



RESEARCH ARTICLE

## Systematic Analysis of the Policy Tax System in Iran Using the Approach Strategic Narrative Research

Sadegh Hassani Moghaddam<sup>1\*</sup>, Hamid Reza Fartoukzadeh<sup>2</sup>, Hossein Gholipour<sup>3</sup>

1- PhD candidate in Systems Management, Imam Hossein University, Tehran, Iran

2- Associate Professor, Faculty of Management & Industrial Engineering, Malek Ashtar University of Technology, Tehran, Iran

3- Graduated from Master of Industrial Engineering, Malek Ashtar University of Technology, Tehran, Iran

\*Corresponding Author's Email: [Sadegh140@chmail.ir](mailto:Sadegh140@chmail.ir)



<https://doi.org/10.22059/jppolicy.2022.88003>

Received: 25 August 2021  
Accepted: 8 April 2022

### ABSTRACT

Economic policymakers consider an efficient financial system necessary for the realization of the country's economic growth & development. Given the complexity of these issues in Iran, the main question is what hidden layers are in the minds of the actors on the scene. There is a tax policy that makes the role of taxation & its placement in the correct cycle of the economy challenged. The application of applied methods in this research is the method of strategic narrative research & the use of system analysis in it. Using interviews, the three-layer analysis model, behaviors, structures & mental ideas of each of them are used. It turned out & in the next step, an extra-comprehensible narrative was expressed & destructive vortices were described. Based on the research findings, malignant popularity, crude-selling mentality & the idea of corruption are among the ideas that are in the hidden layers of the actors that should be considered & accordingly, policy proposals were presented.

**Keywords:** Tax, tax policy, Systematic Analysis, Three-Tier Analysis Model, Strategic Narrative Research.





مقاله پژوهشی

تحلیل سیستمی سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد روایت‌پژوهی راهبردی

صادق حسنی مقدم<sup>۱\*</sup>، حمیدرضا فرتوک زاده<sup>۲</sup>، حسین قلی‌پور<sup>۳</sup>

۱- دانشجوی دکتری مدیریت سیستم دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران

۲- دانشیار مدیریت دانشگاه صنعتی مالک اشتر، تهران، ایران

۳- کارشناسی ارشد مهندسی صنایع دانشگاه صنعتی مالک اشتر، تهران، ایران

\* رایانامه نویسنده مسئول: Sadegh140@chmail.ir



<https://doi.org/10.22059/jppolicy.2022.88003>

تاریخ دریافت: ۳ شهریور ۱۴۰۰

تاریخ پذیرش: ۱۹ فروردین ۱۴۰۱

چکیده

سیاست‌گذاران اقتصادی وجود یک نظام مالیاتی کارآمد را برای تحقق رشد و توسعه اقتصادی کشورها، ضروری می‌دانند. با توجه به پیچیدگی مسئله مالیات در ایران، سوال اصلی این پژوهش این است که چه لایه‌های پنهانی در ذهن کنشگران موثر در حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی وجود دارد که باعث شده نقش مالیات‌گیری و قرارگرفتن آن در چرخه صحیح اقتصاد کشور با چالش مواجه شود. رویکرد مورد استفاده در این تحقیق، روش روایت‌پژوهی راهبردی و استفاده از تحلیل سیستمی است که با استفاده از ابزار مصاحبه و الگوی تحلیل سه لایه‌ای، رفتارها، ساختارها و انگاره‌های ذهنی هر یک از آنها استخراج گردید و در گام بعدی، روایت برون‌فهمی بیان و به تشریح گردابه‌های مخرب پرداخته شد. مبتنی بر یافته‌های تحقیق، کسب محبوبیت بدخیم، ذهنیت خام‌فروشی و انگاره فساد از جمله انگاره‌هایی هستند که در لایه‌های پنهان کنشگران قرار گرفته‌اند که باید به آنها توجه نمود.

واژگان کلیدی: مالیات، سیاست‌گذاری مالیاتی، تحلیل سیستمی، الگوی تحلیل سه‌لایه‌ای، روایت‌پژوهی راهبردی.

## مقدمه

امروزه در نظام اقتصادی کشورها، از درآمدهای مالیاتی بعنوان یکی از باثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منابع درآمدی یاد شده است و می‌توان از ابزار مالیات و سیستم مالیات‌ستانی در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی و هدایت اقتصاد کشورها در مسیر پیشرفت و توسعه بهره‌برداری نمود (Hasanvet al., 2020: 244). از این روی، سیاستگذاران این حوزه همواره در تلاش هستند تا با طراحی نظام مالیاتی کارآمد و اصلاح آن، حداکثر مشارکت جامعه را به دست بیاورند (Profeta & Scabrosetti, 2010: 1). اما با وجود اهمیت این موضوع، رتبه نامطلوب اقتصاد ایران در شاخص پرداخت مالیات در سال ۲۰۱۹ و دارا بودن رتبه‌ی ۱۴۹ در سطح بین‌المللی (Website of donya-e-eqtasad, 2018) و همچنین میزان پایین ۷ درصدی شاخص تلاش مالیاتی (Website of eqtesad online, 2020)، به‌خوبی ضعف‌های سیاستگذاری در سیستم مالیاتی اقتصاد ایران را روایت می‌کند به‌گونه‌ای که تاکنون نظام مالیاتی ایران نه تنها قادر به تامین منابع لازم برای مخارج رو به رشد عمومی نبوده است، بلکه با رفتارهای جایگزینی متعدد و فرار گسترده مالیاتی، احساس بی‌عدالتی، تشدید و تمکین مالیاتی نیز دچار تضعیف شده است (Darvishi & Mohammadian, 2017: 109). در شرایط تحریمی که سال‌های اخیر کشور با آن مواجه گردیده، مدیران و سیاستگذاران بایستی همواره بدنبال تحقق یک نظام مالیاتی مطلوب به منظور ایجاد یک منبع درآمدی پایدار از مالیات و کم‌کردن شکاف بین درآمد مالیاتی موردانتظار و میزان مالیات تحقق‌یافته باشند و به آن توجه ویژه‌ای داشته باشند. برای رسیدن به این اهداف نیاز به تحلیل و آسیب‌شناسی سیستمی سیاست‌های مالیاتی جاری وجود دارد که بتوان با نگاهی راهبردی و رویکردی روایت‌پایه، به ابعاد و لایه‌های ناشناخته‌ی کنشگران موثر در سیاستگذاری و دلایل ایفای نادرست نقش مالیات‌ستانی و قرار نگرفتن آن در چرخه صحیح اقتصاد پی برد. در روایت‌پژوهی تعاملات نظام مالیاتی، به چگونگی مشروعیت‌یابی برخی کنش‌های مخرب که ناشی از شاکله ذهنی بازیگران عرصه است، توجه می‌شود. منظور از این شاکله، انباشت انتخاب‌ها، خودپذیری‌ها، عادت‌ها و موجه‌سازی‌هایی است که کنشگران در اذهان و تصورات خود می‌سازند و این انگاره‌ها مرحله به مرحله به سازه‌های عینی در میدان واقعیت نیز تسری پیدا می‌کنند (Fartukzadeh & Vaziri, 2019: 67) که در نهایت باعث ایجاد مقاومت‌هایی می‌شوند و اجازه توفیق سیاستگذاران در سیاست‌های مطلوب مالیاتی را نمی‌دهند. بعنوان مثال با وجود اینکه در طول سال‌های دهه ۸۰ هزاران میلیارد از محل بودجه دولتی (نفتی) خرج پروژه‌های عمرانی و خدمات رفاهی کشور بویژه در پایتخت شده است، اما وابستگی بیش از حد دولت به درآمدهای نفتی در مقایسه با درآمدهای مالیاتی، سبب گردیده با وجود هزینه‌های زیاد خدمات رفاهی به مردم، اما همچنان مقبولیت اجتماعی دولت و رضایت مردم کاهش پیدا کند (Miri & Danaei Fard, 2016: 165). لذا افکار عمومی عمدتاً رابطه‌ای مشوقانه و تکلیفی برای پرداخت مالیات به دولت احساس نکرده و حتی کثرت پروژه‌های عمرانی از محل بودجه عمومی دولت (نه از محل دریافت مالیات)، این انگاره را در ذهن ایرانیان تقویت کرده است که گویا دولت‌ها به منابع پایان‌ناپذیری دست پیدا کرده‌اند و آن‌ها هرچه را بخواهند، می‌توانند هزینه کنند و پرداخت یا عدم پرداخت مالیات از سوی شهروندان، تأثیری بر ارتقا یا کاهش خدمات رفاهی آن‌ها نخواهد گذاشت. مثال دیگر اینکه هر چند دولت‌ها می‌خواهند از ظرفیت معافیت‌های مالیاتی برای تشویق و رونق در برخی از فعالیت‌های اقتصادی استفاده نمایند، اما قوانین مربوط به معافیت‌های طولانی‌مدت و منقضی‌شده در این بخش‌ها، نوعی انگاره ذهنی را در جماعت تقویت نموده که باعث شده در گذر زمان، شرکت‌هایی تأسیس شوند، از معافیت مالیاتی استفاده کنند و بعد از پایان دوره معافیت، شرکت را منحل نموده و شرکت جدیدی را تأسیس کنند یا اینکه برای فعال کردن شرکت‌ها در مناطق آزاد و حمایت از تولید و صادرات در این مناطق، قوانینی برای معافیت مالیاتی توسط مجلس شورای اسلامی وضع گردیده که خود همین تصمیم به مرور زمان، بستری را برای ثبت شرکت‌های صوری در مناطق آزاد فراهم آورده (Website of eqtesad, 2020) و به جای اینکه معافیت بر تولید باشد، معافیت بر قاچاق شکل گرفته و در واقع مسیر قاچاق را هموارتر نموده است. در مجموع، نشانگرهایی از این دست مثال‌ها در موضوع مالیات، نشان‌دهنده نوعی پیچیدگی مرکب است که در آن کنشگران صحنه، یعنی دولت (یا نهاد مالیات‌ستان)، نهاد قانون‌گذار (مجلس شورای اسلامی) و مؤدیان مالیاتی (افراد، اصناف، تولیدکنندگان بخش خصوصی)، نتوانسته‌اند با یکدیگر ارتباط برقرار کنند و هر کدام از آن‌ها در جهان اختصاصی خودساخته خود، قادر نیستند بازخوردهای پیدا و پنهان و همچنین انباشت‌ها و تأخیرهایی که عینی و واقعی هستند را ببینند و نسبت به آنها حساس باشند. لذا در اینجا باید با نگاه سیستمی به

تحلیل درستی از روایت‌ها از نگاه سایر کنشگران پرداخته شود و با توجه به اینکه برای درک سیستمی به ویژگی‌های تمامی لایه‌ها و سطوح سیستم سیاستگذاری توجه می‌شود (Sherwood, 2018: 9)، لذا این مطالعه سعی دارد با توجه به خلأ پژوهشی احساس شده در این زمینه (نگاه تحلیل روایتی به این مسئله)، برای رمزگشایی از این پیچیدگی و با استفاده از رویکرد روایت-پژوهی راهبردی، لایه‌های آشکار و پنهان کنشگران اصلی را شناسایی کند و همچنین حلقه‌های علت و معلولی بازخوردهای مربوط به اقدامات و ساختارها را به تصویر کشد و بدین‌وسیله به کاهش پیچیدگی مسئله کمک کند.

### چارچوب نظری

تفکر سیستمی نوعی نگاه به جهان هستی و پدیده‌های آن است و روش‌شناسی مؤثری را برای سیستم‌های اجتماعی-فرهنگی در محیط آکنده از آشفتگی و پیچیدگی ارائه می‌دهد. در این نوع تفکر، صرفاً به اجزاء و جزئیات یک سیستم نگاه نمی‌شود، بلکه چگونگی تعامل درونی بین اجزاء و همچنین تعامل آن‌ها با محیط نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین تفکر سیستمی در برابر نگرش جزءنگر که در آن امکان فهم الگوهای حاکم بر پدیده و سیستم وجود ندارد، قرار گرفته است (Gharajedaghi, 2011: 107) و هدف آن بهبود ادراک مدیران از چگونگی ارتباط عملکرد سازمان با ساختارهای داخلی و سیاست‌های عملیاتی، توسعه دید مدیران، کشف نقاط کور و استفاده از این ادراک بهبودیافته در طراحی سیاست‌های مؤثر است (Sterman, 2001: 41). به وسیله تفکر سیستمی می‌توان از باورهای رایجی که هست، عبور نمود و با استفاده از مفاهیمی مثل انباشت، وابستگی به مسیر، تأخیر، بازخورد و رسم نمودار حلقه‌های علت و معلولی پدیده را به گونه‌ای نگریست که دیگران نمی‌بینند (Etessami & al, 2020: 8). نبود دیدگاه سیستمی در لایه سیاستگذاری و همچنین ناتوانی در خودفهمی سیاستگذاران که ناشی از پیچیدگی مرکب مسئله می‌باشد، موجب می‌شود تصمیمات سیاستگذاران بدون وجود نگاه جامع به همه ابعاد مسئله و بی‌توجه به تبعات تصمیم‌گیری‌ها در گذر زمان و محدودیت منابع و شرایط موجود اتخاذ شوند و اغلب در این تصمیمات، علائم مسئله به جای ریشه‌های مسئله فرض گرفته شده و منابع کلیدی کشور صرف مبارزه با علائم مسئله می‌شود، بنابراین در طولانی‌مدت موجب هدررفت سرمایه، افزایش تعهدات و هزینه کشور و تخریب چرخه‌های قابلیت‌ساز درون کشور می‌شود. مقصود ما از سیستم در این مطالعه، یعنی درک کل‌گرا نسبت به مسئله مالیات و امور مربوط به آن را نسبت به هم دیدن. پس تنها یک سیستم وجود ندارد، بلکه سیستم‌های مختلفی در ذهن‌ها وجود دارد. یعنی در یک مسئله اجتماعی هر منظری به نحوی امور را در پیوند با هم قرار می‌دهد تا معنای آن مسئله را بفهمد. بنابراین در این وضعیت، شیوه معنادهی کنش‌گرها ابعاد اجتماعی پیدا می‌کند و به عبارتی یک کلیت اجتماعی بر ساخت می‌شود که می‌تواند در طول زمان و مکان خاصی بازتولید شود و ناظر بر آن دسته از تجربیات مشترک انسانی است که علاوه بر مشترک بودن و جمعی بودن، اهمیت راهبردی هم داشته باشد. در اینجا تفکر سیستمی به روایت پژوهی پیوند می‌خورد که با واکاوی و درس‌آموزی از تجربیات بااهمیت، در پی گشودن پنجره‌های تازه و خلق فرصت‌های نوآوری و یادگیری در سطح راهبردی است. اگر به سیاست‌های مالیاتی بعنوان یک مسئله راهبردی در سیاستگذاری عمومی در سطح حاکمیت نگریسته شود، به پیچیدگی مرکب این حوزه پی برده می‌شود که با وجود روایت‌ها و تجربیات آشکار و پنهان در اذهان کشران مختلف، اما دستگاه شناختی سیاستگذار تاکنون سطحی به آن نگریسته است و برای بهبود فرایندهای آن، تنها به نظریات و پیشنهادات معمول اکتفا کرده است و می‌خواهد به کمک این نظریات، مسئله را ساده‌سازی کند. در این‌گونه موقعیت‌ها، هر چند سیاستگذاران از وجود پیچیدگی‌های سیستم خود آگاه می‌باشند ولی معمولاً چگونگی راه مقابله با آن‌ها را نمی‌دانند و متأسفانه به راه‌حل‌های ساده و سطحی متوسل می‌شوند (Grosser & all, 2017: 74) و در مواردی تلاش سازمان‌ها و رویکردی که آنها برای مواجهه با مسائل پیچیده در پیش می‌گیرند، ممکن است حتی به بدتر شدن شرایط نیز بینجامد (Isanda, 2014: 12). بنابراین با نگرستن به مسئله مالیات از طریق این نوع تحلیل سیستمی انتظار می‌رود از تصمیمات سطحی و عجولانه پرهیز شود و همچنین به نقاط کوری پی برده شود که از چشم سیاستگذاران و مدیران مغفول مانده و لازم است برای حل آن چاره و تدبیری اندیشیده شود.

## پیشینه پژوهش

برای مشکلات و آسیب‌های موجود در جامعه که نیازمند به سیاستگذاری هستند، تحقیقات متنوعی تاکنون انجام گرفته است که هر یک به نحوی تصویری را از ریشه مشکلات اجتماع بازتاب می‌کنند و در این رابطه نقش نهادها، کنشگران و سیاستمداران نیز به چشم می‌آید. از طرف دیگر حجم زیادی از اطلاعات این پژوهش‌ها و ارائه پیشنهادات مشابه و تکراری باعث شده تا ابعاد جامع یک موضوع به درستی درک نشود لذا سیاستمداران برای شناخت کلیت یک موضوع به میانبرهایی که روایت‌های سیاستی گفته می‌شود و می‌تواند با ایجاد شفافیت و ثبات درک، موضوعات سیاستگذاری پیچیده را تسهیل کند، بایستی روی بیاورند (Najm Al-Hoda & Yazdani Zazrani, 2021: 217). با وجود اهمیت سیاستگذاری مالیاتی، در ارتباط با کشف مسائل ریشه‌ای مالیاتی، تاکنون پژوهشی با تحلیل سیستمی و نگاه جامع‌نگر و با رویکرد روایت پژوهی راهبردی مشاهده نگردیده است و غالباً هر کدام از مطالعات مطرح، سیاستگذاری مالیاتی را از جنبه‌های خاص مورد ملاحظه قرار داده‌اند که در مجموع به نظر می‌رسد هنوز نتوانسته‌اند جوابگوی معضلات مالیاتی در کشور باشند. در ادامه به بررسی برخی از تحقیقات داخلی و خارجی پرداخته شده است. نظری و فدایی (2013) در پژوهشی با عنوان "آسیب شناسی نظام مالیاتی کشور" به ارکان سه‌گانه تشکیل دهنده نظام مالیاتی و ضعف‌های آن اشاره کردند. این مطالعه در ارتباط با رکن قوانین و مقررات مالیاتی، نقاط ضعفی از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های کلی و ناکارآمد، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و پایه‌های مالیاتی را احصاء نمود. در خصوص سازمان اجرایی نیز نقاط ضعفی همانند ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات استخراج شد. در ارتباط با مؤدیان مالیاتی، بررسی‌ها نشان از وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی که ریشه آن علاوه بر نواقص موجود، تا حدود زیادی در فرهنگ جامعه نهفته است. بطور کلی این پژوهش، به دست‌بندی مشکلاتی پرداخته است که برای همه افراد مشهود و قابل ملاحظه می‌باشد و هر چند در برخی آسیب‌ها به لایه‌های ساختاری و نهادی نیز اشاره شده، اما به لایه‌های زیرین و انگاره‌های ذهنی کنشگران نفوذ پیدا نکرده است. احمدی موسوی و همکاران (2016)، در پژوهشی با عنوان "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین علل موثر در بروز آسیب‌ها"، به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که نابسامانی قانونی به عنوان اولین و مهم‌ترین آسیب وارده بر نظام مالیاتی محسوب می‌گردد و در ایجاد اینگونه آسیب‌ها، عوامل متعددی از جمله عدم توجه قانون‌گذار و سیاستگذاران قانونی به ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، سیاست کیفری غیرمؤثر و ناکارآمد فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی در قالب عدم تمکین مالیاتی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و وجود چالش‌های اقتصادی دخالت دارند. حسونند و همکارانش (2020)، در پژوهشی با عنوان "شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌های فرایند سیاستگذاری مالیاتی در ایران" به آسیب‌شناسی مالیاتی در ایران را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق با روش ترکیبی و استفاده از تکنیک دلفی و با جامعه آماری سیاستگذاران، مجریان و مودیان مالیاتی انجام گرفت. یافته‌های تحقیق بیانگر این بود که عدم تمکین مالیات، ضعف در نظام اطلاعات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ و باور صحیح مالیاتی مودیان، جابجایی متعدد و سیاسی مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی، به ترتیب از مهم‌ترین آسیب‌های سیاست‌های مالیاتی در ایران شناخته شدند.

صمدی و عیدی‌زاده (2014)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی تاثیر سیاست‌های اقتصادی و مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی ایران در افق ۱۴۰۴ با استفاده از رهیافت پویایی سیستم" به متغیرهای تلاش مالیاتی، درآمد مالیاتی و فرار مالیاتی پرداخته و پس از شبیه‌سازی الگو، وضعیت این متغیرها، طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۴۰۴ پیش‌بینی شد. در این پژوهش هر چند که با نگاهی پویا به مسئله پیچیده مالیات نگریده است که با تاخیرها و انباشت‌هایی روبروست، اما با توضیحاتی بیان شد مسئله مالیات با پیچیدگی مرکب مواجه است که در آن فهم این پدیده و درک پویایی آن به سادگی امکان‌پذیر نیست و در واقع این مسئله در موقعیتی قرار گرفته است که نمی‌توان به دور از فضای اجتماعی و شنیدن روایت‌های گوناگون سایر کنشگران به کاهش این پیچیدگی کمک کرد. در پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور که در این رابطه انجام شده است عمدتاً شفافیت اطلاعاتی و استفاده از ظرفیت‌های حقوقی و قانونی را بعنوان یکی از راهکارهای اساسی برای اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد می‌کنند، اما به نظر می‌رسد روایت‌های پنهانی وجود دارد که نوعی شاکله ذهنی را ایجاد نموده که امکان تحقق چنین راهکاری را هم به سادگی نمی‌دهد و مقاومت‌هایی را در برابر چنین سیاستی نیز ایجاد خواهد کرد. نمونه‌هایی از پژوهش‌ها در ادامه اشاره می‌شود:

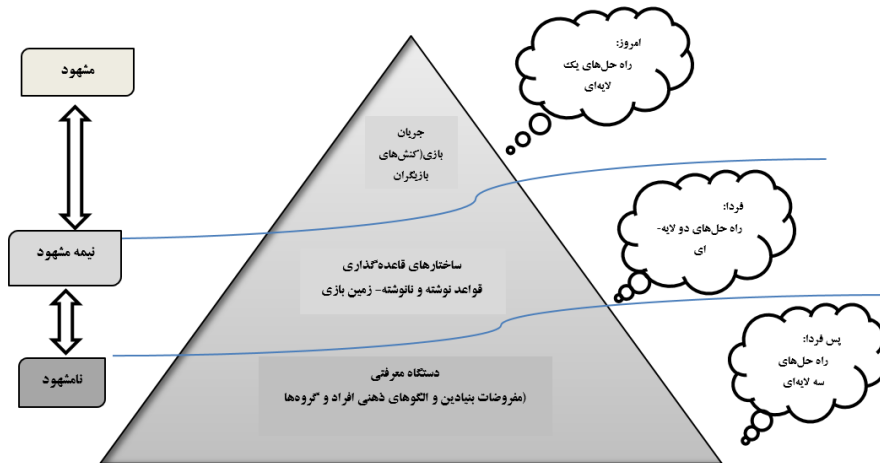
دراگلاس و همکاران (2018) در پژوهش خود با عنوان "اخلاق مالیاتی و فرار مالیاتی در کشور یونان" بیان دارند که فرار مالیاتی شهروندان صرفاً به علت عدم توجه به قوانین مالیاتی و نادیده گرفتن پرداخت مالیات از شهروندان نیست. علاوه بر این، بسیاری از شهروندان بطور مستقیم قوانین مالیاتی را نقض نمی‌کنند، اما از پرداختن به مالیات‌ها به علت عدم وجود قوانین صریح، اجتناب می‌کنند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که شهروندان یونان به دلیل منفعت شخصی خود از مالیات اجتناب نمی‌کنند ولی به سبب آنکه معتقدند دولت و سیستم سیاسی و مالی فعلی ناکارآمد یا فاسد است و قادر به تخصیص مناسب پول عمومی نیست، از پرداخت مالیات اجتناب می‌نمایند.

ژرمن و دسیره (2018)، در پژوهشی با عنوان "اثر متقابل فرار از پرداخت مالیات و نظام حقوقی ناکارآمد در ایجاد محدودیت‌های مالی شرکت‌ها"، اثر مشترک فرار مالیاتی و ناکارآمدی سیستم حقوقی بر محدودیت‌های مالی شرکت‌ها مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که درجه‌ی بالاتری از فرار مالیاتی در کنار ناکارآمدی سیستم حقوقی اثرات منفی بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌گذارد و محدودیت‌های اعتباری آن‌ها را بیشتر خواهند کرد. آلمونیا و همکاران (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ی خود با عنوان "تجزیه و تحلیل معایرت در اظهارنامه‌های مالیاتی ارائه شده تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده" با بررسی مشکلات موجود در وصول مالیات در کشور آفریقایی اوگاندا به این نتیجه دست یافتند که شفافیت سیاست‌ها و نظام مالیاتی مهم‌ترین عامل در بهبود سیستم مالیاتی این کشور است. این محققان همچنین عدم شفافیت را یکی از معضلات نظام مالیاتی در اغلب کشورهای در حال توسعه قلمداد کردند. آجاریا و همکارانش (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان "اصلاح نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه" با بررسی سیاست‌های مالیاتی در کشور نپال به این نتیجه رسیدند که شفاف‌سازی نظام مالیاتی، جلوگیری از فرارهای مالیاتی و استفاده از نظام جامع اطلاعات مالیاتی، را می‌توان به عنوان راهکارهایی برای بهبود اجرای سیاست‌های مالیاتی در نظر گرفت. آن‌ها همچنین توصیه می‌کنند که بایستی به صورت دوره‌ای در اقلامی که مشمول معافیت در مالیات بر ارزش افزوده هستند، تجدید نظر شود. در غیر این صورت معافیت‌های بلندمدت باعث کاهش کارایی و بهره‌وری مالیات بر ارزش افزوده خواهد گردید و در بلندمدت درآمدهای مالیاتی دولت را کاهش خواهد داد.

## روش پژوهش

روش پژوهش حاضر، کیفی و به لحاظ هدف جزء تحقیقات کاربردی محسوب می‌گردد و از رویکرد روایت پژوهی راهبردی استفاده کرده و در ادامه نیز بر مبنای یافته‌های بدست آمده از روایت‌ها و مصاحبه‌های مختلف، به ترسیم حلقه‌های علی معلولی پرداخته است. از این تکنیک برای شناسایی علل ریشه‌ای مسائل، استفاده می‌شود و جهان‌بینی‌ها، اسطوره‌ها و استعاره‌های سازنده و زیربنایی را نمایان می‌کند. فرتوکزاده و وزیری (2013)، تحلیل چند لایه‌ای را تحت عنوان منطق سه‌لایه‌ای فضایی برای کشف، گفتگو و استدلال پیرامون مغالطه‌هایی که در فهم، تفاهم و توافق به وجود می‌آید، معرفی می‌کنند (Tabarsa et al., 2017: 173). در این روش پژوهش‌گر ناگزیر است که با کاویدن ذهن و زبان کنش‌گران، شاکله آنان را با توجه به تجربیات‌شان روایت کند (Etesami & al, 2020: 15). با توجه به توضیحات بیان شده، از آنجا که مسئله مالیات با موقعیت پیچیدگی مرکب مواجه است، برای رمزگشایی از این موقعیت، باید راهی به درون انسان‌ها پیدا کرد تا بتوان چگونگی شکل‌گیری ذهنیت‌ها و انگاره‌ها، باورها و قضاوت‌های گوناگون را کشف کرد. در این راستا الگوی سه لایه‌ای یکی از ابزارهای دورن فهمی است که به کوه یخی استعاره می‌شود (Fartukzadeh & Vaziri, 2019: 70) که پایین این کوه یخی انگاره‌ها و سنت‌هایی هستند که به مرور زمان شکل گرفته‌اند، دیرپا هستند و از طرفی تغییر آنها بسیار مشکل و هزینه‌بر است. بالای کوه نیز امور جاری و روزمره هستند که همه جماعت قادر به دیدن آن می‌باشند و تغییر بسیار آسان است ولی ثبات لازم را ندارد. لایه اول، رویه آشکار و واقعیت‌های اجتماعی است. مشکلات در این لایه بروز و ظهور عینی دارند و اغلب افراد توان مشاهده آنها را دارند و حتی قادر به تحلیل آنها نیز می‌باشند، هر چند که ممکن است غالب این تحلیل‌ها ساده و سطحی باشند. لایه دوم، لایه نیمه آشکار: ساختارهای عینیت‌یافته و قواعد نهادی هستند که در بافت بازی‌ها پنهان شده‌اند و همچنین توافق‌های باثبات و چارچوب‌های نهادی مستتری هستند که فرایندهای اجتماعی درون آنها شکل می‌گیرد و کنشگران، خواسته یا ناخواسته، دانسته یا ندانسته، در این مسیرها قرار می‌گیرند و وابستگی به گذشته را تحکیم می‌بخشند. لایه سوم و پنهان، انگاره‌ها و مفروضات پایه‌ای هستند که به صورت

خودآگاه و ناخودآگاه (غالباً ناخودآگاه و نانوشته) مورد توافق جمعی کنشگران حامل روایت قرار گرفته است (Fartukzadeh & Vaziri, 2019: 71). شکل ۱، این منطق سه لایه‌ای را در تحلیل واقعیت‌های اجتماعی و راه‌حل‌های متناظر با هر لایه نشان می‌دهد.



شکل ۱ - الگوی سه لایه‌ای تحلیل مسئله در روایت پژوهی راهبردی (Fartukzadeh & Vaziri, 2019).

### مراحل انجام پژوهش مبتنی بر روایت پژوهی راهبردی

- ۱- به منظور تحلیل سیستمی از نظام مالیاتی در ایران، در وهله اول، نیازمند تعیین چارچوب کلان نظری مربوط به موضوع مالیات می‌باشیم که در بخش مربوط به مبانی نظری اشاره گردید.
  - ۲- در گام دوم، شواهدی مبنی بر وجود شکاف بین واقعیت‌های موجود با باورها و آموزه‌های علمی که باعث ابهام و نابسندگی‌هایی در فهم کنشگران گردیده است، ارائه و تحت عنوان توصیف موقعیت مسئله‌خیز بیان شد.
  - ۳- شناسایی و انتخاب کنشگران اصلی: یعنی کسانی که نقش تعیین‌کننده‌ای در بروز مسئله دارند. در مسئله مالیات سه کنشگر اصلی شامل نهاد مالیات بگیر، نهاد قانون‌گذار و مودیان مالیاتی انتخاب گردیدند.
  - ۴- جمع‌آوری روایت‌ها: در این گام، برای جمع‌آوری حکایت‌ها که همان داده‌های روایت هستند، روش اصلی، از مصاحبه‌های باز با کنش‌گران و همچنین خبرگان استفاده می‌کند، اما در صورت نیاز از سایر منابع مانند انواع اسناد، گزارش‌ها، مقاله‌ها و... نیز می‌توان بهره جست (Hermans, 2005: 32). در این مرحله بر روی روایت‌های استخراج شده، تحلیل محتوا صورت می‌پذیرد. زیرا که تحلیل محتوا با چارچوب تحلیل روایت همخوانی مناسبی دارد و حتی برخی ریشه چارچوب تحلیل روایت را در روش تحلیل محتوا می‌دانند (Shanahan, 2018: 8) که از طریق فرایند کدگذاری صورت می‌پذیرد.
  - ۵- درون‌فهمی (تحلیل سه‌لایه‌ای): در این مرحله با کاربرد الگوی سه‌لایه‌ای که در شکل ۱ توضیح داده شد، لایه‌های آشکار، نیمه‌پنهان و پنهان کنشگران اصلی را در سه سطح رفتارها، ساختارها و انگاره‌های ذهنی دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل می‌کند.
  - ۶- برون‌فهمی (ساخت روایت): پژوهشگر در این مرحله، نقش یک راوی تحلیل‌گر را به خود می‌گیرد و نقاط کور و گردابه‌های مخرب را با دیدگاهی خلاقانه و انتقادی به تصویر می‌کشد.
- در این پژوهش با ۲۷ فرد خبره و فعال در میان بازیگران مختلف شامل دولتی‌ها (یا مالیات بگیران)، نهاد قانون‌گذار (یا نمایندگان مجلس) و مودیان مالیاتی (شامل تولیدکنندگان بخش خصوصی، کارمندان، اساتید و سایر مالیات‌دهندگان) تا رسیدن به اشباع نظری مصاحبه انجام شد. نمونه‌گیری هم با روش گلوله‌برفی و تا زمان اشباع نظری ادامه یافت. لازم به ذکر است از آنجا که بخشی از کنشگران، نهاد قانون‌گذار (نمایندگان مجلس) و برخی مسئولین دولتی می‌باشند و دسترسی حضوری

به همه آن‌ها امکان‌پذیر نبود، تلاش گردید موارد مربوط به مسئله اصلی، از مصاحبه‌ها و یادداشت‌های موجود در فضای رسانه‌ای بهره‌برداری و روایت‌های استخراجی طی یک فرایند کدگذاری دسته‌بندی و تحلیل گردند. در جدول ۱، انواع مصاحبه‌شوندگان درج شده است.

جدول ۱ - مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	نقش و نوع کنش‌گر	تعداد مصاحبه
۱	نماینده مجلس (نهاد قانون‌گذار)	۵ مورد
۲	اساتید اقتصاد و عضو هیئت علمی دانشگاه	۵ مورد
۳	پژوهشگر و خبره	۳ مورد
۴	مسئولین نهادهای دولتی	۴ مورد
۶	مؤدیان مالیاتی	۱۰ مورد
	جمع کل مصاحبه‌ها	۲۷ مورد

همچنین در این مطالعه با تکیه بر این معیارها که در پژوهش‌های کیفی مرسوم است، اقدامات ذیل برای ارتقای روایی نتایج و یافته‌ها صورت گرفت:

- کاربرد تکنیک مثلث‌سازی: یعنی از روشی به جز روش‌هایی که تحقیق پیموده، روایی و اعتبار تحقیق را بسنجیم (Attaran, 2016: 89) که در این مطالعه علاوه بر مصاحبه‌هایی که صورت پذیرفت، از طریق مراجعه به سایر اسناد کتابخانه‌ای و تحلیل آن‌ها، یافته‌های تحقیق مورد بازبینی قرار گرفت.
- بازبینی تحقیق به وسیله سایر مشارکت‌کنندگان تحقیق که نتایج تحقیق را در هر مرحله به مشارکت‌کنندگان ارجاع داده شد تا نظرات خود را ارائه دهند.
- تحلیل و بازبینی توسط تیم راهنما (پژوهشگر پس از تحلیل محتوایی مصاحبه‌ها، نتایج آن را در اختیار اساتید راهنما قرار داد تا نظر تخصصی و کارشناسی خود را در زمینه تحلیل داده‌ها ارائه دهند)
- ارائه نتایج به تعدادی خبره بیرونی و افراد مطلع با موضوع به منظور اطمینان از صحت یافته‌ها

## یافته‌های پژوهش

### تحلیل الگوی سه لایه‌ای از کنشگران و بازیگران صحنه (درون فهمی)

با مطالعه و بررسی مصاحبه‌ها و استفاده از تکنیک‌های کدبندی و مهارت تحلیل محتوا تلاش گردید تا به عوامل اختصاصی کنشگران راه یافته و با توجه به انگاره‌ها، ساختارها و رفتارهای آنان طبقه‌بندی لازم صورت پذیرد که در قالب جداول ذیل ارائه می‌شود.

جدول ۲ - الگوی سه لایه‌ای بخش دولتی (یا گیرندگان مالیات)

مضامین مرتبط	لایه‌ها
معوق شدن بدهی‌های مالیاتی از جانب شرکت‌های بزرگ و وابسته به دولت، عدم توانایی در مالیات‌ستانی بهینه، کسری بودجه، تورم، چاپ اسکناس بدون پشتوانه، حراج اموال دولتی، برداشت غیرمعتاد از صندوق توسعه ملی، کندی دولت در اجرای مصوبات مالیاتی	لایه اول (رفتارها)
نداشتن زیرساخت لازم جهت یکپارچگی کامل اطلاعات مالی مؤدیان مالیاتی، حجم کاری بالای مأموران مالیاتی، عدم شفافیت اطلاعاتی، فربه‌گی دولت، ساختار ضعیف نظام مالیاتی، هزینه‌زا بودن و زمان‌بر ممیزی وصول مالیات، ساختار معیوب بودجه، ابهام در اجرای قوانین مالیات،	لایه دوم (ساختارها)



حاتم بخشی بی حساب و کتاب دولت در قبال برآوردن انتظارات جامعه.	
ذهنیت خام فروشی، جلب آرای عمومی و محبوبیت سیاسی بیشتر با دریافت مالیات کمتر، نگاه به بیرون و عدم توجه به ظرفیت‌های درونی، افزایش تنش اجتماعی با دریافت مالیات بیشتر از ثروتمندان، عدم رغبت نسبت به دریافت مالیات از هنرمندان و سوپرستارها بدلیل ظرفیتی برای تقویت محبوبیت سیاسی، عدم لزوم سرک کشیدن دولت به حساب‌های بانکی مردم و دخالت نکردن در امور اصناف، نگاه به صندوق توسعه ملی به چشم یک منبع درآمدی، بخش خصوصی رقیبی برای دولت‌هاست.	لایه سوم (انگاره‌های ذهنی)

جدول ۳ - الگوی سه لایه‌ای نهاد قانونگذار (یا نمایندگان مجلس شورای اسلامی)

مضامین مرتبط	لایه‌ها
تصویب قوانین معافیت‌های بی مورد مالیاتی، کاهش دادن درآمد مالیاتی دولت، کندی در بررسی و تصویب قوانین مالیاتی	لایه اول (رفتارها)
عدم شفافیت قوانین، پیچیدگی فرایندهای مالیاتی، غفلت از تعریف پایه‌های مالیاتی جدید، عدم تعریف مشخص از ساز و کار دریافت مالیات، استفاده تبلیغاتی از تریبون سلبریتی‌ها، قدرت لابی برخی نمایندگان مجلس	لایه دوم (ساختارها)
معافیت مالیاتی بخش‌ها باعث رونق آن‌ها خواهد شد. تصویب قوانین معافیت مالیاتی باعث تقویت محبوبیت سیاسی جهت جلب آرای بیشتر مردم در دوره‌های بعدی انتخابات خواهد شد، لزوم اتصال نمایندگان به لابی‌های قدرت در مجلس شورای اسلامی برای اثرگذاری بیشتر، جایگاه کرسی مجلس فرصتی برای رسیدن به یکسری اهداف و منافع مادی	لایه سوم (انگاره‌های ذهنی)

جدول ۴ - الگوی سه لایه‌ای مؤدیان مالیاتی (مالیات دهندگان)

مضامین مرتبط	لایه‌ها
افزایش کارگاه‌های تولیدی زیرپله‌ای و ایجاد رقابت ناسالم در بخش تولید. پدیده‌ی دو دفتری در امور مالی شرکت‌ها (یک دفتر برای خود و یک دفتر برای ارائه به مأمور مالیاتی). ثبت شرکت‌ها و قراردادهای صوری	لایه اول (رفتارها)
طلب‌کاری گسترده و بی‌منطق از دولت. قوانین سخت‌گیرانه مالیاتی برای بخش تولید، علی‌رغم اینکه تولیدکننده در حال خدمت به اقتصاد کشور است، بازهم بیشترین نظارت‌های مالیاتی بر او اعمال می‌شود. نبود اطلاعات دقیق از درآمد ثروتمندان جامعه. فساد و گستردگی بخش غیررسمی در اقتصاد. عدم آگاهی صحیح مؤدیان از قوانین مالیاتی.	لایه دوم (ساختارها)
نفت، نعمتی عظیم و پایان‌ناپذیر برای ایرانیان. سهم‌خواهی بی حد و حصر از دلارهای نفتی، بی‌اعتمادی به دولت، اول دولت باید شرایط کسب و کار خوب را فراهم کند، بعد توقع مالیات داشته باشد. هر چه در امور مالی شفاف‌تر باشیم، به ضررمان است. فقط ثروتمندان باید مالیات پرداخت کنند. احساس بی‌عدالتی در پرداخت مالیات، احساس فساد گسترده در کشور.	لایه سوم (انگاره‌های ذهنی)

## روایتی برون فهمی از مسئله نظام مالیاتی در ایران

در این بخش، راوی (پژوهشگر) از دنیای کنش‌گران فاصله گرفته و روایت خود از موقعیت مسئله را بطور کل‌نگرانه، خلاقانه و نقادانه بازگو می‌کند و به دنبال کشف سوگیری‌ها و نقاط کور کنشگران خواهد بود (Etesami & al, 2020: 22). اولین نکته در روایت شاکله دولت‌ها، روایت محبوبیت دولتمردان چه در میان عموم مردم و چه در میان طرفداران خاص و افراد برجسته جامعه است. مسئله محبوبیت در همه نظام‌ها بویژه در سیستم‌های سیاسی مانند ایران که نظام جمهوری اسلامی در آن حاکم است و باید برای اداره حکومت، به آراء و نظرات مردم مراجعه شود، بعنوان موضوعی جدی مطرح است. اما واقعیت این است که محبوبیت یک روی بدخیمی (در برابر محبوبیت خوش‌خیم) نیز دارد و آن زمانی است که محبوبیت از روش نامعقول و غیرمنطقی کسب شود. بدین معنی که دولتمردان برای جلب مقطعی رضایت مردم، هزینه‌هایی را به آینده‌گان انتقال دهند، یا آن‌ها را پنهان کنند و با برداشت منابعی که نسل آینده هم در آن سهم دارد، در بلندمدت قابلیت ملی‌سازی و درونی‌سازی را به تأخیر بیندازند و این محبوبیت زمانی و خامت بیشتری دارد که مسئولین دولتی برای کسب رضایت گروهی اقلیت، حاضر باشند منافع اکثریت را زیر پا بگذارند. کشور ما در مسئله‌ی مالیات نیز دچار چنین محبوبیت بدخیمی می‌باشد. بعنوان مثال در روایت

یکی از مسئولین رده بالای دولتی در رابطه با معافیت مالیاتی هنرمندان اینگونه بیان شده است: «بخشی که باید از معافیت مالیاتی مستثنا شده یا تقلیل پیدا کند، بخش فرهنگ و هنر نیست، حتی ما باید اگر می‌توانیم در این رابطه مالیات منفی هم داشته باشیم. یعنی مساعدت‌هایی را به عنوان «یارانه» پرداخت کنیم، نه اینکه از این بخش حساس و ارزشمند فرهنگ و هنر، بخواهیم مالیات بگیریم» (Tabnak website, 2019). در رابطه با این روایت از زبان یک مسئول رده بالای دولتی، نکته‌ای که ناخواسته از آن غفلت شده این است که نمی‌توان برای کسب محبوبیت، همه صاحبان فرهنگ و هنر (از سوپرستارهای سینما گرفته تا هنرمندانی که کمترین درآمد را دارند و کامل به حاشیه رفته‌اند) را به طور یکسان مورد حمایت مالیاتی قرار داد. آیا بازیگری که بابت استفاده از تصویرش در بیلبوردهای تبلیغاتی شهر، دستمزد میلیاردی دریافت می‌کند، هم باید با معافیت مالیاتی از او حمایت کرد؟! آیا فیلم‌های سینمایی که با سیاه‌نمایی فضای فرهنگی، اجتماعی جامعه را تخریب می‌کنند، هم بایستی از حمایت دولتی برخوردار باشند؟!

دومین روایت حاکم و غالب بر بخش دولتی که در واقع، مهم‌ترین روایت شاکله ذهنی این بخش در حاکمیت جمهوری اسلامی می‌باشد، بدین شکل بیان می‌شود: «کشور ایران دارای منابع سرشار و پایان‌ناپذیر از نفت و انرژی است و قرار نیست این منابع روزی پایان پذیرد و خوشبختانه روز به روز منابع و میادین جدید نفتی در حال اکتشاف است. پس باید از این ثروت بادآورده و خدادادی نهایت استفاده را نمود و درآمد نفتی حاصل از آن را خرج رفاه عمومی و برآوردن انتظارات بی حد و حصر در جامعه نمود و... لذا همیشه نرخ فروش نفت در لایحه بودجه، دغدغه‌ی وزرای نفت بوده است». این روایت را می‌توان حاکی از ذهنیت نفتی و خام‌فروشی مسئولین دولتی دانست که البته پیشینه‌ی تاریخی دارد و در بستر زمانی و مکانی سال‌های پس از پیروزی انقلاب اسلامی و پس از جنگ تحمیلی شکل گرفته است که به مرور اجازه شکل‌گیری اقتصادی پایدار و مالیات‌پایه را نداد و مسئولین دولتی وقت، گریزی برای بازسازی، سازندگی و توسعه کشور نداشتند و ناخواسته نیز فرصتی برای فکرکردن به منابع غیرنفتی مانند مالیات و قبولاندن آن به جامعه پیدا نشد. غفلت از اینکه ناآگاهانه و خزنده میراث آیندگان را پیش‌خور کردند و هزینه‌های پنهانی را برای نسل آینده از خود به جای گذاشتند. این چنین شد که با این اقدام و رویکرد سیاستگذاران، خام‌فروشی در شاکله جماعت ایرانی ریشه دوانید و به مرور تقویت شد و در ادامه، عدم شفافیت اطلاعاتی در حوزه مالی، نداشتن برنامه بلندمدت در رشد مالیات، ساختار ضعیف نظام مالیاتی، هزینه‌زا بودن و زمان‌بر بودن ممیزی وصول مالیات و ساختار معیوب بودجه، توان دولت‌ها را در مالیات‌ستانی کاهش داده است و هزینه‌های دولت که قرار بود از محل دریافت مالیات تأمین شود، بدلیل تحمیل هزینه‌های سرسام‌آور از کنترل خارج شده که در صورت عدم توجه جدی به آن، کسری بودجه را بدنبال می‌آورد که خود زمینه‌ساز رشد نقدینگی لجام‌گسیخته، برداشت نامعقول از صندوق توسعه ملی و در نهایت، شوک‌های سهم‌ناکی را بر پیکره اقتصاد وارد می‌آورد. نهاد قانون‌گذار یا نمایندگان مجلس، بخش دیگر از کنشگران عرصه مالیاتی می‌باشند که واکاوی درون‌فهمی آن‌ها نیز حائز اهمیت است. در میان این بازیگران، دو مسئله اصلی قوانین نابجا در معافیت‌های مالیاتی و دوم غفلت از پایه‌های مالیاتی جدید از موضوعات بحث‌برانگیز شده است. در موضوع اول، استدلال نمایندگان مجلس این است که معافیت مالیاتی در برخی بخش‌ها باعث تشویق سرمایه‌گذاران در آن حوزه خواهد شد. اما به نظر می‌رسد به این نکته توجه نشده است که این قوانین معافیت‌ها باید با منطقی همراه با تعریف یک بازه زمانی و حداقل باید محدود و مشروط تعیین شوند چرا که معافیت دائم و حتی به مدت طولانی از یک گروه یا طبقه خاص، انتظارات نابجا و غیرمنطقی را بدنبال دارد. نکته دوم در این مسئله، مداخلات دلسوزانه و البته نابجای نمایندگان مجلس در اجرای قوانین مالیاتی دولت است که برای حمایت از یک قشر خاص یا حتی عموم هواداران خود برای کاهش یا نگرفتن مالیات از آن‌ها صورت می‌گیرد که این مسئله را هر چند نمی‌توان حکایتی از فساد گسترده و یا حتی سوء استفاده شخصی نمایندگان مجلس دانست، اما تداوم آن را می‌توان بیماری بدون دردی دانست که هیچ‌گاه عزمی جدی برای درمان آن ایجاد نخواهد گردید. حال آنکه امروزه بسیاری از این نوع مداخله‌ها در جامعه رایج گردیده است و برای جلب رضایت مقطعی و البته با چاشنی محبوبیت بدخیم که قبلاً اشاره شد، صورت می‌پذیرد و برخی از نمایندگان حاضر نیستند رضایت مقطعی و کوتاه‌مدت ذینفعان را فدای مصالح و منافع درازمدت کلیت اقتصاد ایران بکنند. در موضوع دوم یعنی غفلت از پایه‌های مالیاتی بالقوه، واکاوی رفتار این بخش از کنشگران نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر قوانین مربوط به معافیت مالیاتی بویژه در بخش صادرات و عمدتاً در حوزه‌های پتروشیمی به نوعی مشوقی برای صادرات مواد خام بوده است و این غفلت در سطوح قانونگذاری و این نوع معافیت

مالیاتی در ابتدای زنجیره ارزش، در عمل شکل‌گیری قابلیت‌های فنی را در سطوح پایین دستی را با مشکل مواجه کرده است. در حالی که به گفته یکی از اعضای کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی، هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی در بخش صادرات می‌تواند بالغ بر ۱۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی بیشتر حاصل کند (BoursPress website, 2020). ضمن اینکه توجه به تولید فرآورده‌های نفتی و پتروشیمی در صنایع پایین دستی، باعث اشتغال‌زایی، ایجاد ارزش افزوده و صادرات محصولات نهایی می‌شود و انتظار می‌رود معافیت مالیاتی شامل این صنایع گردد. روایت دیگر نظام مالیاتی، از دیدگاه مؤدیان در بخش‌های مختلف که عمدتاً طبقه تولیدکننده و سایرین که بیشتر قشر متوسط به پایین و حتی مستضعف هستند، می‌باشد و آنچه که از درون‌فهمی این کنشگران بدست آمده است گویای عدم توانایی آن‌ها در برقراری ارتباط بین خدمات دریافت شده از سوی دولت و مالیات پرداخت شده، بی‌اعتمادی به دولت و از همه مهم‌تر تقویت این ذهنیت که کشور با منابع عظیم نفتی روبرو است، از مالیات پدیده‌های منفور و یا حتی مانعی برای تولید در ذهن مؤدیان بر ساخته است. یکی از تولیدکنندگان در این باره می‌گوید: «... بعد از چند سال تجربه در حوزه تولید، امروز به این نتیجه رسیده‌ام که هر چه قدر در حوزه مالی شرکت، شفاف‌تر باشم، در نهایت با این قوانین مالیاتی وضع شده به ضررم تمام می‌شود، بنابراین تولید در سیستم اقتصادی رسمی، صرفه اقتصادی ندارد. پس بهتر است به همان کارگاه‌های زیرپله‌ای و غیررسمی روی بیاورم». روایاتی از این دست، نشان‌دهنده این است که مالیات نتوانسته است از حیث عدالتی درست اخذ شود و وجه درآمدی خود را با شکست مواجه کرده، بدین معنا که توزیع مالیات بین طبقات جامعه به درستی صورت نگرفته و حس بی‌اعتمادی را تقویت نموده است. از طرف دیگر در سال‌های اخیر نگاه‌های سطحی و خطی سیاستگذاران به طور ناخواسته و خزنه، شاکله جماعت را به سمتی برده است که گویا دولت از بودجه عمومی و نفتی برای هزینه‌کرد در زیرساخت‌های عمرانی و رفاهی سرشار است و انگار قرار نیست برای پاسخگویی به انتظارات بی حد و حصر شهروندان، محل تامین این نوع بودجه‌ها، از محل دریافت مالیات باشد نه از بودجه نفتی. پدیده فسادانگاری دولت که در ذهن برخی از مؤدیان ریشه دوانده نیز ماهیتی جذاب و در خور توجه دارد و می‌توان آن را از مصادیق پیچیدگی مرکب در موضوع مالیات دانست. وقتی افراد جامعه به این نتیجه برسند که دولت فاسد است، این انگاره در ذهن آن‌ها متبادر می‌شود که پس به راحتی می‌توان حق دولت را زیرپا گذاشت و حتی به این کار خود مشروعیت نیز می‌بخشند. بنابراین بسیاری از موارد از قبیل فرار مالیاتی، کم‌اظهاری، سندسازی، رشوه به مأمور مالیاتی و ... ریشه در انگاره فساد دارد و این یعنی غفلت از خود و بی‌توجه بودن از سهم خود در آبادانی و از همه مهم‌تر غافل بودن از هزینه‌ای که برای تأمین امنیت کشور شده است. البته با توجه به اینکه بسیاری از مردم ایران انسان‌های شرافتمند و درون‌مایه‌ای مذهبی دارند از زیر پا گذاشتن حقوقی مانند مالیات که بر گردن آنهاست، همواره دچار عذاب وجدان می‌باشند و یکی از راه‌های رفاهی از این عذاب وجدان، پنهان شدن در پشت داستان فسادهای بزرگ است که متأسفانه روایت نادرست این داستان‌ها در رسانه‌ها نیز کارکرد مشروعیت‌بخشی داشته‌اند و دوباره باز هم، راه‌گریزی برای ندادن مالیات در جامعه پیدا می‌شود و به مرور زمان تقویت می‌گردد.

### ترسیم و تشریح حلقه‌های علی و معلولی

در این بخش از مطالعه، مهم‌ترین چرخه‌های معیوب یا در اصطلاح گردابه‌هایی که به نظر می‌رسد اکنون نظام مالیاتی در ایران دچار آن شده است را با کمک ترسیم حلقه‌های علی و معلولی مورد بررسی قرار می‌دهیم و در ادامه به توضیح این گردابه‌ها پرداخته شده است: وابستگی به دلارهای نفتی در میان دولتمردان و حتی عموم جامعه باعث تقویت روح مصرف‌گرایی و تخریب ذائقه در جماعت ایرانی گردیده است که به پشتوانه این تفکر، مطالبه افراطی و بی‌منطق از دولت‌ها برای تأمین خدمات رفاهی بیشتر از محل درآمدهای نفتی (و نه از محل پرداخت مالیات) شکل می‌گیرد و در ادامه، دولت‌های شتاب‌زده سریعاً به دنبال حمایت شدید برای پاسخ‌گویی به انتظارات مردمی در اقبال مختلف دارد که یکی از این انتظارات بیجا و غیرمعقولانه، دادن معافیت‌های طولانی مدت مالیاتی به برخی مشاغل و اصناف است که باعث کاهش منابع مالیاتی بالقوه گردیده و کسری بودجه را با بار آورده و دوباره دولتمردان به استفاده از دلارهای نفتی که میراثی برای آیندگان نیز هست، روی می‌آورند (گردابه اول). از طرف دیگر انگیزه افراطی دولت‌ها برای ارائه خدمات رفاهی به شهروندان و خارج از ظرفیت مالیات‌گیری دولت، باعث تخریب ارتباط بین مالیات و خدمات اجتماعی دریافت شده می‌گردد. طبیعی است که در ادامه این



## جمع بندی

امروزه به نظر می‌رسد سیستم مالیاتی در ایران درگیر مسائلی شده است که صورت‌بندی آن‌ها از همان ابتدا به درستی شکل نگرفته است و لذا راهکارهای بکارگرفته شده برای اصلاح آن تاکنون جوابگوی حل معضلات آن نبوده است. شاید در نگاه اول و با توجه پژوهش‌های انجام شده در حوزه آسیب‌های مالیاتی در ایران به بسیاری از راه حل‌های کارشناسی شده بتوان رسید که عمدتاً بر سر این راهکارها اجماع همگانی هم وجود دارد، اما باز هم تجربه نشان داده است که این راهکارها به درستی اجرایی نمی‌شود و این ناشی از پیچیدگی‌های مرکبی است که در روند سیاستگذاری‌های مالیاتی کشور وجود دارد که فهم و صورت‌بندی مسئله را با مشکل مواجه نموده است و باعث گردیده حل مسئله مالیات ناخواسته در ماراتن اراده‌ها و رفتارهای متقابل کنشگران صحنه قرار گیرد. بر این مبنای توجه به اینکه سوال اصلی این پژوهش که مبتنی بر شناخت ابعاد و لایه‌های پنهان کنشگران موثر در سیاستگذاری و دلایل ایفای نادرست نقش مالیات‌ستانی و قرارنگرفتن آن در چرخه‌ی صحیح اقتصاد بود، نویسندگان این مقاله رویکرد روایت‌پژوهی راهبردی را بعنوان یک روش برای شنیدن روایت‌های گوناگون صحنه سیاستگذاری مالیاتی برگزیدند. توجه به این نکته ضروری است که مسائل عمومی مانند مالیات، به صورت اجزای مستقل از هم بروز نمی‌کنند، بلکه باید آن‌ها را در یک سیستم جامع با اجزای به هم پیوسته دید که اجزای آن بر یکدیگر اثر متقابل دارند و در صورتی که نتوان به لایه‌های پنهان و زیرین نفوذ کرد، امکان فهم دقیق مسئله هم وجود نخواهد داشت که منطبق تحلیل سه‌لایه‌ای این امکان را فراهم می‌آورد. مبتنی بر یافته‌های تحقیق در بخش دولت (یا نهاد مالیات‌ستان)، گویای این است که در شاکله و انگاره‌های ذهنی این طبقه از کنشگران، نفوذ تفکر کسب محبوبیت بدخیم در میان دولتمردان برای جلب رضایت عموم مردم و بویژه در بین طرفداران خاص و افراد برجسته جامعه است و توانسته اثرات نامطلوب خود را در سطوح آشکار مسئله مانند معافیت‌های مالیاتی بی‌مورد، ضعف نظام مالیات‌ستانی دولت، کسری بودجه، تورم و... بگذارد که در پژوهش‌های نظری و فدایی (2013) و حسنون و همکارانش (2020) نیز اشاره شدند. دومین روایت حاکم و غالب در شاکله ذهنی این بخش، حاکی از ذهنیت نفتی و خام فروشی مسئولین دولتی است که خود ناشی از یک تجربه تاریخی از اوایل انقلاب اسلامی و پس از آن جنگ تحمیلی است که اجازه شکل‌گیری اقتصادی مالیات‌پایه را نداد و از طرفی عملکرد ناخواسته دولتمردان در سازندگی و توسعه سریع کشور در سال‌های پس از جنگ تحمیلی، پذیرش اینکه بخش زیادی از هزینه‌های کشور بایستی توسط مالیات تأمین گردد را به تاخیر انداخت و ناآگاهانه و خزنده هزینه‌های پنهانی را برای نسل آینده به یادگار گذاشته شد. نهاد قانون‌گذار یا نمایندگان مجلس، بخش دیگر از کنشگران عرصه مالیاتی می‌باشند که در این مطالعه واکاوی درون‌فهمی آن‌ها انجام گرفت. در میان این بازیگران، دو مشکل اصلی یعنی قوانین نابجا در معافیت‌های مالیاتی و دوم غفلت از پایه‌های مالیاتی جدید استخراج گردید که به نوعی منطبق با پژوهش‌های انجام شده توسط احمدی موسوی و همکاران (2016)، ژرمن و دسیره (2018) و آچاربا و همکاران (2016) می‌باشد. در مسئله اول، دو نکته استخراج گردید. اولین آن مربوط به قوانین معافیت‌های بلندمدت مالیاتی در برخی بخش‌ها با این انگاره ذهنی که این معافیت‌ها باعث رشد سرمایه‌گذاری در آن حوزه‌ها خواهد گردید و غفلت از اینکه این قوانین باید با منطقی همراه با تعریف یک بازه زمانی و محدود و مشروط تعیین شوند. و نکته دوم نیز شبیه همان روایت محبوبیت دولتمردان است که قبلاً بیان شد. دومین مسئله در این بخش، غفلت از پایه‌های مالیاتی بالقوه، که واکاوی رفتار این بخش از کنشگران نشان داد که در سال‌های اخیر، قوانین مربوط به معافیت مالیاتی بویژه در بخش صادرات و عمدتاً در حوزه‌های پتروشیمی به نوعی مشوقی برای صادرات مواد خام بوده است و این غفلت در سطوح قانونگذاری و به عبارتی معافیت مالیاتی در ابتدای زنجیره‌ی ارزش محصولات، در عمل شکل‌گیری قابلیت‌های فنی را در سطوح پایین دستی را با مشکل مواجه کرده است. اما نتیجه‌ای که از درون‌فهمی مودیان مالیاتی بدست آمد گویای این واقعیت در جامعه مودیان است که عدم توانایی مردم در برقراری ارتباط بین خدمات دریافت شده از سوی دولت و مالیات پرداخت شده، بی‌اعتمادی به دولت و از همه مهم‌تر تقویت این ذهنیت که کشور با منابع عظیم نفتی روبروست، از مالیات پدیده‌ای منفور و یا حتی مانعی برای تولید در ذهن مودیان بر ساخته است و همچنین پدیده فسادانگاری دولت که با پژوهش دراگلاس و همکاران (2018) نیز تطابق دارد، در ذهن برخی از مودیان ریشه دوانده و این انگاره در ذهن آن‌ها متبادر شده است که به راحتی می‌توان حق دولت را زیرپا گذاشت و حتی به این کار خود مشروعیت نیز بخشیده‌اند. تا آنجا که بسیاری از مواردی از قبیل فرار مالیاتی، کم‌اظهاری، سندسازی، رشوه به

مأمور مالیاتی و ... ریشه در انگاره فساد دارد و همه این موارد ذکر شده در سطح آشکار باعث فرار مالیاتی گسترده، افزایش کارگاه‌های تولیدی زیرپله‌ای و ایجاد رقابت ناسالم در بخش تولید، پدیده‌ی دو دفتری در امور مالی شرکت‌ها (یک دفتر برای خود و یک دفتر برای ارائه به مأمور مالیاتی) و ثبت شرکت‌ها و قراردادهای صوری شده است.

### توصیه‌های سیاستی

- اولین توصیه سیاستی، شناختن و تشریح دقیق فساد برای مردم است در این رابطه باید بین فساد و نادولتی دولت‌ها تشخیص قائل شد. اینکه مأمور مالیاتی با رشوه و تبانی و تقلب میزان مالیاتی که مؤدی مالیاتی بایستی بپردازد را کمتر محاسبه نماید، ناشی از فساد است، اما اینکه دولت‌ها هنوز نتوانسته‌اند ذهنیت خود را از خام فروشی پاک کنند و در روزهای خوش درآمد بالای ارزی به فکر تقویت تولید ملی، تقویت پایه‌های مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی خود باشند، ناشی از بیماری نادولتی است. بنابراین جمع‌های نخبگانی، مجامع علمی و رسانه‌ها باید به تفاوت این دو موضوع به صورت دقیق بپردازند و برای مردم دلیل تغییر سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها را تشریح نمایند تا آن‌ها ریشه دقیق مشکلات را بدانند و قادر باشند انتظارات‌شان را تعدیل کنند.
- با توجه با تحریم ناجوانمردانه دشمنان و به خطر افتادن منابع درآمدی نفتی، دولت‌ها در ارائه خدمات دولتی بایستی افزایش تدریجی و منطقی در نرخ مالیات و همچنین اصلاح نظام مالیاتی به نحوی که درآمدهای دولت با مخارج آن برابر شود، را لحاظ کنند.
- از آنجا که سیاست‌های مالیاتی حاکم بر بخش صادرات مواد خام تاکنون نه تنها به گونه‌ای نبوده که منجر به شکل‌گیری زنجیره‌های ارزش‌ساز و تقویت صنایع پایین‌دستی شود، بلکه به نوعی مشوقی برای خام فروشی هم بوده است، لذا در این بخش باید به کلی تغییر کند و مورد اصلاح جدی قرار گیرد.
- برای اینکه اقتصاد مالیات‌محور به گفتمان رایج تبدیل شود و در واقع مورد پذیرش عموم قرار گیرد، باید از طریق مراجع دینی، ظرفیت‌های مذهبی در کشور، ابزارهای هنر و رسانه، دانشگاه‌ها و مراکز علمی، آموزشی تحکیم و تقویت شود. این مراکز همچنین می‌توانند نقش موثری در اصلاح انگاره‌های ذهنی مخرب هم ایفا کنند.
- نقد عالمانه گردابه‌ها و افسون دلارهای نفتی: صدا و سیما باید مبانی سیاست‌های کوتاه‌مدت، میان مدت و بلندمدت نظام مالیاتی را دائم در معرض گفتگو، تبیین و توجیه و یا نقد قرار دهد. مثلاً برای رسیدن به اقتصادی مالیات‌پایه چه الزاماتی وجود دارد و چگونه می‌توان به سمت آن حرکت کرد؟ چرخه‌های معیوب و چسبندگی‌هایی که اجازه برون رفت از اقتصاد خام فروشی را نمی‌دهد کجاست؟
- از روایت‌های مختلف دو نهاد مجلس و دولت راجع به موضوع مالیات اینگونه برمی‌آید که در سیاست‌گذاری‌های مالیاتی، بین این دو نهاد واگرایی‌هایی وجود دارد که نیازمند این است که ساختار تعامل مجلس و دولت به عنوان دو بال اصلی حکمرانی کشور مورد بازبینی جدی قرار گیرد. در این زمینه کشور ما با خلأ نهادی مواجه است. باید قواعد نهادی روشنی وجود داشته باشد که بطور دائم از آثار بلندمدت سیاست‌های گذشته و در دستور کار مراقبت کند و در مواقعی که هزینه سنگینی در حال شکل‌گیری است، نه تنها هشدارهای لازم را بدهد، بلکه بتواند بر جریان تدوین سیاست اثرگذار باشد.

### References:

- Acharya, S. (2016). "Reforming Value Added Tax System in Developing World: the Case of Nepal". *Business & Management Studies*, 2(2). 44-63.
- Ahmadi Mousavi, Seyed Mehdi et al., (2016). Pathology of Iran's tax system & the explanation of the effective causes of damages, *Judicial Law Journal*, 80(96), pp. 37-58 [in Persian].
- Almunia, M., Gerard, F., Hjort, J., Knebelmann, J., Nakyambadde, D., Raisaro, C. & Tian, L. (2017). "An Analysis of Discrepancies in Tax Declarations Submitted Under Value Added Tax in Uganda. Pp.1-34
- Attaran, Mohammad, (2016). *Narrative research: principles & stages*, Farhangian University Publications, first edition [in Persian].
- Company registration in free zones without physical presence in the zone. (2020, September 6). Available online at: <https://eghtesaad24.ir/fa/news/77580> [in Persian].

- 6- Creswell, John. W., (2015). Research design (quantitative, qualitative & mixed methods), Translated by Hasan Danaei Fard & Ali Salehi. Tehran, Ketab-e Mehraban Publishing House [in Persian].
- 7- Darvishi, Bagher & Fereshche Mohammadian, (2017). A comparative study of Iran's tax system with the tax reforms of the 1990s with emphasis on total income tax, Tax Research Journal, No. 33, pp. 69-116 [in Persian].
- 8- Drogalas, G. Anagnostopoulou, E. Pazarskis, M. Petkopoulos D. (2018). Tax Ethics & Tax Evasion, Evidence from Greece. Journal Theoretical Economics Letters, 8, 1018-1027.
- 9- Etesami, Seyed Mohammad Kazem & al. (2020). Narrative of problem of academic member (study case: one of the organization's university), Human Resource Management Research Quarterly, year 12, no. 2, pp. 1-45 [in Persian].
- 10- Fartukzadeh, Hamidreza & Javad Vaziri, (2019). The puzzle of compound complexity, the lessons of strategic narrative-research, Institute of Defense Thought - DAA Narrative Research Center [in Persian].
- 11- Germana, G. & Désirée, T. (2018). "Interaction Effect of Tax Evasion & legal System Inefficiency on firms' financial Constraints". International & Transportation Review, 43(6), pp. 673- 686
- 12- Gharajedaghi, J., (2011). Systems Thinking: Managing Chaos & Complexity. Butterworth Heinemann, Boston.
- 13- Hasanvand, Mehdi et al., (2020). Identifying & prioritizing the harms of the fiscal policy making process in Iran, public policy, volume 6, number 1, pp. 243-260 [in Persian].
- 14- Hermans, L. M. (2005). Actor analysis for water resources management: putting the promise into practice.
- 15- Income of 10 thousand & billion, removal of tax exemption for the export of raw materials for several listed industries. (2020, January 6). Available online at: <https://boursepress.ir/news/163489> [in Persian].
- 16- Isanda, M. (2014). Strategies for managing complexity. Department of Business Administration School of Business, University of Nairobi
- 17- Miri, Mohsen & Hassan Danaei Fard, (2016). Explaining the formation of political myopia in Iran's policy-making system with emphasis on population policies, Basij Strategic Studies Quarterly, year 19, number 73, pp. 143-172 [in Persian].
- 18- Najm Al-Hoda, Seyed Ehsan & Mohammad Reza Yazdani Zazrani, (2021). Analysis Framework of Politics Narrative: Understanding & Application of Narrative Analysis in Public Policy Studies, Public Policy Quarterly, Volume 7, Number 1, pp. 234-234 [in Persian].
- 19- Nazari, Alireza & Iman Fadaei, (2013). Pathology of Iran's Tax System, Economic Policy Quarterly, 1(4), pp. 95-110 [in Persian].
- 20- Profeta, P. & Scabrosetti, S. (2010). The Political Economy of taxation. Lessons from Developing Countries. Edward Elgar
- 21- Samadizadeh, Ali-Hossein & Shahram Ebdizadeh, (2014). Evaluation of the effect of economic & tax policies on the performance of Iran's tax system in 2025 horizon (approach of system dynamics modeling), Tax Research Journal, No. 21, pp. 180-209 [in Persian].
- 22- Seven structural weaknesses of the tax system. (2018, March 10). Available online at: <https://www.donya-e-egtesad.com/fa/tiny/news-3504791> [in Persian].
- 23- Shanahan, E. A., Jones, M. D., McBeth, M. K., & Radaelli, C. M. (2018). The narrative policy framework. In Theories of the policy process (pp. 173-213). Routledge.
- 24- Sherwood, Denis, (2018). A guide for managers to apply systemic thinking, translated by Amene Khadivar & Ali Siboyeh. Al-Zahra University Press, Tehran: First Edition [in Persian].
- 25- stefan N. Grösser, Arcadio Reyes-Lecuona Göran Granholm Editors, (2017), Dynamics of Long-Life Assets From Technology Adaptation to Upgrading the Business Model, School of Management Bern University of Applied Sciences Bern Switzerland
- 26- Serman, J. (2002). System Dynamics: systems thinking & modeling for a complex world. McGraw-Hill Education
- 27- Tabarsa, Gholamali et al., (2017). Analysis of the narrative of mismatch in the ICT labor market in Iran, Quarterly of Public Administration, Volume 9, Number 1, pp. 169-191 [in Persian].
- 28- Tax exemption for artists. (2019, December 2). Available online at: <https://www.tabnak.ir/fa/news/941017> [in Persian].
- 29- Why is Iran's tax revenue half of the world average? (2020, April 4). Available online at: <https://www.eghtesadonline.com/n/2BJt> [in Persian].