

## Identify and Prioritize Tax Policy Process Issues in Islamic Republic of Iran

**Mahdi Hasanvand**

Ph.D Student of Public Policy, Islamic Azad University, Isfahan  
(Khorasgan) Branch, Isfahan, Iran

**Mohammad Reza Yazdani Zazerani<sup>1</sup>**

Assistant Professor of Political Science Department, Islamic Azad  
University, Isfahan (Khorasgan) Branch, Isfahan, Iran

**Mahnaz Goodarzi**

Assistant Professor of International Relation Department, Islamic Azad  
University, Isfahan (Khorasgan) branch, Isfahan, Iran

(Received: 2019/06/24 -Accepted: 2020/03/04)

### Abstract

From economists' point of view, taxes are among the most promising types of income for governments. This important issues of government economic policy plays a significant role in the implementation of the government's economic policies and outstanding performance in developing countries. Forever, policymakers and government officials in Iran have also paid more attention to promoting and improving the tax system. In particular, Iran's economy is largely one-off, relying on oil revenues. The purpose of this study is to investigate the damages of tax policy in Iran and prioritize its problems. The method of research is using the Delphi technique in the three round. The statistical population of the study consists of three groups of policy makers, executives and taxpayers. Findings of the research indicate that the lack of tax compliance, the weakness of the tax information system, the lack of proper tax culture and beliefs, various political and political dismissals for tax system administrators, the range and distribution of tax exemptions, and the lack of adequate monitoring and evaluation of tax policies. The arrangement is one of the most important tax policy issues in Iran.

### Keywords

Public Policy, Tax, Mixed Method, Delphi Technique, Iran.





فصلنامه علمی - پژوهشی سیاست‌گذاری عمومی، دوره ۶، شماره ۱، بهار ۱۳۹۹، صفحات ۲۴۱-۲۶۰

## شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌های فرایند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران

**مهدی حسونند**

دانشجوی دکتری رشته سیاست‌گذاری عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

**محمدرضا یزدانی<sup>۱</sup>**

استادیار گروه علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

**مهناز گودرزی**

استادیار گروه علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

(تاریخ دریافت: ۹۸/۴/۳ - تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۱۴)

### چکیده

هدف پژوهش حاضر شناسایی آسیب‌های سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران و اولویت‌بندی مسائل آن می‌باشد. روش پژوهش ترکیبی با استفاده از تکنیک دلفی در قالب سه راند (مرحله) است. جامعه آماری پژوهش مشتمل بر سه گروه سیاست‌گذاران، مجریان و مؤدیان مالیاتی می‌باشد. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح مؤدیان، جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی به ترتیب از جمله مهمترین آسیب‌های سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران است.

**واژگان کلیدی:** سیاست‌گذاری عمومی، مالیات، روش ترکیبی، تکنیک دلفی، ایران.

## مقدمه

مالیات و مالیات‌ستانی<sup>۱</sup> از جمله موضوعات مهم در حوزه سیاستگذاری اقتصادی دولت‌ها هستند و به عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی و هدایت اقتصاد کشورها در مسیر پیشرفت و توسعه قلمداد می‌شوند. از این روی اقتصاددانان وجود یک نظام مالیاتی کارآمد<sup>۲</sup> 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 (Profeta & Scabrosetti, 2010: 1). سازمان ملل در گزارشی از «برنامه توسعه» در خصوص اهمیت و نقش سیاستگذاری در توسعه کشورها، اعلام می‌دارد «برای نخستین‌بار و برای همیشه این ایده را می‌پذیریم که برای موفقیت در توسعه کشورها، عامل سیاستگذاری به همان اندازه عامل اقتصاد دارای اهمیت می‌باشد» (United Nations Development Program report, 2002:5). سیاست‌های مالیاتی از جمله سیاست‌های عمومی هستند که هدف اصلی آن‌ها تأمین منابع مالی دولت‌هاست (Mirzmani et al., 2017: 213). از طرف دیگر سیاستگذاری مالیاتی<sup>۳</sup> در زمره اصلی‌ترین سیاست‌های توزیع مجدد و بخش مهمی از سیاستگذاری‌های کلی اقتصادی دولت‌ها می‌باشد (Sheikhasani, Daneshfard & Faghihi, 2018: 123). علاوه بر این دو مورد، دولت‌ها با بکارگیری سیاست‌های مالیاتی می‌توانند به رشد و توسعه اقتصادی کشور کمک کنند، فعالیت‌های اقتصادی در یک حوزه را افزایش یا کاهش دهند و به توسعه و بهبود عدالت در جامعه اهتمام ورزند (Mirzmani et al., 2017: 213). اما رسیدن به این اهداف در سیاستگذاری مالیاتی، نیازمند تحلیل و آسیب‌شناسی سیاست‌های اتخاذ شده قبلی است. «تحلیل و آسیب‌شناسی سیاست‌های مالیاتی اتخاذ شده نیازمند درک جامع از ابعاد سیاست‌ها و شناخت روشنی از محیط سیاستگذاری مالیاتی می‌باشد، لذا این موضوع، موضوعی کاملاً سیاسی است» (Krause, Lewis & Douglas, 2013: 278). اهمیت آسیب‌شناسی سیاستگذاری‌های مالیاتی از آنجا است که مالیات می‌تواند منجر به جابجایی منابع و عوامل تولید در بین بخش‌های مختلف اقتصادی، تغییرات گسترده در سطوح عرضه و تولید کالا و خدمات و نیز توزیع درآمد و ثروت در جامعه می‌شود. ضرورت توجه به نظام مالیاتی کارآمد به‌عنوان یک خرده نظام اقتصادی و نیز یک عملکرد عمومی دولت‌ها، در همه نظام‌های اقتصادی و به‌ویژه در میان کشورهایی با اقتصاد

1 - Taxation

2 - Efficient Tax System

3 - Tax Policy Making

تک محصولی یا متکی بر فروش منابع طبیعی دارای اهمیت دوچندان می‌باشد. این کشورها از یک سو با «تجدیدناپذیری»<sup>۱</sup> منابع خدادادی و از سوی دیگر با نوسانات شدید تقاضا و قیمت در بازارهای جهانی مواجه هستند (Burnell & Randall, 2014: 18). در این کشورها به دلیل اتکا طولانی مدت به درآمدهای حاصل فروش منابع طبیعی، اهمیت درآمدهای پایدار به صورت مضاعف مطرح می‌باشد. این نوع کشورها باید در کنار برنامه‌ریزی برای افزایش توان تولید جامعه، به اتکا بیشتر درآمدها بر مالیات به‌عنوان درآمد پایدار سیاستگذاری نمایند. ایران نیز از جمله کشورهایی است که به دلیل وابستگی عمده به فروش نفت، دارای اقتصاد تک‌محصولی است و لذا توجه به ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد برای اقتصاد آن دارای اهمیت روزافزونی می‌باشد. این درحالی است که «سهم مالیات در اقتصاد ایران در بهترین حالت کمتر از ۴۰ درصد منابع تامین بودجه دولت می‌باشد. این رقم در اقتصاد ایران بین ۱۷ تا ۴۰ درصد در بیست سال اخیر در نوسان بوده است. نکته قابل تامل نیز آنجاست که قسمت اعظم این ۴۰ درصد نیز مالیات بر درآمدهای حاصل از نفت می‌باشد» (Pajuyan & Darvishi, 2015: 10). «نسبت مالیات به منابع عمومی دولت در ایران در اغلب سال‌های اخیر به‌طور متوسط حدود ۳۰ درصد بوده است. حال آنکه این نسبت بر اساس میانگین جهانی حدود ۸۰ درصد می‌باشد (Nazari & Fadaei, 2013: 101). 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 (National Tax Affairs Organization, 2018: 64) که اگرچه با رشد حدوداً ۷ درصدی مواجه بوده، ولی همچنان با میانگین جهانی فاصله قابل ملاحظه‌ای دارد. بنابراین بازنگری در نظام مالیاتی ایران ضروری به نظر می‌رسد و گام نهادن در راه حصول یک نظام مالیاتی کارآمد مستلزم توجه و اهتمام به پژوهش‌های علمی در خصوص سیاست‌ها می‌باشد. لذا ضرورت و مسأله اصلی در پژوهش حاضر اندک بودن سهم درآمدهای مالیاتی به نسبت درآمد نفتی و مشتقات آن از کل بودجه کشور می‌باشد که بیانگر ناکارآمدی سیاست‌های مالیاتی اتخاذ شده است. سوال اصلی نیز عبارتست از: مهمترین آسیب‌های سیاستگذاری مالیاتی در ایران چیست؟

## چارچوب نظری

برای درک سیاست و منشاء آن در حوزه مطالعات سیاستگذاری عمومی، که از آن با عنوان حوزه «فرایند سیاست» یاد می‌شود (Smith & Larimer, 2016: 35-38)، دیدگاه‌های مختلفی ذکر شده

است. یک از این دیدگاه‌ها که البته از جمله نگاه‌های کلاسیک حوزه مطالعاتی سیاستگذاری نیز به حساب می‌آید «الگوی مرحله‌ای»<sup>۱</sup> است. رویکرد مرحله‌ای ناظر بر این دیدگاه است که سیاست‌ها محصول یک فرآیند می‌باشند که با عبور از چند مرحله و با طی عملیات خاصی تولید می‌شوند. برای این رویکرد نیز البته مدل‌های متفاوتی وجود دارد که از جمله مدل‌های پرکاربرد آن «مدل چرخه‌ای جونز» است. مدل جونز به صورت «ایده‌آل تیپیک» عملکرد دولت و تصمیم‌گیران را در قالب پنج مرحله به هم‌وابسته مشتمل بر مسئله‌یابی، دستور کارگزینی، تصمیم‌گیری، اجرا و ارزیابی تقسیم می‌کند (Vahid, 2009: 23). در این پژوهش مدل جونز به عنوان چارچوب نظری اتخاذ شده است. به بیان ساده از آنجا که هدف پژوهش حاضر آسیب‌شناسی سیاستگذاری‌های مالیاتی کشور می‌باشد، از رویکرد مراحل سیاستگذاری برای فهم و نظم‌بخشی به آسیب‌های موجود استفاده شده است. مفروض بر آن بوده است که نگاه مرحله‌ای به سیاستگذاری‌ها به طور عام و سیاستگذاری‌های مالیاتی به طور خاص، به ساده‌سازی و فهم بهتر سیاست‌های اتخاذ شده کمک خواهد نمود.

### پیشینه پژوهش

با وجود اهمیت 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، سیاستگذاری‌های مالیاتی را از جنبه یا جنبه‌های خاص مورد ملاحظه قرار داده‌اند. در ادامه به بررسی برخی از تحقیقات داخلی و خارجی پرداخته شده است:

شیخ حسنی، فقیهی و دانش‌فرد (2018) در مقاله‌ای با عنوان «آسیب‌شناسی خط‌مشی‌گذاری در جمهوری اسلامی ایران؛ مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده»، با تمرکز بر قانون مذکور به شناسایی آسیب‌ها و چالش‌های پیش‌روی نظام مالیاتی پرداخته‌اند. آنان معتقدند ایده خط‌مشی‌گذاران، شیوه قرار گرفتن مسأله در دستور کار و کیفیت ضعیف تصمیمات، کاهش اعتماد مردم به نظام مالیاتی از جمله عوامل مهم در ناکارآمدی نظام مالیاتی است. میرزمانی و همکاران (2018) در مقاله‌ای با عنوان «فهم فرآیند سیاستگذاری مالیاتی در ایران؛ عوامل مؤثر بر دستورگذاری مالیاتی در سطح ملی و بازیگران آن»، معتقدند سه دسته از عوامل بر فرآیند دستورگذاری مالیاتی تأثیرگذارند. دسته اول عوامل مربوط به مسأله هستند که شامل تعریف مسأله از دید سیاستگذاران، تعریف مسأله از دید گروه‌های تحت تأثیر مسأله، تشدید مسأله به

مرور زمان، گسترش مسأله به حوزه‌های دیگر، تضاد مسأله با مسائل موجود در دستورکار، رویدادهای مهم، و میزان فراگیری مسأله می‌باشند. دسته دوم، عوامل سیاسی هستند که شامل تغییر سیاستگذاران، فشار گروه‌های ذی‌نفع یا نیروهای سازمان‌یافته سیاسی، ملاحظات انتخاباتی و حمایت و فشار گروه‌های درون دولت هستند. دسته سوم عوامل مربوط به سیاست پیشنهادی ضمیمه شده به مسأله هستند، که شامل الزامات و ملاحظات اجرا، پیش‌بینی سیاستگذاران در مورد نتایج و تبعات سیاست پیشنهادی، اشاعه سیاست (الگوگیری از سیاست‌های موفق دیگر کشورها)، جزئی یا کلی بودن تغییرات لازم در سیاست‌های موجود، تبعیض آمیز بودن یا نبودن سیاست پیشنهادی، تضاد سیاست پیشنهادی با مسائل موجود در دستورکار و میزان انطباق با سیاست‌های کلی می‌باشند. نظری و فدایی (2013) در مقاله‌ای با عنوان «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی کشور» به ارکان سه‌گانه تشکیل دهنده نظام مالیاتی و ضعف‌های آن پرداخته‌اند. در ارتباط با رکن قوانین و مقررات مالیاتی می‌توان نقاط ضعفی از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های کلی، گسترده و در عین حال ناکارآمد، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و محدودیت در پایه‌های مالیاتی را احصاء نمود. در خصوص سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان به عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌توان به نقاط ضعفی همانند ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به تبع آن عدم به کارگیری گسترده از فناوری اطلاعات در انجام امور، عدم وجود و بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان، عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی، ساختار تشکیلات اجرایی گسترده مبتنی بر الگوی پیمانه‌ای و فرایندهای ناکارآمد مالیاتی را ذکر نمود. در ارتباط با مؤدیان مالیاتی که در واقع همان مخاطبان دستگاه مالیات‌ستان می‌باشند، بررسی‌ها نشان از وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی به ویژه تمکین داوطلبانه آحاد مردم کشور نسبت به نظام مالیاتی دارد که ریشه آن علاوه بر نواقص موجود در دو رکن دیگر تا حدود زیادی در فرهنگ جامعه نهفته است. برآیند ناکارآمدی ارکان سه‌گانه نظام مالیاتی منجر به بروز مشکلات و چالش‌هایی برای این نظام گردیده است. مقاله مذکور از منظر حقوقی به نظام مالیاتی پرداخته و تمایز پژوهش حاضر با آن، رویکرد آسیب‌شناسانه به مسئله از منظر سیاستگذاری مالیاتی است. مور (2007) به این نتیجه رسیده است که برای رهایی از کمک‌های خارجی و وابستگی به سایر کشورها برقراری نظام مالیات ابزار بسیار خوبی برای کشورهای در حال توسعه است که منجر به افزایش صحیح درآمد دولت می‌شود. البته برای آنکه مالیات‌ستانی به طور مؤثر به افزایش کیفیت حکمرانی کمک کند، نیازمند اصلاحات و تغییرات زیادی در سیاستگذاری عمومی دولت است. وی اشاره می‌کند که افزایش ارتباطات بین‌المللی و مستمر مدیران مالیاتی و مأموران مالیاتی حرفه‌ای، بازسازی و سازماندهی مجدد مدیریت مالیاتی

و ادارات مالیاتی و کاربرپسند کردن<sup>۱</sup> امور به نحوی که حداقل، مؤدیان بزرگ مالیاتی با آن احساس راحتی کنند، از ملزومات نظام مالیاتی است. گاماچ و شانسکه (2011) اعتقاد دارند که تأثیرات سیاستگذاری مالیاتی در دو سطح قابل طبقه‌بندی است. یکی «اهمیت اقتصادی» که نشان‌دهنده تأثیر مالیات در تصمیمات اقتصادی است و دیگری «اهمیت سیاسی» که اشاره به تأثیر مالیات‌ها در سیاست و روند انتخابات کشور دارد. آن‌ها تأکید می‌کنند که این دو طبقه باید از همدیگر کاملاً تمیز داده شوند. چرا که افزایش اهمیت سیاست مالیات می‌تواند منجر به کاهش اهمیت اقتصادی و برعکس برجسته شدن جنبه اقتصادی سیاست‌های مالیاتی منجر به کاهش اهمیت سیاسی آن خواهد شد. ولی متذکر می‌شوند که چنین موضوعی در جهان واقعی هرگز توسط شواهد تجربی پشتیبانی نخواهد شد؛ بنابراین مطالعه مالیات و پیچیدگی‌های آن باید از ابعاد و جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گیرد. چراکه با بررسی آن از منظر رشته‌های مختلف علوم است که معلوم می‌شود چطور رفتار مالیات‌دهندگان با آنچه در نظریه‌های مالیات‌دهندگان مطرح می‌شود، مغایرت دارد. کناور (2015) 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>۲</sup> گاهی می‌تواند نابرابری و بی‌عدالتی را تقویت و چند برابر کند. بنابراین از دیدگاه آسیب‌شناسانه 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 جمعیت‌شناختی حتماً در طول زمان تغییر و تحول پیدا می‌کند؛ سوم آنکه اهمیت در نظر گرفتن جنبه‌های عملی و روندها در مدیریت آسیب‌شناسی و اینکه در کجای فرایند سیاستگذاری باید قرار بگیرد. پژوهش حاضر تلاش دارد تا ضمن یک مواجهه فرآیندی به سیاستگذاری مالیاتی، با رویکردی آسیب‌شناسانه به اشکالات و نواقص سیاستگذاری مالیاتی در ایران بپردازد.

## روش و فرایند پژوهش

روش پژوهش در این مقاله به صورت آمیخته<sup>۳</sup> است. لازم به توضیح است که با توجه به ماهیت آسیب‌شناسانه این پژوهش در خصوص آسیب‌شناسی سیاست‌های اتخاذ شده توسط

1 - User-friendly

2 - Neutral Tax Policy

3 - Mixed Method

دولت و لزوم تبادل نظر با نخبگان این موضوع، از «تکنیک دلفی» به عنوان روش اصلی تحقیق استفاده شده است. از آنجا که دلفی روشی نظامند (سیستماتیک) در تحقیق برای استخراج نظرات از یک گروه متخصصان در مورد یک موضوع یا یک سؤال است (Sandford, 2008: 2) و از طریق یک سری از مراحل پرسشنامه‌ای و بازخورد نظرات به اعضای پانل انجام می‌شود (Keeney et al., 2001: 196). در قالب این مراحل از افراد متخصص در مورد موضوع سیاستگذاری مالیاتی و آسیب‌های آن تا زمان دستیابی به اجماع نظرات درخواست قضاوت‌های حرفه‌ای مستمر صورت گرفته است. در این پژوهش سه راند دلفی به اجرا درآمده است و برای تحلیل هر مرحله از مراحل دلفی، مطابق جدول (۱) از روش‌های تحلیل محتوا (کیفی)، تحلیل عاملی و تحلیل سلسله‌مراتبی<sup>۱</sup> استفاده شده است. در مرحله اول تا سوم به ترتیب ۳۱، ۲۷ نفر به تکمیل پرسشنامه‌ها مبادرت نموده‌اند. پرسشنامه‌ها عمدتاً به طریق حضوری و در برخی موارد غیرحضوری (پست الکترونیکی و شبکه‌های مجازی) توزیع و جمع‌آوری شده است. هر راند دلفی به‌طور متوسط دو ماه به طول انجامیده و در مجموع شش ماه برای اجرای راندهای دلفی زمان اختصاص یافته است.

جدول ۱ - روش تجزیه و تحلیل مراحل دلفی

مرحله دلفی	روش تجزیه و تحلیل
مرحله اول	تحلیل محتوا
مرحله دوم	تحلیل عاملی
مرحله سوم	تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP)

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش نخبگان، صاحب‌نظران و مدیران ارشد نظام مالیاتی کشور در مراکز ستادی، ملی و مجامع علمی بوده‌اند. از آنجا که برای آسیب‌شناسی سیاست‌ها نیازمند سه گروه هدف مشتمل بر سیاستگذاران، مدیران اجرایی و مؤدیان مالیاتی بوده‌ایم، به این منظور از تکنیک انباشتی (گلوله برفی) برای انتخاب نمونه استفاده شده است. نمونه‌گیری تا رسیدن به اشباع نظری لازم برای مرحله اول دلفی ادامه یافته است. بر این اساس در مجموع ۳۳ نفر در پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند که توزیع آماری آنها در جدول (۲) ارائه گردیده است.

1 - Analytical Hierarchy Process(AHP)



جدول ۲ - توزیع آماری شرکت‌کنندگان در پژوهش

شرکت‌کنندگان	سیاست‌گذاران	مدیران اجرایی	مؤدیان مالیاتی
تعداد	۱۴	۱۰	۹

شایان ذکر است سه گروه فوق‌الذکر افرادی هستند که در تدوین، اجرا و ارزیابی سیاست‌ها دخیل بوده‌اند و امکان اظهارنظر در این خصوص را داشته‌اند. در این پژوهش از پرسشنامه باز برای دور اول و پرسشنامه محقق ساخته برای دور دوم و سوم گردآوری داده‌ها استفاده شده است. همچنین در بررسی سیاست‌های اتخاذ شده در ایران و معیارهای ملی و بین‌المللی در حوزه سیاستگذاری مالیاتی، از روش مطالعه اسنادی و کتابخانه‌ای و با استفاده از ابزار فیش‌برداری بهره گرفته شده است. «استفاده از متن، کتب و اسناد سیاستی بازگوکننده واقعیت و پدیده‌های اجتماعی مورد نظر است. استفاده از این روش به ما کمک می‌کند تا ضمن جستجو در مرحله مطالعات اکتشافی، بر اساس پرسش اصلی پژوهش حاضر نسبت به دسته‌بندی داده‌ها مبادرت نماییم» (Weber, 2011: 54). به همین دلیل در دور اول این پژوهش علاوه بر پرسشنامه باز، نمونه‌گیری از میان منابع سیاستی اعم از بین‌المللی و ملی صورت گرفته و این کار بر اساس چهار معیار اصالت، اعتبار، نمایا بودن و معنادار بودن انجام پذیرفته است. برای مطالعه اسنادی-کتابخانه‌ای نیز از تکنیک نمونه‌گیری انباشتی (گلوله برفی) استفاده شده است. یعنی با رجوع به فهرست و منابع مطالعات و اسناد سیاستی به سمت منابع بیشتر حرکت گردید تا اشباع نظری مورد نظر حاصل گردد (Scott, 2001: 5). در فرآیند این پژوهش داده‌های راند اول، در مجموع ۲۷۱ گزاره از نظرات و دیدگاه‌های خبرگان و نخبگان به دست آمده است. نکات مورد توجه و مرتبط با دانش سیاستگذاری از گزاره‌های منتخب در قالب مفاهیم یا کُد اولیه استخراج و کُدگذاری تا رسیدن به کُد محوری، که همان آسیب مورد نیاز جهت پرسشنامه راند دوم دلفی است، ادامه یافته است. مثالی از چگونگی کُدگذاری‌ها در جدول شماره (۳) ارائه شده است.

جدول ۳ - نمونه‌ای از چگونگی فرآیند کدگذاری

کُد محوری	کُد اولیه	گزاره (آسیب‌ها)
ضعف فرهنگ مالیاتی	فرهنگ مالیاتی / ارزش‌های اجتماعی / نگرش و باور مردمی / مصارف مالیاتی / فرار مالیاتی	فرهنگ مالیاتی مردم جای تقویت دارد. مردم یا مالیات نمی‌دهند یا به زور مالیات می‌دهند. چون مصارف و محاسن آن را نمی‌دانند. باورهای مردم و نگرش مردم به مالیات باید عوض شود

در دوردوم دلفی پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده با روش تحلیل عاملی و با ضریب اطمینان ۰,۵ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و آسیب‌های با امتیاز بالاتر (سطح عاملی بالای ۰,۵) استخراج شده است که نتایج مربوط به مراحل پنج‌گانه جونز در جدول (۴) نمایش داده شده است:

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

نتیجه	بار عاملی	شرح آسیب		
تایید	۰,۵۴	عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح بین مردم (مودیان)	۱	مرحله مسأله‌یابی شناسخت و درک مسأله عمومی
رد	۰,۳۹	کمبود شناخت دقیق به قوانین مالیاتی	۲	
تایید	۰,۶۸	بی توجهی به ظرفیت رسانه‌های عمومی برای توسعه فرهنگ مالیات	۳	
تایید	۰,۷۲	فقدان نگرش صحیح در جامعه نسبت به مصارف مالیات در کشور	۴	
رد	۰,۲۵	عدم نقش‌آفرینی نهادهای فرهنگی و مدنی در توسعه فرهنگ مالیاتی	۵	
تایید	۰,۶۱	عدم وجود مطالعات تطبیقی و بررسی تجربیات کشورها	۶	
تایید	۰,۷۵	ضعف دانش سیاستگذاران درباره نظام مالیاتی	۷	مرحله راه حل‌گزینی و دستور کار
تایید	۰,۸۳	ضعف نظام اطلاعات مالیاتی	۸	
تایید	۰,۷۴	عدم امکان شناسایی دقیق مودیان مالیاتی	۹	
رد	۰,۴۲	محدود بودن پایه‌های مالیاتی	۱۰	
تایید	۰,۶۴	فقدان اطلاعات از قوانین مالیاتی گذشته و آثار و تبعات آن‌ها	۱۱	
تایید	۰,۷۶	عدم استفاده از نخبگان در تعیین اولویت‌ها و دستورکارنویسی مالیات	۱۲	
رد	۰,۳۵	عدم دستور کار بودن وضع مالیات بر اموال (منقول و غیرمنقول)	۱۳	
تایید	۰,۷۵	وجود گروه‌های فشار و چانه زنی افراد ذی نفوذ در سیاستگذاری مالیاتی	۱۴	مرحله شکل‌گیری سیاست‌ها
تایید	۰,۶۸	عدم جامعیت سیاست‌های مالیاتی و ضرورت صدور بخشنامه‌های متعدد برای تفسیر آن‌ها	۱۵	

تایید	۰,۸۴	سیاست زدگی و سطحی نگری در تصویب و تدوین قوانین مالیاتی	۱۶	
تایید	۰,۶۸	تضاد قوانین با یکدیگر و نیز اسناد بالادستی	۱۷	
تایید	۰,۶۵	گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی	۱۸	
تایید	۰,۵۴	ابهام و پیچیدگی در قانون نویسی مالیاتی	۱۹	
رد	۰,۴۳	چندگانگی و تعدد مراجع وضع قوانین مالیاتی	۲۰	
تایید	۰,۷۳	عدم ارتباط کافی بین صف و ستاد در شکل‌گیری سیاست‌ها	۲۱	
تایید	۰,۵۷	تعدد آیین نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی و بعضاً مغایرت با یکدیگر	۲۲	مرحله اجرا
تایید	۰,۵۲	عدم توجه به آموزش کافی برای مجریان سیاست‌های مالیاتی	۲۳	
رد	۰,۴۹	کمبود نیروی انسانی کارآمد و متخصص در حوزه مالیات	۲۴	
تایید	۰,۷۳	جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی	۲۵	
رد	۰,۴۸	ابهام در اجرای قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی	۲۶	
رد	۰,۳۵	عدم تطابق قوانین مالیاتی و شیوه‌نامه‌های اجرایی آنها	۲۷	
رد	۰,۳۳	زیاد بودن قیمت تمام شده (هزینه) محاسبه و وصول احکام مالیاتی	۲۸	
تایید	۰,۵۲	عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی مودیان جهت حسن اجرای قوانین	۲۹	
تایید	۰,۶۷	پایین بودن سطح سواد و اطلاعات مودیان مالیاتی	۳۰	
رد	۰,۲۸	عدم برخورد یکسان در اجرای عدالت افقی و عمودی مالیاتی	۳۱	
تایید	۰,۸۶	عدم تمکین مالیاتی در بین مودیان (فرار مالیاتی)	۳۲	
تایید	۰,۶۲	عدم وجود ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی	۳۳	
تایید	۰,۷۳	فقدان وجود پایگاه اطلاعات یکپارچه اقتصادی و مالی	۳۴	
رد	۰,۴۳	فسادهای اقتصادی متعدد نظیر قاچاق و نقش آن در عدم وصول مالیات	۳۵	
رد	۰,۴۱	تصدی‌گری گسترده دولت و بخش خصوصی کوچک و ضعیف	۳۶	
تایید	۰,۶۷	عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی	۳۷	مرحله نظارت و ارزیابی
تایید	۰,۶۵	عدم وجود سیاست‌های بازدارنده برای تخلفات کارکنان	۳۸	
تایید	۰,۵۲	طولانی بودن وقت تلف شده اجرای احکام مالیاتی	۳۹	
تایید	۰,۵۴	شفاف نبودن شاخص‌های ارزیابی و بازخورد در نظام مالیاتی	۴۰	
تایید	۰,۶۳	ضعف و نارسایی سیاست‌های کیفی و آیین دادرسی مالیاتی	۴۱	

در دور سوم نیز هدف اصلی رتبه‌بندی یا تحلیل سلسله‌مراتبی موانعی بود که اعضای پانل در دو مرحله قبل درباره اهمیت آن‌ها به اجماع رسیده بودند. لذا پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده با روش تحلیل سلسله‌مراتبی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. روایی پرسشنامه‌ها در روش دلفی به کیفیت انتخاب خبرگان بستگی دارد که در این پژوهش عمدتاً از نخبگان علمی و اجرایی استفاده شده است. همچنین در پایایی پرسشنامه‌ها از آلفای کرونباخ و شاخص نرخ سازگاری بهره برده شده است که نرخ آلفای کرونباخ ۰,۹۳ و نرخ سازگاری ۰,۸۴ بدست آمده است.

### یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی آسیب‌های نظام مالیاتی کشور بوده است، پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده در راند سوم دلفی با روش تحلیل سلسله‌مراتبی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و شش آسیب مهمتر نسبت به کل آسیب‌های نظام مالیاتی مشخص شده و در جدول (۵) نمایش داده شده است:

جدول ۵ - مهمترین آسیب‌های سیاستگذاری مالیاتی کشور

اولویت	مرحله	آسیب‌های سیاستگذاری مالیاتی
اول	اجرا	۱. عدم تمکین مالیاتی در بین مؤدیان
دوم	دستورکار	۲. ضعف نظام اطلاعات مالیاتی
سوم	مسأله‌یابی	۳. عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح بین مردم (مؤدیان)
چهارم	اجرا	۴. جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی
پنجم	شکل‌گیری سیاست‌ها	۵. گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی
ششم	نظارت و ارزیابی	۶. عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی

سایر آسیب‌ها نیز به ترتیب مشتمل بر موارد زیر می‌باشند:

۷. فقدان نگرش صحیح در جامعه نسبت به مصارف مالیات در کشور (مسئله‌یابی)
۸. بی‌توجهی به ظرفیت رسانه‌های عمومی برای توسعه فرهنگ مالیات (مسئله‌یابی)
۹. عدم جامعیت سیاست‌های مالیاتی و ضرورت صدور بخشنامه‌های متعدد برای تفسیر آنها (شکل‌گیری سیاست‌ها)
۱۰. ابهام در اجرای قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی (اجرا)
۱۱. عدم وجود ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی (اجرا)
۱۲. فقدان وجود پایگاه اطلاعات یکپارچه اقتصادی و مالی (اجرا)

جدول ۶ - تعیین اولویت آسیب‌های نظام مالیاتی بر مبنای مدل جونز

اولویت	وزن نهایی	ارزیابی	اجرا	شکل‌گیری سیاست‌ها	راه‌حل‌گزینی	مساله‌یابی	
۱	۰/۲۲۸	۰/۲۵۸	۰/۲۵۴	۰/۲۴۹	۰/۲۵۹	۰/۱۸۷	اجرا
۲	۰/۲۳۶	۰/۲۶۱	۰/۲۰۲	۰/۲۸۰	۰/۱۵۵	۰/۲۰۵	ارزیابی
۳	۰/۲۲۳	۰/۱۴۹	۰/۲۰۸	۰/۱۶۱	۰/۱۹۵	۰/۱۲۸	شکل‌گیری سیاست‌ها
۴	۰/۱۷۱	۰/۱۸۷	۰/۲۳۸	۰/۱۴۷	۰/۱۶۸	۰/۱۲۵	راه‌حل‌گزینی
۵	۰/۱۵۲	۰/۳۰۶	۰/۱۷۷	۰/۱۶۳	۰/۲۲۸	۰/۴۱۲	مساله‌یابی

۱۳. عدم ارتباط کافی بین صف و ستاد در شکل‌گیری سیاست‌ها (شکل‌گیری سیاست‌ها) همچنین بر اساس نتایج تحلیل سلسه‌مراتبی، نخبگان مشارکت‌کننده بیشترین اشکالات را به ترتیب در مراحل اجرا، ارزیابی، شکل‌گیری سیاست‌ها، راه‌حل‌گزینی و مساله‌یابی تشخیص داده‌اند (جدول ۶).

## بحث

در این قسمت به تشریح مختصری از آسیب‌های شش‌گانه دارای اولویت که مورد اشاره قرار گرفت، پرداخته شده است:

### عدم تمکین مالیاتی در بین مؤدیان

اولین آسیب از منظر متخصصان شرکت‌کننده در پنل دلفی، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی در کشور است. امروزه مطلوب‌ترین رویکرد جهت وصول کارآمد مالیات، خوداظهاری و تمکین داوطلبانه شهروندان از مالیات است. عدم تمکین مالیاتی به نقض قوانین و تعهدات قانونی مؤدیان مالیاتی در مراحل سه‌گانه تشخیص، وصول و اجرای مالیات‌ها اطلاق می‌گردد. بنابراین عدم تمکین مالیاتی تمامی مصادیق فرار از مالیات<sup>۱</sup> و اجتناب از پرداخت مالیات را نیز شامل می‌شود» (Mousavi, Validi & Najafi Tavana, 2016: 46). فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات دو پدیده‌ای هستند که احتمالاً قدمت آنها به خود پدیده مالیات‌ستانی بر می‌گردد. دلایل بسیاری درباره علل عدم تمکین مالیاتی عنوان شده است که این دلایل و عوامل را می‌توان به دو دسته کلی عوامل نهادی و عوامل اقتصادی تقسیم کرد. هنجارها و کنش‌های اجتماعی،

عدالت مالیاتی، فساد ماموران مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله اطلاعات کامل، نبود سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در این مورد، تاخیر در وصول مالیات، مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الراس مالیات، قوانین پیچیده و متعدد، عدم شناسایی مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آنها، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع و... برخی از عوامل نهادی می‌باشند (Samadi & Tabandeh, 2012: 80). فرار مالیاتی مسئله‌ای است که از چند جهت می‌تواند بر اقتصاد اثرگذار باشد. نخست اینکه، توانایی دولت را در جمع‌آوری مالیات و برآوردن نیازهای بودجه‌ای کاهش می‌دهد. در واقع، فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند از طریق محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبه‌رو سازد. دوم اینکه، فرار مالیاتی می‌تواند یک سری تبعات منفی دیگری نیز برای اقتصاد به دنبال داشته باشد. برای مثال، تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبه‌رو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس‌انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است (Torkashvand, Alborzi, Mohammad & Asgari, 2018: 115).

### ضعف نظام اطلاعات مالیاتی

در ساختار مالیاتی کشورهای پیشرفته، اطلاعات مالیاتی به عنوان هسته مرکزی نظام مالیاتی عمل می‌نماید و عملاً مهمترین عامل موفقیت سیستم تلقی می‌گردد، به طوری که اعتقاد بر این است که طراحی و برنامه‌ریزی نظام مطلوب اطلاعات مالیاتی علاوه بر فراهم نمودن امکانات اثربخشی سیاست مالیاتی و برنامه‌ریزی دقیق‌تر برای سیستم مالیاتی عامل مؤثری برای موفقیت نظام مالیاتی در پیشگیری از فرار مالیاتی، جلوگیری از اتلاف منابع، کاهش تبعیض و رعایت عدالت مالیاتی، کاهش فساد اداری می‌باشد و دستیابی به اهداف نظام مالیاتی را تسریع می‌نماید (Nazari & Fadaei, 2013: 109). شایان ذکر است که افزایش تنوع و پیچیدگی در روابط و فعالیت‌های اقتصادی و نیز تعداد فعالان اقتصادی به نوبه خود بر مشکلات نظام‌های مالیاتی در شناسایی دقیق صاحبان منابع و نوع و میزان آن می‌افزاید. این در شرایطی است که نظام مالیاتی کشورمان به دلیل عدم سرمایه‌گذاری لازم و فقدان برنامه‌ریزی مناسب طی سال‌های گذشته فاقد سیستم اطلاعات مالیاتی مناسب و مطلوب بوده و اطلاعات به صورت پراکنده، ناقص و غیرمستند در اختیار نظام مالیاتی قرار می‌گیرد. از این رو با الگو گرفتن از اصلاحات جهانی مالیات نیز نتوانسته سیستم مالیاتی کشور را بهبود بخشد و همچنان فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی، مانعی مهم برای ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد قلمداد می‌شود (Darvishi & Mohammadian, 2017: 109).

### عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح بین مردم (مؤدیان)

از آنجا که در بررسی و تحلیل سیاستگذاری‌های مالیاتی مفاهیم وسیعی در خصوص تصمیم‌گیری‌های فردی و دولتی وجود دارد، استینمو پیشنهاد می‌کند که اگرچه ساختار نهادها به عنوان متغیر مداخله‌گر، تقاضاها و خواسته‌ها را فیلتر کرده و به این ترتیب به شکل‌گیری سیاست‌ها کمک می‌کند، لیکن باید در این مورد بیش از پیش به نقش فرهنگ و باور مالیاتی توجه صورت گیرد. وی معتقد است در عین حال باید بین فرهنگ مالیاتی مردم و آنچه درباره انسان عقلایی می‌دانیم نیز ارتباط برقرار کرد چراکه نگرش‌ها و باورها، پارامترهای مهمی در محیط سیاستگذاری می‌باشند (Steinmo, 2015: 91). بریکلند نیز مدعی است که محیط سیاستگذاری و مشکلات آن از جمله مهمترین چالش‌های هستند که سیاستگذاری با آن روبه روست. فهم این دشواری‌های محیطی بسیار مهم است، چراکه همین چالش‌های محیطی هستند که اغلب گریبان سیاستگذاران را می‌گیرد (Yazdani Zazarani, 2017: 192). فرهنگ، باور، آگاهی عمومی و عوامل اجتماعی نیز از جمله مهمترین متغیرهای حاکم در محیط سیاستگذاری مالیاتی به شمار می‌رود. از جمله وظایف سیستم مالیاتی، آگاهی رساندن به مؤدیان و بهبود فرهنگ اجتماعی برای سهولت بیشتر کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات نظام مالیاتی است. این امر به‌طور نظامند از فرار مالیاتی کاسته و باعث افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. ارتقای فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر گسترش چتر مالیاتی (شناسایی مؤدیان جدید) نیز در تحقیقات متعدد امری مورد تأکید است (See: Imani & Mostofian, 2018: 140).

### جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی

از آنجا که سیاستگذاری امری به شدت هنجاری است، مسائل سیاسی و گرایش‌ها و ترجیحات در فرایند سیاستگذاری مؤثر است. سیاستگذاری مالیاتی نیز از این ترجیحات و گرایش‌ها متأثر است به عقیده صاحب‌نظران، گرایش‌ها و هنجارهای سیاستگذار در دو سطح دارای اهمیت می‌باشد. یکی «اهمیت اقتصادی» که بیانگر تأثیر مالیات در تصمیمات اقتصادی است و دیگری «اهمیت سیاسی» که بیانگر تأثیر مالیات در سیاست‌های داخلی و حتی روند و نتایج انتخابات کشور می‌باشد (Gamage & Shanske, 2011: 27). آنان عقیده دارند که سیاستگذاری‌های مالیاتی یک روی عمومی و آشکار دارند که در آن سیاستمداران و جامعه به طور کلی در خصوص سیاستگذاری‌ها مذاکره و مباحثه می‌کنند و همچنین دارای یک روی پنهان‌اند که در آن افراد، شرکت‌ها و تشکل‌ها در فرایند سیاستگذاری به دنبال نفع شخصی خود می‌باشند. این سطح از پیچیدگی مالیات با امور سیاسی سبب شده تا در همه جهان مالیات و

میزان و نحوه وصول آن با امور سیاسی و انتخاباتی دچار درهم تنیدگی نامناسبی شود. اما در ایران این امر به صورت متمایز و محسوسی قابل بررسی و ارزیابی است. ویژگی بارز سیاستگذاری در بسیاری از بخش‌ها در ایران ترجیح سیاست‌های کوتاه‌مدت بر برنامه‌ها بلندمدت است. در برخی از بخش‌ها عمر کوتاه مدیریت از یکسو زمینه‌ساز چشم‌انداز گردش مرجعیت (گفتمان حاکم) می‌شود و مدیر را ناگزیر از تصمیمات کوتاه‌مدت به جای اقدامات کیفی بلندمدت می‌کند و از سویی دیگر سبب رادیکالیسم و تمایل به تغییر سریع می‌شود (Vahid, 2005: 266). بنابراین تمایل به اقدامات زودبازه (رادیکالیسم) و کوتاه‌مدت متناسب با چرخش‌های مرجعیت و پارادایم سیاسی در ایران دو آسیب کلی برای سیاستگذاری‌های کشور خصوصاً در مسائل وابسته به دولت نظیر مالیات است.

### گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی

قوانین و مقررات مالیاتی فعلی حاوی معافیت‌های گسترده‌ای می‌باشد و این معافیت‌ها به‌منظور تأمین اهداف اقتصادی، اجتماعی توسعه منطقه‌ای در قالب معافیت‌های پایه درآمدی، معافیت موضوعی و بخشی، معافیت‌های منطقه‌ای و... اعطا شده است. برخی از این معافیت‌ها به‌صورت کلی مانند معافیت بخش کشاورزی (موضوع ماده ( ۸۱ ) قانون مالیات‌های مستقیم) یا به‌صورت مقطعی و دوره‌ای مانند معافیت‌های واحدهای تولیدی یا معدنی بخش خصوصی و تعاونی به مدت ۴ تا ۲۰ سال (موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم) اعطا شده است. تاکنون مطالعه جامعی از چگونگی عملکرد و اثربخشی معافیت‌های گسترده مالیاتی در ایران انجام نشده است (Ministry of Economy and Finance (A), 2012). این درحالی است که به نظر می‌رسد در بسیاری از موارد ادامه روند فعلی معافیت‌ها مستلزم بررسی توجیه اقتصادی و اجتماعی می‌باشد. آنچه مسلم است اعطای معافیت‌ها در سطح گسترده و به‌صورت غیرمنطقی ضمن کاهش درآمدهای مالیاتی دولت موجبات رفتار تبعیض‌آمیز که ناقض عدالت مالیاتی می‌باشد را فراهم خواهد ساخت و پیامدهای منفی مانند ایجاد انحصار، فساد مالی و افزایش انگیزه فرار مالیاتی را به دنبال دارد، همچنین در نتیجه وجود طیف گسترده معافیت‌های مالیاتی بخش قابل توجهی از فعالیت‌های اقتصادی کشور خارج از فرایند مالیات ستانی قرار می‌گیرند. یکی دیگر از پیامدهای مهم اعطای معافیت‌های مالیاتی عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان مالیاتی مشمول معافیت می‌باشد (Nazari and Fadaei, 2013: 107). در حال حاضر سازمان امور مالیاتی کشور اطلاعات جامع و فراگیری درباره میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات ندارد



(Ministry of Economy and Finance (A), 2012). برآوردها حاکی از آن است که حدود ۴۰ درصد از تولید ناخالص ملی کشور معاف از پرداخت مالیات است (Ministry of Economy and Finance (B), 2018). سیاستگذاران به منظور چاره‌جویی برای حل این مشکل در نظام مالیاتی برنامه ششم توسعه اصلاحاتی انجام داده‌اند. در قانون برنامه ششم توسعه به منظور تحقق صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی، اصلاح نظام درآمدی دولت و همچنین قطع وابستگی بودجه به نفت تا پایان اجرای این قانون «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال‌های اجرای قانون برنامه ممنوع است» (بند "الف" ماده ۶ قانون برنامه ششم توسعه). در شرایط فعلی این کاهش معافیتی به هر حال می‌تواند گره‌ای از گره‌های کور اقتصادی در کشور را باز کند و مالیات گرفتن از تمامی مشمولان پراخت مالیات، باعث افزایش توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه می‌شود.

### عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی

امروزه پیچیده شدن فزاینده اداره امور عمومی، ارزیابی سیاست را به ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای دولت‌ها تبدیل کرده است. یک نظام سیاستگذاری خردگرا به ارزیابی نتایج حاصل از اجرای سیاست‌ها می‌پردازد و تغییرات ایجادشده را مورد توجه قرار می‌دهد، آنگاه از نتایج آن برای تداوم، تجدیدنظر یا تغییر سیاست‌ها بهره می‌گیرد (Ashtarian and Emami Meibodi, 2014: 7). با بررسی وضع کنونی ارزیابی سیاست در ایران به این نتیجه می‌رسیم که تقسیم کار ملی برای ساماندهی ارزیابی سیاست در نظام دیوانی - سیاسی ضرورت دارد. در این راستا لازم است ارزیابی به سه دسته مشتمل بر ارزیابی معطوف به مردم و نهادهای مدنی، معطوف به تخلفات و معطوف به کمیّت و کیفیت تحقق و نتایج سیاست‌ها تقسیم شود و نهادهای مرتبط بر اساس وظایف و اختیارات قانونی و اصول حقوق عمومی در آن جایگذاری شوند. از آنجا که یکی از مشکلات مطرح در وضع موجود ارزیابی سیاست در ایران و از جمله سیاستگذاری مالیاتی ضعف دانش فنی ارزیابی است، فقدان مدل‌ها و روش‌های ارزیابی بر اساس مؤلفه‌های ماهیت سیاست و سطح سیاست برای نهادهای ذی‌ربط ضرورت دارد. ضعف ارزیابی سیاست‌های مالیاتی و طراحی نظام ارزیابی مالیاتی در سه دسته مذکور از جمله آسیب‌های سیستم مالیاتی است که خُبرگان مشارکت‌کننده در پنل دلفی بر آن تاکید داشته‌اند.

## توصیه‌های سیاستی

در کشورهای غنی از نظر منابع طبیعی، دولت‌ها توجه اندکی به درآمدهای مالیاتی می‌کنند. این در حالی است که درآمدهای مالیاتی باثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منبع محسوب می‌شود. اقتصاد نفتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نبوده و دولت سهم بسیار ناچیزی از درآمدهای خود را از ناحیه درآمدهای مالیاتی کسب می‌کند. لذا با توجه به نتایج توصیه‌های سیاستی زیر در جهت اصلاح و بهبود سیستم مالیاتی کشور ارائه شده است:

۱- اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی به‌ویژه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند در جهت افزایش تمکین مالیاتی موثر باشد. ۲- ایجاد نظام اطلاعات جامع و گسترده جهت احصاء کلیه ظرفیت‌های مالیاتی و تبادلات مالی در کشور دارای اولویت اساسی است. ۳- معرفی و تصویب پایه‌های مالیاتی جدید نظیر مالیات بر محیط زیست، مالیات بر سرمایه و... و همچنین بهبود عملکرد پایه‌های مالیاتی موجود دارای اهمیت می‌باشد. ۴- لازم است جهت بهبود فرهنگ مالیاتی مردم، برنامه جامع و کاملی جهت فرهنگ‌سازی مالیاتی مبتنی بر اصول و روش‌های نوین در «بازاریابی اجتماعی»<sup>۱</sup> در دستورکار سازمان امور مالیاتی قرار گیرد. ۵- مقتضی است در اسرع وقت نظام معافیت‌های مالیاتی کشور در قالب یک مطالعه جامع مورد بازنگری و اصلاح و بهبود قرار گیرد. انجام مطالعه جامع از چگونگی عملکرد و اثربخشی معافیت‌های کنونی جهت «سیاستگذاری مبتنی بر شواهد»<sup>۲</sup> در سیاست‌های آتی موکداً توصیه می‌شود. ۶- سازوکار نظارت و ارزیابی سیاستگذاری‌های صورت گرفته با تاکید بر نظارت و ارزیابی ادارات کل امور مالیاتی در استان‌ها مورد توجه قرار گیرد. طراحی سیستم ارزیابی مالیاتی در سه سطح مردمی، تخلفات اداری و تحقق اهداف سیاست‌ها ضرورت دارد. ۷- شفاف‌سازی مالیاتی با استقرار سامانه شفافیت درخصوص درآمدها و مصارف مالیاتی در ایجاد اعتماد عمومی می‌تواند نقش بسزایی داشته باشد. ۸- لازم است هزینه‌های وصول مالیات در کشور با بازنگری در ساختار و تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور و نیز اصلاح قوانین و مقررات، کاهش یابد. ۹- لازم است کلیه قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی جهت افزایش تمکین مالیاتی مورد بازنگری و ساده‌سازی قرار گیرد تا از پیچیدگی و سردرگمی کنونی رها شوند.

1 - Social Marketing

2 - Evidence Based Policy Making

## References

- 1- Ashtarian, Kiyoumars; Emami Meybodi, Razieh (2014), Organization of Public Policy Evaluation in the Islamic Republic of Iran, *Political Science Quarterly*, 10(2), 5-36 [in Persian].
- 2- Baker, C. , Bejarano, J., Evans, R.W ., Judd, KL., & Phillips, KL. (2014). A Big
- 3- Burnell, Peter; Randall, Vicky (2014), *Third World Issues: Politics in the Developing World*, translated by Ahmad Saei and Saeed Mirtorabi, Qomes Press, 5th edition, Tehran [in Persian].
- 4- Darvishi, Fatemeh; Mohammadian, Fereshte (2017), Comparative study of Iran's tax system with the tax reforms of 1990, *Tax Quarterly*, 33(81), 69-116 [in Persian].
- 5- Data Approach to Optimal Sales Taxation. Cambridge, Mass. National Bureau of Economic Research.
- 6- Emani, Mohammad Hossein; Mostofian, Tayebbeh. (2018), Promotion of tax culture and its effect on expanding the tax umbrella and identifying new taxpayers, *Tax Quarterly*, 37(85), 117-146 [in Persian].
- 7- Gamage, D., & Shanske, D. (2011). Three Essays on Tax Salience: Market Salience and Political salience. *Tax Law Review* 65, 19-98.
- 8- Keeney S, Hasson F, McKenna HP. A critical review of the Delphi technique as a research methodology for nursing. (2001) Apr; 38(2): 195-200.
- 9- Knauer ,N. J., (2015). Critical Tax Policy: A Pathway to Reform. *North western Journal of Law & Social Policy*. 9(2), 206-263.
- 10- Krause, G.A. Lewis D.E., & Douglas, J.W.(2013). Politics can Limit Policy Opportunism in Fiscal Institutions: Evidence from Official General Fund Revenue Forecasts in the American States. *Journal of Policy Analysis and Management*. 32(2),271-295.
- 11- Ministry of Economic Affairs and Finance (A), Vice President of Economic Affairs (2012), supporting study of the transformation plan of the country's tax system [in Persian].
- 12- Ministry of Economic Affairs and Finance (B), Vice President of Economic Affairs (2018), "Proposed programs for the transformation of the tax system in 2018", Bureau of Research and Financial Policies, internal report, Tehran [in Persian].
- 13- Mirzamani, Azam; Ekhwan Alavi, Seyed Hossein; Amiri, Ali Naghi, Esmaili, Hossein (2018), Understanding the Tax Policy Process in Iran: Factors Affecting Tax Ordering at the National Level and Its Actors, *Tax Research Journal*, No. 36, Serial 84 [in Persian].
- 14- Moore, M. (2007). How Does Taxation Affect the Quality of Governance?, Institute of Development Studies at the University (IDS) of Sussex Brighton, Working Paper 280.
- 15- Nazari, Alireza; Fadaei, Iman (2013), Pathology of Iran's Tax System, *Financial and Economic Policy Quarterly*, No. 4, 110-95 [in Persian].
- 16- Pajuyan, Jamshid; Darvishi, Bagheer (2015), Structural Reforms in Iran's Tax System, *Research Journal of Taxation*, 8 serials 56 [in Persian].
- 17- Profeta, P.& Scabrosetti, S. (2010). *The Political Economy of taxation. Lessons from Developing Countries*. Edward Elgar.
- 18- Rezaei, Ebrahim (2016), Effective tax policy in the context of business cycles, *Research Journal of Taxation*, 28(77), 132-162 [in Persian].
- 19- Samadi, Ali Hossein; Tabandeh, Razieh (2012), Tax evasion in Iran; Investigation of the causes and effects and estimation of its amount, *Tax Research Journal*, 19(67), Fall 2012, 106-77 [in Persian].
- 20- Sandford ,Hsu Ch, BA. The Delphi technique: making sense of consensus,1-8. [cite 2008 Oct19]. Available from: <http://pareonline.net/pdf/v12n10.pdf>
- 21- Scott-Samuel, A., Birley, M., Ardem, K. (2001), *The Merseyside Guidelines for Health Impact Assessment*. Second Edition. Available at: [http://www.precaution.org/lib/06/mersey\\_hia\\_guide\\_2nd\\_edn.010601.pdf](http://www.precaution.org/lib/06/mersey_hia_guide_2nd_edn.010601.pdf)
- 22- Sheikh Hasani, Ali; Faghihi, Abolhassan; Daneshfard, Karamollah (2018). Pathology of tax policy in the Islamic Republic of Iran: A study of the value added tax system, *Research Journal of Taxation*, No. 38, Series 86 [in Persian].
- 23- Smith, Kevin. Larimer, Christopher (2016), *A theoretical introduction to public policy*, translated by Behzad Attarzadeh, Scientific and Cultural Publications [in Persian].
- 24- Steinmo, S. (2015). *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press.

- 25- Tax Affairs Organization of the country (2018), Operational plan of 2018, deputy research and planning and international affairs of the organization, published by the General Directorate of Support Affairs, Tehran [in Persian].
- 26- The Law of the Sixth Plan of Economic, Social and Cultural Development of the Islamic Republic of Iran. Approved in 2016 [in Persian].
- 27- Torkashvand, Zahra; Alborzi, Mohammad; Asgari, Ali (2018), Prioritizing strategies to increase tax revenue, Tax Quarterly, 25(36), Summer 2017, 107-134 [in Persian].
- 28- Vahid, Majid. (2004), Public Policy, Tehran: Mizan Press [in Persian].
- 29- Weber, Max (2011), Methodology of Social Sciences, translated by Hasan Chavoshian, Tehran, Markaz Press [in Persian].
- 30- Yazdani Zazarani, Mohammad Reza. (2017). Knowledge of the public policy process; An overview of concepts, theories and models. Public Policy Quarterly, 3(4), 189-202 [in Persian].