بررسی مشــکلات و چالش‌ها و عملکرد استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده

امیدرضا قجر شموشکی[1]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۸
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۲/۱۹

چکیده:

بــا توجــه به اهمیت نظام مالیات ارزش افزوده و چالش‌ها و مشــکلات پیش روی اجرای این استرداد مالیات ارزش افزوده، پژوهش حاضر با هدف بررسی مشــکلات و چالش‌ها و عملکرد اســتــرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده انجام شــد. روش ایــن پژوهش، توصیفی از نوع پیمایشــی بود. جامعهٔ آماری پژوهش شــامل کلیه کارکنان اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استــان تهــران در حدود ۴۱۳ نفر می‌باشــند. نمونه آماری این پژوهش بــا استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی و با تعداد ۱۹۹ نفر انتخاب شد. برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه‌ای محقق ساخته استفاده شــد. داده‌های جمع‌آوری‌شــده نیز با آزمون t تک نمونه‌ای با مقادیر مورد انتظار و نیز فریدمن تجزیه و تحلیل شــدند. نتایج نشــان داد که کمبود نیروی انسانی، تقلب در اظهارات مؤدیان، عدم وجود سیســتم مکانیزه و مانع صادرات از مشــکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند. همچنین رسیدگی طولانی، سوء استفاده از کد اقتصادی و بوجود آمدن شــرکت‌های جعلی به‌عنــوان چالش‌های استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده هستند. استرداد مالیاتی در ایجاد انگیزه تولید مؤدیان، ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان و شفافیت مالیاتی مؤدیان تأثیر معناداری دارد.

کلمات کلیدی: مشکلات، چالش‌ها، عملکرد استرداد مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده.

۱. کارشناس حسابداری، دیوان محاسبات استان گلستان، ایمیل: divan.9259@gmail.com

۱. مقدمه

۱. ۱. بیان مسئله و ضرورت پژوهش

مالیات مهمترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند رشد اقتصادی را تسریع می‌بخشد و توزیع مجدد درآمد را جهت کاهش شکاف طبقاتی فراهم می‌آورد. مالیات‌ها یکی از عمده‌ترین و باثبات‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها را تشکیل می‌دهند. امروزه درآمدهای مالیاتی بسیاری از کشورها در مقایسه با سایر منابع از اهمیت بالاتری برخوردارند. به‌علاوه مالیات‌ها به‌عنوان مؤثرترین عامل در سیاست‌های مالی نقش خطیر و پویایی در روند توسعه کشورها به عهده دارند و می‌توانند به‌عنوان ابزاری کارا در تصحیح نابرابری‌ها، مقابله با تورم قیمت‌ها، هدایت پروژه‌های توسعه در مسیرهای مطلوب، کاهش مصرف‌های تجملی و غیرمفید طبقات ثروتمند و نیز جمع‌آوری پس اندازهای اجباری و هدایت آنان به سرمایه‌گذاری‌های مولد مورد استفاده قرار گیرند. بنابراین مالیات‌ها نقش بسیار مهمی در تأمین مالی دولت از یک سو تنظیم امور اقتصادی از سوی دیگر ایفا می‌کنند (متین، ۱۳۸۲). همچنین مالیات بر ارزش افزوده مزایایی به مراتب فراتر از سایر پایه‌های مالیاتی دارد، در اکثر کشورهای دنیا مورد استفاده قرار گرفته است و به تبع آن در کشور ما نیز پس از مطالعات و پژوهش‌های صورت گرفته از سال ۱۳۶۸ و گذراندن مسیر قانونی و تصویب آن به‌عنوان قانون از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ اجرایی شده است. اما در سال‌های اخیر اعمال تحریم‌ها علیه ایران و عدم امکان فروش نفت و همچنین جهت رسیدن به رشد اقتصادی در راستای دستیابی به سند چشم انداز بیست ساله، توجه مسئولان و دولت را به مالیات، علی‌الخصوص مالیات بر ارزش افزوده را هرچه بیشتر پررنگ و متمرکزتر نموده است؛ بنابراین بررسی مشکلات و چالش‌های اجرای قانون مذکور و انجام اصلاحات و بازخوردهای لازم جهت رسیدن به اهداف قانون از دغدغه‌های مسئولین سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد (قراقیه و همکاران، ۱۳۹۷).

علیرغم مزایا و اهمیت مالیات ارزش افزوده برای دولت، اگر تولیدکنندگان و صادرکنندگان با پرداخت مالیات سنگین روبرو شوند ممکن است یا در سیاستهای تولیدی و صادراتی خود تجدید نظر کنند یا فعالیتهای اقتصادی خود را به‌صورت غیر قانونی انجام دهند که دولت‌ها جهت پیشگیری از چنین مشکلی از سیاست تخفیف یا بخشودگی مالیاتی، استفاده می‌کند و در مواردی هم ممکن است به دلیل بعضی اشتباهات عمدی یا غیرعمدی مالیات بیشتری از مؤدی گرفته شود که طبق قانون استرداد مالیاتی کسانی که مشمول تخفیف یا بخشودگی مالیاتی می‌شوند یا اشتباه دریافت مالیاتی او احراز می‌شود، مبلغ دریافتی قابل برگشت است. اما برگشت دادن مالیات به هر دلیلی با مشکلات و چالش‌هایی روبرو است که باعث طولانی شدن برگشت مالیاتی مؤدی و در نتیجه نارضایتی آنها می‌شود، بنابراین ضرورت دارد که مشکلات و چالشهای موجود در استرداد مالیاتی به‌صورت علمی مورد بررسی قرار گیرد.

یکی از حوزه‌های مشکل آفرین در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، بازپرداخت (استرداد) مالیاتی به مؤدیان بستانکار می‌باشد. تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها

حاکی از آن است که استردادِ اعتبارات، پاشنه آشیل نظام مالیات بر ارزش افزوده است (سبزرو، ۱۳۸۹). اختلاف مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدیان و تشخیصی مأموران مالیاتی موجب تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان می‌شود که اگر مورد توجه قرار نگیرد، ضمن تضعیف عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده، زمینه را برای اطاله رسیدگی، بی عدالتی و بی اعتمادی به قانون فراهم می‌کند (قراقیه و همکاران، ۱۳۹۷). این امر منبع تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان است و در برخی از کشورها منجر به اتخاذ تدابیر پیچیده‌ای شده است که به‌طور قابل ملاحظه‌ای عملکرد سیستم مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف نموده است. به نظر مراجع مالیاتی، کثرت درخواست‌های تقلّبی اغلب دلیل اصلی تأخیر در پرداخت استردادها است. رسیدگی به درخواست‌ها در اغلب سازمان‌های مالیاتیِ کمتر توسعه‌یافتهٔ دنیا فرآیندی زمان‌بر و پرهزینه است که منجر به تعویق درخواست‌های استرداد و افزایش نارضایتی آن دسته از مؤدیانی می‌شود که به این ترتیب از سرمایه کاریشان محروم شده‌اند. در مقابل، بیشتر سازمان‌های مالیاتی کارآمد و اثربخش در قالب بخشی از راهبرد گستردهٔ تمکین مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای اصول مدیریت ریسک با تقلّب در درخواست استرداد مقابله می‌کنند (سبزرو، ۱۳۸۹).

استرداد مالیاتی 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 تعمّدی و غیر تعمّدی کادرِ تشخیص و سایر عوامل در آن دخیل نمی‌باشند. علت استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده در تعریف این مالیات مستتر است. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که به مصرف‌کنندهٔ نهایی تحمیل می‌شود و مؤدیان مالیاتی در سطوح مختلف تولید و توزیع در عمل از زنجیره پرداخت آن کنار می‌روند. تنها وظیفه‌ی این گروه از مؤدیان آن است که مانند مأموران وصول مالیات عمل کنند و تفاوت مالیات داده از ستانده را به سازمان مالیاتی پرداخت کنند (مبانی نظری و محاسباتی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۷). اگر تفاضل مالیات ستانده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده، معادل آن عدد منفی، اعتبار مالیاتی دریافت می‌کند، یعنی از دستگاه مالیاتی طلبکار می‌شود. استرداد مالیاتی 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. تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها حاکی از آن است که استردادِ اعتبارات، چالش‌هایی را ایجاد نموده است که نیازمند اتخاذ رویکردهای متفاوت است، یکی از رویکردهای انتخابی در بسیاری از کشورها این‌طور صورت می‌پذیرد که: اصناف به دستگاه پوزهای فروشگاهی متصل به اداره مالیات مجهزند و مالیات بر ارزش افزوده به‌صورت آنلاین به‌طور تفکیک‌شده به‌حساب دولت واریز می‌شود (خانجان، ۱۳۸۹).

میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده در یک کشور تحت تأثیر عواملی از جمله: ۱) ماهیت اقتصاد؛ ۲) طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده به‌ویژه میزان موارد مشمول نرخ صفر و نیز کالاهای مشمول نرخ‌های چندگانه؛ ۳) رفتار تمکین مؤدی و میزان تقلب در مالیات بر ارزش

افزوده؛ ۴) فرهنگ و نظام مالیاتی است.

در صورت یکسان بودن موارد فوق، میزان استردادهای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای برخوردار از اقتصاد باز که سیستم مالیاتی‌شان مبتنی بر خود اظهاری است و حقوق مؤدیان و کاهش هزینه‌های آنان از اهمیت برخوردار است، بالاتر خواهد بود. عکس این قضیه هم صادق است، به عبارت دیگر، استرداد در کشورهایی که سیاست‌های خاصی (از جمله عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر به صادرکنندگان، ردّ درخواست استرداد در شرایط کمبود نقدینگی دولت و غیره) را اِعمال می‌کنند، پایین است (بِرد و جندرون، ۲۰۰۷).

در صورت عدم توجه به عوامل مؤثر بر رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده، ممکن است عدالت اجتماعی به خطر افتاده و شرکت‌های درستکار در پرداخت مالیات، به‌عنوان یک منبع خروجی مهم برای شرکت‌ها از عهدهٔ رقابت با شرکت‌هایی که از پرداخت مالیات گریزان هستند، بازمانده و یا اقدام به تصمیم به عدم تمکین در پرداخت مالیات نمایند. قانون مالیات بر ارزش افزوده درصورتی‌که با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شود، می‌تواند بهای تمام‌شده طرح بزرگ تحول اقتصادی را کاهش دهد و از طرف دیگر کاربردهای اقتصادی، اجتماعی و توسعه‌ای نظام مالیاتی را به‌شدت افزایش خواهد داد. این امر زمانی تحقق می‌یابد که نظام مالیاتی کشور با حل مشکلات و چالش‌های استرداد مالیاتی، قدرت بازدارندگی در مقابل فرار مالیاتی با رویکرد عدالت مالیاتی در اقتصاد کشور، عملکردی مناسب داشته باشد.

عوامل مختلف درون سازمانی و برون سازمانی باعث وجود تفاوت بین مبالغ بستانکاری ابرازی مؤدیان و مبالغ تشخیصی مأموران مالیاتی می‌باشد که این امر موجب تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان است و اگر به درستی ریشه‌یابی و مدیریت نشود، عملکرد سیستم نظام مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف خواهد کرد و زمینه را برای اطاله رسیدگی فراهم خواهد نمود. همان‌گونه که گفته شد طولانی شدن وقت رسیدگی و تأخیر در صدور آرای قطعی لازم‌الاجراء، احقاق حق را به تأخیر می‌اندازد و زمینه را برای بی عدالتی فراهم می‌نماید. طولانی شدن فرآیند رسیدگی علاوه بر اینکه موجب سردرگمی مأموران و مؤدیان می‌گردد، آراء صادره را با مشکلات حقوقی و اجرایی روبه‌رو می‌سازد و ممکن است اعتماد به قانون و اجرای قانون بر مبنای خود اظهاری مؤدیان خدشه‌دار گردد و سازمان امور مالیاتی کشور در ادامه مسیر اجرای قانون با مشکلات عدیده‌ای مواجه شود. از طرف دیگر نیز ممکن است مؤدیان با سندسازی و جعل اسناد و مدارک مبالغ هنگفتی از خزانه دولت را مصادره و معادلات اقتصادی دولت را برهم زنند.

با توجه به مطالب گفته‌شده این پژوهش تلاش می‌کند تا از منظر مالیات ارزش افزوده، مسائل مبتلابه استرداد مالیاتی را مورد بررسی قرار دهد. بنابراین ازآنجایی‌که استرداد مالیاتی در کشور تاکنون چندان مورد بررسی قرار نگرفته است، نیاز به بررسی این مورد لازم و ضروری بوده است، بر این اساس در این پژوهش می‌خواهیم پی ببریم که چه مسائل و چالش‌هایی در زمینه استرداد مالیات ارزش افزوده وجود دارد؟

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

استـــرداد مالیات، اصطلاحی است که در مورد بازپرداخت مالیات مؤدی به کار می‌رود (توکل، ۱۳۷۹). بـــر اساس مـــاده ۱۷ ق.م.ب.ا.ا، مالیات‌هایـــی که مؤدیان در موقع خریـــد کالا یا خدمت بـــرای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورت‌حســـاب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، در دوره مالیاتی مربوطه، از مالیات‌های وصول‌شـــده کســـر و مازاد آن به مؤدی استرداد می‌گـــردد. بر اســـاس تبصره ۶ همان ماده مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، درصورتی‌که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مســـترد نشـــود، مشمول خسارتی به میـــزان دو درصد (۲٪) در ماه نســـبت به مبلغ مورد استرداد و مـــدت تأخیر خواهد بود. همچنین قانون‌گذار در ماده ۱۳ ق.م.ب.ا.ا آورده است که صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشـــمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشـــد و مالیات‌های پرداخت‌شده بابـــت آن‌ها با ارائه برگـــه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کـــالا) و اسناد و مدارک مثبته، مسترد می‌گردد.

در ابتدای اجرای قانون، استرداد مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به دو صـــورت انجام می‌پذیرفت. روش اول که استرداد موقت نامیده می‌شـــود به این صورت بود که بر اساس شـــرایط و ضوابط اعلامی سازمان امور مالیاتی کشـــور طی بخشـــنامه‌های صادره ۹۴۸۵ مـــورخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۱ و ۱۴۸۱۳ مـــورخ ۱۳۸۷/۱۲/۱۱ و ۷۴۸۶ مـــورخ ۱۳۸۹/۰۴/۲۹ مؤدیـــان ثبت‌نام‌شـــده‌ای که اقدام به تســـلیم اظهارنامه و ثبت درخواست استرداد در اظهارنامه مربوطه تا تاریخ انقضای مهلت می‌نمودند، ۳۰ روز از تاریخ انقضای مهلت تســـلیم اظهارنامه، فرصت داشتند خلاصه معاملات را بر اساس برگه‌های استانداردشـــده توسط سازمان امور مالیاتی کشـــور تهیه و بـــه همراه فرم تعهدنامه در اختیار واحد مالیاتی قرار دهند. پس از ارائه اسناد و مدارک، واحدهای مالیاتـــی، از تاریـــخ ارائه اسناد و مدارک، یک ماه اداری فرصت دارند تا اسناد و مدارک ارائه‌شـــده مؤدی را مورد بررسی قرار داده و نسبت به استرداد اقدام یا به دلایل قانونی گزارش عدم استرداد صادر نمایند. پس از گذشت فرجه زمانی مربوطه، با درخواست مؤدیان نسبت به پرداخت جریمه تأخیـــر ۲٪ در مـــاه توسط ادارات امور مالیاتی در وجه مؤدیان اقدام خواهد شـــد. این نوع استرداد در حقیقـــت بـــر مبنای خود اظهاری مؤدیان بوده و صرفاً صحت و سقم اسناد و مدارک تســـلیمی مؤدیان مورد بررسی قرار می‌گیرد و حسابرسی جامع در این موارد صورت نمی‌پذیرد. پس از اینکه استرداد موقت صورت پذیرفت، پرونده‌های موردنظر در اولویت رسیدگی قرار می‌گیرد و بر اساس مواد ۲۵ و ۲۶ قانون، حســـابرسی جامع‌تری صورت می‌پذیرد و نتیجه گزارش طی برگه مطالبه به مؤدی ابلاغ می‌گردد و در صورت اعتراض پس از گذراندن مراحل دادرسی مالیاتی منجر به صدور برگ قطعی می‌شود.

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

بـــه دلیـــل سوءاستفاده‌هـــای صورت گرفته بـــر اساس بخشـــنامه شـــماره ۵۸/۹۴/۲۶۰ مورخ

۱۳۹۴/۰۶/۰۸ استرداد موقت منسوخ گردید و در حال حاضر استردادهای صورت گرفته بر اساس حسابرسی جامع و مبالغ مندرج در برگ قطعی صورت می‌پذیرد.

۱. ۳. مروری بر پیشینه تحقیق

قراقیه و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و به این نتیجه رسیدند که به ترتیب سه مؤلفه فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات، عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد و عدم ضمانت اجرایی قوی در قانون، سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و از دیدگاه مؤدیان، سه مؤلفه فقدان دانش مناسب مالیاتی و حسابداری، فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات و عدم تمایل مأموران مالیاتی به استرداد به ترتیب سه اولویت مهم چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

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

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

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

دیگر عوامل است.

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

بر اساس مقاله احمد (۲۰۰۶) با موضوع چالش‌های موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده پاکستان، در این کشور صادرات بر مبنای اصل مقصد مشمول نرخ صفراست، به این ترتیب، اصولاً نیاز به مستندسازی معاملاتِ صورت گرفته در سراسر زنجیره عرضه در صادرات مشهود است. در کشور پاکستان که صنعت نساجی قسمت اعظم کارهای صادراتی را تولید می‌کند، تولید و فرآوریِ کالاهای واسطه‌ای عمدتاً بدون تهیه و نگهداری مستندات و مدارک انجام می‌پذیرد. خلأ حاصل از این امر از طریق فاکتور سازی تقلبی باهدف مخفی نمودن کالاهای عرضه‌شده در داخل کشور پر می‌شود که خود افزایش تعداد درخواست‌های استرداد (غیرواقعی) را در پی خواهد داشت؛ بنابراین، موضوع بازپرداخت در بخش نساجی پاکستان، ابعاد حیرت‌آور و مسئله‌سازی را برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در این کشور ایجاد کرده بود که از طریق خودکارسازی بیشتر اداره مالیات بر ارزش افزوده از طریق نرم‌افزار با مشکل بازپرداخت برخورد می‌شود. کلیه درخواست‌های بازپرداختِ صادرکنندگان بر اساس اطلاعات خریدوفروش (ازجمله اطلاعات واردات) و از طریق بررسی صحّت و سقم موارد خریدِ نهاده)اطلاعات واردات و صادرات) به‌صورت رایانه‌ای موردبررسی دقیق قرار می‌گیرد. نتایج چنین بررسی‌هایی جهت نهایی کردن درخواست‌های استرداد به ادارات مالیات بر فروش داخلی پاکستان ارسال می‌شود. درنتیجه، از حجم استرداد مالیات بر ارزش افزوده دولت کاسته می‌شود. ضمناً در پرداخت مبالغ استرداد تسریع می‌شود.

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

۱. ۴. فرضیات پژوهش

فرضیه ۱: کمبود نیروی انسانی از مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۲: تقلب در اظهارات مؤدیان از مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۳: عدم وجود سیستم مکانیزه از مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۴: مانع در صادرات از مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۵: رسیدگی طولانی به‌عنوان یک چالش در استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۶: سوء استفاده از کد اقتصادی به‌عنوان یک چالش در استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۷: بوجود آمدن شرکت‌های جعلی به‌عنوان یک چالش در استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

فرضیه ۸: استرداد مالیاتی در ایجاد انگیزه تولید مؤدیان تأثیر دارد.

فرضیه ۹: استرداد مالیاتی در ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان تأثیر دارد.

فرضیه ۱۰: استرداد مالیاتی در شفافیت مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد.

۲. روش تحقیق

پژوهش حاضر، یک مطالعه توصیفی از نوع پیمایشی بود. جامعه مورد مطالعه در این پژوهش شامل کارکنان اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استان تهران بود که تعداد آنان حدود ۴۱۳ نفر بوده است. برای برآورد حجم نمونه در این پژوهش از استفاده فرمول حجم نمونه کوکران بهره گرفته شد، با توجه به حجم جامعهٔ آماری تعداد ۱۹۹ نفر تعیین گردید. نمونه با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه تصادفی انتخاب شد. به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات به روش میدانی، آزمون‌گر در ابتدا هماهنگی لازم را با مسئولان و مدیران مربوطه در سازمان امور مالیاتی و نیز این اداره کل به انجام رسانید. بنابراین جهت اجرای فرآیند جمع‌آوری پرسش‌نامه به واحدهای مربوطه مراجعه شد. سپس پرسشنامه در بین کارکنان منتخب توزیع شد، در برخی واحدها اجازه تکمیل پرسش‌نامه‌ها را با حضور آزمون‌گر داده بودند و برخی از واحدها پاسخ‌نامه‌ها را در مراجعه بعدی تحویل دادند. جهت رعایت اصول اخلاقی از کارکنان، درج نام خواسته نشده و در صورت عدم تمایل به تکمیل پرسش‌نامه، این امکان فراهم بود.

پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش شامل ۳۶ گویه و برگرفته از پرسشنامه محقق ساخته شامل مشکلات استرداد مالیات ارزش افزوده با ۱۴ گویه، چالش‌های استرداد مالیات ارزش افزوده با ۱۱ گویه و ۱۱ گویه جهت سنجش عملکرد استرداد مالیات ارزش افزوده می‌باشد. در پرسشنامه مذکور به‌منظور سنجش چالش‌های استرداد مالیات ارزش افزوده سه بعد رسیدگی طولانی با ۴ گویه، سوء استفاده از کد اقتصادی با ۳ گویه و بوجود آمدن شرکت‌های جعلی با ۴ گویه اظهارشده است. همچنین به‌منظور مشکلات استرداد مالیات ارزش افزوده چهار بعد کمبود نیروی انسانی با ۳ گویه، تقلب در اظهارات مؤدیان با ۴ گویه، عدم وجود سیستم مکانیزه با ۴ گویه و نیز موانع توسعه صادرات با ۳ گویه مطرح‌شده است. عملکرد استرداد مالیات ارزش افزوده نیز در سه بعد

ایجاد انگیزه تولید با ۳ گویه، ایجاد انگیزه صادرات با ۴ گویه و شفافیت مالیاتی با ۴ گویه سنجیده می‌شود. هر یک از گویه‌ها بر اساس مقیاس لیکرتی (خیلی کم=۱، کم=۲، متوسط=۳، زیاد=۴ و خیلی زیاد=۵) می‌باشند. در سنجش هر متغیر نمره پایین‌تر نشان‌دهنده کمتر بودن وضعیت آن گویه بوده و نمرات بالاتر نشان‌دهنده بیشترین میزان عملکرد استرداد مالیات ارزش افزوده و یا مشکلات و چالش بودن آن متغیر می‌باشد. ضریب آلفای کرونباخ برای مقیاس‌های مشکلات استرداد مالیات ارزش افزوده ۰/۸۹، چالش‌های استرداد مالیات ارزش افزوده ۰/۸۱ و عملکرد مالیات ارزش افزوده ۰/۸۶ به‌دست‌آمده است.

برای تحلیل اطلاعات در این پژوهش از شاخص‌های گزارش مرکزی (میانگین) و شاخص‌های پراکندگی (انحراف معیار و کمینه و بیشینه) در آمار توصیفی و در سطح آمار استنباطی از آزمون t تک نمونه‌ای با مقادیر مورد انتظار و نیز فریدمن با نسخه ۲۶ نرم‌افزار SPSS استفاده شد.

۳. یافته‌های پژوهش

در این پژوهش جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات از مباحث استنباطی و توصیفی آماری استفاده‌شده است. جنسیت ۶۸/۲ درصد گروه نمونه مرد و جنسیت ۳۱/۸ درصد نیز زن بوده است. ۳۴/۲ درصد از پاسخگویان زیر ۳۵ سال، ۴۱/۷ درصد بین ۳۵ الی ۴۵ سال، ۲۱/۱ درصد بین ۴۵ الی ۵۵ سال و ۳ درصد بیشتر از ۵۵ سال بوده است. تحصیلات ۶۱/۳ درصد کارشناسی، ۲۶/۶ درصد کارشناسی ارشد و ۱۲/۱ درصد نیز دکتری بودند. در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای تحقیق آورده شده است. مقادیر کجی و کشیدگی متغیرها نشان می‌دهد که داده‌های به‌دست‌آمده برای متغیرهای پژوهش نرمال می‌باشند زیرا در محدود ۱+ الی ۱- می‌باشند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

معیار	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	کجی	کشیدگی
کمبود نیروی انسانی	۳/۸۳	۰/۸۰	۱	۵	-۰/۸۷۰	۰/۶۵۴
تقلب در اظهارات مؤدیان	۳/۷۴	۰/۶۹	۱/۷۵	۵	-۰/۷۳۶	۰/۷۰۱
عدم وجود سیستم مکانیزه	۳/۴۳	۰/۷۰	۱/۲۵	۵	۰/۲۱۳	۰/۴۸۹
موانع صادرات	۳/۸۲	۰/۷۹	۱	۵	-۰/۸۸۸	۰/۷۰۶
رسیدگی طولانی	۳/۵۳	۰/۷۵	۱	۵	-۰/۵۱۴	۰/۲۶۲
سوء استفاده از کد اقتصادی	۳/۲۶	۰/۹۳	۱	۵	-۰/۵۸۱	-۰/۳۹۱
بوجود آمدن شرکت‌های جعلی	۳/۱۷	۰/۵۹	۱/۷۵	۴/۵۰	-۰/۲۲۹	۰/۰۷۹
ایجاد انگیزه تولید مؤدیان	۳/۳۴	۰/۹۵	۱	۵	-۰/۲۷۷	-۰/۷۱۴
ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان	۳/۱۳	۰/۸۶	۱/۵۰	۵	۰/۲۴۵	-۰/۸۱۷

معیار	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	کجی	کشیدگی
ایجاد انگیزه شفافیت مالیاتی	۳/۲۳	۰/۶۵	۲	۵	-۰/۰۰۸	-۰/۵۶۷

در جدول (۲) نتیجه آزمون فرضیات پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است. بر این اساس در بررسی مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده چهار مؤلفه کمبود نیروی انسانی با آماره t برابر با ۱۴/۶۴۶، مؤلفه تقلب در اظهارات مؤدیان با آماره t برابر با ۱۵/۲۴۲، عدم وجود سیستم مکانیزه با آماره t برابر با ۸/۶۵۳ و ایجاد مانع در صادرات با آماره t برابر با ۱۴/۵۷۹ به دلیل اینکه دارای سطح معناداری کمتر از α=۰/۰۵ به‌عنوان مشکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده شناخته می‌شوند و چهار فرضیه نخست مورد تأیید قرار می‌گیرند (جدول شماره ۲).

جدول ۲: آزمون فرضیات پژوهش

فرضیه	متغیر	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
۱	کمبود نیروی انسانی	۱۴/۶۴۶	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۲	تقلب در اظهارات مؤدیان	۱۵/۲۴۲	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۳	عدم وجود سیستم مکانیزه	۸/۶۵۳	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۴	موانع صادرات	۱۴/۵۷۹	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۵	رسیدگی طولانی	۱۰/۰۱۲	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۶	سوء استفاده از کد اقتصادی	۳/۹۷۱	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۷	بوجود آمدن شرکت‌های جعلی	۴/۰۷۰	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۸	ایجاد انگیزه تولید مؤدیان	۵/۰۸۶	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۹	ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان	۲/۰۹۲	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
۱۰	ایجاد انگیزه شفافیت مالیاتی	۵/۰۴۴	۱۹۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر

* P<۰/۰۵ ** P<۰/۰۱

در بررسی چالش‌های استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده سه مؤلفه رسیدگی طولانی با آماره t برابر با ۱۰/۰۱۲، سوء استفاده از کد اقتصادی با آماره t برابر با ۹۷۱/۳ و بوجود آمدن شرکت‌های جعلی با آماره t برابر با ۰۷۰/۴ به دلیل اینکه دارای سطح معناداری کمتر از α=۰۵/۰ به‌عنوان چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده شناخته می‌شوند و بنابراین فرضیات ۵ الی ۷ نیز مورد تأیید قرار می‌گیرند (جدول شماره ۲).

در نهایت با بررسی عملکرد استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده سه مؤلفه ایجاد انگیزه

تولیـد در مؤدیـان با آماره t برابر با ۰۸۶/۵، ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان با آماره t برابر با ۰۹۲/۲ و همچنیـن ایجاد انگیزه شـفافیت مالیاتی با آماره t برابر با ۰۴۴/۵ بـه دلیل اینکه دارای سطح معناداری کمتر از α=۰۵/۰ به‌عنوان عملکردهای مثبت استرداد مالیات بر ارزش افزوده شـناخته می‌شوند و بنابراین فرضیات ۸ الی ۱۰ نیز مورد تأیید قرار می‌گیرند (جدول شماره ۲).

در بحث رتبه‌بندی مشـکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده، ۴ مشـکل اصلی مورد بحث در این پژوهش توسط آزمون فریدمن رتبه‌بندی شدند. بر این اساس با توجه به مقدار آماره کای مربع (۴۲۰/۴۵) و بـه دلیل اینکه سطح معنـاداری به‌دست‌آمده (۰۰۰/۰) کمتر از α=۰۵/۰ است، بین مشکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده تفاوت وجود داشته است. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده کمبود نیروی انسـانی بالاترین رتبه را دارا می‌باشـد، پس از آن ایجـاد مانع در صادرات در رتبه دوم قـرار دارند. رتبه سوم نیز مربوط به مؤلفه تقلـب در اظهارات مؤدیان و در نهایت عدم وجود سیسـتم مکانیزه پایین‌ترین اولویت را در بین مشـکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده داراست (جدول ۳).

جدول ۳: رتبه‌بندی مشکلات استرداد مالیات بر ارزش افزوده

متغیر	میانگین رتبه	رتبه	آماره کای مربع	درجه آزادی	سطح معناداری
کمبود نیروی انسانی	۲/۶۸	۱	۴۵/۴۲۰	۳	۰/۰۰۰
تقلب در اظهارات مؤدیان	۲/۶۵	۳			
عدم وجود سیستم مکانیزه	۲/۰۱	۴			
موانع صادرات	۲/۶۷	۲			

در بحـث رتبه‌بندی چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افـزوده، ۳ چالش اصلی مورد بحث در این پژوهش توسط آزمون فریدمن رتبه‌بندی شدند. بر این اساس با توجه به مقدار آماره کای مربع (۲۷۰/۴) و به دلیل اینکه سطح معناداری به‌دست‌آمده (۱۱۱/۰) بیشـتر از α=۰۵/۰ است، بین چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده تفاوت وجود ندارد (جدول ۴).

جدول ۴: رتبه‌بندی چالش‌های استرداد مالیات بر ارزش افزوده

متغیر	میانگین رتبه	رتبه	آماره کای مربع	درجه آزادی	سطح معناداری
رسیدگی طولانی	۲/۳۲	۱	۴/۲۷۰	۳	۰/۱۱۸
سوء استفاده از کد اقتصادی	۲/۰۱	۲			
بوجود آمدن شرکت‌های جعلی	۱/۶۷	۳			

به‌منظـور رتبه‌بندی مؤلفه‌های عملکـرد استرداد مالیات بر ارزش افـزوده در این پژوهش از آزمون فریدمن استفاده‌شـده است. بر این اساس با توجه به مقدار آماره کای مربع (۵۸۱/۶) و به دلیل اینکه سطح معناداری به‌دست‌آمده (۰۱۸/۰) کمتر از α=۰۵/۰ است، بین مؤلفه‌های عملکرد استـرداد مالیات بر ارزش افزوده تفـاوت وجود دارد. با توجه به نتایـج به‌دست‌آمده ایجاد انگیزه صادرات در مؤدیان بالاترین رتبه را دارا می‌باشد، پس از آن ایجاد انگیزه شفافیت مالیاتی در رتبه دوم قـرار دارنـد و در نهایت ایجاد انگیزه تولید در مؤدیان پایین‌ترین اولویت را در بین مؤلفه‌های عملکرد استرداد مالیات بر ارزش افزوده داراست (جدول ۵).

جدول ۵: رتبه‌بندی مؤلفه‌های عملکرد استرداد مالیات بر ارزش افزوده

متغیر	میانگین رتبه	رتبه	آماره کای مربع	درجه آزادی	سطح معناداری
ایجاد انگیزه تولید مؤدیان	۱/۹۲	۳	۶/۵۸۱	۲	۰/۰۰۰
ایجاد انگیزه صادرات مؤدیان	۲/۱۱	۱			
ایجاد انگیزه شفافیت مالیاتی	۱/۹۷	۲			

۴. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با نگاهی به چالش‌ها، مشـکلات و عملکرد استرداد مالیات ارزش افزوده که نیاز به کار و مطالعات بیشتری دارد، تلاش می‌کند تا نشان دهد که استرداد مالیاتی که دارای دعاوی متعددی است، دارای چه چالش‌ها و مشـکلات اساسی است و در صورت اجرای صحیح آن منجر به چه نتایجی خواهد شد.

مالیات‌هـا به‌عنوان مؤثرترین عامل در سیاست‌های مالی نقش خطیر و پویایی در روند توسعه کشـورها به عهـده دارند و می‌توانند به‌عنوان ابـزاری کارا در تصحیح نابرابری‌هـا، مقابله با تورم قیمت‌ها ،هدایت پروژه‌های توسعه در مسـیرهای مطلوب، کاهش مصرف‌های تجملی و غیرمفید طبقات ثروتمنـد و نیز جمع‌آوری پس‌اندازهای اجباری و هدایت آنان به سرمایه‌گذاری‌های مولد مـورد استفاده قرار گیرند. بنابراین مالیات‌ها نقش بسـیار مهمی در تأمین مالی دولت از یک سو تنظیم امور اقتصادی از سوی دیگر ایفا می‌کنند.

یکـی از مالیات‌های مهم در هر کشـور جهت توزیـع عادلانه ثروت مالیات بـر ارزش افزوده می‌باشـد. اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افـزوده در چارچوب یک برنامه کلان اقتصادی و به‌دوراز بخشـی نگری سبب برقراری عدالت در پرداخت مالیات می‌شـود. مزیت مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات‌های دیگر، خودکنترلی آن است. بدین‌صورت که به‌طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات پرداخت‌شده یک بنگاه در زمان فروش به خریداران اعلام می‌شود؛ زیـرا بنگاه‌های خریدار در پی دریافت اعتبار مالیاتی و بسـتانکار کردن همان میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این نظام چنانچه بنگاهی مالیات را کم‌تر از حد واقعی اعلام کند یا مالیات

متعلق به خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به عبارت دیگر اجرا نکردن تکلیف کسر و پرداخت مالیات موجب زیان بنگاه‌های خریدار می‌شود که آن‌ها به این امر واقف هستند و به همین دلیل خریداران به خرید کالاهایی که مالیات آن‌ها پرداخت‌نشده است تمایلی ندارند. بنابراین با اجرای این قانون به دلیل خصوصیات آن، از فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف جلوگیری می‌شود و چنانچه فراری هم صورت گیرد، به‌راحتی در زنجیره‌ی تولید و توزیع قابل شناسایی است.

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 موارد مصمم هستند و از اهرم‌ها و ابزارهایی که در دست دارد جهت تشویق شهروندان جهت منطبق شدن با سیاستهای دولت در زمینه تولید و صادرات استفاده می‌کنند که در این حوزه یکی از مشوق‌هایی که معمولاً در 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 هست اگر هم مالیاتی گرفته شود و سپس مشخص شود که مؤدی شرایط لازم را برای تخفیف یا بخشودگی مالیاتی دارد یا مالیات گرفته‌شده بیشتر از مقدار قانونی بوده قابل برگشت است، که به این امر در اصطلاح استرداد مالیاتی گفته می‌شود، اما قانون استرداد مالیاتی با مشکلات مختلفی روبرو است که باعث سخت‌تر شدن و پیچیده‌تر شدن رسیدگی به درخواست‌های استرداد مالیاتی شده است. چنانکه نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد کمبود نیروی انسانی، تقلب در اظهارات مؤدیان، عدم وجود سیستم مکانیزه و ایجاد مانع در صادرات از جمله مشکلات استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند، یعنی عدم وجود نیروی انسانی ماهر و کارآزموده، امکان تقلبی بودن اظهارات مؤدیان و ساختگی بودن اسناد، وجود نداشتن یک سیستم اطلاعات یکپارچه و مکانیزه در بین ارگان‌های مختلف مالی کشور، و ایجاد مشکلات و کاهش انگیزه صادرات به دلیل مراحل پیچیده قانونی استرداد مالیاتی از جمله مشکلاتی است که قانون استرداد مالیاتی و مؤدیان متقاضی استرداد مالیاتی با آن روبرو هستند. که این نتایج با یافته‌های خان جان که اظهار می‌کند وارد بودن نیروهای اجرایی، امکان تقلب و جعلی و بودن اظهارات بیان‌شده از طرف مؤدی، و نبود یک سیستم یکپارچه مالیاتی در کشور از جمله مشکلات استرداد مالیاتی در کشور محسوب می‌شود و یافته‌های ابریل (۲۰۰۲) که فراهم نبود شرایط مقدماتی مثل یک سیستم مکانیزه یکپارچه را از موانع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف ذکر کرده است. و یافته‌های صندوق بین‌المللی پول (۲۰۰۷) که نشان داد گزارش زیر قیمت فروش، نارسایی در ثبت‌نام، واردات کالا بدون پرداخت مالیات، ادعای دروغین، معاملات ساختگی، تفاوت نرخ، استفاده از معافیت‌ها و... از جمله روش‌های عدم همکاری و فرار در مالیات بر ارزش افزوده است و اصلاح ساز و کارهای اداری، جرائم سنگین و همچنین استفاده از تجهیزات پیشرفته تا حدی کاهش‌دهنده تخلفات مالیاتی باشد. و یافته‌های یسگات (۲۰۰۸) که نشان داد تعداد کافی پرسنل ماهر یکی از مشکلات کلیدی

اجـرای مالیـات بر ارزش افزوده در اتیوپی است، همسـویی دارد. بنابرایـن می‌توان گفت کمبود نیروی انسـانی، ناآگاهی و عدم تخصص نیروی انسـانی که باعث بروز اشتباه محاسبات مالیاتی و استرداد مالیاتی می‌شود از جمله مشکلات استرداد مالیاتی محسوب می‌شوند، همچنین دستکاری صورت حساب‌ها، جعل اسناد، توسط مؤدیان، قیمت‌گذاری نادرست و پنهان کردن فروش داخلی صادرکنندگان ، نبود یک سیستم جامع مالیاتی و پیشرفته، نبود یک سیستم یکپارچه مالیاتی که با سایر نهادها و سازمان‌ها مثل شهرداری‌ها، وزارت بازرگانی، وزارت صنعت و بانک‌ها و ... مرتبط باشـد، کمبود نرم‌افزارهـا و سخت‌افزارهای متناسب با استانداردهـای جهانی، زیرساخت ضعیف فناوری اطلاعات ازلحاظ سخت‌افزاری و نرم‌افزاری باعث ایجاد مشـکلات در استرداد مالیاتی شده است و به طبع آن عدم شـفافیت استرداد مالیاتی باعث کاهش توسعه صادرات می‌شـود، طولانی شـدن مراحل استرداد مالیاتی در توسعه صادرات اختلال ایجاد می‌کند و عدم اعتماد به اظهارات مؤدیـان استرداد مالیاتی باعث کاهش انگیزه صادرکنندگان و تولیدکنندگان شـده است. شـرط نخسـت در برخورد با درخواست‌های استرداد این است که فرض را بر این بگذاریم که مؤدیان در ادعایشـان صادقند ولی در عمل موارد گوناگونـی از تقلب در امر استرداد را می‌توان در مالیات بر ارزش افزوده ایران شـاهد باشـیم که چند نمونه از آنها عبارتند از دستکاری در صورتحساب‌ها و حسـاب‌های تولیـد و خرید، پنهان کردن فروش به بازار داخلـی (که از طریق آن مؤدی افزون بر گریـز از مالیـات ستانده خود، امکان مطالبه مالیات پرداختی و استرداد مالیات نهاده را برای خود فراهـم می‌نمایـد)، بیش نمایی صادرات (کـه نوعاً با دستکاری اسناد گمرکـی صورت می‌گیرد)، استفاده از شـرکت‌های صوری موقتی و اسناد صادراتی دروغین برای کالاهای تولیدی واقعی که در داخـل بفروش رفته‌اند و قیمت‌گذاری نادرست. عدم وجود یک سیسـتم یکپارچه مالیاتی که با سایر نهادها و سازمان‌ها (شـهرداری‌ها، وزارت بازرگانی، وزارت صنایع و بانک‌ها) مرتبط باشـد، مسـئله استرداد اعتبارات اضافی را در آینده بغرنج‌تر می‌کند به‌طوری‌که مؤدی می‌تواند از همین خلأ اطلاعاتی به نحو احسـن به نفع خود سوء استفاده کند و به تقلب روی بیاورد. از سوی دیگر چون کلیه پرونده‌های استرداد باید مورد حسابرسی مالیاتی قرار گیرند، الزام توسعه منابع انسانی (بویـژه استخـدام کادر مجرب و توانمند و ارائه آموزش مسـتمر به آنها) نیـز باید در دستور کار سازمان مالیاتی قرار گیرد.

نتایج دیگر تحقیق نشـان داد رسیدگی طولانی، سوء استفاده از کد اقتصادی و بوجود آمدن شـرکت‌های جعلی از جمله چالش‌های در استرداد مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده می‌باشـند. یعنی چالش‌های اساسی که قانون استرداد مالیاتی با آن روبرو هستند یکی طولانی بودن رسیدگی و مشـخص کـردن تکلیف مؤدیان درخواست کننده استرداد مالیاتـی به خاطر مراحل بروکراسی پیچیده در سازمان مالیاتی می‌باشد، چالش دیگر این قانون امکان سوء استفاده از کدهای اقتصادی که واجد قانون استرداد مالیاتی است توسط سود جویان می‌باشد و سومین چالش آن بوجود آمدن شـرکت‌های جعلی در تولید و صادرات می‌شـود که می‌خواهند از این قانـون جهت فرار مالیاتی استفاده کنند، می‌باشد. که این نتایج با یافته‌های ژانگ (۲۰۱۰) که نشان داد فاکتور الکترونیکی

از ابزارهای مفید در پیشگیری از فرار مالیاتی و کاهش سوء استفاده از قوانین مالیاتی محسوب می‌شوند و یافته‌های آقایی و خوانساری (۱۳۸۸) که نشان داد بزرگ بودن بخش غیررسمی کنترل مالیاتی و تعداد کارگاه‌های کوچک، نرخ‌های نامناسب جرائم از جمله عوامل ناهمگرایی منابع و عدم کارایی اجرایی قوانین مالیاتی می‌باشند و یافته‌های هاشم زاده و همکاران (۱۳۸۹) که جعل اسناد را یکی از روش‌های تقلب مالیاتی توسط شرکت‌ها ذکر کرده‌اند و یافته‌های صندوق بین‌المللی پول (۲۰۰۷) که نارسایی در ثبت‌نام، واردات کالا بدون پرداخت مالیات، ادعای دروغین، معاملات ساختگی و سوء استفاده از معافیت‌ها را از جمله روش‌های عدم همکاری و فرار در مالیات بر ارزش افزوده ذکر کرده است و یافته‌های خان جان (۱۳۸۳) که اظهار می‌کند سوء استفاده از کد اقتصادی وجود شرکت‌های صوری نقصان‌هایی را در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران و بویژه در بخش استرداد پدید آورده است، مطابقت دارد. بنابراین بروکراسی اداری، ناهماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان، انجام امور مالیاتی به شیوه‌ی شخصی و طولانی شدن پرداخت مالیات استرداد شده از جمله چالشهای اجرای قانون استرداد مالیاتی شده است، همچنین جعل اسناد مالیاتی، درست کردن اسناد صادراتی دروغی، دستکاری اسناد گمرکی مؤدیان، بوجود آمدن شرکت‌های تولیدی جعلی یا شرکت‌های تولیدی و صادراتی موقتی جهت استفاده از قانون استرداد مالیاتی از چالشهای دیگر این قانون می‌باشند. کثرت درخواست‌های تقلّبی اغلب دلیل اصلی تأخیر در پرداخت استردادها است. رسیدگی به درخواست‌ها در اغلب سازمان‌های مالیاتیِ کمتر توسعه یافتهٔ دنیا فرآیندی زمان‌بر و پرهزینه است که منجر به تعویق درخواست‌های استرداد و افزایش نارضایتی آن دسته از مؤدیانی می‌شود که به این ترتیب از سرمایه کاریشان محروم شده‌اند.

بر اساس نتایج بدست آمده از تحقیق قانون استرداد مالیاتی در صورت اجرای درست سه عملکرد مفید دارد که عبارتند از ایجاد انگیزه تولید در مؤدیان، ایجاد انگیزه صادرات در مؤدیان و شفافیت مالیاتی مؤدیان، یعنی اگر قانون استرداد مالیاتی به‌درستی در کشور اجرا و رسیدگی به درخواست‌های مؤدیان سریع و راه‌هایی سوء استفاده از آن شناسایی و برطرف شود باعث می‌شود مؤدیان به تولید و صادرات بیشتر راغب شوند و امور مالی خود را شفاف‌تر نشان دهند و از اظهارات جعلی بپرهیزند که این نتایج با یافته‌های خان جان (۱۳۸۳) که اظهار می‌کند قانون استرداد مالیاتی راهکاری برای شفافیت مالیاتی و توسعه صادرات محسوب می‌شود و یافته‌های هاشم زاده و همکاران (۱۳۸۹) که قانون استرداد مالیاتی را راهکاری برای افزایش صادرات ذکر کرده است، همسویی دارد. استرداد مالیات بر ارزش افزوده با استرداد در سایر انواع مالیات‌ها به لحاظ فنی تفاوت دارد که به ماهیت این نوع مالیات مربوط می‌شود 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 ستاننده را به سازمان مالیاتی پرداخت کنند. اگر

تفاضل مالیات ستاننده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده، معادل آن عدد منفی اعتبار مالیاتی دریافت می‌کند، یعنی از دستگاه مالیاتی طلبکار می‌شود. استرداد عمدتاً در مورد صادرات صورت می‌پذیرد که مشمول نرخ صفر درصد یا نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد است.

بنابراین پیشنهاد می‌شود که اداره مالیاتی کشور از نیروهای ماهر و باتجربه متناسب با حجم کاری جهت رسیدگی به پرونده‌های استرداد مالیاتی استفاده کند. همچنین توصیه می‌شود قوانین سخت‌گیرانه‌ای برای پیشگیری از تقلب در اظهارات مؤدیان اتخاذ و به‌صورت جدی اجرا شود. درعین‌حال پیشنهاد می‌شود مسئولین سازمان‌های مالیاتی همان‌گونه که با اداره ثبت شرکت‌ها هماهنگ هستند، یک سیستم یکپارچه و جامع که با سایر نهادها و سازمان‌ها مثل شهرداری‌ها، وزارت بازرگانی، وزارت صنعت و بانک‌ها و ... مرتبط باشد طراحی کنند، و کلیه امور مالی مؤدیان در آن ثبت شود. در نهایت توصیه می‌شود قوانین و بخش‌نامه‌ها طوری اصلاح شوند که از موازی کاری و بروکراسی زائد جلوگیری کند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. آقایی، الله محمد و خوانساری، شهرزاد. (۱۳۸۸). کارایی اجرای مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه تطبیقی شورهای در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی)، پژوهشنامه اقتصادی، دوره ۴، شماره ۳، ۶۷-۷۵.

۲. توکل، محمد. (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، مجله تخصصی مالیات، دانشکدهٔ امور اقتصادی، شماره ۸، ص ۶۷.

۳. خان جان، علیرضا. (۱۳۸۳). پتانسیل‌های فرار و تقلّب در نظام مالیات بر ارزش افزوده بازخورد تجربهٔ عملیاتی کشورهای درحال‌توسعه، مجله اقتصادی، شماره‌های ۳۷ و ۳۸، ۳۶-۴۲.

۴. سبزرو، محبوبه. (۱۳۸۹). استردادِ مالیات بر ارزش افزوده، مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۹، ص ۴۲.

۵. فضل زاده، علیرضا، نجفی، نبی. (۱۳۹۲). بررسی درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی و درامد مشمول مالیات تشخیصی، پژوهشنامه مالیات، سال ۲۱، ۱۸، ۵۷-۷۶.

۶. صفری، احمد. (۱۳۸۵). بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی مأموران مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.

۷. قراقیه، صمد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی پوریان گیلانی، یوسف. (۱۳۹۷). چالش‌های استرداد مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۹(۸۷)، ۱۳۳-۱۰۳

۸. وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷) مبانی نظری و محاسباتی مالیات بر ارزش‌افزوده.

ب- منابع خارجی:

1. Ahmad, S. (2006). Challenges in Pakistan VAT Administration, Asian Pacific Tax Conference 2006 17th-18th March, Karachi.
2. Ainsworth, R. T. (2012). Refund Fraud? - Real-Time Solution! Digital Security Borrowed from the VAT (Brazil, Quebec, & Belgium), Tax Notes, Vol. 134, 11- 65.
3. Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron (2007). The VAT in Developing and Transitional Countries,Cambridge & New York: Cambridge University Press.
4. Ebril, Liam & Associates. (2002) "The Allure of the Value-Added Tax "., Finance &

Development, Vol. 39, No. 2.
5. Harrison, G. and Russell, K. (2005). VAT Refunds, Working Paper WP 05/218, Washington: International Monetary Fund.
6. Zhang, Angela (2010). China's Golden Tax Project:A Technological Strategy for Reducing Vat Fraud.