

بررسی عوامل علی ضعف در اجرای سیاستگذاری مالیاتی در ایران  
مهدی حسونند<sup>۱</sup> - محمدرضا یزدانی زازرانی<sup>۲\*</sup> - مهناز گودرزی<sup>۳</sup>  
تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۳ - تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۸

چکیده:

هدف اصلی سیاستگذاری مالیاتی، تأمین منابع مالی دولت هاست اما گاهی شاهد نارسایی- های نظام مالیاتی در بعد اجرایی هستیم. آسیب‌شناسی سیاستگذاری مالیاتی در ایران حاکی از آن است که بیشترین مسایل در این فرایند مربوط به مرحله اجرا است. پرسش اصلی پژوهش پیش‌رو آن است که عوامل علی موثر در ضعف اجرای سیاست‌های مالیاتی در ایران چیست؟ مشارکت کنندگان پژوهش به شیوه هدفمند انتخاب شده‌اند و داده‌ها با استفاده از مصاحبه‌های عمیق با ۳۳ نفر از کارشناسان گردآوری شده است. داده‌های این پژوهش با استفاده از روش ترکیبی تجزیه و تحلیل شده‌اند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که عدم تمکین مالیاتی در بین مودیان (فرار مالیاتی)، فقدان وجود پایگاه اطلاعات یکپارچه اقتصادی و مالی، عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی مودیان، جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، تعدد آیین نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی و مغایرت با یکدیگر به ترتیب از جمله مهمترین علل ضعف در سیاست- گذاری مالیاتی در ایران هستند.

**واژگان کلیدی:** سیاستگذاری عمومی، سیاستگذاری مالیاتی، اجراپژوهی، نظریه داده بنیاد،

ایران

JPIR-2201-2044

<sup>۱</sup> - دانشجوی دکتری سیاستگذاری عمومی، دانشکده علوم انسانی و حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان،

ایران

<sup>۲</sup> - استادیار گروه علوم سیاسی، دانشکده علوم انسانی و حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران: نویسنده

مسئول

yazdani.mrz@ khuisf.ac.ir

<sup>۳</sup> - دانشیار روابط بین‌الملل، دانشکده آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

سیاست‌گذاری مالیاتی از جمله سیاست‌های عمومی هستند که هدف اصلی آنها تأمین منابع مالی حکومت‌هاست. علاوه بر تأمین مالی، حکومت‌ها با به کارگیری سیاست‌های مالیاتی می‌توانند به رشد و توسعه اقتصادی کمک کنند، فعالیت‌های اقتصادی در یک حوزه را افزایش یا کاهش دهند و توزیع عادلانه ثروت در جامعه را بهبود بخشند. برای اینکه سیاست‌های مالیاتی به درستی انتخاب، تدوین و اجرا شوند، باید فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی حتی‌الامکان در جهت تأمین منافع عامه حرکت و روالی اصولی و منطقی را طی کند. با این حال فرآیند سیاست‌گذاری فرآیندی است پیچیده و تحت تأثیر عوامل مختلف و بازیگرانی که هرکدام ارزش‌ها و منافع خاص خود را مدنظر دارند. اهمیت آسیب‌شناسی سیاست‌گذاری‌های مالیاتی تا آنجا است که اصلاح و بهبود سیاست‌گذاری مالیاتی نظام، همواره یکی از اهداف تصمیم‌گیران و قانون‌نویسان اقتصادی کشور بوده و در سیاست‌های گوناگون، اعم از قوانین مجلس و برنامه‌های توسعه بر آن تأکید شده است.

واقعیت آن است که در سیاست‌گذاری مالیاتی سهم پایین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت پایین مالیات به هزینه‌های جاری دولت، نسبت پایین مالیات به بودجه عمومی کشور و سرانجام گستردگی معافیت‌های مالیاتی و سایر دلایل مربوط، از نقش ضعیف سیاست‌های مالیاتی در اداره امور کشور، تأمین مالی بودجه دولت و همچنین تأثیر اندک آن بر سیاست‌گذاری‌های اقتصادی و اجتماعی حکایت دارد که به نوبه خود بر ضرورت تلاش همه‌جانبه تمام ارکان اقتصادی و تصمیم‌گیری کشور برای حل مشکلات و چالش‌های نظام مالیاتی اشاره دارد. (عسگری، ۱۳۹۲: ۱۱۰) این در حالی است که «نسبت مالیات به منابع عمومی دولت بر اساس میانگین جهانی حدود ۸۰ درصد می‌باشد. اما در ایران، به عنوان نمونه نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی دولت در سال‌های ۹۰ و ۹۶ به ترتیب ۳۰/۳ و ۳۷/۲ درصد بوده است. (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۷: ۶۴) اگرچه با رشد حدوداً ۷ درصدی مواجه بوده، ولی همچنان با میانگین جهانی فاصله قابل ملاحظه‌ای دارد. بنابراین بازنگری در نظام مالیاتی ایران و اجراپژوهی سیاست‌ها ضروری به نظر می‌رسد و گام نهادن در راه حصول یک نظام مالیاتی کارآمد مستلزم توجه و اهتمام به پژوهش‌های علمی و کاربردی می‌باشد. همچنین مالیات و مالیات‌ستانی از جمله موضوعات مهم در حوزه سیاست‌گذاری عمومی و اقتصادی دولت‌ها می‌باشند و به عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی و هدایت اقتصاد کشورها در مسیر پیشرفت و توسعه قلمداد می‌شود. از این روی اقتصاددانان وجود یک نظام مالیاتی کارآمد را برای تداوم و رونق عملکردها و اقدامات دولت‌ها بسیار ضروری برمی‌شمارند. «طراحی

و اجرای سیاست‌های مالیاتی هسته اصلی اقتصاد سیاسی را تشکیل می‌دهند و سیاست‌گذاران همواره در تلاش هستند تا با طراحی نظام مالیاتی کارآمد و اصلاح آن، حداکثر مشارکت جامعه را به دست بیاورند. (میرزمانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۱۳)

### پیشینه پژوهش

با وجود اهمیت مرحله اجرای سیاستگذاری مالیاتی، در ارتباط با مسائل مالیاتی و ارزیابی و انتخاب راه‌حل‌ها، شکاف قابل توجهی در تحقیقات انجام شده در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه مشاهده می‌شود و غالباً هر کدام از محققان مطرح، سیاست‌گذاری مالیاتی را از جنبه یا جنبه‌های خاص مورد ملاحظه قرار داده‌اند.<sup>۱</sup>

قادری و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با عنوان «ارزیابی و تحلیل اثرات اجرایی شدن سیاست مالیات سبز بر توسعه انرژی‌های تجدیدپذیر در ایران» نتایج پژوهش حاکی از آن است که اجرای سیاست مالیات سبز بر کاهش انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی اثرگذار است. با توجه به افزایش تعداد آلاینده‌های زیست‌محیطی، توجه به تعریف و اجرای سیاست‌های مالیاتی در قالب مالیات‌های سبز از اهمیت زیادی برخوردار است. لذا دولت مرکزی و دولت‌های محلی در استان‌ها باید نسبت به اجرای این سیاست‌ها اهتمام بورزند. همچنین، تولید و مصرف انرژی‌های تجدیدپذیر اثری معکوس بر انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی دارد. به عبارتی توسعه و جایگزینی مصرف این انرژی‌ها با انرژی‌های فسیلی می‌تواند منجر به کاهش انتشار آلاینده‌ها شود.

کزازی و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با عنوان «سنجش آثار کمی تغییر سیاست‌های مالیاتی بر صنایع کشور (رهیافت داده- ستانده)» سیاست مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از روش‌های اصلاح ساختار مالیاتی کشور جایگزین سیاست مالیاتی موسوم به تجمیع عوارض کالا و خدمات (مالیات غیرمستقیم) شده است. اجرایی شدن این سیاست جایگزین در طی یک فرآیند بلندمدت، پس از عبور از مراجع قانونی در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ رخ داد. تاکنون آثار سیاست‌های فوق و بحث جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، از ابعاد مختلفی مورد ارزیابی قرار گرفته است. به دلیل اهمیت تغییر در سیاست‌های مالیاتی کشور این مقاله تلاش دارد از زاویه دیگری به این مهم بپردازد. برای این منظور، باهدف سنجش و مقایسه آثار سیاست‌های فوق بر صنایع کشور از تکنیک داده- ستانده استفاده شده است و در قالب دو سناریو، اجرای سیاست مالیاتی موسوم به تجمیع عوارض و اجرائی شدن سیاست مالیات بر ارزش افزوده، تلاش شده آثار این دو روش بر روی صنایع مورد ارزیابی قرارگیرد. یکی از مهم‌ترین آثار قابل‌اندازه‌گیری ناشی از اجرایی شدن سیاست‌های فوق، تعیین آثار تورمی و تأثیر این سیاست‌ها بر تغییرات قیمت

۱- برای آشنایی بیشتر به مقاله «سیاست‌گذاری مؤثر در بستر ادوار تجاری» مراجعه شود.

محصولات صنعتی است. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که سیاست مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف صنعت آثار توری کمیتری بر این بخش‌ها داشته و حداکثر آثارتوری بر هر بخش درست به میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده مصوب در آن دوره می‌باشد. به طوری که طبق سناریو وضع مالیات بر ارزش افزوده به میزان ۹ درصد بر صنایع مختلف، افزایش ۹ درصدی در قیمت محصولات فوق مشاهده شده است در حالی که سیاست موسوم به تجمیع نتایج متفاوتی بر صنایع مختلف دارد.

میرجیلی و همکاران (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان «برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های کشور» انجام داده‌اند. نتایج حاکی از آن است که شکاف سیاستی در استان‌های ۳۱ گانه کشور به طور متوسط ۳۵/۲ درصد و شکاف تمکین ۳۳/۷ درصد است. یعنی از هر ۱۰۰ ریالی که در الگوی مالیات بر ارزش افزوده ایده آل و بدون اختلال قابل وصول بود، تنها ۳۱/۱ ریال وصول شده است. این نتایج، فقط از حیث درآمد از دست رفته مالیات بر ارزش افزوده حائز اهمیت نیست، بلکه از حیث اختلالی که در فرآیند تولید ایجاد می‌کند و فاصله‌ای که از توصیه سیاستی لم دایموند - میرلس (۱۹۷۰) ایجاد شده نیز در خور توجه است. توصیه سیاستی مقاله حاضر بازنگری سیاستی در قانون مالیات بر ارزش افزوده و فراخوان‌های آن و همچنین، تمرکز امکانات اجرایی نظام مالیاتی در استان‌هایی است که بیشترین شکاف تمکین را دارند.

آپیا و همکاران (۲۰۲۱) تحقیقی تحت عنوان «تأثیر مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی: شواهدی از آفریقا» انجام داده‌اند. این مقاله تأثیر مشوق‌های مالیاتی را بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در اقتصادهای آفریقا بر اساس داده‌های ۲۰۰۰-۲۰۱۸ تجزیه و تحلیل می‌کند. این پژوهش از داده‌های تابلویی در چهار کشور آفریقایی و یک مدل اقتصاد سنجی از چهار شاخص مشوق‌های مالیاتی، پس از کنترل سایر متغیرها با اثر تصادفی قوی به‌عنوان برآوردگر بحث ما استفاده کرده است. نتایج نشان داد که FDI به مالیات بر درآمد شرکتی کمتر (CTR) پاسخ می‌دهد. علاوه بر این، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در اقتصاد-های آفریقایی با تعطیلات مالیاتی طولانی‌تر و مالیات تکلیفی غالب است. با این حال، امتیاز مالیاتی برای جریان ورودی سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در آفریقا ناچیز است. به طور خلاصه، نتایج ما توصیه می‌کند که بدون تغییر ساختار مناسب مشوق‌های مالیاتی برای مقابله با خطا-های سیاستی توسط دولت‌های آفریقا، دستیابی به چهار هدف اصلی، یعنی ریشه کنی فقر، رشد و توسعه پایدار، ادغام آفریقا در اقتصاد رقابتی جهانی و زنان. توانمندسازی، مانع خواهد شد.

کینه (۲۰۲۱) تحقیقی تحت عنوان «تحقیقات اخیر در مورد عرضه نیروی کار: پیامدها برای مالیات و سیاست انتقال» انجام داده‌اند. بیشتر کارها در تئوری مالیات بهینه بر مدل‌های عرضه نیروی کار ساده تکیه می‌کنند که در ترکیب بینش‌های ادبیات عرضه نیروی کار مدرن ناکام هستند. در نتیجه، ممکن است به نتایج گمراه کننده‌ای در رابطه با ساختار بهینه مالیات رسیده باشد. کار اخیر در مورد عرضه نیروی کار که در این مقاله مرور می‌کنند بر سرمایه-گذاری سرمایه انسانی و حاشیه مشارکت تاکید دارد. هنگامی که داده‌ها از طریق دریچه مدل-هایی که این ویژگی‌ها را توضیح می‌دهند، مشاهده می‌شود، به این معنی است که عرضه نیروی کار انعطاف پذیرتر از آن چیزی است که عقل متعارف نشان می‌دهد. کار اخیر همچنین تاکید می‌کند که چگونه کشش‌ها بر اساس سن، تحصیلات، جنسیت و وضعیت تاهل متفاوت است. در اینجا پیامدهای این تحولات اخیر در ادبیات عرضه نیروی کار را برای طراحی بهینه سیستم مالیاتی بررسی می‌کنند. همچنین برخی از کارهای اخیر در ادبیات مالیاتی بهینه را که از مدل‌های پیچیده‌تر عرضه نیروی کار استفاده می‌کند، مرور می‌کنند و در مورد اینکه چگونه ترکیب آن ویژگی‌ها بر محاسبات مالیاتی بهینه تأثیر می‌گذارد.

کناور<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که نظام مالیاتی باید به طور مداوم ویژگی‌های شخصیتی، اختلافات موجود بین مؤدیان مالیاتی و وجود بی‌عدالتی مالیاتی را در نظر داشته باشند. علاوه بر این نظام مالیاتی باید تشخیص دهد که شکست و نادیده گرفتن چنین ملاحظاتی می‌تواند منجر به پیامدهای ناگوار شود. به زعم وی سیاست مالیاتی خنثی<sup>۳</sup> گاهی می‌تواند نابرابری و بی‌عدالتی را تقویت و چند برابر کند. بنابراین از دیدگاه آسیب شناسانه موارد زیر باید در سیاست‌گذاری مالیاتی مدنظر قرار گیرد. اول آنکه لزوم پایان دادن به افسانه بی‌طرفی و خنثی بودن نسبت به مالیات‌دهندگان؛ دوم آنکه ضرورت در نظر گرفتن ویژگی‌های هویتی و شخصیتی مربوط به طبقات مختلف از نظر دارا بودن ویژگی‌های جمعیت شناختی حتماً در طول زمان تغییر و تحول پیدا می‌کند؛ سوم آنکه اهمیت در نظر گرفتن جنبه-های عملی و روندها در مدیریت آسیب‌شناسی و اینکه در کجای فرآیند سیاست‌گذاری باید قرار بگیرد؟

پژوهش‌های فوق‌الذکر از زوایای مختلفی به موضوعات اجراپژوهی، سیاست‌گذاری مالیاتی و برنامه‌های توسعه کشور پرداخته‌اند. لیکن این تحقیقات یا از منظر علم سیاستگذاری و خصوصاً

1-Keane, M. P

2- Kenaver

3-Neutral Tax Policy

4- Taxpayer Neutrality

اجرا پژوهی به موضوع مالیات نپرداخته‌اند و یا به صورت بخشی و تک مرحله‌ای به سیاست‌گذاری مالیاتی و برنامه‌های توسعه‌ای توجه نموده‌اند. پژوهش حاضر تلاش دارد تا ضمن یک مواجهه فرآیندی به مرحله اجرای سیاست‌گذاری مالیاتی، با رویکردی آسیب‌شناسانه به اشکالات و نواقص سیاست‌گذاری مالیاتی در مرحله اجرا بپردازد.

## مبانی نظری

### تعریف مفاهیم

#### - سیاست‌گذاری عمومی

سیاست‌گذاری‌های عمومی<sup>۱</sup>، تجلی اداره‌ی حکومت در عمل است؛ که آن‌ها را می‌توان به عنوان مجموعه‌هایی ساختاری و مرتبط متشکل از مقاصد، تصمیمات و اعمالی که قابل نسبت به اقتدار عمومی در سطوح محلی، ملی و بین‌المللی هستند، در نظر گرفت. وجود یک فرآیند یا مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و تصمیم‌های دولتی که با هدف حل یک مسأله‌ی عمومی طراحی شده‌اند، سیاست‌گذاری عمومی نامیده می‌شود. (ملک‌محمدی، ۱۳۸۳: ۱۷) «شافریتز سیاست‌گذاری عمومی را عبارت از عمل یا عدم عمل کردن یک دولت می‌داند. توماس دای "آنچه را دولت انجام می‌دهند" مطرح می‌کند. لاسول سیاست‌گذاری را برنامه مدونی از اهداف، ارزش‌ها و کنش‌ها می‌خواند. اما پی‌یر مولر کوتاه‌ترین و موجزترین تعریف را ارائه می‌کند، سیاست‌گذاری عمومی علم دولت در عمل است». (ملک‌محمدی، ۱۳۹۴: ۱۷) در این پژوهش تعریف مولر برای سیاست‌گذاری عمومی مدنظر قرار گرفته است.

#### - اجرا پژوهی

منابع تئوریک در حوزه اجرا، تعاریف و کارکردهای مختلفی را برای اجرا پژوهی برشمرده‌اند. اجرا پژوهی یکی از حوزه‌های مطالعات سیاست‌گذاری عمومی و به تبع آن سیاست‌گذاری مالیاتی است، که در آن عوامل مؤثر بر اجرا بررسی می‌شود. اجرای سیاست یکی از مسائل عمده سیاست‌گذاری به شمار می‌رود که در مفهوم کلی به معنای اجرای قانون است و در آن بازیگران، سازمان‌ها، رویه‌ها و تکنیک‌های متفاوت در هم می‌آمیزند تا با تلاش اهداف یک برنامه یا سیاست پیشنهادی را به نتیجه مطلوب و مثبت برسانند. (لستر و همکاران، ۲۰۰۴: ۱۰۴) در گذشته به نظر می‌رسید سیاست‌ها در یک فرآیند علی پس از تدوین و تصویب، خواه ناخواه به اجرا در می‌آیند، اما گذشت زمان نشان داد آنگونه که در ابتدا فرض می‌شد، سیاست‌ها اجرا نمی‌شود.

<sup>1</sup>-Public policy making

<sup>2</sup>-Laswell

<sup>3</sup>-Pierre Muller

<sup>4</sup>-Implamantation research

<sup>5</sup>-Lester & Stewart

(پرسمان و همکاران، ۱۹۷۳: ۳۵). بدین ترتیب ضرورت داشت که اجرای سیاستها و برنامهها آسیبشناسی شود که نیاز به مطالعات اجراپژوهی را دو چندان کرد. مطالعات اجراپژوهی در پی یافتن موانع و آسیبهای مرحله اجرای سیاستها و برنامههاست.

#### - مالیات

طبق تعریف صندوق بین‌المللی پول در راهنمای نظام بین‌المللی طبقه‌بندی بودجه‌ای، مالیات‌ها عبارتند از: وجوه اجباری، غیرجبرانی و غیرقابل برگشتی که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند. (فاتحی، ۱۳۸۴: ۵۴) تعاریف مختلف دیگری توسط صاحب‌نظران متعددی بیان شده است، از جمله منتسکیو، مالیات را عبارت از سهمی می‌داند که هر کس از دارایی خود می‌دهد تا بقیه دارایی او تحت حراست هیأت حاکمه در امان باشد و بتواند از آن به نحو مطلوبی برخوردار شود. هولمز، معتقد است که مالیات بهای تمدن است. (عرب مازار، ۱۳۸۵: ۷) مالیات بایستی هزینه‌های جاری دولت را تأمین کند. یکی از مهمترین اهداف مالیات، هدف درآمدی آن یعنی منبعی امن برای کسب درآمد دولت‌هاست. (همان) سطح و میزان درآمدهای مالیاتی هر کشور بر اساس سیاستها و نظام مالیاتی موجود همان کشور تعیین می‌گردد. نظام مالیاتی نیز خود از دو جز نظام اجرایی و قوانین و مقررات مالیاتی تشکیل شده است. (طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۵: ۷۸)

مالیات به مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌مندی از امکانات و منابع کشور، موظفند آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود.

درآمدهای مالیاتی، بهره‌های تعلق گرفته به مالیات‌های معوقه و جرائم مربوط به پرداخت نکردن یا تأخیر در پرداخت مالیات‌ها را در بر می‌گیرد. هرگونه وجهی که علاوه بر هزینه‌های توزیع خدمت از سوی دولت به پرداخت‌کننده تحمیل می‌شود، در این مقوله می‌گنجد. مالیات‌ها همچنین مبالغ انتقال یافته به دولت برای انحصارات مالی، انحصارات در صادرات و واردات و انحصار در خرید و فروش ارز را در بر می‌گیرد. بر اساس تعریف صندوق بین‌المللی پول، برای تعدیل درآمد مالیاتی، اقلام زیر در برآورد درآمد مالیاتی منظور می‌شوند:

- درآمد بدست آمده از انحصار و مالکیت دولت

- کمک‌های بیمه‌ای

- عوارض دولتی

- درآمد شهرداری‌ها

– ما به التفاوت سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان  
– مالیات نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی.

آنچه دولت از منابع مالی متعلق به هویت‌های فردی، مانند دستمزد، سود و اجاره، دریافت می‌کند، در اصطلاح «مالیات» خوانده می‌شود. مالیات پرداختی ویژه و با اهمیت تلقی می‌شود؛ چرا که هویت‌های فردی با پذیرش آن به واقع کاهش مستقیم رفاه خود را در برابر اجرای یک تعهد اجتماعی می‌پذیرند. (فاتحی، ۱۳۸۴) اساساً و بالاصاله مالیات یک پدیده اقتصادی است. نقش مالیات در مباحث اقتصاد امروز یعنی رشد و توسعه اقتصادی تأثیرگذار است.

### – سیاست‌گذاری مالیاتی

سیاست‌گذاری مالیاتی از جمله سیاست‌های عمومی هستند که هدف اصلی آنها تأمین منابع مالی حکومت‌هاست. علاوه بر تأمین مالی، حکومت‌ها با به کارگیری سیاست‌های مالیاتی می‌توانند به رشد و توسعه اقتصادی کمک کنند، فعالیت‌های اقتصادی در یک حوزه را افزایش یا کاهش دهند و توزیع عادلانه ثروت در جامعه را بهبود بخشند. برای اینکه سیاست‌های مالیاتی به درستی انتخاب، تدوین و اجرا شوند، باید فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی حتی الامکان در جهت تأمین منافع عامه حرکت و روالی اصولی و منطقی را طی کند.

### ماموریت سازمان امور مالیاتی

ماموریت سازمان امور مالیاتی کشور شناسایی و وصول دقیق درآمدهای مالیاتی دولت از طریق بکارگیری مناسب‌ترین رویه‌ها و فناوری‌های نوین و اجرای صحیح قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد. این قوانین مالیاتی منبعت از اسناد بالادستی نظام مالیاتی مثل:

- ۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- ۲- سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور
- ۳- سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی
- ۴- سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی
- ۵- سیاست‌های کلی نظام در بخش تشویق سرمایه‌گذاری و مالی
- ۶- سیاست‌های کلی نظام اداری
- ۷- اهم برنامه‌ها و اولویت‌های رئیس کل سازمان امور مالیاتی
- ۸- قوانین بودجه سالانه
- ۹- قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور
- ۱۰- قانون برنامه ششم توسعه کشور



## فرار مالیاتی<sup>۱</sup>

منظور از فرار مالیاتی هر گونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات از طریق ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات می‌باشد. در فرار مالیاتی، به‌رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط تعدد نادیده گرفته می‌شود. قانون‌گذاران پس از اصلاحات مکرر قوانین مالیاتی، در ماده ۲۰۱ قانون مالیات-های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ و در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مذکور مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی نموده است.

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مودیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است که جرم محسوب می‌شود اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. چرا که او الزامات تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن، البته به شکل غیرواقعی، یادداشت و ثبت می‌کند. در واقع، این عمل با استفاده از از خلاءهای قانونی در قانون مالیات‌ها، وجود قوانین بالا دستی متعدد کوتاه مدت و بلندمدت، تناقضات متعدد قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری، وجود معافیت‌های مالیاتی در اشکال مختلف و ... نشأت می‌گیرد.

### - چیستی روش دلفی

دلفی فنی است که برای ایجاد ساختار یک فرایند ارتباطی ساختارمند جهت حل یک مشکل پیچیده به کار برده می‌شود. دالکی<sup>۲</sup>، هلمر<sup>۳</sup> و گوردون<sup>۴</sup> معتقدند که این فن بر پایه روش پرسش جدلی و دیالکتیکی<sup>۵</sup> استوار است؛ یعنی تز (مطرح کردن یک ایده و نظر)، آنتی تز (برخورد ایده‌ها و نظرات) و سرانجام سنتز (توافق اجماع جدید). سپس خود سنتز تبدیل به تز جدید شده، برای رسیدن به اجماع درباره یک موضوع پیچیده و خاص کمک می‌کند. در این روش بدون اینکه به حضور فیزیکی و ملاقات شرکت‌کنندگان با یکدیگر نیازی باشد، یک گروه متخصصان و مجموعه‌ای از فرضیه‌ها را درباره وضعیت آتی و آینده موضوع تحت بررسی، فرمول‌بندی می‌کنند. مجموعه فرضیه‌ها بین شرکت‌کنندگان توزیع می‌شود و ناشناس بودن آنان برای سایر شرکت‌کنندگان باعث می‌شد تا آنان به جرح و تعدیل مجموعه فرضیه‌های طرح شده بپردازند و این فرایند تکراری تا رسیدن به اجماع درباره فرضیه‌ها ادامه می‌یابد.

1-Tax evasion

2- Dolki

3- Holmer

4- Gordon

5- Dialectical Inquiry

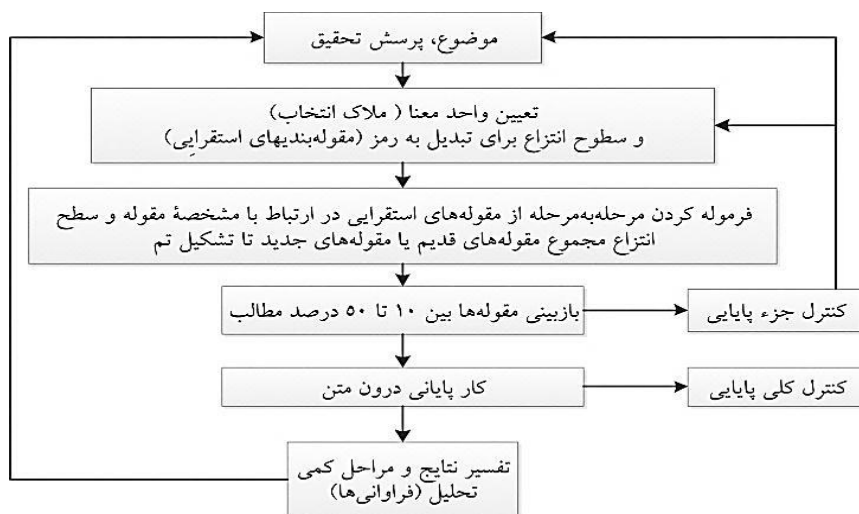
با وجود این، در این باره که در روش دلفی بررسی نظر متخصصان در دو یا چند دور انجام می‌شود که هر دور، در آخر مورد بررسی قرار گرفته، نتایج آن به‌عنوان بازخورد، به اعضای شرکت کننده در تحقیق ارائه می‌شود اتفاق نظر وجود دارد. بدین ترتیب، پاسخ متخصصان و دیدگاه‌های آنان از دور دوم، تحت تأثیر نظرات همکاران شرکت کننده در تحقیق که از دور اول گردآوری شده قرار می‌گیرد. بنابراین، روش دلفی یک فرایند ارتباط گروهی با ساختاری نسبتاً محکم و قضاوت متخصصان درباره موضوعاتی است که به طور طبیعی، دانش کافی در آن باره وجود ندارد و یا جوّ نایقینی بر آن حاکم است. (هادر و همکاران؛ به نقل از لوکس)

### روش پژوهش

در این پژوهش از روش تحلیلی استراوس و کوربین استفاده شده که مبتنی بر شناسایی علل موثر بر پدیده مورد بررسی است. در این پژوهش مصاحبه‌های عمیق با ۳۳ نفر از کارشناسان صورت گرفت که در مصاحبه ۲۸ اشباع کامل حاصل گردید. نمونه‌گیری این پژوهش نظری و با شیوه هدفمند بوده است. آمار توصیفی مصاحبه شونده‌گان در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۱- توزیع آماری مشارکت‌کنندگان در پژوهش

جنسیت	فراوانی	درصد	درصد فراوانی تجمعی
مرد	۱۶	۸۰٫۰۰	۸۰٫۰۰
زن	۴	۲۰٫۰۰	۱۰۰
کل	۲۰	۱۰۰	
سابقه کار	۱-۱۰	۲۵	۲۵
	۱۱-۲۰	۴۰	۶۵
	۲۱-۳۰	۴۰	۸۵
	۳۰ به بالا	۱۵	۱۰۰
کل	۲۰	۱۰۰/۱۰۰	
سن	۲۰-۳۰	۱۵	۱۵
	۳۱-۴۰	۳۰	۴۵
	۴۱-۵۰	۴۰	۸۵
	۵۱-۶۰	۱۵	۱۰۰
کل	۲۰	۱۰۰/۱۰۰	
تحصیلات	کارشناسی	۲۵	۲۵
	کارشناسی ارشد	۳۵	۶۰
	دکتری	۴۰	۱۰۰
کل	۲۰	۱۰۰/۱۰۰	



شکل ۱- مدل مرحله کاربرد مقوله استقرایی (منبع: ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰: ۲۵)

## تحلیل عاملی

مراحل انجام شده برای استفاده از روش تحلیل عاملی در پژوهش حاضر به صورت زیر بوده است:

- ۱- تشکیل ماتریسی از ضرایب همبستگی متغیرها
- ۲- استخراج عامل‌ها از ماتریس ضریب همبستگی
- ۳- چرخش عامل‌ها برای به حداکثر رساندن رابطه‌ی بین متغیرها و عامل
- ۴- محاسبه‌ی بار عاملی (نمره عامل‌ها) برای تعیین عامل‌های مورد نظر.

## روش سلسله مراتبی AHP

روش سلسله مراتبی AHP شامل مراحل زیر است: الف) مقایسات زوجی ب) استخراج اولویت‌ها از جدول‌های مقایسه گروهی ج) انتخاب بهترین گزینه د) محاسبه نرخ سازگاری ه) محاسبه وزن در فرآیند سلسله مراتبی (عادل آذر و معماربانی، ۱۳۷۳: ۲۶)

در فرآیند سلسله مراتبی عناصر هر سطح نسبت به عنصر مربوطه خود در سطح بالاتر به صورت زوجی مقایسه شده و وزن آن‌ها محاسبه می‌شود. که این وزن‌ها را وزن نسبی می‌نامیم. سپس با تلفیق وزن‌های نسبی، وزن نهایی هر گزینه مشخص می‌گردد. کلیه مقایسه‌ها در فرآیند سلسله مراتبی به صورت زوجی انجام می‌گیرد. این مقایسه‌ها توسط ساعتی به مقادیر کمی ۱ تا ۹ تبدیل شده‌اند که در جدول ۳ مشخص گردیده‌اند.

جدول ۳- درجه اهمیت در مقایسه دو به دو در روش AHP

مقدار عددی	درجه اهمیت در مقایسه دو به دو
۱	ترجیح یکسان
۲	یکسان تا نسبتاً مرجح
۳	نسبتاً مرجح
۴	نسبتاً تا قویاً مرجح
۵	قویاً مرجح
۶	قویاً تا بسیار قوی مرجح
۷	ترجیح بسیار قوی
۸	بسیار تا بی اندازه مرجح
۹	بی اندازه مرجح

### یافته‌های پژوهش

در گام نخست از ادبیات پژوهش و مصاحبه با کارشناسان، در مجموع ۲۷۱ گزاره از نظرات و دیدگاه‌های خبرگان و نخبگان به دست آمده که در مرحله اجرا تعداد گزاره‌های استخراجی ۳۱ مورد بوده است. گزاره‌های منتخب در قالب مفاهیم یا کُد اولیه استخراج و کُدگذاری تا رسیدن به کُد محوری، که همان علل است، ادامه یافته است. برای غربالگری شاخص‌ها از آزمون با عاملی برای تایید و یا رد شاخص‌ها استفاده شده است. ابعاد و مولفه‌های نهایی مرحله اجرا از تکنیک دلفی و آزمون بار عاملی در جدول ۴ آورده شده است.

جدول ۴- نتایج دور دوم دلفی و تحلیل با روش سطح عاملی

وجود گروه‌های فشار و چانه‌زنی افراد ذی‌نفوذ در سیاست‌گذاری مالیاتی	اجرای سیاست‌های مالیاتی
تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی و بعضاً مغایرت با یکدیگر	
عدم توجه به آموزش کافی برای مجریان سیاست‌های مالیاتی	
جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی	
عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی مودیان جهت حسن اجرای قوانین	
پایین بودن سطح سواد و اطلاعات مودیان مالیاتی	
عدم تمکین مالیاتی در بین مودیان (فرار مالیاتی)	
عدم وجود ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی	
فقدان وجود پایگاه اطلاعات یکپارچه اقتصادی و مالی	

از آنجایی که در این پژوهش مقدار شاخص kmo برابر با ۰/۶۶ است تعداد نمونه (تعداد پاسخ دهندگان برای تحلیل عاملی کافی است همچنین مقدار سطح معناداری آزمون بارتلت کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار، مدل عاملی، مناسب است و فرضیه همانی و واحد بودن ماتریس همبستگی رد می‌شود.

### اولویت ابعاد مرحله اجرا با روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP)

پرسشنامه طراحی شده بر اساس جدول مقیاس‌های ۹ درجه‌ای بوده است و صاحب نظر این مرحله بایستی به هر سؤال امتیازی بین اعداد ۱ تا ۹ بدهد. نمره یک نمایانگر اهمیت یکسان

## بررسی عوامل علی ضعف در اجرای سیاستگذاری مالیاتی در ایران

دو عنصر است و نمره ۹ نشان دهنده اهمیت بسیار زیاد یک عنصر در مقایسه با عنصر دیگر می-باشد. پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده با روش تحلیل سلسه‌مراتبی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. اساس این روش تصمیم‌گیری بر مقایسه زوجی و دو به دو نهفته است. نتایج پرسشنامه‌ها در نرم افزار expert choice ثبت شده و تحلیل مربوطه شامل رتبه بندی مولفه‌های اجرا و انتخاب بالاترین گزینه صورت گرفت. درجه اهمیت اعداد ۱ تا ۹ در مقایسات دو به دو در مقایسه زوجی شده‌اند. بر اساس نتایج مرحله دوم دلفی، مرحله اجرا در چرخه سیاست‌گذاری جونز مشتمل بر موارد زیر بوده است:

نتایج تجزیه و تحلیل مرحله اجرا در جدول ۵ بیان گردیده است:

جدول ۵- نتایج تجزیه و تحلیل مرحله اجرای سیاست

رتبه بندی	وزن اولیه	فقدان وجود پایگاه اطلاعات	عدم وجود ضمانت	عدم تمکین مالیاتی	عدم دسترسی اطلاعات	سطح سواد ناکافی	جابجایی سیاسی	آموزش ناکافی	تعدد آیین نامه	آسیب اجرای سیاست
۵	۰/۷۸	۰/۷۷۲	۰/۶۰۷	۰/۶۲۲	۰/۹۸۴	۰/۵۲۸	۰/۱۹۸	۰/۷۵۶	۱	تعدد آیین نامه
۸	۰/۶۳	۰/۹۸۷	۰/۹۳۹	۰/۱۰۶	۰/۳۶۹	۰/۹۹۲	۰/۱۲۶	۱	۰/۷۵۲	آموزش ناکافی
۴	۰/۹۷	۰/۵۶۸	۰/۶۶۸	۰/۶۹۶	۰/۸۷۱	۰/۸۰۷	۱	۰/۶۷۸	۰/۴۱۸	جابجایی سیاسی
۷	۰/۶۸	۰/۷۶۸	۰/۷۱۱	۰/۱۸۸	۰/۴۴	۱	۰/۴۷	۰/۰۹۲	۰/۴۶۳	سطح سواد ناکافی
۳	۰/۱۸۲	۰/۹۷۳	۰/۱۸۴	۰/۸۸	۱	۰/۹۳۲	۰/۲۴۷	۰/۲۱۵	۰/۹۱۲	عدم دسترسی اطلاعات
۱	۰/۲۴۵	۰/۹۹۵	۰/۷۶۳	۱	۰/۳۲۴	۰/۸۸۲	۰/۰۱۵	۰/۸۶۶	۰/۵۷۵	عدم تمکین مالیاتی
۶	۰/۷۴	۰/۳۳۷	۱	۱/۴۱۳	۰/۱۴	۰/۳۵۳	۰/۰۴۶	۰/۲۷۷	۰/۱۹۸	عدم وجود ضمانت
۲	۰/۱۹۳	۱	۰/۷۶۳	۰/۷۴۱	۰/۳۳۶	۱/۴۳۴	۰/۱۰۱	۰/۴۱۲	۰/۸۲۳	فقدان وجود پایگاه اطلاعات

نتایج جدول ۵ بیانگر آن است که اولویت‌بندی مولفه‌های اجرا به شرح زیر می‌باشد:

۱- عدم تمکین مالیاتی در بین مودیان (فرار مالیاتی)

۲- فقدان وجود پایگاه اطلاعات یکپارچه اقتصادی و مالی

- ۳- عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی مودیان جهت حسن اجرای قوانین
- ۴- جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی
- ۵- تعدد آیین نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی و بعضاً مغایرت با یکدیگر
- ۶- عدم وجود ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی
- ۷- پایین بودن سطح سواد و اطلاعات مودیان مالیاتی
- ۸- عدم توجه به آموزش کافی برای مجریان سیاست‌های مالیاتی

### روایی یافته‌های پژوهش

روش‌های مختلفی برای افزایش روایی یافته‌های پژوهش توسط محققان بکار برده شده است؛ از جمله استفاده از منابع داده‌های متفاوت و نظرخواهی از شرکت کنندگان و مصاحبه شونده‌گان. (کرسول، ۲۰۰۹: ۱۹۱) در این مقاله برای افزایش دقت یافته‌ها، علاوه بر داده‌های حاصل از مصاحبه و تقسیم پرسش‌نامه، از سایر منابع مانند سایت خبری تحلیلی سازمان امور مالیاتی، مصاحبه‌های مطبوعاتی، اظهارنظرها و سخنرانی‌های سیاست‌گذاران، مجریان و مودیان مالیاتی و گزارش‌های متخصصان حوزه مالیات نیز جهت تکمیل اطلاعات استفاده شد.

### بحث و نتیجه‌گیری

تبیین نتایج به دست آمده از محاسبات انجام شده:

عدم تمکین مالیاتی در بین مؤدیان: بایستی در گام نخست، طرح جامع مالیاتی به صورت کامل راه‌اندازی شود تا سازمان امور مالیاتی تمامی جریان‌های پولی در کشور را رصد کند و برای هر کدام از عوامل کلان اقتصادی و سیاسی فوق راه‌حلهایی پیش‌بینی و اجرا شود. مثلاً برای کاهش عدم تمکین مالیاتی مرتبط به فاکتور نرخ تورم، کاهش نرخ تورم و جلوگیری از گسترش آن تنها با اجرای سیاست‌های پولی مناسب و انضباط مالی دولت و همچنین کاهش محدودیت‌های قانونی کنترل می‌شود.

ضعف نظام اطلاعات مالیاتی: عدم درک مدیران سنتی از پیشرفت‌های تکنولوژیک و استفاده از فناوری‌های نوین که یکی از علل ناکارآمدی سازمان امور مالیاتی است را می‌توان از طریق سازوکار کمیته تخصصی انتصاب و آموزش مستمر مدیران رفع کرد.

عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح بین مردم (مؤدیان): فرهنگ عمومی متأثر از رفتار-های زمامداران و مدیران کشوری است و بایستی اخلاق طبقه حاکم به گونه‌ای باشد تا پرداخت مالیات از سوی مردم را تسهیل کند. در کنار آن گفتمان سازی از طریق گسترش قانون‌گرایی، اخلاق مداری، تعهد مندی و خدمت‌رسانی و پرهیز از سیاست‌زدگی که می‌تواند سبب افزایش سرمایه اجتماعی و کاهش بدبینی در مردم شود، نیز در ایجاد فرهنگ و باور مالیاتی صحیح

بین مردم مؤثر است. قدردانی از مودیان خوش حساب در کنار آموزش و اطلاع رسانی دقیق قوانین و تکالیف مالیاتی مودیان در افزایش و گسترش فرهنگ مالیاتی مؤثر می‌باشند.

جایجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی: پیشنهاد می‌شود برای تمامی عناوین سمت‌های مدیریتی سازمان امور مالیاتی شامل مدیران ارشد که وظیفه سیاستگذاری، هدایت و نظارت عالی بر عملکرد کل سازمان را در ستاد سازمان برعهده دارند، مدیران میانی شامل مدیران کل و معاونین آن‌ها، مدیران پایه شامل روسای ادارات و سمت‌های مدیریتی همسطح آن‌ها و مدیران عملیاتی شامل روسای امور و گروه حسابرسی مالیاتی علاوه بر تشکیل بانک اطلاعاتی مدیران حرفه‌ای، شرایط عمومی شامل مدرک تحصیلی مرتبط، دارا بودن سابقه مدیریتی، کسب حداقل امتیاز لازم ارزیابی عملکرد در سال‌های منتهی به انتصاب، دارا بودن شایستگی-های عمومی مدیریتی از قبیل مسئولیت پذیری، مهارت‌های ارتباطی مؤثر، آینده نگری و تفکر راهبردی مؤثر، هدف‌گرایی و هدایت عملکرد، نظارت و کنترل و... قید شده و در ادامه با اختصاص بخشی از بودجه سازمان امور مالیاتی برای ایجاد کمیته تخصصی انتصاب مدیران حرفه‌ای که این کمیسیون شامل یک واحد تجزیه و تحلیل آماری قوی، در کنار روانشناس مستقل که سالانه وظیفه بررسی و انجام آزمایش‌های روانشناسی گزینه‌های مدیریتی را برعهده داشته باشد و همچنین این کمیته شرایط اختصاصی نامزدهای مدیریت را مورد ارزیابی قرار دهند. اعضای این کمیته و ملاک‌های ارزیابی بر اساس رده مدیریتی تغییر می‌یابند.

گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی: در حوزه نظارت و قانونگذاری با چالش عدم توجه به اجرایی بودن قوانین در هنگام تصویب و خلأ وجود دید کلان نگر و تعریف تنها نقش مجری برای سازمان امور مالیاتی و عدم تعریف نقش عامل در تصویب لوایح قانونی و مصوبات هیئت وزیران روبرویم. عملاً بانک‌های اطلاعاتی و تجارب اجرایی بدنه کارشناسی سازمان امور مالیاتی در اختیار لوایح پیشنهادی دولت و طرح‌های ارائه شده نمایندگان مجلس قرار می‌گیرد. همچنین این امکان وجود دارد تا با چانه زنی و نظرخواهی از گروه‌های مختلف مودیان مالیاتی، نمایندگان انجمن‌های صنفی، نمایندگان شرکت‌ها و صاحبان مشاغل، اتحادیه‌های تجاری، اساتید دانشگاه به عنوان عضو دائم این کمیته استفاده و برخی از مسئولیت‌ها و وظایف به آن‌ها تفویض اختیار شود. با توجه به رهنمودهای اقتصاد مقاومتی و وجود پتانسیل قوانین حمایت کننده از افزایش درآمدهای مالیاتی، با بازنگری قوانین و تجمیع آن‌ها در یک قانون واحد و جامع، زمینه تحقق سیاست‌های رشد درآمدهای مالیاتی بدون افزایش نرخ‌های مالیاتی فعلی و با تعریف پایه‌های مالیاتی جدید و همچنین از بین بردن معافیت ۴۰ درصد اقتصاد کشور از پرداخت مالیات امکان-پذیر خواهد شد. عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی: دولت می‌تواند با

افزایش شیوه‌های نظارتی، با همکاری ضابطین قضایی و نمایندگان مجلس راه‌های فرار مالیاتی از طریق کنترل و تشدید نظارت‌ها به لحاظ قانونی هم در مرزها و هم در چارچوب تصویب قوانین مبارزه با پولشویی را ببندد.

اقتصاددانان تاکنون موضوع مالیات ستانی را از دیدگاه خود و در رابطه با رشته‌ای که در آن تخصص دارند بررسی کرده‌اند (برد، ۲۰۱۳) اما سیاست‌گذاری مالیاتی صرفاً به قانونی کردن ایده‌ها و یا تصویب نرخ‌های جدید یا افزایش و کاهش پایه مالیاتی محدود نمی‌شود و در این مسیر چالش‌های زیادی وجود دارد. در حقیقت به نظر می‌رسد اشخاصی که در فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی نقش دارند از جمله مقامات سیاسی و اقتصاددانان، شامل افراد متعددی‌اند که در اتاق‌های جداگانه و در حالی که ارتباط دستی با یکدیگر ندارند، فعالیت می‌کنند در این مسیر همان گونه که فریدمن اشاره می‌کند، سیاست‌گذاران باید با بحث و تبادل و نظر و بهره‌گیری از نظرات مختلف، سیاست‌های مالیاتی بهینه‌ای را وضع کنند. بنابراین آنان نیازمند نوعی ساختار سازمانی یا محیطی مستقل هستند که امکان مصاحبه با افراد و آگاهی از نظرات متخصصان گوناگون و دریافت مشاوره و همچنین بهره‌مندی از طیف گسترده‌ای از سایر دیدگاه‌ها را تسهیل کند.

وظیفه اصلی سازمان امور مالیاتی کشور اجرای دقیق قوانین مالیاتی است و می‌بایست پاسخگوی پیامدهای اجرای سیاست‌های ضعیفی باشد که وضع آن‌ها در مواردی خارج از حیطه اختیاراتش بوده است. بروز چنین چالشی ناشی از آن می‌باشد که احتمالاً ملاحظات اجرایی سازمان امور مالیاتی در اخذ برخی تصمیمات مالیاتی دخالت داده نشده است. بنابراین به دلیل ویژگی‌های منحصر به فرد مقررات مالیاتی و به ویژه مالیات بر ارزش افزوده، پیشنهاد می‌شود قبل از هر گونه تصمیم‌گیری مالیاتی، قابلیت اجرای مطلوب آن توسط مجریان اصلی آن تصمیم به شکل رسمی تأیید شود. در حال حاضر بازیگران مهم این فرآیند شامل وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی، هیئت دولت، کمیسیون اقتصادی مجلس، مرکز پژوهش‌های مجلس، اتاق بازرگانی، اتاق اصناف و دیگر نمایندگان انجمن‌ها و اتاق‌های بخش خصوصی هستند.



## منابع فارسی

### کتاب

- اعظم میرزمانی و دیگران (۱۳۹۷)، فهم فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران: عوامل مؤثر بر دستورگذاری مالیاتی در سطح ملی و بازیگران آن، پژوهشنامه مالیات، شماره سی و هشتم، مسلسل ۸۴

- پیتر برنل و ویکی رندال (۱۳۹۳)، مسایل جهان سوم: سیاست در جهان در حال توسعه، ترجمه اجمد ساعی و سعید میرترابی، نشر قومس، چاپ پنجم، تهران

- جمشید پژوهان و باقر درویشی (۱۳۹۴)، اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، ۸ مسلسل ۵۶

- دانش فرد، ولی‌اله (۱۳۹۵)، فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی، تهران، انتشارات صفار، چاپ دوم  
- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۷)، برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۷، معاونت پژوهش و برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان، چاپ اداره کل امور پشتیبانی، تهران

- علی شیخ حسنی و دیگران (۱۳۹۷)، آسیب‌شناسی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده، پژوهشنامه مالیات، شماره سی و هشتم، مسلسل ۸۶

- کامران فیضی، منصور ایران دوست (۱۳۹۴)، دلفی روشی برای تحقیق و تصمیم‌گیری و آینده پژوهی، تهران، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ سوم  
- قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵

- وحید، مجید (۱۳۸۳)، سیاست‌گذاری عمومی، تهران، نشر میزان

### مقالات

- جهانگرد تقوی فرد، اسفندیار مهرکام (۱۳۹۹)، سنجش آثار کمی تغییر سیاست‌های مالیاتی بر صنایع کشور، رهیافت داده - ستانده، اقتصاد مالی، ۱۴(۵۱)

- زهرا ترکشوند و دیگران (۱۳۹۷)، اولویت‌بندی راهکارهای افزایش درآمد مالیاتی، فصلنامه مالیات، ۲۵(۳۶)، تابستان

- شیوا قادری و دیگران (۱۳۹۹)، ارزیابی و تحلیل اثرات اجرایی شدن سیاست مالیات سبز بر توسعه انرژی‌های تجدیدپذیر در ایران، توسعه و سرمایه، ۶(۲)

- کیومرث اشتریان و راضیه امامی میبیدی (۱۳۹۳)، ساماندهی ارزیابی سیاست‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه دانش سیاسی، ۱۰(۲)

- فاطمه درویشی و فرشته محمدیان (۱۳۹۶)، بررسی مقایسه‌ای نظام مالیات ایران با اصلاحات مالیاتی ۱۹۹۰، فصلنامه مالیات، ۳۳(۸۱)
- علی حسین صمدی، رضیه تابنده (۱۳۹۲)، فرار مالیاتی در ایران؛ بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن، پژوهشنامه مالیات، ۱۹(۶۷)، پاییز

### English Resources

- Appiah-Kubi & S. N. K., (2021), **Impact of Tax Incentives on Foreign Direct Investment: Evidence from Africa**, Sustainability, 13(15)
- Baker, C. & Bejarano, J., (2014), **A Big Data Approach to Optimal Sales Taxation**. Cambridge, Mass. National Bureau of Economic Research.
- Keeney S, Hasson F, McKenna HP(2001), **A critical review of the Delphi technique as a research methodology for nursing**, 38(2)
- Keane, M. P. (2021), **Recent Research on Labor Supply: Implications for Tax and Transfer Policy**, Labour Economics