Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

آسیب‌شناسی خط مشی‌گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده

علی شیخ حسنی[۱]
ابوالحسن فقیهی[۲]
کرم اله دانش فرد[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۸/۱۱، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۴

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده از زمان اجرای قانون آن در ایران به عنوان مسأله‌ای چالش برانگیز، موضوع بحث و تبادل نظر افراد و گروه‌های اجتماعی مختلف بوده که این امر نشان‌دهنده حساسیت زیاد مقوله مالیات بر ارزش افزوده و از سوی دیگر بیانگر وجود مسائل حل نشده در مسیر شکل‌گیری و اجرای خط‌مشی‌های عمومی در این حوزه می باشد. همچنین به نظر می رسد عواملی مانند تصویب برخی مقررات و مخالفت‌های آشکار و نهان گروه‌ها و افراد ذی نفع و ذی نفوذ موجب شده تا سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان متولی وصول مالیات، در انجام بخشی از وظایف خود با مشکل مواجه شود. هدف این پژوهش شناسایی آسیب‌ها و چالش‌های پیشِ رو در نظام مالیات بر ارزش افزوده است. در این مطالعه کیفی از مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته و عمیق با تعداد چهارده نفر از صاحب نظران و کارشناسان مالیاتی کشور و همچنین اسناد و مدارک و گزارشات در دسترس، استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در فرآیند شکل‌گیری خط‌مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده عواملی چون ایده خط‌مشی‌گذاران، شیوه قرار گرفتن مسأله در دستور کار و کیفیت ضعیف تصمیمات مالیاتی که متأثر از بستر سیاسی، اقتصادی، اداری و اجتماعی کشور است. در مرحله اجرا منجر به شکست در اهداف قانونگذار، کاهش اعتماد مردم به نظام مالیاتی و آسیب به فرآیند مالیات ستانی می‌شود. به منظور کاهش معضلات یاد شده، ایجاد مراکز تخصصی جهت ایده پردازی در زمینه مسائل و تصمیمات مالیاتی و تعبیه مکانیزم‌هایی که از مداخله افراد و نهادهای غیر متخصص در فرآیند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی جلوگیری به عمل آورد، پیشنهاد شده است.

واژه‌های کلیدی: خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، کانون‌های ایده‌پردازی، مالیات بر ارزش افزوده منفرد

۱. دانشجوی دکتری گروه مدیریت دولتی، واحدعلوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران A.sheikhHassAni@gmail.ir
۲. استاد گروه مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) faghihiabolhassan@gmail.com
۳. استاد گروه مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران daneshfard@srbiau.ac.ir

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

۱- مقدمه

مالیات ستانی[1] موضوعی اساسی در علوم سیاسی و اقتصادی است. طراحی و اجرای خط مشی‌های مالیاتی هسته اقتصاد سیاسی را تشکیل می‌دهد و خط مشی‌گذاران[2] سعی می‌کنند با طراحی نظام مالیاتی مناسب و ارائه پیشنهادات برای اصلاح آن، حداکثر مشارکت جامعه را به دست بیاورند (پروفِتا و اسکابروسِتی،۲۰۱۰: ۱). از طرفی خط‌مشی مالیاتی[3] در زمره اصلی‌ترین خط مشی‌های[4] توزیع مجدد و بخشی از خط مشی‌های کلی اقتصادی دولت‌ها بوده (استینمو،۱۹۹۳) و ماحصل سیاست [5]، درک جامع از ملزومات آن و شناخت واضحی از محیط سیاسی است که خط مشی مالیاتی در آن ایجاد می‌شود (هالکمب، ۱۹۹۸). بنابراین کاملاً موضوعی سیاسی است (کراس، لویس و دوگلاس، ۲۰۱۳) و از طریق مقامات سیاسی شکل می‌گیرد (فریدمن، ۲۰۱۵).

در دهه‌های پایانی قرن بیستم میلادی، نظام‌های مالیاتی سراسر جهان با گرایش به سمت مالیات برارزش افزوده شاهد تغییرات قابل ملاحظه‌ای بوده‌اند. شروع این نهضت از پذیرش سیستم مالیات بر ارزش افزوده توسط فرانسه در سال ۱۹۵۴ میلادی آغاز شده و سپس در دیگر کشورهای اروپایی رایج شد و در نهایت جایگزین کلیه مالیات‌هایی که از فروش اخذ می‌شوند، گردید. امروزه بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز به جمع کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده را اجرا می‌کنند،گرویده‌اند. (شنک، ۱۹۹۹).

در طی دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ میلادی نیز برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش قابل ملاحظه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در برخی از کشورهای در حال توسعه شناخته شده است. یکی از دلایل چنین اتفاقی این است که مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده معمولاً به نحو مطلوب‌تری اجرا شده و از مسیر اجرایی تعریف شده‌اش، کمتر منحرف می‌شود. به همین دلیل در پایان دهه ۱۹۸۰ میلادی مدل استاندارد جدیدی در مباحث مالیات ستانی ظهور پیدا کرد که در آن نه مالیات بر درآمد، بلکه مالیات بر ارزش افزوده به عنوان پایه اصلی درآمدی از سوی بانک جهانی معرفی و تعریف شد (بِرد، ۲۰۱۴).

در ایران نیز متعاقب اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده

1. Taxation
2. Policy Makers
3. Tax Policy
4. Policies
5. Politics

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

از نیمه دوم سال ۱۳۸۷شمسی، مجادلات و مباحثات جّدی در این زمینه بوجود آمده است. ازطرفی نظر به بندهای (۹) و (۱۷) سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی از سوی رهبر معظم انقلاب اسلامی که بر اصلاح و تقویت همه جانبه نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات دراقتصاد ملی و پیشگامی درتقویت بخش واقعی و اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی تأکید دارد، لیکن عواملی مانند تصویب برخی مقررات بازدارنده اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، مخالفت‌های آشکار و نهان گروه‌ها و افراد ذی‌نفع و ذی نفوذ، تأخیر در تصویب قانون جدید (بعد از پایان مهلت اجرای قانون آزمایشی فعلی) و... موجب خواهد شد که سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان تنها متولی وصول مالیات (و احتمالاً تنها پاسخگوی نتایج اجرای خط مشی‌های وضع شده) در انجام وظایف خود با مشکل مواجه شود.

با این پیش فرض که مالیات‌ها هزینه شهروندی اعضای جامعه است که باید توسط آنان پرداخت شود و خط مشی‌گذاران باید لایحه‌ها و پیشنهادهای مربوط به انواع مالیات‌ها را در مجلس تصویب کنند، بحث اساسی پژوهش حاضر آن است که در شرایط کنونی، خط مشی‌گذاری مالیاتی درحوزه مالیات بر ارزش افزوده به‌طور دقیق با چه آسیب‌هایی مواجه است؟ و برای حل مسائل پیش روی خط مشی‌گذاری مالیاتی مطلوب، چه اصلاحات یا اقداماتی مورد نیاز است؟ سؤالاتی از این دست وجود دارد که بدون پاسخ مانده اند.

۲- پیشینه پژوهش

مرور دانش موجود درباره موضوع مورد پژوهش، اولین گام اساسی در فرآیند پژوهش است (نیومَن، ۱۳۹۳ :۲۲۲). کرسوِل (۲۰۱۴ :۶۶) اعتقاد دارد بدون بررسی ایده‌های دیگران و متغیرهای انتقادی در خصوص یک موضوع پیچیده، تحقیق بر روی آن بسیار دشوار خواهد بود هر چند غیر ممکن نیست. با وجود اهمیت خط مشی‌گذاری مالیاتی، در ارتباط با مسائل مالیاتی و ارزیابی و انتخاب راه حل‌ها، شکاف قابل توجهی در تحقیقات انجام شده تاکنون درکشورهای غربی توسعه یافته مشاهده می‌شود و غالباً هر کدام از محققان مطرح، خط مشی‌گذاری مالیاتی را از جنبه یا جنبه‌هایی خاص مورد ملاحظه قرار داده‌اند. از طرفی برخی از پژوهشگران، خط مشی‌های مالیاتی را به طور ضمنی در تشریح مدل‌های شکل‌گیری خط مشی‌گذاری عمومی[1] بیان نموده و برخی نیز خط مشی مالیاتی یک کشور را به شکل مستقل یا چند کشور را یا به شکل تطبیقی بررسی کرده‌اند.

1. Public Policy

www.SID.ir

Archive of SID

ردفورد (۱۹۶۹: ۸۴-۸۳) عقیده دارد که خط مشی‌های مالیاتی یک روی عمومی[1] و آشکار دارند که در آن سیاستمداران و جامعه به‌طورکلی درخصوص خط مشی‌ها مذاکره و مباحثه می‌کنند و همچنین دارای یک روی پنهان[2]اندکه درآن افراد، شرکت‌ها و تشکل‌ها در فرآیند خط مشی‌گذاری به دنبال نفع شخصی خود می باشند.

سوان استینمو (۱۹۸۹) در زمینه خط مشی مالیاتی برخی کشورها تحقیقات متعدد و مفصلی انجام داده است. او با مقایسه سه کشور ایالات متحده، سوئد و بریتانیا نقش نهادهای سیاسی را در شکل گیری خط مشی‌های مالیاتی آن کشورها بررسی کرد. وی تلاش کرد نشان دهد که چگونه نهادها به شکل گیری خط مشی‌ها در عرصه خاص و مهمی از حیات سیاسی کمک می‌کنند. به عقیده او نهادهای سیاسی همانگونه که در اجرای خروجی فرآیند خط مشی‌ها نقش دارند در شکل‌گیری آن هم نقش با اهمیتی ایفا می‌کنند و نشان داد که ساختارهای متفاوت نهادهای سیاسی گوناگون موجب می‌شود که منافع متضادی با یکدیگر پیدا کنند. او نتوانست اهمیت منافع گروهی و ارزش‌های سیاسی (یا عقاید سیاسی) را در خط مشی‌گذاری مالیاتی ردّ کند. برعکس تحلیل‌های وی نشان داد هم منافع گروهی و هم عقاید شخصی در خط مشی‌گذاری مالیاتی دخالت دارند لیکن نمی‌توان بستر[3] و زمینه‌هایی را که افراد در آن دست به چنین انتخاب‌هایی می‌زنند نادیده گرفت. از سوی دیگر بدون درک بسترهایی که از طریق آن ارزش‌های سیاسی به خط مشی‌های ویژه‌ای تبدیل می شوند، هیچ کسی نمی‌تواند منظور اصلی چنین اتفاقات و خط مشی‌هایی را درک کند و امیدوار باشد که بتواند عواقب آن خط مشی‌ها را پیش‌بینی کند.

از آن جایی که در بررسی و تحلیل خط مشی‌های مالیاتی، مفاهیم وسیعی در خصوص تصمیم‌گیری‌های فردی و دولتی وجود دارد استینمو پیشنهاد می‌کند که اگر چه ساختار نهادها به عنوان متغیر مداخله‌گر، تقاضاها و خواسته‌ها را فیلتر کرده و به این ترتیب به شکل‌گیری خط مشی‌ها کمک می‌کنند، لیکن باید در این مورد تحلیل‌های بیشتری صورت گیرد. او عنوان کرد که در عین حال باید بین نتایج تحقیقش و آن چه درباره انسان عقلایی می‌دانیم نیز ارتباط برقرار کرد. او در ادامه بر شناخت محیطی که تصمیمات در آن اتخاذ می‌شود و تأثیر آن‌ها تأکید کرده است. مور (۲۰۰۷) به این نتیجه رسید که برای رهایی از کمک‌های خارجی و وابستگی به سایر کشورها،

1. Macro Political
2. Micro Political
3. Context

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده ابزار بسیار خوبی در کشورهای در حال توسعه است که منجر به افزایش صحیح درآمد دولت می‌شود. البته برای آن که مالیات بر ارزش افزوده به‌طور مؤثر به افزایش کیفیت حکمرانی کمک کند، نیازمند اصلاحات و تغییرات زیادی در سایر خط مشی‌های عمومی دولت است. او اشاره می‌کند که افزایش ارتباطات بین‌المللی و مستمر مدیران مالیاتی و مأموران مالیاتی حرفه‌ای، بازسازی و سازماندهی مجدد مدیریت مالیاتی و ادارات مالیاتی و کاربر پسندکردن[1] امور به نحوی که حداقل، مؤدیان بزرگ مالیاتی با آن احساس راحتی کنند از ملزومات نظام مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

گاماج و شانسکه (۲۰۱۱: ۳۳-۱۹) اعتقاد دارند که تاثیرات خط مشی مالیاتی در دو گروه و سطح طبقه‌بندی می‌شوند. یکی «اهمیت اقتصادی»[2] که نشان‌دهنده تأثیر مالیات در تصمیمات اقتصادی است و دیگری «اهمیت سیاسی»[3] 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 سیاسی مالیات می‌تواند منجر به کاهش اهمیت اقتصادی و برعکس برجسته شدن جنبه اقتصادی سیاست‌های مالیاتی منجر به کاهش اهمیت سیاسی آن خواهد شد. ولی آنان متذکر می‌شوند که چنین موضوعی درجهان واقعی هرگز توسط شواهد تجربی پشتیبانی نشده است. بنابراین مطالعه مالیات و پیچیدگی‌های آن باید از ابعاد و جنبه‌های مختلف انجام شود چرا که با بررسی آن از منظر رشته‌های مختلف علوم است که معلوم می‌شود چطور رفتار مالیات‌دهندگان با آن چه در نظریه‌های نئوکلاسیک‌ها مطرح می‌شود، مغایرت دارد.

باکر و همکارانش[4] (۲۰۱۴) با استفاده از رویکرد «داده بزرگ»[5] درباره سیاست‌های مالیاتی ایالات متحده در حوزه مالیات‌های غیر مستقیم تحقیق مفصلی انجام دادند. آنان با ایجاد پایگاه داده‌های بزرگی از رفتارهای انواع بازیگران و خط مشی‌های بالقوه، مالیات های غیر مستقیم را از این جهت که سطح وسیعی از مؤدیان را در بر می‌گیرد و کمتر قابل دخل و تصرف است برای حل معضلات عمده سیاست‌گذاری مالیاتی بهینه از قبیل: عدم تجانس[6]، مشکلات سیاستگذاری غیر رسمی و همچنین عدم اطمینان بالقوه به اهداف خط مشی، پیشنهاد کردند.

1. User-friendly
2. Economic Salience
3. Political Salience
4. Baker et al
5. Big Data Approach
6. Heterogeneity

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

کناور (۲۰۱۴) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که نظام مالیاتی باید به‌طور مداوم ویژگی‌های شخصیتی، اختلافات موجود بین مالیات‌دهندگان و وجود بی عدالتی مالیاتی را درنظر داشته باشد. 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[1] گاهی می‌تواند نابرابری و بی عدالتی را تقویت و چند برابر کند. بنابراین از دیدگاه آسیب شناسانه موارد زیر را باید در خط مشی‌گذاری مالیاتی در نظرگرفت: (۱) لزوم پایان دادن به افسانه بی‌طرفی و خنثی بودن نسبت به مالیات‌دهندگان[2]؛ (۲) ضرورت در نظرگرفتن ویژگی‌های هویتی و شخصیتی مربوط و تشخیص اینکه طبقات مختلف (از نظر دارا بودن ویژگی جمعیت شناختی) الزاماً در طول زمان تغییر و تحول پیدا می‌کنند و (۳) اهمیت در نظر گرفتن جنبه های عملی و روندها در مدیریت آسیب شناسی و اینکه در کجای فرآیند خط مشی‌گذاری باید قرار بگیرند.

طی مطالعه‌ای درباره اقدامات انجام شده برای اصلاحات مالیاتی در نوزده ایالت ایالات متحده، مشخص شد که هنگام بررسی قوانین مالیاتی درکمیسیون‌های مختلف، به پیشنهاداتی که در راستای اصول مالیات‌ها[3] ارائه می‌شود (شامل عدالت، سهولت، شفافیت و به صرفه بودن) کمتر اعتنا می‌گردد مگر آن که پیشنهاد شامل کاهش مالیات باشد (بوردایوکس،۲۰۱۰: ۱۲-۷). به عبارت دیگر مقامات دولتی و گروه‌های ذینفع از طریق ایجاد نمادها و تصوراتی که پشتیبانی از ملت را تداعی می‌کند، دیدگاه عموم مردم را نسبت به مالیات ستانی شکل می‌دهند و حمایت آن‌ها را کسب می‌کنند (شِفرین، ۲۰۱۳: ۱۴۲-۱۶۰).

اگرچه برخی از محققان مانند مارون (۲۰۱۱) به اصلاحات مالیاتی در قالب تغییر قوانین فعلی مالیاتی و افزایش پایه مالیات و با حداقل معافیت‌های مالیاتی عقیده دارند، لیکن هتیچ و وینر (۱۹۹۹: ۲۲۴-۲۱۵) بر ساختارهای مالیاتی بر «مبنای سیاست عقلانی» [4]که در راستای جلب حمایت از گروه‌های ذی نفوذ و در نتیجه به حداقل رساندن مخالفت با قوانین مالیاتی موجوداست، تأکید می‌کنند. بنابراین از دیدگاه آنان در فرآیند خط مشی‌گذاری مالیاتی، تلاش برای اثبات نقاط ضعف قوانین مالیاتی فعلی تلاشی بیهوده است بلکه باید به نحوی عمل کرد که مخالفت‌ها با سیاست‌های مالیاتی تا آن جا که ممکن است کاهش یابد و در واقع خط مشی مالیاتی از دیدگاه آنان

1. Neutral Tax Policy
2. Taxpayer Neutrality
3. Tax Principles
4. Politically Rational

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

در نقطه تعادل بین عوامل اقتصادی، سیاسی و اداری شکل می‌گیرد. هالکامب (۱۹۹۸) نیز ضمن بررسی سیاست‌های مالیاتی از دیدگاه انتخاب عمومی استدلال می‌کند که از طریق برقراری قوانین غیر قابل انعطاف و تغییر ناپذیر در سیستم مالیاتی می‌توان هزینه‌های سیاسی مرتبط با مالیات ستانی را به حداقل رساند.

در معرفی فرآیند خط مشی‌گذاری مالیاتی، منبع قوانین و مقررات مالیاتی، ایده‌هایی دانسته شده که از سوی منابع مختلف داخل دولت یا خارج از آن ارائه می‌شود و با سایر عوامل ارتباط تعاملی تنگاتنگی دارند (سولومون،۲۰۱۴، هال، ۱۹۸۹، گلداشتاین،۱۹۹۳ و استینمو، ۲۰۰۳). به همین علت اقدامات مالیاتی شامل مجموعه‌ای از تصمیم‌گیری‌های پیچیده با ملاحظات سیاسی، اقتصادی، اداری و اخلاقی بوده (پیترز، ۲۰۰۶) و عوامل و عناصری مانند عوامل اجتماعی، مذهبی و حتی دموگرافیک و ساختار جمعیت نقش مهمی را در این ارتباط ایفا می‌کنند (سیوکویست، والاس و وینترز، ۲۰۰۷: ۱۶-۱۵؛ کناور،۲۰۱۴). از طرفی در اغلب مطالعاتی که تاکنون در خصوص اصلاحات مالیاتی انجام شده است این نتیجه مشترک وجود دارد که ملاحظات کوتاه مدت سیاسی نه تنها مانعی در برابر تغییر خط مشی‌های مالیاتی، بلکه مانع تلاش‌ها برای بهبود مدیریت مالیاتی آن کشور بوده است (برد، ۲۰۱۵).

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد کیفی انجام می‌شود. هرچند تحقیق کیفی اغلب با کلمات نوشتاری و گفتاری و تحلیل‌هایی با پایان باز شناخته شده و پیچیده است (کِرسوِل، ۲۰۱۴: ۶۶)، لیکن دارای ویژگی‌های متمایزی به شرح زیر است:

- تحقیق کیفی برمبنای موقعیت فلسفی که حداقل بخشی از آن تفسیری است بنا شده که منعکس‌کننده ملاحظات پژوهشگر درباره نحوه انجام مطالعه فرآیند، تفسیر، درک و تجربه توسط مشارکت‌کنندگان است؛
- تحقیق کیفی برمبنای روش تولید داده‌هایی که هم منعطف و هم حساس به بستر اجتماعی که داده‌ها درآن تولید شده‌اند، می‌باشد؛
- تحقیق کیفی مبتنی بر تحلیل، تبیین و اقناع بوده و بر درک پیچیدگی، جزئیات و بستر[1] جهت به تصویر کشیدن فرآیند یا پدیده کلی بنا شده است (ماسون، ۲۰۰۲: ۳-۴).

پژوهشگرهای کمّی، متغیرها را مفهوم‌سازی کرده و مفاهیم را به عنوان بخشی از فرآیند سنجش

1. Context

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

متغیرها اصلاح می‌کنند. در مقابل، پژوهشگرهای کیفی مفاهیمی جدید ساخته یا مفاهیم برآمده از داده‌ها را اصلاح می‌کنند. در پژوهش کیفی شکل‌گیری مفهوم بخش جدایی‌ناپذیر تحلیل داده است و در طول گردآوری داده‌ها آغاز می‌شود (نیومن،۱۳۹۴:۴۴۶). در این پژوهش برخی از داده‌ها مفاهیمی خواهد بود که از طریق بررسی اسناد و مدارک به دست می‌آید و برخی به صورت کلمات، مفاهیم و جملات در مصاحبه‌ها می‌باشند. یک پژوهشگر کیفی داده‌ها را با سازمان دادنشان در قالب طبقات و بر اساس مضامین، مفاهیم یا ویژگی‌های مشابه تحلیل می‌کند. او مفاهیم جدیدی وضع کرده، تعاریف مفهومی را تدوین نموده و روابط میان مفاهیم را بررسی می‌کند و در نهایت مفاهیم را برحسب توالی و به صورت مجموعه‌ای متضاد به هم پیوند می‌دهد یا طبقات مشابهی ایجاد می‌کند یا با گزاره‌های نظری می‌آمیزد. در پژوهش کیفی، ایده‌ها و شواهد وابستگی متقابلی به هم دارند. با استفاده از کدگذاری، پژوهشگر داده‌های خام را در قالب طبقات مفهومی سازمان داده و مضامین یا مفاهیم را خلق می‌کند (نیومن، ۱۳۹۴:۴۴۷). پژوهشگرهای کیفی اغلب از ایده، مضامین، یا مفاهیم کلی به عنوان ابزاری برای تعمیم‌دهی استفاده می‌کنند.

در این پژوهش مصاحبه‌ها تا آن جا ادامه پیدا کرد که داده‌ها به حد اشباع رسید یا به‌طور مرتب تکرار می‌شد. در این مسیر با چهارده نفر متشکل از کارشناسان و خبرگان مالیاتی مصاحبه نیمه ساختار یافته و عمیق به عمل آمد. پاسخ‌دهندگان ضمن تشریح تاریخچه شکل‌گیری نظام مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌ها و مشکلات موجود در این مسیر را اغلب به شکل موشکافانه بیان کردند که داده‌های متنوع و مفصلی را تشکیل داد.

٤- مفهوم‌سازی برای شناخت آسیب‌ها و مسائل خط مشی‌گذاری مالیاتی

استراوس و کوربین (۱۹۹۸:۵۰) اعتقاد دارند که از طریق کدگذاری داده‌ها می‌توان برای کشف مقوله‌ها، مشخصه‌ها و ابعاد داده‌ها استفاده کرد. در این بخش از پژوهش بر اساس کدگذاری تلاش می‌شود چالش‌ها و آسیب‌های خط مشی‌گذاری مالیاتی در ایران تشریح و تبیین شود.

کدگذاری باز اولین مرحله کدگذاری داده‌های کیفی است که درآن پژوهشگر داده‌ها را بررسی می‌کند تا آن‌ها را به شکل طبقات یا کدهای تحلیلی اولیه خلاصه کند (نیومن:۴۵۰). کدگذاری باز، بخشی از تحلیل است که با شناسایی، نام‌گذاری، مقوله‌سازی و توصیف پدیده‌هایی که در متن یافت می‌شود، همراه است. در ابتدا بعد ازگردآوری داده های کیفی، کدهای مورد تأکید مصاحبه شوندگان که دارای نشانه مشترک بودند بر اساس تکنیک کدگذاری باز، طبقه‌بندی شده و مفاهیم

www.SID.ir

Archive of SID

مربوط استخراج گردید. مفاهیم به دست آمده بر اساس ابعاد و ویژگی‌هایشان بسط داده شد و سپس با تحلیل مفاهیم به دست آمده مجموعه داده های کیفی به چند مقوله نسبت داده شد.

٤-١- عوامل علّی آسیب در شکل‌گیری خط مشی مالیات بر ارزش افزوده

عوامل یا شرایط علّی مقوله‌هایی هستند که پدیده اصلی را تحت تأثیر قرارمی‌دهند .این عوامل موجب شکل‌گیری پدیده یا طبقه محوری می‌شوند و شامل مجموعه‌ای از طبقه‌ها به همراه ویژگی غالب‌شان است.

آسیب‌های شکل‌گیری خط مشی‌گذاری مالیات بر ارزش افزوده دارای سه مقوله ایده خط مشی‌گذاران، دستورکار خط مشی، فرآیند قانونی شدن (یا الزامی شدن اجرا) و نظارت بر شکل‌گیری می‌باشد که درجدول شماره (۱) آورده شده است.

٤-١-١- ایده‌های خط مشی‌گذاران

هال (۹:۱۹۸۹) معتقد است که خط مشی‌گذاران صرفاً هنگامی خط مشی جدیدی اتخاذ می‌کنند که آن خط مشی‌ها در آن زمان اقتضا می‌کند. چنانچه ایده‌ای که قرار است از سوی خط مشی‌گذاران در دستور کار قرار بگیرد دارای مشکل باشد، کل فرآیند خط مشی‌گذاری را ممکن است تحت تأثیر قرار داده و درنهایت موجب شکل گیری خط مشی ناکارآمد گردد.

نبود تجربه، تخصص و دانش کافی

هر نوع تصمیم‌گیری مالیاتی به خصوص درباره مالیات بر ارزش افزوده که مالیات مدرنی می‌باشد، نیازمند تخصص و تبحر و دانش کافی از ضروریات اجتناب‌ناپذیر است.

در مصاحبه‌ای عنوان شد:... برخی مشکلات پیش روی نظام مالیات بر ارزش افزوده دخالت افرادی است که از تخصص و دانش کافی در این ارتباط برخوردار نبوده‌اند و بدون توانایی پیش بینی عواقب تصمیمات و با پافشاری در طرح ایده خود موجب خسارت‌هایی شده‌اند.

بخشی‌نگری

بسیاری از مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که برخی تصمیمات مالیاتی صرفاً ناشی از ایده‌هایی بوده که بر تأمین منافع بخشی خاص از فعالان اقتصادی تأکید دارند.

به عنوان مثال گفته شد: چه دلیلی وجود دارد که بخشی از اقتصاد معاف از پرداخت مالیات باشد در حالی که می‌دانیم برقراری معافیت به ضرر مؤدی و اجرای درست مالیات بر ارزش افزوده است؟ یا عنوان شد: ... به نظرم اغلب اشخاصی که خارج از سیستم مالیاتی کشور در مورد قوانین مالیاتی

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

تصمیم‌گیری می‌کنند به منافع سازمان یا نهادی که به آن تعلق دارند یا منافع رأی‌دهندگان حوزه انتخابیه خود توجه دارند. شاید بتوان گفت دیدگاه کلان و مفید بیشتر در بین مدیران مالیاتی دیده می‌شود.

افق زمانی کوتاه مدت

بهتر است فعلاً به هر شکل ممکن از این مسأله عبور کنیم! عبارت‌هایی از این دست در مصاحبه‌ها بیان شده و به معنای آن بوده است که خط مشی‌گذاران در مواردی به‌طور جدّی به اجرای دقیق فرآیند مالیات بر ارزش افزوده اعتقاد نداشته‌اند. این دیدگاه بیشتر موجب اخذ تصمیماتی مقطعی برای عبور از اعتراضات یا فشار گروه‌های ذی نفع شده است.

ارائه ایده‌های بدون پشتوانه قانونی

تصمیمات مالیات وجود دارد که صرفاً برای راضی نگه داشتن گروه‌ها و مؤدیان و در حالی که فاقد پشتوانه لازم قانونی بوده است، اخذ شده‌اند.

در مصاحبه‌ای گفته شد: ... تفاهم با تعاونی های مصرف در سال ۱۳۸۹ در حالی اتخاذ شد هیچ‌گونه مجوز قانونی وجود نداشت و صرفاً به دلیل جلب نظر آنان برای اجرای قانون به آن‌ها مهلت داده شدکه در صورت تسلیم اظهارنامه از ابتدای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، پرونده آن‌ها بر اساس خود اظهاری رسیدگی شود.

توصیه‌های سازمان‌های خارجی و الگوبرداری از سایر کشورها

به عقیده تعدادی از مصاحبه شوندگان ایده اصلی برقراری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران از طریق بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول وارد شده است و بررسی سوابق و مدارک نیز ادعای آنان را تأیید می‌کند[۱]. آنان اعتقاد داشتند سوگیری نسبت به مقررات مالیات بر ارزش افزوده اجرا شده در سایر کشورها به دلایلی از جمله فاصله شرایط اقتصادی، اداری، سیاسی و اجتماعی ایران با شرایط کشورهای مورد نظر، موجب شکل‌گیری مقرراتی می‌شود که مشکلاتی را در عمل پدید آورده و یا برخی از آن‌ها تاکنون قابلیت اجرا پیدا نکرده‌اند[۲].

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت: ... علاوه بر توصیه‌های خارجی با اعزام هیأت‌هایی متشکل از برخی نمایندگان مجلس شورای اسلامی به چند کشور معدود که نظام مالیات بر ارزش

۱. گزارش هیأت اعزامی سازمان همکاری‌های فنی و اقتصادی آلمان (GTZ) از نشست مالیاتی آوریل ۲۰۰۵ تهران- ترجمه مریم حدادی- طرح مالیات بر ارزش افزوده.

۲. مانند استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده مسافرین خارجی در مرزهای خروج کشور موضوع تبصره ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده.

www.SID.ir

Archive of SID

افزوده را پیاده‌سازی کرده بودند و تشریح دستاوردهای آن کشورها در این زمینه، تلاش شده است تا نظر نمایندگان مجلس و سایر خط مشی‌گذاران برای موافقت با کلیات پیش‌نویس و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده جلب شود.

٤-۱-۲- دستور کار خط مشی

خط‌مشی‌گذاران ایده‌های خود و یا ایده‌هایی که از سایر منابع دریافت کرده‌اند وارد دستور کار می‌کنند. در این مرحله حتی اگر ایده‌های مناسبی وارد دستور کار شوند به دلایل متعددی ممکن است نظام مالیاتی را با چالش مواجه کنند.

نداشتن الگوی مناسب برای تصمیم‌گیری

در مصاحبه عنوان شد:.. از آن جا که قانون مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در ایران اجرا می‌شد اخذ تصمیم به خصوص در اوائل اجرا در این حوزه در فضایی انتزاعی شکل می‌گرفت. واقعاً تبعات اجرای قانون مشخص نبود. نمی‌دانستیم که در فضای خاص جامعه ایران پیامدهای پیشنهاد ارائه شده چیست.

تعامل نامناسب بین خط مشی‌گذاران

در مصاحبه عنوان شد:...خط مشی‌گذاران حوزه مالیات بر ارزش‌افزوده از افراد عضو، نهادها و سازمان‌های متعددی تشکیل شده‌اند. مسائل حوزه مالیات بر ارزش‌افزوده از جمله موضوعاتی است که نیازمند تعامل و روابط مناسب بین خط مشی‌گذاران است و در صورت برقراری تعامل مناسب و بهره‌مندی از دیدگاه‌های یکدیگر شرایط برای اخذ تصمیماتی با اشکالات کمتر فراهم خواهد شد. یا در موردی گفته شد: ... موضوع پر چالش ما درتنظیم بخشنامه‌ها و برخی قوانین این است که ذی نفعان با یکدیگر تعامل مناسب برقرار نمی‌کنند. قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند اطلاعات به موقع و صحیح از کلیه مؤدیان است که این اطلاعات در سایه همکاری مؤثر سایر نهادها به دست می‌آید.

هدف‌گذاری مبهم

در مصاحبه عنوان شد: ...مثلاً معافیت فعالان اقتصادی مقیم در مناطق آزاد یکی از موارد بارزی است که نشان می‌دهد هدف یا اهداف خط مشی‌گذار مبهم بوده است. این‌گونه خط مشی‌ها حتی فعالان اقتصادی ذی نفع را نیز دچار سردرگمی کرده است ...

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

بهره نگرفتن از نظرات کارشناسی مخالف

در مصاحبه‌ای گفته شد: ...هر چند برخی تصمیمات مالیات دارای پشتوانه نظرات کارشناسی شده هستند لیکن در مواردی در نهایت همان متن یا پیشنویسی که منظور نظر طراحان اولیه خط مشی بوده است به تصویب رسیده و نظرات کارشناسی که مخالف تصویب آن بوده با بی اعتنایی مواجه شده‌اند که در اجرا مشکلاتی را پدید آورده‌اند.

استفاده ناکافی از نظرات مشاوران مستقل و متبحر

یکی از مفاهیم جالبی که از متن مصاحبه‌ها استخراج شد اذعان به لزوم واحدی برای بررسی و پایش دائم قوانین و تصمیمات مالیاتی بوده است.

به عنوان مثال در یکی از مصاحبه‌ها گفته شد:... می‌بایست گروهی از کارشناسان متبحر و مستقل و متخصص در رشته‌های مختلف و از گرایشات مختلف، ایده‌ها و تصمیمات مالیاتی را مورد بررسی موشکافانه قرار دهند. در حالی که نتیجه ایده‌ها و تصمیمات عجولانه یا کارشناسی نشده که تعداد آن هم کم نیست منبع مشکلات نظام مالیاتی کشور است.

استفاده نکردن از نظرات مراجع و آیات عظام

جامعه ایران مسلمان و با اکثریت شیعه است که احترام خاصی برای مراجع عظام قائلند. جلب حمایت رهبران دینی ممکن است در اخذ تصمیات مالیاتی موثر باشد. مصاحبه شوندگان اعتقاد داشتند که استفاده از رهنمودهای علما یا اصلاح ایده‌ها براساس نظرات ایشان، پذیرش و حمایت از خط مشی‌های مالیاتی را افزایش داده یا مشکلات ناشی از این بی‌توجهی را کاهش می‌دهد.

در مصاحبه‌ای گفته شد... هر قانونی به خصوص در حوزه‌های‌های مالی آن هم به این وسعت برای اجرا در جامعه اسلامی مانند ایران نیازمند حمایت مراجع و علما است. اگر ایشان از ابتدا در جریان قانون قرار گرفته بودند و حمایت‌های لازم از سوی علما کسب می‌شد، متقاعد کردن گروه‌های مختلف اجتماعی در پذیرش آن راحت‌تر بود.

در مصاحبه دیگری گفته شد:... هر چند وزارت امور اقتصادی در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۷ در رابطه با نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط آستان‌های مقدسه و واحدهای وابسته از دفتر مقام معظم رهبری استعلام به عمل می‌آورد و پاسخ آن دفتر لزوم اجرای قانون توسط تمام مؤسسات و نهادها بوده، ولی بهتر بود اگر اکثریت علما اجرای قانون از سوی همگان را به صراحت تصدیق می‌کردند ...

مداخله ملاحظات امنیت ملی

مسائل مربوط به امنیت ملی حائز اهمیت است اما دخالت مراجع امنیتی درتصمیمات مالیاتی اگر

www.SID.ir

Archive of SID

به شکل کارشناسی نشده و جهت رفع ضرورت‌های موقتی باشد، موجب اخلال در کارکرد مالیات ستانی می‌شود.

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت:...به عنوان مثال بخشنامه‌هایی که درباره ارز حاصل از صادرات در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ تحت توصیه‌های مراجع ذی صلاح صادر شد موجب شد تا رسیدگی به پرونده های صادرکنندگان و حتی امر صادرات تحت تأثیر قرار گرفته و مشکلاتی پدید آورد.

نقش مدیران حوزه مالیات‌های مستقیم در خط مشی‌گذاری

مصاحبه‌ها مشخص کرد که نگرش مدیرانی که سال‌ها در بخش مالیات های مستقیم تجربه کسب کرده‌اند با برخی نگرش‌های مدیرانی که از ابتدا در روند شکل‌گیری مالیات بر ارزش افزوده حضور داشته‌اند متفاوت بوده و بعد از آن که مدیران با تجربه مالیات‌های مستقیم در ایده‌پردازی و شکل‌گیری خط مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده مشارکت کردند تصمیماتی مغایر با ساز و کار مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ شد.

گفته شد: ...حل مسائل فی مابین مؤدیان و سازمان امورمالیاتی در سال‌های ابتدایی از طریق امضای تفاهم نامه‌ها، از جمله مواردی بود که از روش‌های مالیات‌های مستقیم وارد نظام مالیات بر ارزش افزوده شد که با مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده مغایرت دارد، خوشبختانه در سال‌های اخیر چنین مواردی کمتر شده است.

وجود ذی نفعان متفاوت و تأثیرگذار

قوانین مالیاتی به دلیل تحت تأثیر قراردادن حقوق بگیران، صاحبان املاک، صاحبان مشاغل، اشخاص حقوقی و وراث طیف وسیعی از ذی نفعان را در بر می‌گیرد لیکن معافیت‌هایی نیز برای بخش عمده‌ای از جامعه قائل شده است که بنا به برخی آمار تا حدود ۵۰٪ کل اقتصاد کشور مشمول معافیت قلمداد شده‌اند. اما در نظام مالیات بر ارزش افزوده به دلیل ماهیت متفاوت آن (به خصوص در مراحل ابتدایی فراخوان‌ها) موجب شده است که فعالان اقتصادی قدرتمندی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده شوند که بالتبع دارای منافع متفاوت و متناقضی هستند. این فعالان معمولاً از طریق وزرا، نهادها، تشکل‌ها و اتحادیه‌ها بر دستورکار خط مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده تأثیر می‌گذارند.

در مصاحبه‌ای عنوان شد:... استرداد موقت به صادرکنندگان یا معافیت حمل و نقل عمومی تحت

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

فشار ذی نفعان تصویب شده است.

در مصاحبه دیگری گفته شد:... دریافت مالیات و عوارض صرفاً در حلقه آخر عرضه‌کنندگان آب و برق و نفت که ابتدا در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ وارد شد نه تنها غیر قانونی بلکه در عمل به سختی قابل اجرا است.

٤-۱-۳- قانونی شدن

در مسیر شکل‌گیری خط مشی مالیات بر ارزش افزوده این که مجوز اجرای خط مشی از سوی چه نهادی صادر شده موضوع مهمی است. در واقع هرگونه تخطی از فرآیندهای قانونی شدن خط مشی مالیاتی در تقابل با اصل ۵۱ قانون اساسی است که به صراحت بیان کرده هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود. از سوی دیگر ممکن است به دلایل متفاوتی دستور کار در مجراهای دیگری به جریان بافتد یا در مسیر قانونی شدن متوقف شود و یا خط مشی از اولویت خارج شود.

تصویب خط مشی در خارج از مجلس شورای اسلامی

در اصل (۵۸) قانون اساسی آمده است: اعمال قوه مقننه از طریق مجلس شورای اسلامی است که از نمایندگان منتخب مردم تشکیل می‌شود و مصوبات آن پس از طی مراحلی برای اجرا به قوه مجریه و قضائیه ابلاغ می‌گردد. بنابراین هرگونه تصمیم که متضمن تغییر نرخ یا معافیت مالیاتی باشد باید از طریق تصویب نمایندگان مجلس شورای اسلامی قانونی گردد لیکن در مواردی مشاهده می‌شود که تغییر نرخ یا پایه مالیات بر اساس مصوبات هیأت دولت، یا نظرات مشورتی معاون حقوقی رئیس جمهور یا مراجع ذی صلاح بوده است.

در مصاحبه ای گفته شد:... کمیسیون موضوع اصل ۱۳۸ قانون اساسی معافیت طرح های مسکن مهر از مالیات بر ارزش افزوده را تصویب نمودند. به این شرح که قراردادهای منعقده طرح مسکن مهر اعم از تفاهم نامه‌های سه جانبه، چهارجانبه (تعاونی‌های مسکن)، مسکن مهر ملکی و بافت فرسوده از مالیات بر ارزش افزوده به استثنای مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهادهای ساخت (مواد، مصالح و سایر) معاف می‌باشند. این مصوبه مغایر قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و اعتراض سازمان امور مالیاتی مبنی بر غیر قانونی بودن این مصوبه راه به جایی نبرد.

در مصاحبه دیگری عنوان شد:... معافیت یارانه‌ها و آگهی‌های تجاری در جراید با توصیه انجام شده است.در واقع اولی با نظر مشورتی معاونت حقوقی رئیس جمهور و دیگری توسط مدیر کل حوزه

www.SID.ir

Archive of SID

ریاست مجلس شورای اسلامی وضع گردیده است.

یا گفته شد:... در مواردی به دلیل قانونی نبودن تصمیم سازمان امور مالیاتی می‌توانست این نظرات را ابلاغ و اجرا نکند اما به لحاظ فشارها و ملاحظات سیاسی مسئولان وقت ترجیح دادند که به منظور جلوگیری از تبعات پیش‌بینی نشده آتی، آن نظرات را به عنوان بخشنامه ابلاغ کنند...

طولانی شدن روند تصویب

برخی از تصمیمات مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده به دلیل طولانی شدن فرآیند تصویب کارکرد مؤثر خود را از دست می‌دهند. بنا به نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان تصمیمات مالیاتی باید ضمن دقت در روند تصویب باید سرعت بیشتری به خرج داده شود. مثلاً از مطرح بودن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده به مدت سه سال در کمیسیون‌های مجلس به عنوان یک چالش نام برده‌اند.

در مصاحبه‌ای عنوان شد: ... متأسفانه در مواردی قانون مالیات بر ارزش افزوده نزد هیأت دولت یا نمایندگان مجلس از اهمیت کافی برخوردار نیست در حالی که نظام مالیاتی نیازمند تصمیم‌گیری به موقع است.

خارج شدن خط مشی از اولویت

در مصاحبه‌ای عنوان شد:... شاهد بوده‌ایم که ضمن تأخیر در تصویب لوایح و پیشنهادات، ممکن است آن پیشنهاد یا پیشنویس کنار گذاشته شده یا از دستور کار خارج می‌شود. تمدید سالانه قانون مالیات برارزش افزوده حاصل همین بی‌توجهی‌هاست.

در مصاحبه دیگری عنوان شد: ...من به شخصه دلیل چنین تغییر اولویتی را تغییر دولت‌ها، تغییر طیف نمایندگان مجلس، افزایش یا کاهش درآمدهای نفتی و کاهش یا افزایش تحریم‌های بین‌المللی می‌دانم...

٤-١-٤- نظارت بر شکل‌گیری خط مشی

از بین عوامل مسأله‌ساز در شکل‌گیری خط مشی‌های مالیاتی تعدادی از مصاحبه‌شوندگان بر نیاز به وجود مکانیزم‌های مؤثر ارزیابی و نظارت بر شکل‌گیری قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده توجه داشته‌اند. نبود مکانیزم مؤثر ارزیابی خط مشی، تأثیر گرایش سیاسی بر اظهار نظرها نسبت به خط مشی، نبود مقررات لازم برای نظارت برشکل‌گیری خط مشی و وجود ناظران بدون تخصص لازم از جمله مواردی بود که در این ارتباط بیش از سایرعوامل تکرار شده است.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

نبود یا ضعف مکانیزم مؤثر ارزیابی خط مشی

در مصاحبه‌ای عنوان شد:... اگر اشخاص یاسازمان‌های واجد شرایطی به خوبی بر فرآیند تصمیم‌گیری نظارت داشته باشند می‌توان امید داشت که آن تصمیم‌گیری به شکل بهتری اتخاذ خواهد شد و یا اگر دارای مشکلاتی خواهد بود به سرعت جلوی آن گرفته می‌شود... در مصاحبه دیگری عنوان شد:... هرچند هنگام تصمیم‌گیری دلایل کافی برای آن تصمیم عنوان می‌شود اما وجود یک سیستم نظارتی متخصص و مستقل می‌تواند تبعات آن تصمیم را از جنبه‌های دیگر به سرعت کشف کند.

تأثیر گرایش سیاسی بر نظارت‌ها

در این ارتباط عنوان شد:... و البته به شرطی ناظران می‌توانند موثر باشند که گرایش‌های سیاسی در نظارت و مداخله آنان تاثیر نداشته باشد چرا که بازهم منجر به اتخاذ تصمیماتی به نفع گروه خاصی شده و تبعات جدیدی به دنبال خواهد داشت...

فقدان یا ضعف مقررات لازم برای نظارت بر شکل‌گیری خط مشی

در مصاحبه‌ای گفته شد: ... به هر حال برای نظارت نهادهایی مانند سازمان بازرسی یا دیوان محاسبات یا هر نهاد دیگری در مرحله شکل‌گیری تصمیمات هیچ‌گونه قانون و مقرراتی نداریم و نظارت آنان بعد از اجرای تصمیمات شروع می‌شود که دیگر دیر است. شاید بسیاری از تخلفات را بتوان در مرحله شکل‌گیری شناسایی و از بروز تبعات گسترده آتی جلوگیری کرد.

لزوم تخصص ناظران

در مصاحبه‌ای گفته شد:.. هرچند اگر مکانیزم نظارت توسط سایر سازمان‌ها یا نهادها هم به وجود بیاید، این مشکل وجود دارد که ناظران باید در امر مالیاتی بسیار متخصص و با سابقه باشند که درحاضر صرفاً شامل افرادی می‌شوند که در امورمالیاتی دارای تجربه باشند...

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

جدول (۱)- شرایط علّی آسیب در شکل‌گیری خط مشی مالیات بر ارزش افزوده

مقوله	مفهوم استخراج شده
ایده خط مشی گذاران	نبود تجربه، تخصص و دانش کافی
	ناشی از بخشی نگری
	افق زمانی کوتاه مدت
	جهت اخذ رضایت و تأیید ذی نفعان بدون وجود پشتوانه قانونی
	توصیه های سازمان های خارجی و الگو قرارد دادن نظام مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها
دستور کار خط مشی	نداشتن الگوی مناسب برای تصمیم گیری
	تعامل نامناسب و ناکافی بین خط مشی گذاران
	هدف گذاری مبهم
	بهره نگرفتن از نظرات کارشناسی مخالف
	استفاده ناکافی ازنظرات مشاوران مستقل و متبحر
	بهره گیری ناکافی از نظرات مراجع و آیات عظام
	مداخله ملاحظات امنیت ملی
	مداخله دیدگاه مدیران حوزه مالیات های مستقیم در خط مشی گذاری مالیات بر ارزش افزوده
	وجود ذی نفعان متفاوت و تأثیر گذار
قانونی شدن	خط مشی غیر مصوب در مجلس
	پذیرفتن نظر مشورتی نهاد های غیر مرتبط به عنوان خط مشی
	طولانی شدن روند تصویب
	خارج شدن خط مشی از اولویت

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

نظارت بر شکل گیری خط مشی	نبود یا ضعف مکانیزم مؤثر ارزیابی خط مشی
	تأثیر گرایش سیاسی بر نظارت ها
	نبود یا ضعف مقررات لازم برای نظارت بر شکل‌گیری خط مشی
	وجود ناظران بدون تخصص لازم

منبع: یافته‌های تحقیق

٤-۲- محیط خط مشی‌گذاری مالیات بر ارزش افزوده

خط مشی‌گذاری مالیاتی مانند سایر خط مشی‌های عمومی تحت تأثیر شرایط محیط شکل‌گیری قرار دارند. شرایط خاصی که برکنش‌ها و تعاملات تاثیر می‌گذارند و شامل مجموعه‌ای از مفاهیم، مقوله‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای‌اند. شرایط سیاسی، شرایط اجتماعی و فرهنگی، شرایط اقتصادی و نوع بوروکراسی حاکم برکشور به عنوان زمینه خط مشی‌گذاری در حوزه مالیات بر ارزش افزوده ذکر شده‌اند.

٤-۲-۱- شرایط سیاسی

فضای سیاسی کشور در سال‌های شکل‌گیری نظام مالیات بر ارزش افزوده مهم بوده است. در این بین به عوامل مختلفی اشاره شده است که شامل پشتیبانی نکردن به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم، توجه انتخابی به موضوع مالیات بر ارزش افزوده، اهمیت کاهش نمود اعتراضات به قانون، تعارض‌های سیاسی بین دولت‌های مختلف و تعارض بین گرایش‌های مختلف سیاسی می‌باشد.

پشتیبانی نکردن به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم

همانگونه که کینگدان (۲۰۱۴: ۸۷-۸۵) اشاره می‌کند شکل‌گیری هر نوع خط مشی عمومی نیازمند وجود حمایت سیاسی کافی است. او به این نتیجه رسید که تعادل بین مسائل، خط مشی‌ها و سیاست می‌تواند ایده‌ای را به صورت موضوعی جّدی در دستورکار عمومی قرار دهد. کینگدان از این عوامل به عنوان "جریان های فرآیند"[1] نام می برد. درباره فقدان اراده سیاسی لازم برای تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده یا مقرراتی که برای بهبود اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده لازم بوده است دلایل متفاوتی عنوان می‌شود.

در همین ارتباط در مصاحبه‌ای عنوان شد:... برخی مقامات از ابتدا با اصل نظام مالیات بر ارزش افزوده، به دلایل گوناگون موافق نبودند.

در مصاحبه دیگری گفته شد: ... برخی از قانون‌گذاران برای جلب نظر رأی‌دهندگان حوزه انتخابیه

1. Process Streams

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

خود به مخالفت با قانون می‌پردازند یا تصویب آن را به تأخیر می‌اندازند.

یا گفته شده است: ... بعضی مواقع خط مشی‌گذاران به دلیل آشنا نبودن با مبانی مالیات و مالیه عمومی و مفاهیم نوین اقتصادی، خود را نسبت به موضوع بی‌علاقه نشان می‌دهند.

یا عنوان شد: ... شاید اگر احزاب قوی و منسجم وجود داشت پشتیبانی بیشتری از نظام ارزش افزوده صورت می‌گرفت.

میزان توجه به موضوع مالیات بر ارزش افزوده

جو ناشی از بحث و بررسی پیرامون موضوع مالیات بر ارزش افزوده نیز جالب توجه بوده است. یعنی در مواقعی که افزایش درآمدهای مالیاتی به عنوان یک ضرورت مطرح می شود برخی خط مشی‌گذاران تلاش می‌کنند تا هر چه زودتر قوانین مربوط به تصویب برسد.

در مصاحبه‌ای عنوان شد: ...سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ سال‌های مهمی در اقتصاد ایران بوده وسیاستمداران نسبت به نظام مالیات بر ارزش افزوده حساسیت بیشتری داشته‌اند. علاوه بر این، افزایش تعداد مؤدیان به دلیل فراخوان‌ها، افزایش حجم اعتراضات و برقراری قانون هدفمندی یارانه‌ها موجب شد که به دفعات، مراجع مختلف درخصوص نظام ارزش افزوده مداخله و تصمیم‌گیری کنند.

اهمیت کاهش اعتراضات

در مصاحبه‌ای عنوان شد: ... هر موقع اصناف یا اتحادیه‌ای به دلیل اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تهدید به اعتصاب کرده یا در عمل اعتصاب می‌کند، برای جلوگیری از آن اقدام، مقامات سیاسی به فوریت دست به کار شده و مقررات دلخواه آنان را وضع می‌کنند.

یا در این ارتباط گفته شد: ...کاهش اعتراض مودیان موضوع مهمی است و به این منظور بارها توافقاتی صورت گرفت که در اصل مغایر قانون بوده است.

تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف

در مصاحبه‌ای عنوان شد: ...در اواخر عمر دولت نهم قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب شد و در سال بعد با انتخاب مجدد رئیس جمهور دولت نهم به عنوان رئیس دولت دهم تصمیمات مالیاتی متعددی درحوزه مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ گردید. بعد از روی کار آمدن دولت یازدهم و عوض شدن گرایش سیاسی قوه مجریه یکی از تصمیمات مناسبی که در دولت قبل اتخاذ شده بود کان لم یکن یا باطل اعلام گردید و خط مشی جدیدی در همان ارتباط شکل گرفت. مانند تعیین تکلیف ارز صادرکنندگان موضوع بخشنامه ۲۰۰/۱۷۶۶۵ مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۹.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

٤-۲-۲-شرایط فرهنگی و اجتماعی

تنظیم قوانین مالیاتی توجه به جنبه‌های اجتماعی بسیار مهم است. علاوه بر قومیت‌ها، ساختار جمعیت و دموگرافیک نیز به طرق مختلفی بر شکل‌گیری خط مشی‌های عمومی از جمله خط مشی‌های مالیاتی تأثیر می‌گذارند (کوئینتیری و روساتی، ۱۹۹۲: ۹۲-۶۹). در این میان فقدان اعتماد عمومی به نظام مالیاتی، عدم اعتقاد عمومی به پرداخت مالیات، نبود تمایل عمومی به شفافیت رویدادهای مالی، تعارض خط مشی مالیاتی با هنجارهای نهادینه شده جامعه، عدم همکاری برای اجرای صحیح، مقاومت نسبت به نظام مدرن مالیاتی، پایین بودن سطح عمومی توانایی استفاده از ابزارهای نوین و بافت اجتماعی به شدّت متنوع کشور ایران بیشتر عنوان می‌شود. در بین قوانین مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده با تمام مصرف‌کنندگان کشور در ارتباط است بنابراین در تنظیم آن توجه به ویژگی‌های فرهنگی و جمعیت شناختی اهمیت دارد.

٤-۲-۳- شرایط اقتصادی

بستر اقتصادی هر کشوری برای مالیات ستانی به عنوان یکی از امور اصلی در اداره کشور، اهمیت دارد. به جنبه های مختلفی از تأثیر وضعیت اقتصادی کشور بر شکل گیری و اجرای خط مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده اشاره شده است شامل: نگاه صِرف خط مشی‌گذاران به جنبه درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده، تحریم‌های اقتصادی و دگرگون شدن فرآیند معاملات بین‌المللی، قطع ارتباط با نهادهای بین‌المللی، وابستگی به درآمدهای نفتی، حجم پایین سطح درآمد عمومی جامعه، پنهان بودن یا زیر زمینی بودن بخش عمده‌ای از معاملات، عملیات اقتصادی عمده بخش‌های شبه دولتی و دولتی بودن اقتصاد.

٤-۲-٤-شرایط اداری (بوروکراسی)

مسائل بوروکراسی کشور نه تنها در شکل‌گیری خط مشی‌های مالیاتی دخیل است بلکه اجرای آن را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد به گونه‌ای که ممکن است ایجاب کند که یک خط مشی اجرا شده، برای آن که در قالب نظام اداری موجود توان ادامه حیات داشته باشد بارها اصلاح شود. مشارکت‌کنندگان موارد زیر را به عنوان ویژگی‌های ساختار اداری و بوروکراسی ایران در سال‌های اخیر شناسایی کردند: ضعف زیر ساخت های اداری، نهادینه بودن اجرای سنتی امور، مقاومت در مدرنیزاسیون اداری، کارکنان غیر حرفه‌ای و با دانش پایین، سلسله مراتب بیش از حّد در سازمان‌های مجری، نبود هماهنگی لازم بین دستگاه‌های مختلف مجری و ناظر بر مقررات مالیاتی.

www.SID.ir

Archive of SID

جدول (۲)- محیط خط‌مشی گذاری

مقوله	مفهوم استخراج شده
شرایط سیاسی	پشتیبانی نکردن به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم
	توجه انتخابی به موضوع مالیات بر ارزش افزوده و تغییر اولویت‌ها
	اهمیت کاهش اعتراضات عملی به قانون
	تعارض های بین دیدگاه های سیاسی دولت های مختلف
شرایط اجتماعی و فرهنگی	فقدان اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و اعتقاد عمومی منفی به مالیات
	کاهش تمایل عمومی به شفافیت رویدادهای مالی
	تعارض خط مشی مالیاتی با برخی هنجارهای نهادینه شده جامعه
	کاهش همکاری برای اجرای صحیح قوانین
	مقاومت نسبت به نظام مدرن مالیاتی
	پایین بودن سطح عمومی توانایی استفاده از ابزارهای نوین
شرایط اقتصادی	نگاه صِرف درآمدی داشتن به مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده
	تحریم های اقتصادی و دگرگون شدن فرآیند معاملات
	وابستگی به درآمدهای نفتی
	حجم پایین سطح درآمد عمومی جامعه
	پنهان بودن بخش عمده‌ای از معاملات
	عملیات اقتصادی عمده بخش‌های شبه دولتی
	دولتی بودن اقتصاد

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

شرایط اداری (بوروکراسی)	ضعف زیر ساخت‌های اداری
	نهادینه بودن اجرای سنتی امور
	مقاومت در مدرنیزاسیون اداری
	کارکنان غیر حرفه‌ای و با دانش پایین
	سلسله مراتب بیش از حد در سازمان‌های مجری
	نبود هماهنگی لازم بین دستگاه‌های مختلف مجری و ناظر

منبع: یافته های تحقیق

٤-۳- اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف و علائم آن

بعد از شکل‌گیری خط مشی مالیاتی ضعیف، مجریان برخوردهای متفاوتی هم به لحاظ ویژگی‌های ساختاری سازمان‌ها و هم به لحاظ ویژگی‌های خط مشی با آن خط مشی خواهند داشت. مصاحبه شوندگان اعتقاد داشتند خط مشی مالیاتی ضعیف این اجازه را به مجریان می‌دهد تا حسب مورد با اهمال، تفسیر به رأی، اجرای ناقص یا اجرای با اکراه نسبت به آن واکنش نشان دهند.

اهمال

اهمال، همان تعلل ورزیدن در انجام کارها و به تأخیر انداختن امور است. اهمال نوعی استراتژی است که ممکن است مجریان در برابر خط مشی مالیاتی ضعیف در پیش می‌گیرند. اهمال به اشکال مختلفی نمود پیدا می‌کند مانند تأخیر عمدی یا فراهم کردن شرایط برای تأخیر در اجرا، نادیده گرفتن خط مشی، واگذاری مسئولیت اجرا به دیگران (از سر باز کردن) و مسکوت گذاشتن اجرا.

تفسیر شخصی

یکی دیگر از اقدامات مقابله‌ای مجریان خط مشی اجرای خط مشی بر اساس تفسیر شخصی خود است به شرطی که خط مشی نیز این امکان را فراهم نموده باشد. در این صورت مجری بر اساس قضاوت شخصی یا بر اساس بهترین نظر موافق آن را اجرا می کند. یا از آن برای گرفتن امتیازاتی خاص در جهت تأمین منافع سایرین استفاده می‌کند و یا در مواردی در جهت ارتقای قدرت اطلاعاتی خود، خط مشی را به کار می‌گیرد.

اجرای ناقص

هنگامی که مجری به دلیل ابهامات زیاد خط مشی، توان اجرای کل آن را نمی‌یابد ممکن است صرفاً آن بخش از قانون یا مقررات را که درک کرده است اجرا کرده یا صرفاً بخشی از آن را اجرا کند که

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

مقتضی بداند. برخی تصمیمات مالیاتی نیز شرایطی فراهم کرده است که اجرای ناقص آن گریز ناپذیر است مانند احراز کامل شرایط ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده.

اجرا با اکراه

چنانچه مجری مجبور باشد که خط مشی مالیاتی ضعیف را اجرا کند احتمال دارد که آن را با اکراه انجام دهد. در این صورت اجرای خط مشی به همراه پیشنهاد تغییر خط مشی بوده یا اجرای خط مشی به همراه تبلیغات منفی از سوی خود مجری می‌باشد و یا مجری علی رغم اجرای خط مشی از پاسخگویی نسبت به آن طفره رفته رود.

در مصاحبه ای عنوان شد...مثلاً در تبصره ماده ۱۳ قانون باید مالیات و عوارض پرداخت شده توسط مسافران خارجی در مرز خروج به آن‌ها عودت داده شود ولی وقتی قابل اجرا نبود مدت‌ها آن را مسکوت گذاشته‌اند. یا حذف مالیات و عوارض کالاهای داخل زنجیره تولید و توزیع نفت و آب و برق که اجرای آن از سوی هر اداره کل به نوعی انجام می‌شود. یا مالیات و عوارض ارزش افزوده مناطق آزاد که تکلیفش روشن نیست. یا شرایط استرداد و پذیرش اعتبار مالیاتی که در برخورد با آن‌ها مجریان اقدامات متفاوتی انجام می‌دهند.

جدول (۳)- نحوه اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف

مقوله	مفهوم استخراج شده
اهمال	تأخیر عمدی
	فراهم کردن شرایط برای تأخیر در اجرا
	نادیده گرفتن خط مشی
	واگذاری مسئولیت اجرا به دیگران
	مسکوت گذاشتن
تفسیر شخصی	اجرا بر اساس قضاوت شخصی
	اجرا بر اساس بهترین نظر موافق
	تأمین منافع سایرین
	استفاده در جهت ارتقای قدرت اطلاعاتی
اجرای ناقص	اجرای بخش درک شده خط مشی
	اجرای گزینشی

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

اجرا با اکراه	اجرای خط مشی به همراه پیشنهاد تغییر خط مشی
	اجرای خط مشی به همراه تبلیغات منفی از سوی مجریان
	اجرای خط مشی و عدم پاسخگویی

منبع: یافته‌های محقق

٤-٤- پیامد اجرای خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده

هرچند سازمان امور مالیاتی کشور به موجب قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مسئول اجرای خط مشی‌های مالیاتی کشور است، لیکن اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند همکاری و هماهنگی بین تقریباً تمام نهادها و سازمان‌های کشور می‌باشد. از مهمترین عوامل اجرای صحیح قوانین، وجود قانونی منسجم، هدفمند و دربرگیرنده اصول مالیات‌ها عنوان شده است. در صورت رعایت نشدن این موارد و شکل‌گیری خط مشی مالیاتی ضعیف واکنش طبیعی اجرای آن خط مشی، شکست در اهداف قانونگذار، کاهش اعتماد جامعه به نظام مالیاتی و آسیب به فرآیندهای مالیات ستانی خواهد بود.

در مصاحبه‌ای عنوان شد: ...در صورت اجرای خط مشی مالیاتی هرچند برای آن اهداف عالی و روشنی در نظر گرفته شده باشد چنانچه در تنظیم آن به نحوه دستیابی به اهداف چاره اندیشی نشده باشد دستیابی به اهداف با شکست مواجه خواهد شد. در صورت اجرای خط مشی ضعیف در حوزه مالیات بر ارزش افزوده کاهش بهره‌وری چه در سطح سازمانی و چه در سطح جامعه و اقتصاد کشور، رکود اقتصادی، کاهش درآمدهای پایدار دولت و شهرداری‌ها و زیان به منافع مؤدیان را باید انتظار داشت.

یا در مصاحبه‌ای دیگر عنوان شد ...اعتماد جامعه به نظام مالیاتی یکی از عواملی است که نقش مهمی در موفقیت دستگاه‌های مجری در امور مالیاتی دارد. لیکن در صورت اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف و مشاهده اشکالات آن از سوی جامعه مالیات‌دهندگان. به تدریج اعتماد به نظام مالیاتی کشور از دست می‌رود. در این صورت مؤدیان مالیاتی بی اعتمادی خود را با مشارکت و همکاری کمتر با سازمان امور مالیاتی، رفتارهای شکایت‌آمیز و عدم تمایل به انجام تکالیف قانونی نشان می‌دهند. آنان نه تنها خود در انجام تکالیف قانونی خود اهمال می ورزند بلکه با انجام تبلیغات منفی سایر مؤدیان را نیز تشویق به انجام ندادن وظایف و تکالیف پیش‌بینی شده در قانون می‌نمایند. به این ترتیب و با گذشت زمان باورها و نگرش‌هایی در ذهن مؤدیان شکل می‌گیرد و حتی ممکن است بی‌اعتمادی خود را نسبت به تمام خط مشی های مالیاتی که از گذشته وجود داشته و چه در

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

آینده شکل می‌گیرد گسترش دهند. بدیهی است رفع چنین نگرش هایی به زمان مدید و تلاش بسیار زیادی نیازمند است.

همچنین گفته شد ...اجرای قوانین و مقررات ضعیف مالیاتی موجب می‌شود تا زمینه برای فرار مالیاتی یا اجتناب از پرداخت مالیات یا اهمال در اجرای قانون برای مؤدیان خاطی و از طرفی زمینه تخلف مأموران مالیاتی به دلیل توانایی تفسیر و اجرای قانون بر اساس نظر خود فراهم شود. از آن جا که نظام مالیات بر ارزش افزوده برای تعدادی از سازمان‌های دیگر غیر از سازمان امور مالیاتی نیز وظایفی را مقرر کرده است وجود مقررات و قوانین پر ابهام به آنان نیز فرصت می‌دهد تا از اجرای مسئولیت‌های جدید که دردسر ساز هم هستند شانه خالی کنند. قوانین مالیاتی هر کشور از جمله مواردی هستند که معامله گران خارجی و به خصوص سرمایه‌گذاران خارجی برای سرمایه‌گذاری یا فعالیت اقتصادی در کشور به آن توجه می‌کنند. وجود قوانین مستحکم، منسجم و شفاف اطمینان لازم را برای سرمایه‌گذاری در کشور از حیث مقررات مالیاتی فراهم می‌کند.

جدول (٤) -پیامد اجرای خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده

مقوله	مفهوم استخراج شده
شکست در اهداف قانون‌گذار	کاهش بهره‌وری عمومی
	رکود اقتصادی
	کاهش درآمدهای پایدار
	زیان به منافع مؤدیان
کاهش اعتماد جامعه به نظام مالیاتی	مشارکت کم فعالان اقتصادی
	رفتار شکایت‌آمیز
	تمایل نداشتن به اجرای تکالیف قانونی
	تبلیغات منفی
	تغییر باورها و نگرش عمومی نسبت به مالیات
	تعمیم ایراد در نظام مالیات بر ارزش افزوده به تمام خط مشی‌های مالیاتی

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

آسیب به فرآیندهای مالیات ستانی	فرار و اجتناب از پرداخت مالیات
	اهمال در اجرای قانون از سوی مؤدیان
	شانه خالی کردن سازمان های مسئول، از اجرای تکلیف قانون
	تخریب وجهه قانون گذاری مالیاتی ایران در مجامع بین‌المللی
	ایجاد فرصت برای تخلف

منبع: یافته‌های تحقیق

در کدگذاری محوری، یک مقوله مرحله کدگذاری باز انتخاب شده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی است به‌عنوان پدیده مرکزی قرار می دهند و سپس دیگر مقوله‌ها به آن ربط داده می شود. در این پژوهش شکل‌گیری خط مشی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مقوله محوری در نظر گرفته می شود.

٤-٥- شکل‌گیری خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده

از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان ویژگی‌های یک خط مشی مالیات بر ارزش افزوده ضعیف عبارت است از: منسجم نبودن، مبهم بودن آن برای مجریان، فقدان مبانی نظری خط مشی و اهداف مبهم یا متناقض. در ادامه به تبیین هر یک از این ویژگی‌ها می‌پردازیم.

٤-٥-١- نداشتن انسجام مناسب

نظام مالیات بر ارزش افزوده از جمله سیستم‌هایی است که برای اجرای کامل و با کمترین مشکل نیازمند قوانین منسجم و یکپارچه هم به شکل درونی و هم با سایر قوانین و مقررات است. در بین تصمیمات مالیات بر ارزش افزوده، تصمیماتی وجود دارد که انسجام لازم برای پیاده‌سازی واقعی نظام مالیات بر ارزش افزوده را مخدوش می‌کند. وجود انسجام در یک خط مشی به معنای نبود تناقض و تضاد با خط مشی‌های دیگر دولت و همچنین با سایر قوانین و مقررات یا سایر قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوه باشد و بالعکس خط مشی مالیاتی منسجم موجب تقویت سایرخط مشی‌های مالیاتی و حتی سایر خط مشی‌های دولت می‌شود.

نداشتن انسجام درونی خط مشی و تعارض خط مشی با قانون مالیات بر ارزش افزوده

در مصاحبه‌ای عنوان شد... وقتی مقرر شد مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز و فرآورده‌های نفتی فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آن ها اخذ گردد. دولت در آیین نامه‌ای کلیه تکالیف را برای فرآورده‌های نفتی در نظر گرفت و از طرفی سازمان امور مالیاتی برای آب و برق تکالیف مربوط به

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

درج مالیات و عوارض در صورتحساب را حذف کرد. یعنی برای یک قانون (که البته مغایر قانون مالیات برارزش افزوده است) دو روش اجرای متفاوت وضع شده است.

تعارض با سایر قوانین و مقررات

در مصاحبه عنوان شد... مقرراتی وجود دارد که با سایر قوانین و مقررات در تعارض است و برخی از آن‌ها از طریق دیوان عدالت اداری رفع می‌شود. برخی نمی‌شود مثل دریافت مالیات و عوارض (در برخی موارد) از فعالان اقتصادی در مناطق آزاد و ویژه که باید معاف از پرداخت باشند.

تعارض خط مشی با قانون مالیات‌های مستقیم

در مصاحبه عنوان شد... رسیدگی بر اساس دستورالعمل‌های مالیات بر ارزش افزوده در مواردی منجر به تعیین درآمدهایی می شود که مغایر درآمدهای تعیین شده همان شخص در مالیات عملکرد است و بالعکس.

٤-٥-٢- مبهم بودن وظایف مجریان

در مصاحبه عنوان شد ... علاوه بر سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان‌ها و نهادهای متفاوتی (مانند گمرک، وزارتخانه های‌مختلف، سازمان حسابرسی، سازمان مناطق آزاد و ...) و همچنین فعالان اقتصادی مختلف در اجرای صحیح قانون مشارکت دارند. اگر روابط و وظایف هر یک از افراد و سازمان‌های ذی ربط در قوانین و مقررات مشخص نشود و شرایط اجرای صحیح آن به درستی پیش‌بینی نشده باشد ضمن فراهم آوردن امکان تفاسیر مختلف، اجرای خط مشی نیز با شکست مواجه خواهد شد. مثلاًاگر وارد کننده‌ای نتواند کالای خود را به موقع ترخیص کند و از گمرک به انبارهای سازمان اموال تملیکی سپرده شود هنگان ترخیص کالا باید هم در گمرک مالیات و عوارض پرداخت کند و هم در سازمان اموال تملیکی. در این شرایط باز پس‌گیری مالیات و عوارض اضافه پرداخت شده برای مودی بسیار دشوار و طولانی خواهد بود.

٤-٥-٣ - فقدان مبانی نظری مناسب

خط مشی مالیاتی به خصوص درحوزه مالیات بر ارزش افزوده به دلیل آن که نظام مالیاتی مدرن و به نسبت پیچیده‌ای است باید دارای پشتوانه نظری کامل،علمی و یکپارچه باشد به گونه‌ای که تصمیم‌گیرندگان در بررسی پیشنویس قانون ضمن متقاعد شدن، شناخت کافی نیز از موضوع پیدا کنند. علاوه بر این هر قانونی که در زمینه مالیات‌ها وضع می‌شود باید اصول مالیات‌ها (مانند عدالت، شفافیت، به صرفه بودن و سهولت) را مّد نظر قرار بدهد.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

به جای اصول مالیات‌ها بر نتایج دلخواه مقامات سیاسی تأکید دارد

در مصاحبه‌ای عنوان شد:... قوانین مالیاتی باید تا حد امکان ساده باشد و عدالت را بین مودیان برقرار کند ولی وقتی به ابهامات متعددی که در معاونت ارزش افزوده نسبت به برخی مقررات مالیات بر ارزش افزوده مطرح شده است نگاه می‌کنیم متوجه غیر شفاف بودن و پر ابهام بودن بسیاری می‌شویم. چرا باید اینطور باشد؟ وقتی منافع اشخاص متفاوت از طریق نمایندگان مجلس یا هیات دولت موجب تصویب قوانین و مقررات و یا مصوباتی می‌شود که همه جوانب را در نظر نمی‌گیرند انتظار بهتری می‌توان داشت؟

در مصاحبه عنوان شد:... محدود بودن تعداد مودیان فراخوان شده فقط به دلیل آماده نبودن امکانات نیست بلکه تبعات آن مورد ملاحظه تصمیم‌گیرندگان قرار گرفته است...

پراکنده بودن نظرات

در مصاحبه عنوان شد:... در ارتباط با تکلیف مودیان برای فعالیت در مناطق آزاد نظرهای متفاوتی از سوی مراجع مختلف ابراز شده ولی هنوز به تصمیم قاطع و مشخصی منجر نشده است...

فاقد پشتوانه تحقیق و پژوهشی معتبر

در مصاحبه عنوان شد:...هرچند سال‌ها قبل از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده دفتری به عنوان دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده وظیفه تحقیق و پژوهش در خصوص امکان اجرایی شدن نظام مالیات بر ارزش افزوده را بر عهده داشت ولی وجود این همه مشکلات در قوانین و مقررات ارزش افزوده بیانگر آن است که احتمالا تحقیقات کافی و معتبری در این خصوص صورت نگرفته بود یا به نتایج تحقیقات آن اعتنا نشده است. در هر حال هم اکنون نیز حل مشکلات نظام مالیات بر ارزش افزوده نیازمند تحقیقات علمی و کاربردی معتبر می‌باشد...

فاقد پشتوانه بررسی سوابق موضوع

در یکی از مصاحبه‌ها گفته شد:...هر تصمیم جدیدی که اتخاذ می‌شود باید بر اساس نتایج حاصل از اقدامات مشابه پیشین باشد.

٤-٥-٤- اهداف مبهم یا متناقض

یکی دیگر از ویژگی‌های خط مشی مالیاتی ضعیف، برآورده نکردن هدف یا اهداف اصلی از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده است. در برخی تصمیمات مالیاتی مشاهده می‌شود که به شفافیت معاملات و مشخص شدن چرخه معاملات توجهی نشده یا حتی با آن مغایرت دارد. یا اصولا هدف قانون‌گذار

www.SID.ir

Archive of SID

از چنین مصوبه‌ای مشخص نیست. یا نتیجه خط مشی با آن چه که قانون‌گذار در تصور خود مجسم می‌کرده است تفاوت بسیار یافته است. هر چقدر اهداف خط مشی از شفافیت بیشتری برخوردار باشد تعبیرها و تفسیرها از قانون راحت‌تر و به هم نزدیک‌تر خواهد بود.

به عنوان مثال در مصاحبه‌ای گفته شد: ... مثلا دولت تصمیم می‌گیرد که زیان شرکت‌های نفتی را ازطرق مختلف جبران کند. به شرکت‌های برق می‌گوید آن را به حساب بدهکار دولت بگذارید بعد از چند سال اقدامی انجام نمی‌دهد. تکلیف را هم روشن نمی‌کند که آیا این بستانکار شدن به عنوان درآمد است؟ مالیات بر ارزش افزوده به آن تعلق می‌گیرد یا خیر؟ یارانه است؟یا تصمیم می‌گیرند یارانه را از شمول قانون خارج کنند اما معلوم نیست چرا؟

جدول (۵)- خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده

مقوله محوری	مفهوم استخراج شده
منسجم نبودن	نداشتن انسجام و تعارض درونی
	تعارض با سایر خط مشی‌های عمومی
	تعارض خط مشی با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده
	تعارض خط مشی با قانون مالیات‌های مستقیم
مبهم بودن وظایف مجریان	ترسیم نشدن شفاف وظایف و روابط بین سازمان‌های مجری
	نداشتن شرایط اجرای صحیح
	فراهم کردن امکان تفاسیر متعدد
مبانی نظری	به جای اصول مالیات‌ها بر نتایج دلخواه مقامات سیاسی تأکید دارد
	پراکنده بودن نظرات
	فاقد پشتوانه تحقیق و پژوهشی معتبر
	فاقد پشتوانه بررسی سوابق موضوع
اهداف مبهم یا متناقض	مغایرت با هدف قانون مالیات بر ارزش افزوده
	اهداف مبهم
	دارای چندین هدف متناقض یا تناقض با سایر قوانین
	اهداف انتزاعی

منبع: یافته‌های تحقیق

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

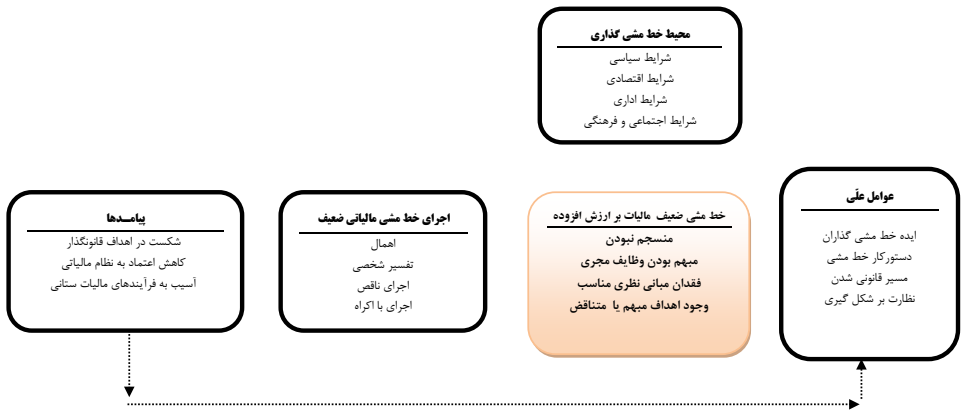
Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

۵- استخراج الگو

در مرحله کدگذاری گزینشی کدهای قبلی بررسی می‌گردد تا داده‌ها شناسایی و انتخاب شوند (نیومن۱۳۹۴:۴۵۵). تحلیل مفاهیم و مقوله‌های کدگذاری‌های باز و محوری نشان داد که :

- ایده خط مشی‌گذاران، دستورکار خط مشی، نحوه قانونی شدن خط مشی و نظارت بر شکل‌گیری عوامل علّی ایجاد خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده‌اند.
- شرایط سیاسی، شرایط اقتصادی، شرایط اداری و شرایط اجتماعی و فرهنگی، محیط شکل‌گیری خط مشی مالیاتی‌اند که می‌توانند منجر به شکل‌گیری خط مشی مالیاتی ضعیف شوند.
- اهمال، تفسیر شخصی، اجرای ناقص و اجرای با اکراه، علائم و نمودهایی از اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف‌اند.
- مبهم بودن، منسجم نبودن و اهداف مبهم یا متناقض و فقدان مبانی نظری مناسب هر یک به تنهایی یا مجموع آن‌ها، ویژگی‌های یک خط مشی ضعیف مالیاتی محسوب می‌شوند.
- شکست در اهداف قانونگذار، کاهش اعتماد به نظام مالیاتی و آسیب به فرآیندهای مالیات ستانی از پیامدهای اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف هستند.
- نتایج حاصل از اجرای تصمیمات مالیاتی و ارزیابی آن در ایده خط مشی‌گذاران برای خط مشی‌های آتی یا اصلاح آن خط مشی مؤثر است. پیامدهای اجرای خط مشی‌های ضعیف می‌تواند بر عوامل علّی مؤثر بوده و مرجع نظر خط مشی‌گذاران می‌باشد. یافته‌های پژوهش توسط الگوی زیر نمایش داده شده است.

شکل (۱)- الگوی آسیب‌شناسی شکل‌گیری خط مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده



www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

٦- اعتبار سنجی الگوی پژوهش

تعیین این که آیا الگوی به دست آمده از سوی محقق معقول و معنادار است و بیان‌کننده مجموع نظرات و توالی درست مفاهیم و مقوله‌هاست موضوع مهمی در پژوهش است. بنابراین برای اعتبار سنجی بعد از استخراج مفاهیم و مقوله‌ها گزارش تحقیق به سه نفر از مشارکت‌کنندگان و دو نفر از اساتید دانشگاه ارائه شد. در مواردی آنها پیشنهاداتی مطرح کردند که در ترسیم الگوی نهایی اعمال شده است.

۷- نتیجه‌گیری

اقتصاددانان تاکنون موضوع مالیات‌ستانی را از دیدگاه خود و در رابطه با رشته‌ای که در آن تخصص دارند بررسی کرده‌اند (بِرد، ۲۰۱۳). اما خط مشی‌گذاری 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 (میکِسل،۲۰۱۵: ۴۹). درحقیقت به نظر می‌رسد اشخاصی که در فرآیند خط مشی‌گذاری مالیاتی نقش دارند از جمله مقامات سیاسی و اقتصاددانان، شامل افراد متعددی‌اند که در اتاق‌های جداگانه و درحالی که ارتباط درستی با یکدیگر ندارند، فعالیت می‌کنند (بِرد، ۲۰۱۳). در این مسیر همان‌گونه که فریدمن (۲۰۱۵: ۲۶) اشاره می‌کند، خط مشی‌گذاران باید با بحث و تبادل و نظر و بهره‌گیری از نظرات مختلف، خط مشی‌های 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 گسترده ای از سایر دیدگاه‌ها را تسهیل کند.

اتفاق نظر وجود دارد که مسائل مالیات بر ارزش افزوده کشور از جمله موضوعاتی است که به دلیل نوین بودن نظام مالیات بر ارزش افزوده و از طرفی تأثیری که بر روابط اقتصادی فی مابین افراد جامعه می‌گذارد، بسیار حساس و تخصصی است. در طی این پژوهش عوامل اصلی بروز آسیب‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران در چهار بخش ایده‌های خط مشی‌گذاران، فرآیند قرار گرفتن مسائل در دستور کار، مسیر قانونی شدن یا اعتبار تصمیمات اتخاذ شده و نحوه نظارت بر شکل‌گیری خط مشی ها مشاهده شد که بیانگر بی‌توجهی برخی تصمیم‌گیرندگان نسبت به پی آمدهای تصمیمات‌شان است. از طرفی اگر تصمیمی به ایجاد خط مشی ضعیف منجر شود، مجریان را برای اجرای خط مشی با چالش‌های جدّی مواجه می‌کند.

از آن جا که در مسیر خط مشی‌گذاری مالیاتی بهره‌مندی از نظرات کارشناسی شده که ماحصل پژوهش دقیق درباره جنبه‌های مختلف اجرای خط مشی و سیاست‌های مالیاتی و در راستای برقراری

www.SID.ir

Archive of SID

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

هرچه بهتر اصول مالیات‌ها باشد گریز ناپذیر عنوان شده است، بنابر این ایجاد واحدی تخصصی و کاملاً مستقل، به عنوان اندیشکده و پژوهشکده‌ای پویا متشکل از کارشناسان و صاحب نظران در حوزه‌های مختلف اقتصادی، سیاسی و همچنین جامعه شناسان و علمای دینی، احتمالاً می‌تواند در پیش‌بینی تبعات پیشنهادات و ایده‌های مطرح شده درباره مالیات بر ارزش افزوده، نقش کلیدی ایفاء کند. ایده آفرینی از دیگر کارکردهای چنین پژوهشکده‌ای خواهد بود. به هر حال صِرف تشکیل یک مرکز تخصصی، مشکلی را حل نخواهد کرد مگر آن که در افزایش سرعت تصمیم‌گیری و اطمینان بخشی به تصمیم‌گیرندگان برای اتخاذ تصمیماتی که حداکثر منافع ملی در آن دیده شده‌اند، تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد و از سوی دیگر ساز و کاری اندیشیده شود که خط مشی‌گذاران را ملزم به بهره‌گیری از توصیه‌های آن واحد تخصصی نماید. همانگونه که در گزارش شورای علوم و فناوری وزارت تجارت بریتانیا[1] اذعان شده، تعامل مناسب خط مشی‌گذاران با پژوهشگران به نوآوری و مهارت که از نیازهای خط مشی‌گذاری مالیاتی می باشد منجر خواهد شد و از طرف دیگر کاهش تعامل بین آنان موجد رفتار غیر حرفه‌ای خط مشی‌گذاران، شکست در درک منافع بالقوه و نگرشی منفی به یکدیگر و از هر دو سو (هم پژوهشگران و هم خط مشی‌گذاران) خواهد شد (شورای علوم و فناوری بریتانیا، ۲۰۰۸: ۳).

نکته دیگر آن که وظیفه اصلی سازمان امور مالیاتی کشور اجرای دقیق قوانین مالیاتی است و می‌بایست پاسخگوی پیامدهای اجرای خط مشی‌های 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. بنابر این به دلیل ویژگی‌های منحصر به فرد مقررات مالیاتی و به ویژه مالیات بر ارزش افزوده، پیشنهاد می‌شود قبل از هرگونه تصمیم‌گیری مالیاتی، قابلیت اجرای مطلوب آن توسط مجریان اصلی آن تصمیم به شکل رسمی تأیید شود.

1. UK Council for Science and Technology for the Department for Business

www.SID.ir

Archive of SID

فهرست منابع

۱. نیومن، ل. (۱۳۹۳). روش‌های پژوهش اجتماعی: رویکردهای کمّی و کیفی .(دکتر ابوالحسن فقیهی و دکتر عسل آغاز، مترجمان). تهران. انتشارات ترمه. چاپ دوم.

۲. نیومن، ل. (۱۳۹۴). روش‌های پژوهش اجتماعی: رویکردهای کمّی و کیفی (دکتر ابوالحسن فقیهی و دکتر عسل آغاز، مترجمان). تهران. انتشارات ترمه.جلد دوم، چاپ اول.

3. Baker, C. , Bejarano, J., Evans, R.W ,. Judd, KL., & Phillips, KL. (2014). A Big Data Approach to Optimal Sales Taxation. Cambridge, Mass. National Bureau of Economic Research.

4. Bird, R. M.B. (2013).Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research?, IDS (Institute of Development Studies). Working Paper 427.

5. Bird, R. M.B. (2014).Taxation and Development: The Weakest Link? Richard M. Bird and Jorge Martinez-Vazquez (eds), Foreign Advice and Tax Policy in Developing Countries, 103-145, Edward Elgar Publishing Limited.

6. Bird, R. M.B. (2015).Improving Tax Administration in Developing Countries. Journal of Tax Administration 1(1), 23-46.

7. Bourdeaux, C. (2010). A Review of State Tax Reform Efforts. Fiscal Research Center Report .No 216. Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University.

8. Creswell, J. W. (2014). Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. (4nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

9. Freedman, J. (2015). Managing Tax Complexity: the Institutional Framework for Tax Policy-making and Oversight. Oxford University Center for Business Taxation. Working paper. WP 15/08.

10. Gamage, D., & Shanske,. D. (2011). Three Essays on Tax Salience: Market Salience and Political salince. Tax Law Review 65, 19–98.

11. Goldstein, J. (1993). Ideas, Interests, and American Trade Policy. Ithaca, NY: Cor-

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

nell Univ.Press.

12. Hall, P. (1989). The Political Power of Economic Ideas. Princeton: Princeton Univ. Press.
13. Hettich, W., & Winer, S. L. (1999). Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis.Cambridge, UK: Cambridge University Press.
14. Holcombe, R. G.(1998). Tax Policy from A Public Choice Perspective. National Tax Journal. (2), 359-371.
15. Kingdon, J. W. (2014). Agendas, Alternatives, and Public Policies. (2nd ed.). Pearson Education Limited.
16. Knauer ,N. J., (2014). Critical Tax Policy: A Pathway to Reform?. Northwestern Journal of Law & Social Policy. 9(2), 206-263.
17. 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.
18. Marron, D. B. (2011(. Cutting Tax Preferences is Key to Tax Reform and Deficit Reduction, Testimony before the Senate Committee on the Budget .U.S. Senate.
19. Mason, J. (2002). Qualitative Researching. (2nd ed.). London: Sage Publications.
20. Mikesell, J. L. (2015). Changing State Revenue Strategies. M. M. Rubin, & K. G.Willoughby (Eds.). Sustaining the States: The Fiscal Viability of American State Governments. (pp. 29-51, Boca Raton, FL: CRC Press.
21. 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.
22. Peters, B.G. (2006). Handbook of Public Policy, B. Guy Peters and Jon Pierre, (eds), Tax Policy, 281-292, SAGE Publications Ltd.
23. Profeta, P.& Scabrosetti, S. (2010). The Political Economy of Taxation. Lessons

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir

Archive of SID

from Developing Countries. Edward Elgar.

24. Quintieri, B. & Rosati, C .(1992). Demographic Changes, Public Saving and Tax Policies. M. Marrelli (Eds.). Design and Reform of Taxation Policy. Kluwer.
25. Redford, E. S. (1969). Democracy in the Administrative State. New York: Oxford University Press.
26. Schenk, A. (1999).Radical Tax Reform for the 21st Century: The Role for a Consumption Tax. Chapman Law Review. Vol. 2: 133-156.
27. Sheffrin, S. M. (2013). Tax Fairness and Folk Justice. New York: Cambridge University Press.
28. Sjoquist, D. L., Wallace, S., & Winters, J. (2007). Selected Fiscal and Economic Implications of Aging., Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University.
29. Solomon, E. (2014). The Process for Making Tax Policy in the United States: A System Full of Friction. Tax Lawyer 67(3), 547-558.
30. Steinmo, S. (1989). Political Institutions and Tax Policy in the United States, Sweden and Britain. World Politics. 41 (4), 500-535.
31. Steinmo, S. (1993). Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State. New Haven: Yale University Press.
32. Steinmo, S.(2003). The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. British Journal of Politics and International Relations.5(2), 206–236.
33. Strauss, A. & Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory, Thousand Oaks: Sage Publications.
34. Council for Science and Technology (2008). How academia and Government can work together, October, page 3.

Downloaded from taxjournal.ir at 11:36 +0330 on Monday February 25th 2019

www.SID.ir