استردادِ مالیات بر ارزش افزوده:
مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران

محبوبه سبزرو[1]

تاریخ دریافت: ۸۹/۷/۷ تاریخ پذیرش:۸۹/۱۱/۱۲

چکیده

یکی از حوزه‌های مشکل‌آفرین در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، بازپرداخت (استرداد) مالیات است. 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. این امر منبع تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان است و در برخی از کشورها منجر به اتخاذ تدابیر پیچیده‌ای شده است که بطور قابل ملاحظه ای 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 توسعه یافتهٔ دنیا فرآیندی زمان‌بر و پرهزینه است که منجر به تعویق درخواستهای استرداد و افزایش نارضایتی آن دسته از مؤدیانی می شود که به این ترتیب از سرمایه کاریشان محروم شده اند. 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. پژوهش حاضر در چارچوب یک مطالعهٔ تطبیقی به بررسی تهدیدهای مرتبط با استرداد مالیات بر ارزش افزوده و رویکردهای مقابله با این تهدیدها می پردازد.

واژه‌های کلیدی: استردادِ مالیات بر ارزش افزوده، صادرات به نرخ صفر، مالیات داده، مالیات ستانده

---

۱ – کارشناس ارشد و پژوهشگر سازمان امور مالیاتی کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- مقدمه

استردادِ مالیات اصطلاحی است که در مورد بازپرداخت مالیات به مؤدی بکار می رود (توکل ۱۳۷۹ : ۳۱۵). چنین بازپرداختهایی در انواع مالیاتهای (مستقیم و غیرمستقیم) صورت می‌گیرد. در موادّی از قانون مالیاتهای مستقیم به علل استرداد مالیات اشاره شده است که از جمله می توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱- اشتباه مأمور مالیاتی در انجام محاسبات، تعیینِ مالیات نادرست و پرداخت این مالیات توسط مؤدی؛

۲- اشتباه خودِ مؤدی در پرداخت مالیات؛

۳- اشتباه کارفرما در کسر مالیات تکلیفی (در مواردی که دریافت کننده درآمد از مالیات معاف بوده و یا مشمول مالیات به نرخ نازل تری بوده است).

استرداد در مالیات بر ارزش افزوده با استرداد در سایر انواع مالیاتها به لحاظ فنی تفاوت دارد که به ماهیت این نوع مالیات مربوط می شود و عواملی چون اشتباهات تعمّدی و غیرتعمّدی کادرِ تشخیص و سایر عوامل در آن دخیل نمی باشند. علت استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده در تعریف این مالیات مستتر است. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که به مصرف کنندهٔ نهایی تحمیل می شود و مؤدیان مالیاتی در سطوح مختلف تولید و توزیع در عمل از زنجیره پرداخت آن کنار می روند. تنها وظیفهٔ 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. اگر تفاضل مالیات ستانده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده، معادلِ آن عدد منفی، اعتبار مالیاتی[1] دریافت می کند، یعنی از دستگاه مالیاتی طلبکار می شود. استرداد عمدتاً در مورد صادرات صورت می پذیرد 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.

بموجب 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 نمی باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبته مسترد می گردد. بر اساس *قانون مالیات بر ارزش افزوده*[2]، چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور استرداد

1- tax credit

۲- تبصره ۶ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیات بر ارزش افزوده را در مهلت مقرر قانونی (سه ماه) بـه انجـام نرسـاند، مشـمول خسـارتی معـادل ۲ درصد در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد شـد کـه بایسـتی توسـط ایـن سـازمان بـه مؤدیان پرداخت گردد. به موجب قانون، استرداد مالیاتی منوط به ثبت نام مؤدی در طـرح مالیـات بـر ارزش افزوده است و مؤدیانی که مشمول این نوع مالیات می شوند اما نسبت به ثبت نـام در طـرح اقـدام نکـرده اند، استردادی به آنها صورت نخواهد گرفت[۱]. تجربـه اجـرای VAT در بسـیاری از کشـورها حـاکی از آن است که استردادِ اعتبارات، چالشهایی را ایجاد نموده است که نیازمند اتخاذ رویکردهـای متفـاوت اسـت. در این نوشتار رویکردهایی که در کشورهای مختلف جهان برای مقابله با این مشکلات اتخـاذ شـده اسـت و قابلیت تعمیم آن به نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، مـورد بررسـی قـرار مـی گیـرد. بـدین منظـور، از رهگذر یک مطالعهٔ تطبیقی، این تحقیق به بررسی تجربه سایر نظامهای مالیاتی در فاصله زمـانی ۱۹۹۸ تـا ۲۰۰۱ محدود می شود.

۲- وضعیت استرداد VAT در کشورها و مناطق جهان

۲-۱- دامنهٔ استرداد VAT

حجم درخواستهای استرداد و مقادیر آنها در نظامهای مالیاتی جهان متفاوت است. مثلاً در اتحادیه اروپا باستثنای فرانسه و ایرلند که میزان استرداد متأثر از رویه عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر توسط صادرکنندگان است، دامنهٔ میزان استرداد حدود۵۰-۴۰ درصد است. در آفریقا، آسیا و آمریکای لاتین میزان استرداد معمولاً پایین (کمتر از ۲۰ درصد و گاهی کمتر از ۱۰ درصد وصولی های ناخالص VAT) است. در جدول (۱) میانگین مقدار استردادهای VAT بصورت درصدی از وصولی های ناخالص آورده شده است. در برخی از اقتصادها (مانند جمهوری اسلواکی و کانادا) میزان استرداد از ۵۰ درصد خالص وصولی VAT بیشتر است، در حالیکه در سایر کشورها از جمله سوئد، هلند، روسیه، انگلستان، مجارستان و آفریقای جنوبی این میزان به حداقل ۴۰ درصد خالص وصولی VAT می رسد (جدول ۲).

۱ - راهنمای ضوابط اجرایی استرداد ماده ۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جدول (۱): مقدار استردادهای VAT در کشورها و مناطق جهان (۱۹۹۸-۲۰۰۱)

(برحسب درصدی از وصولی های ناخالص VAT)

نام کشور	میانگین
کانادا	۵۰/۳
اتحادیه اروپا	۳۸/۱
اروپای شرقی	۳۶/۸
نیوزلند	۳۵/۵
کشورهای اتحاد جماهیر شوروی سابق	۲۹/۶
آمریکای لاتین	۱۷/۴
خاورمیانه	۱۶/۲
آسیا (غیر از سنگاپور)	۷/۰
آفریقا (غیر از آفریقای جنوبی)	۶/۰

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۸ .

میزان استرداد از منطقه‌ای به منطقه دیگر فرق می کند و در اقتصادهای نوظهور، در حال گذار و توسعه یافته استرداد بالاترین میزان را دارد. جدول (۲) میزان استرداد را در کشورهای مورد بررسی که بر اساس مراحل توسعه اقتصادی گروه‌بندی شده‌اند، نشان می دهد. میزان استرداد (برحسب درصدی از وصولی های ناخالص VAT) در کشورهای اتحادیه اروپا، اروپای شرقی، کانادا، نیوزلند و روسیه از بالاترین حدّ خود برخوردار است. در هر منطقه، میزان استرداد تا حدود زیادی در میان کشورهایی که سیستم‌های VAT و شرایط اقتصادی مشابهی دارند، یکسان است. بنابراین، دامنهٔ میزان استرداد بستگی به شرایط اقتصادی و نظام مالیات بر ارزش افزوده و به‌طور دقیق نحوهٔ برخورد با صادرات دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جدول(۲)- مقدار استردادهای VAT در اقتصادهای نوظهور، در حال گذار و پیشرفته

(بر حسب درصدی از وصولی های ناخالص VAT)

اقتصادهای پیشرفته		اقتصادهای در حال گذار		اقتصادهای نوظهور	
کانادا	۵۰/۳	بلغارستان	۲۱/۵	الجزیره	۲۴/۳
فرانسه	۲۱/۲	مجارستان	۴۸/۲	بولیوی	۱۰/۴
ایرلند	۲۴/۹	لاتویا	۴۹/۱	کامبوج	۲/۸
هلند	۵۰	رومانی	۲۴/۷	کامرون	۸/۸
نیوزلند	۳۵/۵	روسیه	۴۴/۶	السالوادر	۹/۶
سوئد	۴۸/۶	جمهوری اسلواکی	۵۳/۹	کنیا	۷/۲
انگلستان	۴۰/۹	اوکراین	۲۴/۱	موزامبیک	۲/۷

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۹.

۲-۲- عوامل موثر بر استرداد VAT

میزان استرداد VAT در یک کشور (برحسب درصدی از وصولی های ناخالص VAT) تحت تأثیر چند عامل است که عبارتند از: ۱) ماهیت اقتصاد (مواردی همچون میزان اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده حاصل از سرمایه‌گذاری، میزان ارزش افزوده صنایع صادراتی و سهم فروشهای مشمول مالیات یا مشمول نرخ صفر از کل اقتصاد)؛ ۲) طراحی سیستم VAT بویژه میزان موارد مشمول نرخ صفر و نیز کالاهای مشمول نرخهای چندگانه ۳) رفتار تمکین مؤدی و میزان تقلب در VAT؛ و ۴) فرهنگ و نظام مالیاتی (مثلاً سطح فساد، ظرفیت کشف و پیگیری تقلّب در VAT و تعهد و التزام به خدمت رسانی به مودی در راستای رعایت ضرب الأجل‌های قانونی پرداخت).

در صورت یکسان بودن موارد فوق در میان چند کشور، میزان استردادهای VAT در کشورهای برخوردار از اقتصاد باز که سیستم مالیاتی‌شان مبتنی بر خوداظهاری 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، تعویق پرداخت دیون VAT مربوط به تجهیزات سرمایه‌ای وارداتی، ردّ درخواست استرداد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در شرایط کمبود نقدینگی دولت و غیره) را اِعمال می‌کنند، پایین است (بِرد و جندرون ۲۰۰۷).

۲-۳- استرداد VAT : مروری بر تجربه عملیاتی سایر کشورها

بسیاری از صاحبنظران با مراجعه به آمار استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف به موارد تقلّب در تنظیم درخواست اعتبار مالیاتی اشاره کرده‌اند. نگرانی این منتقدان از آنجا ناشی 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 زمینهٔ استرداد مالیات بر ارزش افزوده اشاره می شود.

پاکستان[۱]

مالیات بر ارزش افزوده اساساً بر مبنای ارزش افزودهٔ ایجاد شده در یک مرحله از فرآیند تولید و توزیع کالا و خدمات تعیین می شود و در این کشور صادرات نیز بر مبنای اصل مقصد[۲] مشمول نرخ صفر است، به این ترتیب، اصولاً نیاز به مستندسازی معاملاتِ صورت گرفته در سراسر زنجیرهٔ عرضه در صادرات مشهود است. در کشور پاکستان که صنعت نساجی قسمت اعظم کالاهای صادراتی را تولید می‌کند، تولید و فرآوریِ کالاهای واسطه‌ای عمدتاً بدون تهیه و نگهداری مستندات و مدارک انجام می‌پذیرد. خلاء حاصل از این امر از طریق فاکتورسازی تقلّبی با هدف مخفی نمودن کالاهای عرضه شده 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 نموده است (احمد، ۲۰۰۲).

راهکار مقابله با مشکل:

از طریق خودکارسازی بیشتر ادارهٔ مالیات بر ارزش افزوده از طریق نرم‌افزار (ماینر نظام‌مند[۳])، با مشکل بازپرداخت برخورد می شود. کلیهٔ درخواستهای بازپرداخت صادرکنندگان بر اساس اطلاعات خرید و فروش (از جمله اطلاعات واردات) و از طریق بررسی صحّت و سقم موارد خریدِ نهاده (اطلاعات واردات

۱- در این زیر بخش از مقاله شاهد احمد(۲۰۰۲) با عنوان « چالشهای موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده پاکستان» استفاده شده است.

2- Destination Principle

1- Systematic Miner

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

و صادرات) بصورت رایانه‌ای مورد بررسی دقیق قرار می‌گیرد. نتایج چنین بررسی‌هایی جهت نهایی کردن درخواستهای استرداد به ادارات مالیات بر فروش داخلی پاکستان ارسال می شود. در نتیجه، از حجم استرداد مالیات بر ارزش افزودهٔ دولت کاسته می شود. ضمناً در پرداخت مبالغ استرداد تسریع می شود (این مدت از ۶۰ روز به ۳۰ روز کاهش می یابد).

هم اکنون در پاکستان جهت بهبود بیشتر سیستم بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کاری برای مقایسه تک به تک هر یک از فاکتورهای مالیات نهاده که در درخواستهای استرداد قید می شود معرفی شده است که مشابه الگوی پیاده شده در کشور کرهٔ جنوبی است. از ژوئیه ۲۰۰۵ به بعد، هر شخص ثبت شده در سیستم ملزم به ارائهٔ جمع خلاصه ای از فاکتورهایش بهمراه اظهارنامه ماهانه مالیات بر ارزش افزوده است و این اطلاعات باید برای بررسی دقت و اصالت درخواستهای استرداد در خارج از 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 بر ارزش افزوده مورد استفاده در کالاهای صادراتی از بازار داخلی یا خارجی هستند. 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 مرحلهٔ 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 می یابد. از طریق زیرساختهای فناوری اطلاعات موجود این طرح مورد پایش قرار خواهد گرفت.

بریتانیا[1]

در این کشور، میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده معمولاً بیش از ۴۰ درصد از وصولی‌های ناخالص این مالیات است (کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۵). کشورهای جهان به جهت میزان استفاده از الگوهای

۱ – در این زیربخش و نیز در مورد کشورهای فرانسه، فیلیپین، بلغارستان و کره جنوبی(در ادامه مقاله)، از گزارش کرلاو و هاریسون(۲۰۰۵) با عنوان « تجربه عملیاتی کشورها در زمینهٔ استرداد مالیات بر ارزش افزوده» استفاده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 می‌گیرد و از این رو، در منتهی‌الیه این طیف قرار می‌گیرد. تحلیل ریسک مستلزم جمع‌آوری اطلاعات و ضدّ اطلاعات 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 آستانهٔ خاصی ملزم به پرداخت غرامت است و درخواستهای استرداد بصورت متمرکز و یکجا مورد پردازش رایانه‌ای قرارمی‌گیرد. در انگلستان انتقال اجباری اعتبارات به دوره‌های آتی وجود ندارد. مراجع مالیاتی بریتانیا در زمینه برآورد مالیات بر ارزش افزودهٔ از دست رفته به پیشرفتهایی نایل آمده‌اند.

استفاده از روش فاکتورنویسی، زمینه‌های دیگری را برای تقلّب ایجاد می کندکه تقاضای استرداد مالیات با ارائه صورتحسابهای تکراری و نیز فروش صورتحساب به افرادی که قصد کلاهبرداری از سازمان مالیات بر ارزش افزوده را دارند، نمونه های معمول آن است. جدول زیر برآوردی از زیانهای درآمدی مالیات بر ارزش افزوده ناشی از تخلّف در تقاضای استرداد در کشور بریتانیا است.

جدول(۳)- برآورد زیانهای درآمدی VAT در بریتانیا در دورهٔ۲۰۰۲ -۲۰۰۱

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

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۱۷.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

راهکار 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 مفرهای قانونی، معرفی راهبردهایی برای مقابله با اقتصاد غیررسمی.

بلغارستان

بر اساس آمار کارکرد وزارت دارایی بلغارستان، در برخی از ماههای سال ۲۰۰۲، جمع مبالغ 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 می شود.

راهکار مقابله با مشکل:

طرح استفاده اجباری از « حساب بانکی ارزش افزوده» از اول ماه اوت ۲۰۰۳ اجرا شد. در این طرح، کلّ معاملاتی که مالیات بر ارزش افزوده آنها از هزار لِوا[1] (واحد پول بلغارستان) بیشتر شود، باید الزاماً به ثبت برسند و مالیات متعلقه همزمان و به صورت پیش‌پرداخت در حساب مالیات بر ارزش افزود 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) تا۹۰ روز (در فرانسه) متغیّر است. معمولاً مدت استرداد حدود یک ماه است (کرلاو و هاریسون۲۰۰۵: ۱۳). در فرانسه انتقال اعتبارات مازاد مالیات بر ارزش افزوده به دوره های بعد برای غیرصادرکنندگان متداول است و استرداد این اعتبارات در موارد استثنایی به این اشخاص صورت می گیرد. مبالغ استردادی که از آستانه معینی کمتر باشد مورد رسیدگی قرار نمی گیرند.

1- Leva

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 صادر کنندگان فراهم می کند. 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 کرهٔ 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 VAT را دچار گسستگی می‌کند. عرضه کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان مشکل کنترل مطالبات استرداد را از تعداد کم و شناخته‌شدهٔ صادرکنندگان به گروه بزرگ و کمتر شناخته شده عرضه‌کنندگان کالاها انتقال می دهد.

کرهٔ جنوبی

ماهیت تقلب و فرار مالیاتی در همه کشورها یکی است در حالیکه روشهای مقابله با آنها متفاوت است. در کشور کرهٔ 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 VAT با سابقه خوب یا بدِ تمکین بطور یکسان اعمال می‌شود. مراجع مالیاتی این کشورها تمایلی برای به کارکیری رویکردهای مدیریت ریسک برای رسیدگی به استردادهای VAT 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 می شود که بموجب آنها بر مؤدی و معاملاتش کنترل شدید صورت می گیرد. برخلافِ کرهٔ جنوبی و چند کشور ذکر شده، کشورهایی چون مجارستان، نیوزلند و انگلستان از روشهای مبتنی بر اصول مدیریت ریسک استفاده می کنند.

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 خلاصه ای از اطلاعات فاکتورهای خرید و فروش خود را به همراه اظهارنامه به مرجع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی ارائه می کنند و حسابرسان مالیاتی متعاقباً از طریق مقابلهٔ 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 بهمراه اظهارنامهٔ VAT ارائه می‌کنند که جزییات آن وارد پایگاه داده‌های مرکزی می شود. 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 تطابق های بی شمار و صرف منابع اجرایی قابل توجهی را به همراه دارد.

ویتنام[1]

در کشور ویتنام نیز موارد مختلف تقلّب 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 دهندهٔ 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 مسئله‌ساز بوده است. این کار را بیشتر شرکتهایی انجام می دهند که در آسیای جنوب شرقی به «شرکتهای حبابی» معروفند و در اروپا از آنان بعنوان «بازرگانان مفقودالاثر[2]» یاد می شود. 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:

۱ – در این زیر بخش از مقاله علیرضا خان جان(۱۳۸۳)، با عنوان « پتانسیلهای فرار و تقلّب در نظام مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد تجربهٔ عملیاتی کشورهای در حال توسعه» استفاده شده است.

2- missing traders

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 نداده باشند، پیش از استرداد مالیات توسط ادارهٔ 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 می شوند، افزایش می یابد و در نهایت میزان مالیات داده از ستانده پیشی می گیرد. 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 حیرت‌آوری مانند اسکنرهای پیشرفته، چاپگرهای رنگی و دوربین های دیجیتال امکان جعل هر نوع فاکتور یا صورت حسابی را به سهولت فراهم می آورند. لذا بعضی از کارشناسان مالیاتی معتقدند که حتی رایانه ای شدن فرایندهای اجرایی نیز نمی تواند راه گشای معضل ادعای کذب اعتبار مالیاتی باشد و تنها روش 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 نمی شوند و بعضی از این موارد منتهی به طرح دعاوی حقوقی بر ضدّ سازمان مالیاتی می‌شوند. این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

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 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.

ایران

هم اکنون استرداد در ایران بدلیل جدید بودن نظام مالیات بر ارزش افزوده[۱] هنوز مشکلات اجرایی خود را بروز نداده است ولی ممکن است بزودی شاهد آن باشیم که دولت به تنگناهایی در این عرصه برخورد کند. دلایل این پیشگویی عدم وجود سیستم کامل مکانیزه، بررسی دستی صورتحسابها و حجم بالای حسابرسی دستی استردادها است بگونه ای که عملاً همه درخواستهای استرداد با هر مبلغی مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. تازه وارد بودن نیروهای اجرایی، سوء استفاده از کد اقتصادی و وجود شرکتهای صوری و مجموعه‌ای از عوامل دیگر نقصانهایی را در سیستم مالیات بر ارزش افزودهٔ ایران و بویژه در بخش استرداد پدید خواهد آورد. تجربیات کشورهایی که در پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده قدمت دارند می تواند تا حدودی با در نظر گرفتن سایر شرایط مدّ نظر قرار گیرد. آنچه در سایر کشورها بویژه در کشورهای پیشرفته شاهد آن هستیم، کاربرد وسیع فنآوری اطلاعات، سیستم یکپارچهٔ مالیاتی، ارتباط اطلاعاتی میان سازمانها و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک تمکین است. رویکرد مقامات ارشد مالیات بر ارزش افزودهٔ ایران تأکید بر اهمیت موضوع استرداد و برخورد مناسب با مسئلهٔ اعتبارهای مازاد است که از طریق استرداد سریع آنها صورت می گیرد[۲]. به این ترتیب، تمهیداتی صورت گرفته است که راهنما و فرمهای استرداد بموقع در اختیار مؤدیان متقاضی استرداد قرار گیرد و نسبت به انجام استردادهای درخواستی مؤدیان بابت کلیه دوره‌ها با رعایت قانون و مقررات و ضوابط اجرائی مذکور اقدام شود. در صورت درخواست استرداد، مؤدی می بایست علاوه بر درج درخواست استرداد در فرم اظهارنامه، فرم

۱- بنا بگفتهٔ یک مقام ارشد اجرایی میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده در ایران تاکنون تنها ۴ درصد از وصولی های خالص این مالیات است.

۲- به این رویکرد در مصاحبه با دو تن از رؤسای امور مالیاتی اشاره شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مخصوص درخواست استرداد را نیز تکمیل و حداکثر ظرف سی روز از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نماید. در صورت عدم درج درخواست استرداد در فرم اظهارنامه و عدم ارائه فرم درخواست استرداد در مهلت مقرر (سی روز)، درخواست استرداد کان لم یکن تلقی شده و اضافه پرداختی مؤدی، با رعایت سایر مقررات مربوطه (از جمله اختیار سازمان به رسیدگی و حسابرسی) به حساب مالیات و عوارض دورهٔ بعد منظور خواهد گردید (*ضوابط اجرایی در خصوص استرداد مالیات بر ارزش افزوده*)[۱] اما در عمل، موانع و چالشهایی چند فراروی سازمان و دولت وجود دارد.

شرط نخست در برخورد با درخواستهای 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 افزودهٔ ایران شاهد باشیم که چند نمونه از آنها عبارتند از دستکاری در صورتحسابها و حسابهای تولید و خرید، پنهان کردن فروش به بازار داخلی (که از طریق آن مؤدی افزون بر گریز از مالیات ستاندهٔ خود، امکان مطالبه مالیات پرداختی و استرداد مالیات نهاده را برای خود فراهم می‌نماید)، بیش‌نمایی صادرات (که نوعاً با دستکاری اسناد گمرکی صورت می گیرد)، استفاده از شرکتهای صوری موقتی و اسناد صادراتی دروغین برای کالاهای تولیدی واقعی که در داخل بفروش رفته اند و قیمت گذاری نادرست.

عدم وجود یک سیستم یکپارچهٔ مالیاتی که با سایر نهادها و سازمانها (شهرداری‌ها، وزارت بازرگانی، وزارت صنایع و بانکها) مرتبط باشد، مسئلهٔ استرداد اعتبارات اضافی را در آینده بغرنج تر می کند به‌طوری که مؤدی می تواند از همین خلأ اطلاعاتی به نحو احسن به نفع خود سوءاستفاده کند و به تقلب روی بیاورد. از سوی دیگر، چون کلیه پرونده‌های 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 ولی در تهران بدلیل مشکلات گوناگون نمی‌توان متناسب با شرایط موجود عمل نمود. ممکن است هم اکنون استرداد در ایران بدلیل نوپا بودن این پایهٔ مالیاتی هنوز مشکلات خود را بروز نداده باشد ولی بزودی بدلایل قید شده در بالا شاهد خواهیم بود که دولت به تنگناهایی در این عرصه برخورد خواهد نمود. تجربیات کشورهایی که در پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده قدمت دارند می تواند تا حدودی با در نظر گرفتن سایر شرایط مدّ نظر قرار گیرد.

---

۱ – سازمان امور مالیاتی کشور، *دفترچهٔ راهنمای ضوابط اجرایی مالیات بر ارزش افزوده*.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳- رویکردهای مقابله با مشکلات استرداد VAT در کشورهای مختلف[۱]

۳-۱- اهداف رویکردهای خاص مقابله با مشکلات استرداد VAT

این رویکردها برای دستیابی به اهداف زیر طراحی می شوند:

الف- کاهش تعداد درخواستهای استرداد؛

ب- افزایش سرعت رسیدگی به استردادها؛

پ- رفع نگرانی های مربوط به جریان نقدی تجّار و کاهش سایر هزینه های تمکین؛

ت- پیشگیری از سوء استفاده های احتمالی از سیستم استرداد و بطور کلی افزایش پایه درآمدVAT؛ و

ث- کاهش هزینهٔ مدیریت مالیاتی.

۳-۲- رویکردهای خاص مقابله با مشکلات استرداد VAT

- عرضهٔ کالاهای مشمول نرخ صفر به صادرکنندگان؛
- کنترل متقابل فاکتورها در سطح گسترده؛
- تأیید درخواستهای استرداد توسط حسابداران رسمی؛
- رفتار ترجیحی با افرادی که از سابقهٔ خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت طلایی)؛
- الزام پرداخت برای خریدهای عمده از طریق نظام بانکی؛
- حسابهای بانکی VAT؛
- پرداخت معوق VAT نسبت به کالاهای سرمایه‌ای وارداتی.

۳-۲-۱- عرضهٔ کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان

برخی از کشورها عملاً برای کالاهای فروخته شده به صادرکنندگان، نرخ صفر اعمال می‌کنند. برای مثال، در ایرلند کسانی که بیش از ۷۵ درصد ستاندهٔ خود را صادر می کنند، می توانند مجوزی برای معافیت از مالیات بر ارزش افزودهٔ متعلقه توسط عرضه‌کنندگان کسب کنند. در کره، تعمیم اِعمال مؤثر نرخ صفر به صادرکنندگان غیرمستقیم، در برخی شرایط به اِعمال آن بر مرحلهٔ دوم و سوم پیش از

۱- در این زیربخش از کار مطالعاتی کرلاو و هاریسون (۲۰۰۵) استفاده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

صادرات انجامیده و به نوبهٔ خود، موجب پیچیدگی بیش از پیش مسائل مربوط به کنترل شده است. این اقدامات علت اصلی بالا بودن نسبت استردادها به دریافتی‌های خالص در کره بوده است.

۳-۲-۲- کنترل متقابل صورتحسابها در سطح گسترده

یکی دیگر از روشهای کنترل درخواستهای استرداد و شناسایی فروشهایی که توسط مؤدی مخفی شده‌اند، کنترل متقابل فاکتورهای خرید و فروش است. در کشور کرهٔ جنوبی به مجرّد اجرای مالیات بر ارزش افزوده طرح کنترل متقابل به اجرا گذاشته شد. الزامات این طرح که موجب پر هزینه شدن آن می شود عبارتند از افزایش تعداد کارکنان و امکانات رایانه ای لازم برای ورود و پردازش اطلاعات فاکتورها.

۳-۲-۳- تأیید درخواستهای استرداد توسط حسابداران رسمی

این رویکرد در مورد درخواستهای استرداد با مبالغ عمده اعمال می شود. بموجب قوانین مالیات بر ارزش افزودهٔ کنیا درخواستهای بیش از یک مبلغ مشخص باید توسط حسابداران رسمی عضو مؤسسهٔ حسابداران رسمی کنیا مورد تأیید قرار گیرد. جرایمی نیز برای آن دسته از حسابداران رسمی که درخواستهای کذب را مورد تأیید قرار می‌دهند در قانون در نظر گرفته شده است. این کار درخواست استرداد را در بخش صادرات به میزان ۴۰ درصد کاهش داده است. مراجع مالیاتی، تجار و افراد خبرهٔ حسابداری معتقدند که این راهکار بدلیل حذف درخواستهای متقلبانه و کاهش هزینه مدیریت مالیاتی بسیار مفید است.

۳-۲-۴- رفتار ترجیحی با افرادی که از سابقهٔ خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت طلایی)

در کشورهای با ظرفیت اجرایی محدود این سیستم می تواند ابتدا بصورت دستی اجرا شود. مثلاً در کشور پاکستان این راهکار در اواخر دههٔ ۱۹۹۰ جهت بهبود رسیدگی به استردادها بویژه در بخش صادرات نساجی معرفی شد. به موجب این سیستم، درخواستهای استرداد در سه گروه اصلی دسته بندی می شوند:۱) درخواست مؤدیان دارای کارت طلایی با کمترین میزان ریسک درآمدی،۲) درخواست مؤدیان دارای کارت نقره ای که از ریسک متوسط برخوردارند، و ۳) درخواست سایر مؤدیان که دارای ریسک بالا یا ریسک نامشخص هستند (مثلاً درخواستهای مؤدیان با کارت طلایی ظرف ۵-۳ روز بدون حسابرسی صورت می گیرد).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳-۲-۵- الزام پرداخت از طریق نظام بانکی برای خریدهای عمده

کاربرد گستردهٔ معاملات نقدی در اقتصادهای در حال گذار و در حال توسعه راه را برای فرار از VAT و سایر مالیاتها باز می کند. مراجع مالیاتی این کشورها صرفاً بدلیل عدم وجود استانداردهای حسابرسی نمی‌توانند خریدها و فروشها را شناسایی و تأیید کنند. برای مقابله با این مشکل سازمانهای مالیاتی از طریق تدابیر تشویقی و یا تنبیهی مؤدیان را به انجام معاملاتشان از طریق سیستم بانکی برای موارد عمده سوق می‌دهند. نمونه ای از این راهکار در کشورهایی چون فرانسه، مجارستان و ترکیه اعمال می شودکه مؤدیان را ملزم به پرداخت معاملات بانکی بیش از آستانه معین از طریق سیستم بانکی می نمایند. قصور در تمکین از این قانون منجر به تعلق جریمهٔ مالی می شود. در کشور آذربایجان مشوقهای قویتری برای عدم انجام معاملات نقدی در نظر گرفته شده است. برعکس، چنانچه مؤدی به انجام چنین معاملاتی اقدام نماید، کلیه اعتبارات درخواستی‌اش رد می شود.

۳-۲-۶- افتتاح حسابهای بانکی VAT

سیستم حساب بانکی VAT در ماه جولای سال ۲۰۰۲ در بلغارستان معرفی شد. هدف از این سیستم، کاهش تقلّب و افزایش رسیدگی به درخواستهای استرداد VAT است. به موجب این سیستم، هر مؤدی (اعم از خریدار و فروشنده) که در سیستم VAT ثبت نام نموده است، باید دست کم یک حساب ویژهٔ VAT در بانک افتتاح کند. چنانچه مالیات تعلق گرفته به معامله بیش از آستانهٔ تعیین شده در قانون باشد، خریدار باید مبلغ مالیات بر ارزش افزودهٔ معامله را به حساب بانکی VAT فروشنده واریز کند (حتی اگر پرداخت قیمت معامله قرار است بصورت نقدی انجام شود). واریز VAT باید بصورت کامل انجام گیرد. تنها خریدارانی که از این رویه تبعیت کنند و مبالغ مالیات بر ارزش افزوده پرداختی را به حساب ویژهٔ VAT فروشنده پرداخت کنند، می توانند از امکان استرداد اعتبارات نهاده بهره مند شوند.

۳-۲-۷- پرداخت معوق نسبت به کالاهای سرمایه ای وارداتی

سرمایه گذارانی که تجهیزات بزرگ سرمایه ای را به کشور وارد می کنند، اغلب از تعلق مالیات بر ارزش افزوده بر وارداتشان که اثر منفی بر جریان نقدی آنها دارد شکایت دارند. این امر موجب دلسردی آنها از سرمایه گذاری می شود. یک راه حل آن است که کشورها معافیتهایی را به این سرمایه‌گذاران اعطاء نمایند. دولتها از این راهکار به دلیل پتانسیل تقلب و نیز به علت فشاری که برای معافیت سایر کالاهای وارداتی ایجاد می شود، صرفنظر می کنند. راهکار دیگر آن است که برای اینگونه مؤدیان امکان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تعویق دیون VAT نسبت به کالاهای وارداتی سرمایه ای را در اظهارنامه بعدی (دورهٔ بعد) فراهم نماییم.

جدول (۴)- ارزیابی اجمالی رویکردهای خاص مقابله با چالشهای استرداد نسبت به معیارهای عملکرد

	معیارهای عملکرد				
	تأخیر در پرداخت مبلغ استرداد را کاهش می دهد یا بکلی حذف می کند.	تعداد درخواستهای استرداد را کاهش می دهد.	از پایه مالیات بر ارزش افزوده حفاظت می‌کند.	هزینه های تمکین مؤدی را کاهش می‌دهد.	در منابع اجرایی صرفه جویی می کند.
عرضهٔ کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان	بله	بله	خیر	خیر	خیر
کنترل متقابل صورتحسابها در سطح گسترده	خیر	خیر	بله	خیر	خیر
رسیدگی به درخواستهای استرداد توسط حسابداران رسمی؛	بله	خیر	بله	خیر	بله
رفتار ترجیحی با افرادی که از سابقهٔ خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت طلایی)	بله	خیر	بله	بله	بله
الزام پرداخت از طریق نظام بانکی برای خریدهای عمده	بله	خیر	بله	خیر	خیر
کاربرد حسابهای بانکی ویژهٔ VAT	خیر	خیر	به اثبات نرسیده است.	خیر	خیر
تأخیر در پرداخت VAT مربوط به واردات کالاهای سرمایه‌ای	بله	بله	خیر	خیر	خیر

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۳۴.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴- نتیجه گیری و ارائهٔ پیشنهادات

تجربهٔ کشورها دلالت بر آن دارد که مالیات بر ارزش افزوده زمانی موفق خواهد بود که صرفاً به شیوهٔ 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 نمی تواند راه حل های پایداری برای مقابله با مشکلات استرداد باشند.گاهی سازمانهای مالیاتی در برخورد با مسائل مربوط به استرداد VAT و رسیدگی به درخواستهای استرداد، از هدف اصلی که همانا ایجاد نظام مالیات بر ارزش افزودهٔ مناسب بر پایهٔ 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 کوتاه‌مدت و ضربتی در واکنش به سوءاستفاده از مسئلهٔ استرداد باشند (مثلاً روشهایی را در پیش می‌گیرند که هزینهٔ مؤدیان خطاکار را برای تقاضای استرداد VAT غیرواقعی افزایش می‌دهند همچون الزام به پرداخت مالیات بر ارزش افزودهٔ نهاده‌ای از طریق حسابهای بانکی ویژهٔ VAT)، نباید هیچگاه از برنامه‌ریزی درازمدت در خصوص افزایش کارایی سیستمهای تمکین داوطلبانه و خوداظهاری و تکمیل روشهای ارزیابی ریسک غفلت کنند.

با این حال، برای کشور در حال توسعه‌ای 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 مالیاتها بویژه این نوع مالیات فراهم می‌شود و آنگاه می توان ارتباط اطلاعاتی مؤثری میان سازمان امور مالیاتی و نهادها و ارگانهای دست اندرکار همچون شهرداری، وزارت صنایع، وزارت بازرگانی و بانکها ایجاد نمود. از طریق پروژه TIN[1] که یکی از پروژه‌های فرعی طرح جامع است نیز می توان کلیه سوابق مالیاتی را تحت نام و شمارهٔ منحصر بفرد مؤدی ثبت و نگهداری نمود.

- ✓ *استفاده از سوابق مؤدیان در امر استرداد:*

پیشنهاد می‌شود میان مؤدیان متقاضی استرداد با پیشینهٔ خوب (میزان عمل به تکالیف مقرر

1 -Taxpayers Identification Number(TIN)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قانونی در سنوات گذشته از نظر تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر، تنظیم اظهارنامه دقیق و صادقانه، پرداخت بموقع و ...) و آنهایی که از پیشینهٔ ضعیف یا ناشناخته برخوردارند، تمایز قائل شویم (این امر مستلزم نگهداری خلاصه ای از سوابق برای هر درخواست کنندهٔ استرداد است). برای مؤدیان دارای سوابقِ خوبِ تمکین می‌توان کارت طلایی صادر کرد.

✓ *اولویت بندی حسابرسی:*

پیشنهاد می‌شود درخواستهای استرداد پرریسک پیش از استرداد مورد حسابرسی قرار گیرند و درخواستهای 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 VAT:*

تعداد پرداخت‌کنندگان VAT باید در سطحی نگهداری شود که سازمان مالیاتی بتواند آنها را بصورت ایده‌آل مدیریت کند. آستانه ثبت VAT 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. در ایران چهار مرحله فراخوان برای مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده داده شده است. لازم است مدیریت این مالیات دیگر از جنبه کمّی و جذب مؤدیان صرف نظر نموده و از این به بعد به جنبه کیفی کار بپردازد.

✓ *ارائه اسناد و مدارک شناسایی معتبر جهت ثبت نام:*

تقاضای ثبت نام در VAT باید به همراه ارائه مدارک شناسایی و سایر بررسی های پایه ارائه شود بگونه‌ای که تجّار دروغین نتوانند به سیستم VAT وارد شده و از طریق سیستم استرداد وجوه دولت را به سرقت برند.

✓ *استقرار سیستم های نظارتی:*

باید سیستمهایی برای نظارت و پیش بینی میزان استرداد ایجاد شوند تا وجوه کافی برای پرداخت کلیه درخواستهای قانونی در دسترس قرار گیرد. با فرض افزایش تعداد درخواستهای استرداد در خلال زمان، مراجع مالیاتی باید بتوانند با درجه‌ای از قطعیت میزان استردادی را که در طی سال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

با آن روبرو هستند پیش بینی کنند.

✓ *برخورد مؤثر با استرداد:*

استردادها باید در ظرف مدت مقرر در قانون پرداخت، جبران یا ردّ شوند (این زمان معمولاً حدود ۳۰ روز از تاریخ درخواست استرداد است). ضرب‌الأجل قانونی ممکن است حسب مورد در شرایط خاصی چون ۱- کامل نبودن اظهارنامهVAT؛ ۲- انباشته شدن اظهارنامه‌های مالیاتی معوق؛ ۳- قصور مؤدی در پاسخگویی در ظرف مدت مقرر؛ ۴- سوء ظن مرجع مالیاتی (بر پایه شواهد) به عدم دقت در تکمیل اظهارنامه و یا شائبهٔ فعالیت متقلبانه مؤدی تمدید گردد.

✓ *پاسخگویی:*

سازمان امور مالیاتی باید در رسانه‌ها از عملکردش در زمینه رعایت ضرب‌الأجل قانونی برای رسیدگی به استردادها دفاع نماید.

✓ *افتتاح حسابهای اختصاصیVAT:*

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

۱. اِبریل، لیام و همکاران (۱۳۸۵). *مالیات بر ارزش افزوده نوین*. ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

۲. توکل، محمد (۱۳۷۹). *فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی مالیاتی*. تهران: مجله تخصصی مالیات، دانشکدهٔ امور اقتصادی.

۳. خان جان، علیرضا (۱۳۸۳)، «پتانسیلهای فرار و تقلّب در نظام مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد تجربهٔ عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۳۷ و ۳۸ (آذر و دی ۱۳۸۳): ۳۶-۴۲.

۴. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۸۷). *دفترچه راهنمای ضوابط اجرایی مالیات بر ارزش افزوده ایران*. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

5. Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron (2007). *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge & New York: Cambridge University Press.

6. Ebrill, Liam *et al.* (2001). *The Modern VAT*. USA: The Internatinal Monetary Fund Publications.

7. Harrison, Graham and Russell Krelov (2005), "VAT Refunds", Working Paper WP 05/218 , Washington: International Monetary Fund.

8. OECD (2010). VAT/GST Relief for Foreign Businesses: The State of Play. OECD.

9. Shahid Ahmad(2002), *Challenges in Pakistan VAT Administration*.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]