۷) «چالش های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۹
- سبزو، محبوبه. (۱۳۸۹)، «استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۹
- Bird, R., & Gendron, P.-P. J. C. B. (۲۰۰۷). The VAT in developing and transitional countries.
- Ernst, Y. (۲۰۱۹). Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide ۲۰۱۹.
- Harrison, G., & Krelove, R. (۲۰۰۵). VAT refunds: A review of country experience IMF. (۲۰۱۹). International Monetary Fund.
- Revenue Longitudinal Database (WoRLD) (۲۰۲۱). Koukpaizan, V. How to Manage Value-Added Tax Refunds challenges in Pakistan. (۲۰۰۲). Shahid, A. VAT Administration.