

## استرداد مالیات بر ارزش افزوده:

### مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران

محبوبه سبزو\*

#### 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 استرداد اعتبارات، پاشنه آشیل نظام مالیات بر ارزش افزوده است. این امر منعی تنش میان مراجع مالیاتی و مؤدیان است و در برخی از کشورها منجر به اتخاذ تدابیر پیچیده‌ای شده است که بطور قابل ملاحظه‌ای عملکرد سیستم مالیات بر ارزش افزوده را تضعیف نموده است. به نظر مراجع مالیاتی، کثرت درخواست‌های تقلبی اغلب دلیل اصلی تأخیر در پرداخت استردادها است. رسیدگی به درخواست‌ها در اغلب سازمان‌های مالیاتی کمتر توسعه یافته 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 گسترده تمکین مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای اصول مدیریت ریسک با تقلب در درخواست استرداد مقابله می‌کنند. پژوهش حاضر در چارچوب یک مطالعه تطبیقی به بررسی تهدیدهای مرتبط با استرداد مالیات بر ارزش افزوده و رویکردهای مقابله با این تهدیدها می‌پردازد.

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

## ۱- مقدمه

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

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

۲- اشتباه خود 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 می‌شود و عواملی چون اشتباهات تعمّدی و غیرتعمّدی کادر 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 مصرف کننده 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 مالیاتی پرداخت کنند. اگر تفاضل مالیات ستانده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده، معادل آن عدد منفی، اعتبار مالیاتی<sup>۱</sup> 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. مالیات به نرخ صفر درصد به مفهوم معافیت توأم با اعتبار مالیاتی است.

1- tax credit

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 نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت مسترد می‌گردد. بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده<sup>۲</sup>، چنانچه سازمان امور مالیاتی کشور استرداد مالیات بر ارزش افزوده را در مهلت مقرر قانونی (سه ماه) به انجام نرساند، مشمول خسارتی 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 به آنها صورت نخواهد گرفت<sup>۳</sup>. تجربه اجرای VAT در بسیاری از کشورها حاکی از آن است که استرداد اعتبارات، چالشهایی را ایجاد نموده است که نیازمند اتخاذ رویکردهای متفاوت است. در این نوشتار رویکردهایی که در کشورهای مختلف جهان برای مقابله با این مشکلات اتخاذ شده است و قابلیت تعمیم آن به نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، مورد بررسی قرار می‌گیرد. بدین منظور، از رهگذر یک مطالعه تطبیقی، این تحقیق به بررسی تجربه سایر نظام‌های مالیاتی در فاصله زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۱ محدود می‌شود.

## ۲- وضعیت استرداد VAT در کشورها و مناطق جهان

### ۲-۱- دامنه استرداد VAT

حجم درخواست‌های استرداد و مقادیر آنها در نظام‌های مالیاتی جهان متفاوت است. مثلاً در اتحادیه اروپا باستانی فرانسه و ایرلند که میزان استرداد متأثر از رویه عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر توسط صادرکنندگان است، دامنه میزان استرداد حدود ۵۰-۴۰ درصد است. در آفریقا، آسیا و آمریکای لاتین میزان استرداد معمولاً پایین (کمتر از ۲۰ درصد و گاهی کمتر از ۱۰ درصد وصولی‌های ناخالص VAT) است. در جدول (۱)

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

۳- راهنمای ضوابط اجرایی استرداد ماده ۲



میانگین مقدار استردادهای VAT بصورت درصدی از وصولی‌های 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 می‌رسد (جدول ۲).

جدول ۱: مقدار استردادهای VAT در کشورها و مناطق جهان (۱۹۹۸-۲۰۰۱)  
(برحسب درصدی از وصولی‌های 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 می‌کند 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 می‌دهد. میزان استرداد (برحسب درصدی از وصولی‌های ناخالص VAT) در کشورهای اتحادیه اروپا، اروپای شرقی، کانادا، نیوزلند و روسیه از بالاترین حد 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، دامنه میزان استرداد بستگی به شرایط

اقتصادی و نظام مالیات بر ارزش افزوده و به طور دقیق نحوه برخورد با صادرات دارد.

جدول ۲: مقدار استرداد های VAT در اقتصاد های نوظهور، در حال گذار و پیشرفته

(بر حسب درصدی از وصولی های ناخالص VAT)

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

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۹.

## ۲-۲- عوامل موثر بر استرداد VAT

میزان استرداد VAT در یک کشور (بر حسب 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 سرمایه گذاری، میزان ارزش افزوده صنایع صادراتی و سهم فروش های مشمول مالیات یا مشمول نرخ صفر از کل اقتصاد)؛ (۲) طراحی سیستم VAT بویژه میزان موارد مشمول نرخ صفر و نیز کالاهای مشمول نرخ های چندگانه (۳) رفتار تمکین مودی و میزان تقلب در VAT؛ و (۴) فرهنگ و نظام مالیاتی (مثلاً سطح فساد، ظرفیت کشف و پیگیری تقلب در VAT و تعهد و التزام به خدمت رسانی به مودی در راستای رعایت ضرب الأجل های قانونی پرداخت).

در صورت یکسان بودن موارد فوق در میان چند کشور، میزان استرداد های VAT در کشورهای برخوردار از اقتصاد باز که سیستم مالیاتی شان مبتنی بر خوداظهاری 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 کشورهای که سیاست‌های خاصی (از جمله عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر به صادرکنندگان، تعویق پرداخت دیون VAT مربوط به تجهیزات سرمایه‌ای وارداتی، رد درخواست استرداد در شرایط کمبود نقدینگی دولت و غیره) را اعمال می‌کنند، پایین است (برد 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 تقلب 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 زمینه استرداد مالیات بر ارزش افزوده اشاره می‌شود.

### پاکستان<sup>۴</sup>

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<sup>۵</sup> 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 خواهد داشت. بنابراین، موضوع بازپرداخت در بخش نساجی پاکستان ابعاد حیرت‌آور و مسئله‌ساز را برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در این کشور ایجاد نموده است (احمد، ۲۰۰۲).

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

## راهکار مقابله با مشکل:

از طریق خودکارسازی بیشتر اداره مالیات بر ارزش افزوده از طریق نرم افزار (ماینر نظام مند)، با مشکل بازپرداخت برخورد می شود. 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) بصورت رایانه ای مورد بررسی دقیق قرار می گیرد. نتایج چنین بررسی هایی جهت نهایی کردن درخواستهای استرداد به ادارات مالیات بر فروش داخلی پاکستان ارسال می شود. در نتیجه، از حجم استرداد مالیات بر ارزش افزوده 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 کره جنوبی است. از ژوئیه ۲۰۰۵ به بعد، هر شخص ثبت شده در سیستم ملزم به ارائه جمع خلاصه ای از فاکتورهایش همراه 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 نهاده های 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 نهاده های مورد استفاده در تولید کالاهای صادراتی طراحی شده است که از الگوی مالیات بر ارزش افزوده کره اقتباس شده و جهت تطبیق با رویه های 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 می دهد و عرضه کنندگان مرحله دوم کالاهای عرضه شده را نیز (در بخشهای ثبت شده) در بر می گیرد. سپس، این طرح به سایر بخشهای صادراتی از جمله بخشهای صنعت نساجی تعمیم

می‌یابد. از طریق زیرساختهای فناوری اطلاعات موجود این طرح مورد پایش قرار خواهد گرفت.

## بریتانیا<sup>۷</sup>

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 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 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. جدول زیر برآوردی از زیانهای درآمدی مالیات بر ارزش افزوده ناشی از تخلف در تقاضای استرداد در کشور بریتانیا است.

۷- 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 زمینه استرداد مالیات بر ارزش افزوده» استفاده شده است.



جدول ۳: برآورد زیانهای درآمدی VAT در بریتانیا در دوره ۲۰۰۱-۲۰۰۲

برآورد (میلیارد پوند)	حوزه زیان درآمدی
۲/۵ تا ۴	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.
۱/۷۷ تا ۲/۷۵	تقلب تجار دروغین VAT بطوری که 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.
۰/۴ تا ۰/۵	تجار از ثبت نام در نظام VAT 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 ۰/۳	اجتناب از پرداخت VAT که به ادعای بنگاهها قانونی است اما با آنها از سوی سیستم مالیاتی بریتانیا مقابله می‌شود.
۱۰/۲۵ تا ۷/۱۷	جمع کل

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۱۷.

### 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 می‌شود.

### راهکار مقابله با مشکل:

طرح استفاده اجباری از « حساب بانکی ارزش افزوده» از اول ماه اوت ۲۰۰۳ اجرا شد. در این طرح، کلّ معاملات که مالیات بر ارزش افزوده آنها از هزار لوا<sup>۱</sup> (واحد پول بلغارستان) بیشتر شود، باید الزاماً به ثبت برسند و مالیات متعلقه همزمان و به صورت پیش‌پرداخت 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: ۱۳). 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 استردادی 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 VAT را دچار گسستگی می‌کند. عرضه کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان مشکل کنترل مطالبات استرداد را از تعداد کم و شناخته‌شده صادرکنندگان به گروه بزرگ و کمتر شناخته شده عرضه‌کنندگان کالاها انتقال می‌دهد.

## کره جنوبی

ماهیت تقلب و فرار مالیاتی در همه کشورها یکی است در حالیکه 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 VAT 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 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 می‌شود که بموجب آنها بر مؤدی و معاملاتش کنترل شدید صورت می‌گیرد. برخلاف کره جنوبی و چند کشور ذکر شده، کشورهایی چون مجارستان، نیوزلند 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 به‌همراه اظهارنامه VAT 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 بی شمار و صرف منابع اجرایی قابل توجهی را به همراه دارد.

## ویتنام<sup>۹</sup>

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 مسئله‌ساز 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<sup>۱۰</sup>» 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 نداده باشند، پیش از استرداد مالیات توسط اداره مالیات حسابرسی خواهند شد.

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

## 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 حیرت‌آوری 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 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 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 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<sup>۱۱</sup> 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 بگونه‌ای 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 افزوده ایران و بویژه در بخش استرداد پدید خواهد آورد. تجربیات کشورهایی که در پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده قدمت دارند می‌تواند تا حدودی با در نظر گرفتن سایر شرایط مد نظر قرار گیرد. آنچه در سایر کشورها بویژه در کشورهای پیشرفته شاهد آن هستیم، کاربرد وسیع فناوری اطلاعات، سیستم یکپارچه مالیاتی، ارتباط اطلاعاتی میان سازمان‌ها و انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک تمکین است. رویکرد مقامات ارشد مالیات بر ارزش افزوده ایران تأکید بر اهمیت موضوع استرداد و برخورد مناسب با مسئله اعتبارهای مازاد است که از طریق استرداد سریع آنها صورت می‌گیرد<sup>۱۲</sup>. 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 می‌بایست علاوه بر درج درخواست استرداد در فرم اظهارنامه، فرم مخصوص درخواست استرداد را نیز تکمیل و حداکثر ظرف سی روز از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی

۱۱- بنا بگفته یک مقام ارشد اجرایی میزان استرداد مالیات بر ارزش افزوده در ایران تاکنون تنها ۴ درصد از وصولی‌های خالص این مالیات است.

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

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 دوره بعد منظور خواهد گردید (ضوابط اجرایی در خصوص استرداد مالیات بر ارزش افزوده)<sup>۱۳</sup> 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 می‌توان در مالیات بر ارزش افزوده 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 ستانده خود، امکان مطالبه مالیات پرداختی و استرداد مالیات نهاده را برای خود فراهم می‌نماید)، بیش‌نمایی صادرات (که نوعاً با دستکاری اسناد گمرکی صورت می‌گیرد)، استفاده از شرکت‌های صوری موقتی و اسناد صادراتی دروغین برای کالاهای تولیدی واقعی که در داخل بفروش رفته‌اند و قیمت‌گذاری نادرست.

عدم وجود یک سیستم یکپارچه مالیاتی که با سایر نهادها و سازمانها (شهرداری‌ها، وزارت بازرگانی، وزارت صنایع و بانکها) مرتبط باشد، مسئله استرداد اعتبارات اضافی را در آینده بغرنج‌تر می‌کند به طوری که مؤدی می‌تواند 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 پایه مالیاتی هنوز مشکلات خود را بروز نداده باشد ولی بزودی بدلیل قید شده در بالا شاهد خواهیم بود که دولت به تنگناهایی در این عرصه برخورد خواهد نمود. تجربیات کشورهای که در

۱۳- سازمان امور مالیاتی کشور، دفترچه راهنمای ضوابط اجرایی مالیات بر ارزش افزوده.

پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده قدمت دارند می‌تواند تا حدودی با در نظر گرفتن سایر شرایط مد نظر قرار گیرد.

### ۳- رویکردهای مقابله با مشکلات استرداد VAT در کشورهای مختلف<sup>۱۴</sup>

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

این رویکردها برای دستیابی به اهداف زیر طراحی می‌شوند:

- الف- کاهش تعداد درخواستهای استرداد؛
- ب- افزایش سرعت رسیدگی به استردادها؛
- پ- رفع نگرانی‌های مربوط به جریان نقدی تجار و کاهش سایر هزینه‌های تمکین؛
- ت- پیشگیری از سوء استفاده‌های احتمالی از سیستم استرداد و بطور کلی افزایش پایه درآمد VAT؛ و
- ث- کاهش هزینه مدیریت مالیاتی.

#### ۳-۲- رویکردهای خاص مقابله با مشکلات استرداد VAT

- عرضه کالاهای مشمول نرخ صفر به صادرکنندگان؛
- کنترل متقابل فاکتورها در سطح گسترده؛
- تأیید درخواستهای استرداد توسط حسابداران رسمی؛
- رفتار ترجیحی با افرادی که از سابقه خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت  
 طلائی)؛

- الزام پرداخت برای خریدهای عمده از طریق نظام بانکی؛

- حسابهای بانکی VAT؛

- پرداخت معوق VAT نسبت به کالاهای سرمایه‌ای وارداتی.

#### ۳-۲-۱- عرضه کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان

برخی از کشورها عملاً برای کالاهای فروخته شده به صادرکنندگان، نرخ صفر اعمال

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



می‌کنند. برای مثال، در ایرلند کسانی که بیش از ۷۵ درصد ستانده خود را صادر می‌کنند، می‌توانند مجوزی برای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده متعلقه توسط عرضه‌کنندگان کسب کنند. در کره، تعمیم اعمال مؤثر نرخ صفر به صادرکنندگان غیرمستقیم، در برخی شرایط به اعمال آن بر مرحله دوم و سوم پیش از صادرات انجامیده و به نوبه 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 کره جنوبی به مجرد اجرای مالیات بر ارزش افزوده طرح کنترل متقابل به اجرا گذاشته شد. الزامات این طرح که موجب پر هزینه شدن آن می‌شود عبارتند از افزایش تعداد کارکنان و امکانات رایانه‌ای 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 می‌شود. بموجب قوانین مالیات بر ارزش افزوده کنیا درخواستهای بیش از یک مبلغ مشخص باید توسط حسابداران رسمی عضو مؤسسه 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 خبره 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 سابقه خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت طلایی)

در کشورهای با ظرفیت اجرایی محدود این سیستم می‌تواند ابتدا بصورت دستی اجرا شود. مثلاً در کشور پاکستان این راهکار در اواخر دهه 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 می‌شوند: ۱) درخواست مؤدیان دارای کارت طلایی با کمترین میزان ریسک درآمدی، ۲) درخواست مؤدیان دارای کارت نقره‌ای 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 ۳-۵ روز بدون حسابرسی صورت می‌گیرد).

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

کاربرد گسترده معاملات نقدی در اقتصادهای در حال گذار و در حال توسعه راه را برای فرار از VAT و سایر مالیات‌ها باز می‌کند. 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. نمونه‌ای از این راهکار در کشورهایی چون فرانسه، مجارستان و ترکیه اعمال می‌شود که مؤدیان را ملزم به پرداخت معاملات بانکی بیش از آستانه معین از طریق سیستم بانکی می‌نمایند. قصور در تمکین از این قانون منجر به تعلق جریمه مالی می‌شود. 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 می‌شود.

### 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 تقلب 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 ویژه VAT در بانک افتتاح کند. چنانچه مالیات تعلق گرفته به معامله بیش از آستانه تعیین شده در قانون باشد، خریدار باید مبلغ مالیات بر ارزش افزوده 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 ویژه VAT فروشنده پرداخت کنند، می‌توانند از امکان

استرداد اعتبارات نهاده بهره مند شوند.

### ۳-۲-۷- پرداخت معوق نسبت به کالاهای سرمایه‌ای وارداتی

سرمایه‌گذارانی که تجهیزات بزرگ سرمایه‌ای را به کشور وارد می‌کنند، 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 سرمایه‌گذاری می‌شود. یک راه حل آن است که کشورها معافیهایی 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 می‌شود، صرف‌نظر می‌کنند. راهکار دیگر آن است که برای اینگونه مؤدیان امکان تعویق دیون VAT نسبت به کالاهای وارداتی سرمایه‌ای را در اظهارنامه بعدی (دوره بعد) فراهم نماییم.

جدول ۴: ارزیابی اجمالی رویکردهای خاص مقابله با چالش‌های استرداد نسبت به

#### معیارهای عملکرد

معیارهای عملکرد					
در منابع اجرایی صرفه جویی می‌کند.	هزینه‌های تمکین مؤدی را کاهش می‌دهد.	از پایه مالیات بر ارزش افزوده حفاظت می‌کند.	تعداد درخواست‌های استرداد را کاهش می‌دهد.	تأخیر در پرداخت مبلغ استرداد را کاهش می‌دهد یا بکلی حذف می‌کند.	
خیر	خیر	خیر	بله	بله	عرضه کالاهای نرخ صفر به صادرکنندگان
خیر	خیر	بله	خیر	خیر	کنترل متقابل صورتحسابها در سطح گسترده
بله	خیر	بله	خیر	بله	رسیدگی به درخواست‌های استرداد توسط حسابداران رسمی؛

معیارهای عملکرد					
در منابع اجرائی صرفه جویی می‌کند.	هزینه‌های تمکین مؤدی را کاهش می‌دهد.	از پایه مالیات بر ارزش افزوده حفاظت می‌کند.	تعداد درخواست‌های استرداد را کاهش می‌دهد.	تأخیر در پرداخت مبلغ استرداد را کاهش می‌دهد یا بکلی حذف می‌کند.	
بله	بله	بله	خیر	بله	رفتار ترجیحی با افرادی که از سابقه خوب تمکین برخوردارند (طرح کارت طلایی)
خیر	خیر	بله	خیر	بله	الزام پرداخت از طریق نظام بانکی برای خریدهای عمده
خیر	خیر	به اثبات نرسیده است.	خیر	خیر	کاربرد حسابهای بانکی ویژه VAT
خیر	خیر	خیر	بله	بله	تأخیر در پرداخت VAT مربوط به واردات کالاهای سرمایه‌ای

منبع: کرلاو و هاریسون ۲۰۰۵: ۳۴.

#### ۴- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

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 پایدار 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 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 کوتاه‌مدت و ضربتی در واکنش به سوءاستفاده از مسئله استرداد باشند (مثلاً روشهایی را در پیش می‌گیرند که هزینه مؤدیان خطاکار را برای تقاضای استرداد VAT غیرواقعی افزایش می‌دهند همچون الزام به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نهاده‌ای از طریق حسابهای بانکی ویژه 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 می‌شود 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 داده‌ها و اطلاعات کارکرد مؤدیان کلیه انواع مالیات‌ها بویژه این نوع مالیات فراهم می‌شود و آنگاه می‌توان 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<sup>15</sup> که یکی از پروژه‌های فرعی طرح جامع است نیز می‌توان کلیه سوابق مالیاتی را تحت نام و شماره منحصر بفرد مؤدی ثبت و نگهداری نمود.

*استفاده از سوابق مؤدیان در امر استرداد:*

پیشنهاد می‌شود 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 بموقع و ...) و آنهایی که از پیشینه ضعیف یا ناشناخته برخوردارند، تمایز قائل شویم (این امر مستلزم نگهداری خلاصه‌ای از سوابق برای هر درخواست کننده است). برای مؤدیان دارای سوابق خوب تمکین می‌توان کارت طلایی صادر کرد.

15- Taxpayers Identification Number(TIN)

اولویت بندی حسابرسی:

پیشنهاد می‌شود درخواستهای استرداد پریسک 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 پرداخت‌کنندگان این مالیات و درخواست‌کنندگان 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 کمی 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 بررسی‌های پایه ارائه شود بگونه‌ای که تجار دروغین نتوانند به سیستم VAT وارد شده و از طریق سیستم استرداد وجوه دولت را به سرقت برند. استقرار سیستم‌های 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 استرداد را که در طی سال 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 اظهارنامه VAT؛ 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 شائبه 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 اختصاصی VAT:

پیشنهاد می‌شود 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 بانکی معاملات مانع از سوء استفاده شده و موجب عدم ارائه درخواستهای تقلبی و دروغین می‌شود.

منابع

الف. فارسی

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

توکل، محمد (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی. تهران: مجله تخصصی مالیات، دانشکده امور اقتصادی.

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

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

ب. انگلیسی

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

Cambridge University Press.  
Ebrill, Liam *et al.* (2001). *The Modern VAT*. USA: The International Monetary Fund Publications.  
Harrison, Graham and Russell Krellov (2005), "VAT Refunds", Working Paper WP 05/218 , Washington: International Monetary Fund.  
OECD (2010). VAT/GST Relief for Foreign Businesses: The State of Play. OECD.  
Shahid Ahmad(2002), *Challenges in Pakistan VAT Administration*.