

تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران

منصور مولایی پور

دانشجوی دکترای اقتصاد پردیس بین‌الملل دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول)

m20mola20@yahoo.com

برای پوشش هزینه‌های حاکمیتی و برقراری انضباط مالی الزامیست ابزار تمکین مالیاتی در قوانین و برنامه‌های مرجع برای توسعه اقتصادی به صورت عملیاتی لحاظ گردد. هدف از این مقاله استخراج شاخص‌های تمکین مالیاتی در قوانین برنامه توسعه اقتصادی ایران است. برای تبیین این امر از روش‌های توصیف آماری استفاده شده است. تحلیل فراوانی موضوعات برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران نشان‌دهنده سهم حدود ۷۰ درصدی موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه‌های توسعه است. به عبارت دیگر، تنها حدود ۳۰ درصد از موضوعات در قوانین برنامه‌های توسعه به تمکین مالیاتی اختصاص یافته است، در حالی که مطابق مبانی نظریه ارائه شده در این مقاله انتظار می‌رود که موضوعات مرتبط به تمکین مالیاتی در قوانین مرجع از جمله قوانین برنامه‌های توسعه درج شود و موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در سایر قوانین خاص به‌ویژه در بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی تبیین گردد.

طبقه‌بندی JEL: H20, H29, O10, O20.

واژه‌های کلیدی: تمکین مالیاتی، قوانین مالیاتی، توسعه اقتصادی، برنامه‌های توسعه.

۱. مقدمه

دولت‌ها برای تحقق اهداف توسعه اقتصادی راهی بجز نظارت در چارچوب مالیات‌ستانی ندارند (دوانی، ۱۳۸۵). تعیین سطح تمکین مؤدیان برای نظام مالیاتی همانند تعیین سود در بخش خصوصی است، زیرا هر دو شاخص‌هایی خلاصه‌شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان هستند. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آنها تمکین مالیاتی کم بوده یا عدم تمکین وجود دارد در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها به‌عنوان بخشی از فرایند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دستیابی به حداکثر کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی OECD، ۲۰۰۱). معمولاً هدف درآمدی سیستم مالیاتی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد نظام مالیاتی مورد توجه مسئولین قرار می‌گیرد، به گونه‌ای که حداکثر نمودن وصولی مالیات به‌صورت تنها وظیفه نظام مالیاتی جلب توجه می‌کند، اما باید در نظر داشت که چنین درآمدی چگونه وصول شده است؛ یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه و توسعه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است، بنابراین سطح وصولی مالیات معیار ناقصی برای اندازه‌گیری کارایی مالیاتی است. معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مالیاتی درجه تمکین مؤدیان از قوانین مالیاتی در بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان است (ریچارد ام برد، ۱۳۷۵). هر اندازه که سیستم مالیاتی با ضریب تمکین داوطلبانه بیشتری مواجه باشد بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی امکان‌پذیرتر می‌شود. با افزایش ضریب تمکین نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده در بودجه افزایش می‌یابد و ضمن کاهش شکاف مالیاتی تشکیلات مالیاتی به‌سمت عدالت پیش می‌رود (معاونت توسعه و معاونت منابع سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۳).

مالیات در سیستم‌های قوی اقتصادی تنها منبع سالم برای تأمین هزینه‌های حاکمیتی و پوشش‌دهنده شکاف طبقاتی است (سلیمی‌فر، ۱۳۸۳)، اما هیچ‌یک از استان‌های ۳۱ گانه کشور از نظام درآمد- هزینه متوازن و مطلوبی برخوردار نیستند (معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی، ۱۳۸۳). همواره درآمدهای مالیاتی حتی یکی از اقلام هزینه‌های حاکمیتی یعنی امنیت یا آموزش و سلامت را نیز پوشش نمی‌دهند (سلیمی‌فر، مولایی‌پور، ۱۳۸۳). نکته دیگر این است که طی ۳ دهه منتهی به ۱۳۹۲ منبع اصلی ارتزاق ایران ۷۵ میلیونی از محل درآمدهای بیماری‌زا (بیماری‌های) و بی‌ثبات نفت بوده است. نکته مهم‌تر ترکیب ناسالم بودجه عمومی کشور است. مطابق قانون بودجه ۱۳۹۱ از مجموع ۸۸۹ هزار میلیارد ریال منابع عمومی کشور سهم درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها ۵۳/۴ درصد و سهم واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای ۴۰/۳ درصد

و سهم واگذاری دارایی‌های مالی ۶/۳ درصد بوده است. در این سال از مجموع ۸۸۹ هزار میلیارد ریال مصارف عمومی کشور سهم اعتبارات هزینه‌ای ۸۵ درصد و سهم تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ۱۳ درصد و سهم تملک دارایی‌های مالی و سایر حدود ۲ درصد بوده است که نشان‌دهنده ترکیب ناسالم بودجه عمومی کشور است (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

مفهوم تمکین مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در ۴ گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند رفتار وی به‌نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (رضایی و نعیمی‌حشکوبی، ۱۳۸۶). در تعریفی دیگر، تمکین مالیاتی عبارتست از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی (ریچارد ام. برد، ۱۳۸۳) یا خوداظهاری به‌معنای تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی (زنجیردار و فرهودی، ۱۳۸۸) در کنار پابندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی (عرب‌مازار، ۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی اغلب در قالب دو مقوله تمکین اداری و تمکین فنی مورد بررسی قرار می‌گیرد. تمکین اداری در قالب الزامات گزارشگری، تمکین رویه‌ای یا تمکین مقرراتی است. تمکین فنی به‌معنای محاسبه و پرداخت مالیات توسط مؤدیان مطابق با قوانین مالیاتی است. اندازه‌گیری تمکین فنی با تعیین مبلغ صحیح مالیات قابل پرداخت آغاز می‌شود (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی OECD، ۲۰۰۱). طبقه‌بندی دیگر، تمکین اختیاری در برابر تمکین اجباری است (رضایی و نعیمی‌حشکوبی، ۱۳۸۶). هر اندازه نرخ تمکین داوطلبانه در یک سیستم مالیاتی بالاتر باشد امکان بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر خواهد شد، زیرا با افزایش نرخ تمکین نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی تشکیلات مالیاتی به‌سمت عدالت پیش خواهد رفت (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶)، بنابراین تمکین مقدم بر عدالت مالیاتی و سایر موضوعات مالیاتی است (عرب‌مازار، ۱۳۹۰). اصولاً عدم تمکین مالیاتی در قالب کلی فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات می‌گنجد که هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. به این ترتیب، مؤدی مالیاتی کمتر از میزانی که قانوناً موظف به پرداخت آن است تأدیه می‌نماید (عرب‌مازار، ۱۳۹۰).

مقاله حاضر در دو بخش اصلی سازماندهی شده است. بخش نخست این مقاله مبانی نظری تمکین مالیاتی بررسی می‌شود و جایگاه ایران در طبقه‌بندی تمکین مالیاتی تبیین می‌گردد. مطابق نظریه ریچارد ام برد هدفگذاری سیستم مالیاتی با محوریت درآمد معیار ناقصی است، زیرا عدالت

مالیاتی و تأثیر مالیات بر سطح رفاه و توسعه اقتصادی را لحاظ نمی‌کند، بنابراین الزامیست در اسناد و قوانین کلان کشورها در هدفگذاری برای سیستم مالیاتی محوریت تمکین مالیاتی لحاظ گردد. در انتها به بررسی اسناد و قوانین کلان کشور در هدفگذاری برای سیستم مالیاتی با محوریت تمکین می‌پردازیم، بنابراین موضوعات برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران در بخش مالیاتی به صورت کمی تحلیل می‌شود.

۲. مبانی نظری

۲-۱. اهداف برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

برنامه اصلاحات مالیاتی موفق می‌بایست دستیابی به ۳ هدف سادگی، استراتژیک و التزام را در اولویت خود قرار دهد. نظام مالیاتی می‌بایست قانونی ساده و همه فهم و با قابلیت اجرایی بالا باشد. برنامه استراتژیک برنامه جامعی است که در آن اولویت تخصیص منابع و زمان با اقداماتی است که بر اساس کمیابی منابع صورت گرفته است. سومین هدف التزام به اصلاح در مدیران و سیاستگذاران مالیاتی است. وجود بهترین استراتژی اصلاح در ساده‌ترین سیستم مالیاتی هرگاه با التزام نهادهای سیاسی برای اجرای آن همراه نباشد با شکست مواجه خواهد شد (ریچارد. ام. برد، ۱۳۷۵). التزام نهادهای سیاسی برای دستگاه مالیاتی اقتدار می‌آورد. اقتدار دستگاه مالیاتی بر فضای سرمایه‌گذاری و توسعه اقتصادی تأثیر مثبت دارد. ضعف دستگاه مالیاتی منجر به توسعه اقتصادی در بخش‌های غیررسمی می‌شود. برای نیل به تمکین قوانین مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی و حذف بخش غیررسمی اقتصاد الزامیست که دستگاه مالیاتی قدرتمند استقرار یابد. اگر اهداف فوق در برنامه‌های مرتبط با اصلاحات مالیاتی (مانند قوانین برنامه) درج شود کارایی نظام مالیاتی محقق می‌گردد. اصولاً کارایی نظام مالیاتی را بر اساس شاخص‌های همچون ضریب تمکین مالیاتی اندازه‌گیری می‌کنند (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹).

۲-۲. الگوهای برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

۳ الگوی متفاوت از برنامه اصلاحات مالیاتی در ادبیات اقتصادی وجود دارد. نخستین الگو اصلاح نظام مالیاتی در ادبیات اقتصاد بخش عمومی به الگو مالیات بهینه معروف است و از مبانی نظری بسیار قوی برخوردار است، اما با این حال در عمل قابلیت اجرا ندارد (احمد و استرن، ۱۹۹۱). علاوه بر این، توازن میان کارایی و عدالت در سیاست مالیاتی در کنار هزینه‌های اداری و اطلاعاتی طراحی یک الگو بهینه مالیاتی از موانع عمده اجرای این الگو در عمل است، به این دلیل هیچگاه این الگو

کاربرد عملی نیافته است (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹). الگوی دوم اصلاح مالیاتی است که توسط هاربرگر (۱۹۹۰) صورت گرفته است و همانند الگوی بهینه از مبانی نظری مستحکمی برخوردار است. گرچه قابلیت اجرایی این الگو از الگوی نخست بیشتر است، اما این الگو نیز در عمل کاربرد محدودی دارد. بر اساس این الگو کارایی و امکان‌پذیری اداری سیاست مالیاتی از اهمیت برابری برخوردار است. به عقیده هاربرگر مسئله اصلی طراحی سیستم مالیاتی بهینه نیست، بلکه طراحی سیستمی است که بتواند مشکلات ناشی از وضع مالیات را به حداقل رساند و در عین حال از لحاظ اداری قابل اجرا باشد. الگوی سوم به الگوی مالیاتی طرف عرضه معروف است. طرفداران این الگو معتقدند پایه‌های مالیاتی می‌بایست با کمترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی گسترش یابند و در این راه نرخ‌های نهایی مالیات نیز می‌بایست در سطحی پایین باشند، بنابراین تأکید بر حداقل نمودن آثار آن بر قیمت‌های نسبی و به تبع آن کاهش تعدد نرخ‌های مالیاتی است (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹). الگوهای مورد استفاده در سال‌های اخیر برای برنامه اصلاحات مالیاتی تلفیقی از عناصر ۳ الگو فوق می‌باشد. اهدافی که در برنامه اصلاحات مالیاتی وجود دارد بر کاهش مشوق‌های مالیاتی، ساده‌سازی، تحدید نقش مالیات در اقتصاد به منظور تأمین درآمد برای دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی با نرخ‌های پایین و حرکت از مالیات‌های مستقیم به سمت مالیات‌های غیرمستقیم به منظور کاهش هزینه تمکین مالیاتی و افزایش کارایی سیستم مالیاتی است (زایر، ۱۳۸۸).

۲-۳. رویکردهای برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

دو رویکر متفاوت برای تمکین مالیاتی وجود دارد. رویکر نخست مطابق نظریه آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) است که مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی است. به موجب آن مالیات یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شود یا مؤدی از پرداخت آن طفره می‌رود. رویکر دوم مطابق نظریه کرچلر (۲۰۰۷) است که مبتنی بر نظریه اجتماعی-روانشناختی است و به موجب این رویکر تمکین مالیاتی از طریق عوامل روانشناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و موضوعات اخلاقی تبیین می‌گردد (عرب‌مازار، ۱۳۹۰). میزان تمکین مالیاتی معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی در سطح خرد و حکومت در سطح کلان محسوب می‌شود (عرب‌مازار، ۱۳۹۰). رویکرد تمکین اجباری از نظریه اقتصاد جرم‌گری بکر است که وظیفه دستگاه مالیاتی بازرسی دقیق و اعمال جرایم بازدارنده است (خان‌جان، ۱۳۸۳). رویکرد تمکین داوطلبانه از منظر عرب‌مازار دارای تعریف دیگری است. وی تمکین مالیاتی را پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی توسط مؤدی تعریف می‌کنند (عرب‌مازار، ۱۳۸۳). رویکرد تمکین از منظر ملیا در مقاله آقایی و حاج‌محمدی با ۴ الگوی تشریح

شده است. الگو نخست بر اساس هزینه فایده است. ریسک و جرایم زیاد به عنوان هزینه‌های عدم تمکین و سطح درآمد و نرخ مالیاتی زیاد به عنوان منافع عدم تمکین است. الگوی دوم الگوی عدم اطمینان است. این گروه در راستای الگو هزینه-فایده بر اطلاعات ناقص تأکید دارند و در نمونه‌گیری حداقل یک بار حسابرسی را الزامی می‌دانند. الگوی سوم هنجارهای تمکین است. این امر بر فرهنگ مالیاتی تأکید دارند. الگوی آخر الگوی اینرسی است. این الگو عادت و چسبندگی افراد به خوش حساب یا بدحساب تأکید دارد (آقای و حاج‌محمدی، ۱۳۹۰).

در شرایط کنونی استراتژی نظام مالیاتی کشور رویکرد درآمد محور دارد، اما با ۳ اقدام اساسی یعنی تشکیل سازمان مالیاتی، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و پیاده‌سازی طرح جامع اطلاعات مالیاتی در آینده نزدیک استراتژی تمکین محور سرلوحه تمام اقدامات قرار می‌گیرد (عرب‌مازار، ۱۳۸۹). در برنامه‌های توسعه ایران در برخی موارد از منظر تمکین مالیاتی به تقریر قوانین پرداخته شده است. در برنامه نخست توسعه بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات و در برنامه دوم توسعه دولت اقداماتی را برای بهبود استفاده از کد اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی انجام داد و در برنامه سوم توسعه وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف شد طی ۳ سال نخست برنامه توسعه نسبت به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نموده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر روش خوداظهاری را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج دهد (رضایی و نعیمی‌حشگوایی، ۱۳۸۶).

۲-۴. طبقه‌بندی جهانی ضرایب تمکین مالیاتی

میزان تمکین مالیاتی با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری می‌شود. شکاف مالیاتی میزان وصولی مالیات منهای مبلغی است که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل می‌گردد (آقای و حاج‌محمدی، ۱۳۹۰). علاوه بر این، معیار دقیق اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی درجه تمکین مؤدیان در بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان است (عرب‌مازار، ۱۳۸۳). اصطلاح تمکین مالیاتی در ادبیات جدید توسعه اقتصادی جایگزین فرار مالیاتی شده است، بنابراین امروزه شاخص توسعه اقتصادی و درجه‌بندی نظام مالیاتی کشورها بر حسب تمکین مالیاتی صورت می‌گیرد. کشوری که ضریب تمکین مؤدیان مالیاتی آن در حد بالاتری باشد از درجه توسعه‌یافتگی بالاتری نیز برخوردار است؛ به گونه‌ای که در این کشورها هزینه‌های وصول مالیات و هزینه تمکین مؤدیان اندک است. از سویی کشوری که ضریب تمکین مالیاتی کمتری دارد از درجه توسعه‌یافتگی کمتری نیز برخوردار است. تجربه چندین کشور

نشان داده است که با کاهش شکاف مالیاتی و رعایت عدالت مالیاتی و کاهش بار اضافی می‌توان کارایی اقتصادی و ضریب تمکین مالیاتی را افزایش داد، اما نکته این است که این بهبود می‌بایست به‌طور مستمر و بلندمدت باشد، در غیر این صورت منفعت ناشی از کارایی به‌سرعت به ضدکارایی تبدیل می‌گردد. در این مطالعات نظام مالیاتی کشورها و درجه توسعه‌یافتگی کشورها بر حسب میزان تمکین مالیاتی در ۴ سطح تقسیم‌بندی شده است. کشورهای گروه "الف" تا "د" به‌ترتیب کشورهای با ضریب تمکین مالیاتی عالی، متوسط، پایین و بحرانی هستند (سیلوانی، ۱۹۹۸).

جدول ۱. طبقه‌بندی کشورهای منتخب بر حسب ضرایب عدم تمکین

طبقه‌بندی کشورهای منتخب	تعداد کشورهای منتخب	سهم کشورهای منتخب	ضریب عدم تمکین (درصد)	میانگین ضریب عدم تمکین (درصد)	سهم میانگین ضریب عدم تمکین (درصد)
کشورهای دسته الف (ضریب تمکین مالیاتی عالی)	۳	۱۲	کمتر از ۱۰	۵	۴
کشورهای دسته ب (ضریب تمکین مالیاتی متوسط)	۴	۱۶	۱۰-۲۰	۱۵	۱۳
کشورهای دسته ج (ضریب تمکین مالیاتی پایین)	۱۱	۴۴	۲۰-۴۰	۳۰	۲۵
کشورهای دسته د (ضریب تمکین مالیاتی بحرانی)	۷	۲۸	بیش از ۴۰	۷۰	۵۸
جمع	۲۵	۱۰۰		۱۲۰	۱۰۰

مأخذ: سیلوانی، ۱۹۹۸.

۲-۴-۱. کشورهای گروه "الف" با ضریب تمکین مالیاتی عالی

ضریب تمکین مالیاتی این گروه بیش از ۹۰ درصد است. به عبارت دیگر، این گروه شامل کشورهایی است که شکاف مالیاتی آنها کمتر از ۱۰ درصد محاسبه شده است. در این طبقه به سختی می‌توان کارایی مالیاتی را به‌میزان معناداری افزایش داد، زیرا در این طبقه کشورها با درجه توسعه‌یافتگی بالا قرار دارند. این کشورها از سیستم مناسب خود تشخیص مالیات سود می‌برند که مبتنی بر مؤدیان مالیاتی فهمی است که نظام مالیاتی و تعهدات مالیاتی را درک نموده‌اند. در این گروه برای تمام نظام مالیاتی در مناطق مختلف سیستم‌ها و فرایندها به‌خوبی تعریف شده است. این کشورها از پرسنل آموزش‌دیده و ساختار مناسب اداری سود می‌برند. در این ادارات به تعداد زیادی

از مؤدیان مالیاتی خدمات مالیاتی ارائه می‌گردد و نظام جریمه مالیاتی نیز به‌طور مناسبی به اجرا در می‌آید. ممیزین مالیاتی اهداف و برنامه‌ها را به‌خوبی درک نموده و فعالانه اجرا می‌نمایند. مجریان نظام مالیاتی با تکنولوژی کارآمد رایانه‌ای حمایت می‌شوند. اطلاعات آنها به‌طور مداوم به‌نگام می‌گردد. کارمندان دستگاه مالیاتی کاملاً حرفه‌ای و از جمله نیروهای انسانی با استاندارد بالا محسوب می‌شوند. مهم‌ترین اهداف برنامه‌ریزی استراتژیک این گروه از کشورها حفظ تمکین مؤدیان در سطح بالا، افزایش کارایی مالیاتی (به‌وسیله کاهش هزینه وصول مالیات) و کاهش هزینه تمکین مؤدیان است. این کشورها با انقلابی که در تکنولوژی، ارتباطات و رایانه به‌وجود آورده‌اند از یک اقتصاد پویا و نظام مالیاتی بسیار فوق‌العاده سود می‌برند، اما همواره با عارضه‌یابی به‌بهبود مستمر جهت تمکین مالیاتی خود می‌اندیشند. کشورهای شاخص در این گروه عبارتند از دانمارک، نیوزیلند و سنگاپور (سیلوانی، ۱۹۹۸).

۲-۴-۲. کشورهای گروه "ب" با ضریب تمکین مالیاتی متوسط

ضریب تمکین مالیاتی در این کشورها تقریباً بالا است و در فاصله ۹۰ - ۸۰ درصد قرار دارد. به‌طور کلی، دستگاه مالیاتی مناسبی در اختیار دارند و در جامعه مؤدیان طرز تلقی مثبتی جهت حرکت به‌سمت تمکین مالیاتی ایجاد شده است. هدف استراتژی‌هایی که برای این گروه طراحی می‌شود می‌بایست افزایش سطح تمکین مؤدیان به‌وسیله ابزارهای ذیل باشد. بهبود خدمات مالیاتی و کاهش هزینه اجرا و وصول مالیات تقویت فعالیت‌های اجرایی در امر نظارت و واحدیابی استفاده از تکنولوژی در سطح گسترده و اختصاص نیروی انسانی و امکانات فیزیکی بیشتر به منابعی که شکاف مالیاتی بیشتری دارند. این گروه از کشورها نیز مانند گروه "الف" علیرغم برخورداری از دانش فنی جدید همواره با التفات ویژه به تحقیقات به‌بهبود مستمر جهت تمکین مالیاتی خود می‌اندیشند. این طبقه شامل کشورهایی چون آمریکا، آلمان و فرانسه است (سیلوانی، ۱۹۹۸).

۲-۴-۳. کشورهای گروه "ج" با ضریب تمکین مالیاتی پایین

کشورهایی که در این گروه قرار می‌گیرند دستگاه مالیاتی آنها تقریباً ناکاراست و ضریب تمکین مالیاتی در فاصله ۸۰ - ۶۰ درصد است. کارایی دستگاه مالیاتی در این کشورها تا حد زیادی می‌تواند بهبود یابد، زیرا دستگاه مالیاتی این کشورها به بحران کلی نزدیک شده است. برخی کشورها که در این طبقه قرار دارند با منابع فراوانی مواجه‌اند، همچنین کارمندان با کیفیت بالایی دارند اما از یک سیستم مالیاتی تقریباً خوبی بهره نمی‌برند. این پارادوکسی است که کشورهای فوق از آن رنج می‌برند. این کشورها برای اینکه بتوانند ضریب تمکین مالیاتی را افزایش دهند با

مشکلات بسیاری مواجه‌اند که از جمله این مشکلات عبارتند از ضعف مدیریت در دستگاه‌های اداری، عدم تناسب تکنولوژی موجود با سایر عوامل موجود در دستگاه مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام اطلاعاتی جهت کنترل و نظارت بر مؤدیان با درجه عدم تمکین مالیاتی بالا، طراحی و تهیه سیستم‌های رایانه‌ای بدون لحاظ استفاده‌کننده نهایی سیستم، ضعف در سیستم وصول و اجرای مالیاتی، هماهنگی ضعیف بین دستگاه مالیاتی و سایر دستگاه‌ها و اتحادیه‌ها، شفاف نبودن اولویت‌ها، فساد اداری، فقدان سیستمی که متناسب با سایز (اندازه) مؤدیان باشد و پیچیدگی فرم‌های مالیاتی. هنوز مطالعات، تحقیقات و آموزش در این گروه از کشورها در جایگاه اصلی خود قرار نگرفته است، بنابراین الزامیست که تحقیقات و آموزش به صورت حرفه‌ای در اولویت اصلاحات مالیاتی جهت تمکین مالیاتی این گروه از کشورها قرار گیرد (سیلوانی، ۱۹۹۸).

۲-۴. ایران و کشورهای گروه "د" با ضریب تمکین مالیاتی بحرانی

این گروه شامل کشورهایی است که دستگاه مالیاتی آنها ناکاراست و ضریب تمکین مالیاتی کمتر از ۶۰ درصد است. به عبارت دیگر، بیش از ۴۰ درصد مالیات بالقوه در این کشورها وصول نمی‌شود. مطالعات مختلف نشان‌دهنده آن است که ایران نیز در این گروه قرار دارد (مولایی‌پور، ۱۳۸۵). در هر یک از این منابع اثبات شده است که شکاف مالیاتی و ضریب عدم تمکین مالیاتی ایران بیش از ۴۰ درصد است. علاوه بر این، مطالعات کمالی و شفیع (۱۳۹۰) نرخ عدم تمکین را ۵۱ درصد تخمین زده‌اند (رضایی و همکاران، ۱۳۸۹). مشکلات اصلی که این کشورها با آن مواجه‌اند عبارتند از کمبود امکانات و منابع مالی، ضعف شدید در کیفیت آموزش کارمندان، وجود بی‌نهایت فرایند ناکار، نقص در ابزار اندازه‌گیری شاخص‌های تمکین، فقدان ارائه خدمات مؤثر به مؤدیان مالیاتی، جابجایی زیاد مدیران و کارمندان تکنیکی دستگاه‌ها، وجود فساد اداری و ارتشاء. بنابراین دستگاه مالیاتی این کشورها به استراتژی کامل و جامع جدیدی نیازمند است. در استراتژی جدید می‌بایست مراجعی که مربوط به نظام مالیاتی قدیم است حذف شده و یک چارچوب کاملاً جدید اتخاذ گردند. تمکین داوطلبانه، ایجاد تعهد برای مؤدیان مالیاتی به وسیله برقراری نظام خود تشخیص، تعریف جامع قوانین و ضمانت اجرایی کامل آن از جمله مواردی است که در این کشورها رعایت نمی‌شود. اصلاحات اخیر ساختار مالیاتی کشور چین نمونه مطلوب از اجرای استراتژی اصلاح فراگیر مالیاتی برای کشورهای با اقتصاد در حال توسعه است، بنابراین برای ارتقای تمکین مالیاتی در کشورهای گروه "د" می‌بایست سازمان مالیاتی نوینی طراحی نمود که این موارد را لحاظ نماید که عبارتند از اینکه قوانین مالیاتی به صورت متحدالشکل در تمام مناطق اجرا شود، نهاد خدمات مالیاتی

مؤثر در سطح کلان توسط دولت مرکزی تأسیس شود، تشکیلات نوین دریافت، پردازش و حسابرسی اطلاعات مالیاتی به صورت جامع مستقر گردد، گسترش نظام خود تشخیص مالیاتی بر اساس مسئولیت‌پذیری و مالیات‌دهی خودکار استوار باشد، نظام اطلاعات مالیاتی مردم‌سالار استقرار یابد، اهداف برنامه‌های کادر تشخیص توسعه یابد، ترویج مشاوره مالیاتی غیردولتی که وکلای مؤدیان باشند و آنها را در اجرای تعهدات مالیاتی کمک نماید، تمهید نرم‌افزارهای رایانه‌ای که تقویت‌کننده عملکرد واحدهای مالیاتی باشد، حساب‌ها و دفاتری که عملکرد واحدی دارند می‌بایست در نرم‌افزارهای خاصی متمرکز گردد و ارتقای تمکین در نظام مالیاتی می‌بایست گام به گام و بر اساس اولویت‌ها انجام گیرد. با این وجود، در مرحله نخست می‌بایست استراتژی مذکور برای یک نمونه کوچک به صورت آزمایشی امتحان شود (سیلوانی، ۱۹۹۸).

۳. تمکین مالیاتی در برنامه اصلاحات مالیاتی ایران

۳-۱. تمکین مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران

سیستم مالیاتی ایران جهت اصلاح نظام مالیاتی اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم را در سال ۱۳۸۰ و قانون مالیات بر ارزش افزوده را در سال ۱۳۸۷ به صورت آزمایشی برای ۵ سال تصویب نموده است. در ۵ برنامه توسعه تنها یک بار قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح شده است. در ذیل به برخی نکات که مرتبط با تمکین مالیاتی است اشاره می‌شود. پس از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ مهم‌ترین و بیشترین تغییرات نظام مالیاتی ایران در اصلاحیه مورخ ۲۷ بهمن‌ماه ۱۳۸۰ رخ داد که ۴۹ درصد از مواد قانون مالیات‌های مستقیم در این اصلاحیه تغییر نمود. به عبارت دیگر، تقریباً نیمی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به صورت جزئی تغییر نموده یا کاملاً حذف شده است. ۴۵ درصد از مواد حذف‌شده مربوط به مالیات بر دارایی و ۱۹ درصد از مواد حذف‌شده مربوط به بخش مالیات بر درآمد است. حذف منابع مذکور تنها به دلیل ناکارآمد بودن نظام مالیاتی رخ داد نه به دلیل منسوخ بودن منابع مذکور (معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی، ۱۳۸۳). یکی از اقدامات قانونی در این اصلاحیه که یک گام مثبت جهت تمکین و بهبود فضای کسب و کار است تک نرخی نمودن و کاهش نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی علاوه بر نرخ ۱۰ درصد مالیات بر شرکت (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم) در ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ به صورت تصاعدی در ۹ طبقه مختلف دسته‌بندی شده بود. نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مطابق ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ به ترتیب ۱۲، ۱۸، ۲۵، ۳۵، ۴۰، ۴۵، ۵۰، ۵۲ و ۵۴

درصد بود. در اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰ نرخ ۱۰ درصد مندرج در ماده (۱۰۵) و تمام نرخ‌های تصاعدی مندرج در ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ حذف شد و نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران تک نرخ شد، علاوه بر این حداکثر نرخ که ۵۴ درصد بود به ۲۵ درصد کاهش یافت. البته این اقدام مثبت بود و می‌توانست با اصلاح کتابچه ضرایب مالیاتی و کتابچه ارزش معاملاتی تکمیل شود، اما این اقدام نیز باعث شد که شاخص مالیاتی ایران در درجه‌بندی آزادی اقتصادی هریتیج و شاخص بهبود فضای کسب‌وکار بانک جهانی بهبود یابد (مولایی‌پور، ۱۳۸۳). مواد (۱۲۹) و (۱۳۰) قانون (مقررات مالیات بر جمع درآمد) به دلیل نبود مکانیزم مدرن حذف شده است، در حالی که می‌توانست مانع پولشویی و بهبود فضای کسب‌وکار گردد (سلیمی‌فر و همکاران، ۱۳۸۳). تصویب قانون تجمیع عوارض یکی دیگر از تحولات و تغییرات نظام مالیاتی در سال‌های گذشته بود که شاخص فضای کسب‌وکار و تمکین را بهبود داد. این امر منجر به یکپارچه‌سازی وجوه مختلفی شد که تولیدکنندگان به موجب قوانین متعدد به مراجع مختلف می‌پرداختند و سبب شد که هزینه تمکین واحدهای تولیدی کاهش یابد و شفافیت در مقررات فراهم آید. در این راستا، در سال ۱۳۸۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب و جایگزین قانون تجمیع عوارض شد که شفافیت و تمکین مالیاتی را تقویت نمود. البته هنوز به دلیل فراگیر نشدن و فاصله با نرخ استاندارد جهانی و مکانیزه نبودن دستگاه مالیاتی و فعالان اقتصادی اجرای کامل این قانون با مشکلات بسیاری مواجه است (سلیمی‌فر و همکاران، ۱۳۸۳).

تجارب جهانی نشان می‌دهد که سیستم‌های مالیاتی موفق بر اساس تمکین داوطلبانه مؤدی و اظهارنامه‌های مالیاتی شکل گرفته‌اند. در این راستا، اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی ایران و نرخ رشد آنها شاخص مهمی برای سنجش تمکین مالیاتی است. تعداد اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی ایران طی سال‌های برنامه سوم یعنی سال‌های (۱۳۸۳-۱۳۷۹) به ترتیب ۵۲۶، ۶۱۱، ۶۹۸، ۹۳۲ و ۱۹۰۷ هزار عدد بود که نرخ رشد تعداد اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی طی سال‌های برنامه سوم به ترتیب ۱۶، ۱۴، ۳۴ و ۱۰۵ درصد بود؛ یعنی نرخ رشد تعداد اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی روند صعودی را طی سال‌های برنامه سوم طی نمود، به طوری که از حدود نیم میلیون به حدود ۲ میلیون رسید. تعداد اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی در سال اول برنامه چهارم با ۱۶ درصد کاهش به ۱۶۰۰۴۳۴ عدد رسید، اما این کاهش با رشد متوسط حدود ۳۵ درصدی در سال‌های بعد جبران شد، به طوری که در سال‌های پایانی تعداد اظهارنامه‌های دریافتی دستگاه مالیاتی به حدود ۳ میلیون رسید. نوسان‌ها در نرخ رشد اظهارنامه در شرایطی که تعداد مؤدیان از ثبات تقریبی برخوردار

است نشان‌دهنده بی‌ثباتی در تمکین است. یکی از مهم‌ترین مشکلاتی که باعث کاهش کارایی طرح خوداظهاری می‌شود فقدان اطلاعات می‌باشد. تا زمانی که طرح جامع اطلاعات مالیاتی راه‌اندازی نشود نمی‌توان به کارایی طرح خوداظهاری دلخوش بود، همچنین نظام مالیاتی ایران گرچه در دریافت تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی رشد داشته است، اما همچنان تنها حدود ۲۰ درصد از مالیات‌های عملکردی در قالب اظهارنامه اخذ می‌گردد که نشان‌دهنده آن است که نظام مالیاتی ایران در طبقه بحرانی قرار دارد (معاونت توسعه و مدیریت منابع سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۳).

۳-۲. تحلیل تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران

یکی از محورهای اصلی قوانین برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی اصلاح نظام مالیاتی برای ارتقای تمکین مالیاتی است. علاوه بر این، تکالیف مالیاتی در بخش توسعه اقتصادی لحاظ می‌شود، و در ادامه به اختصار از کلمات برنامه توسعه اقتصادی یا برنامه توسعه استفاده می‌شود. نکته دوم آنکه برای کمی نمودن اطلاعات حرف "ت" برای موضوعات مربوط به تمکین و بهبود فضای کسب‌وکار استفاده شده است که با اطلاعات مندرج در بخش قبل برای طبقه‌بندی کشورها در گروه‌های "الف" و "ب" مطابقت دارد. ۳ شاخص مهم جهت کمی نمودن اطلاعات و قرارگرفتن در موضوعات مربوط به تمکین "ت" کاهش تعدد پرداخت، کاهش زمان پرداخت و کاهش نرخ مالیات وجود دارد. حرف "غ" برای موضوعات مربوط به غیرتمکین و موضوعات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری استفاده شده است، بنابراین در این مقاله از عبارت "ت" به اختصار برای موضوعات مربوط به تمکین مالیاتی استفاده شده است و عبارت "غ" به اختصار برای موضوعات غیرمرتبط به تمکین مالیاتی است. به عنوان مثال، در ماده (۸۲) قانون برنامه سوم توسعه هم به موضوعات تمکین مالیاتی و هم به موضوعات غیرمرتبط به تمکین مالیاتی اشاره شده است. در این ماده آمده است که ستاد درآمد و تجهیز منابع استان وظایف ذیل را برعهده دارد برآورد منابع درآمدی استان "غ" بررسی و پیشنهاد منابع جدید "غ" ت، پیشنهاد بهبود روش‌های کسب درآمد "ت" بر اساس تعریف فوق بندهای "الف" و "ب" از ماده (۸۲) قانون برنامه سوم در گروه موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی قرار می‌گیرد، زیرا معیاری برای تمکین مالیاتی در بندهای "الف" و "ب" از ماده (۸۲) مذکور نیست، بنابراین عبارت "غ" ت یا غیرتمکین در پایان آن استفاده شده است و بند "ج" ماده (۸۲) قانون برنامه سوم در گروه موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی قرار می‌گیرد، زیرا شاخص بهبود روش‌ها یک معیار برای تمکین مالیاتی است، بنابراین عبارت "ت" یا تمکین در پایان آن استفاده شده است. در ذیل موضوعات مالیاتی در برنامه‌های

توسعه اقتصادی ایران را به ۲ دسته تمکین "ت" و غیرتمکین "غ ت" مالیاتی طبقه‌بندی نموده و به‌عنوان ایده جدید و نوآوری برای نخستین بار در این مقاله ثبت می‌نمایم.

۳-۲-۱. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه اول توسعه

سیاست‌های کلی قانون برنامه اول توسعه در خصوص مالیات در بند ذیل خلاصه می‌شود. عدم کاهش سطح ارائه خدمات عمومی دولت نظیر اداره عمومی کشور، امور قضایی و حفظ امنیت، اداره روابط خارجی، دفاع از مرزها، خدمات آموزشی و بهداشتی و درمانی، تأمین هزینه‌های ذیربط از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی با تأکید بر مالیات‌های مستقیم و اختصاص درآمدهای حاصل از صادرات نفت به امر سرمایه‌گذاری‌های مولد "غ ت"، همچنین کاهش هزینه‌های دولت از طریق جلب مشارکت مردم در ایجاد و اداره مؤسسات آموزشی و درمانی و تأمین هزینه‌های تأسیسات و خدمات شهرهای متوسط و بزرگ توسط ساکنان آنها "غ ت". در برنامه اول توسعه مقرر شد سطح کوشش مالیاتی در خصوص مالیات بر درآمد از طریق بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات "ت" و تدوین قوانین و مقررات "غ ت" ارتقا یابد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

۳-۲-۲. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه دوم توسعه

در برنامه دوم توسعه مقرر شد سیاست‌های درآمدی کشور به گونه‌ای اجرا شود که علاوه بر کاهش اندازه دولت تأمین هزینه‌های جاری آن در بلندمدت تنها از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی میسر شود. علاوه بر این، دولت در برنامه دوم اقداماتی را برای بهبود استفاده از کد اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی "ت" انجام داد. علاوه بر این، بندهای "الف" و "ب" سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری برای برنامه دوم توسعه با محوریت مالیات به شرح ذیل است (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

- رعایت عدالت اجتماعی در دریافت مالیات بر حسب برخورداری از درآمد "غ ت"

- سیاست مالی: افزایش بهره‌وری در استفاده از منابع عمومی از طریق ایجاد نظم و انضباط اکید مالی و نهایت صرفه‌جویی در مصرف منابع و اعتبارات عمرانی و جاری و منابع شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت "غ ت"، توجه به افزایش بهره‌وری و استفاده بهینه از منابع به‌عنوان قاعده عملکرد مدیریت و یکی از ضوابط ارزشیابی آن "غ ت"، توجه به تسریع در اتمام پروژه‌ها و تحویل سریعتر آنها جهت بهره‌برداری از طریق تمرکز امکانات به‌جای در دست داشتن پروژه‌های پراکنده همراه با کندی کار "غ ت"، توزیع بودجه عمرانی با توجه به استعدادهای طبیعی استان‌ها و ضریب محوریت به‌طور عادلانه "غ ت"

- سیاست‌های درآمدی: سیاست‌های درآمدی دولت به گونه‌ای طراحی شده است که همراه با کاهش ابعاد دولت تأمین هزینه‌های جاری صرفاً از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در بلندمدت به شرح ذیل امکان‌پذیر باشد:

- افزایش سهم مالیات‌های مستقیم در درآمدهای مالیاتی کشور به استثنای حقوق‌بگیران "غ ت"
- حذف تدریجی معافیت‌های مالیاتی اعطا شده به بخش‌ها، رشته فعالیت‌ها و مؤسسات مختلف همراه با اصلاح قیمت‌ها و تخصیص بودجه و بازنگری نظام مالیاتی بر اساس تعریف پایه درآمد به استثنای بخش کشاورزی، صنایع تبدیلی و تکمیلی بخش کشاورزی "غ ت"
- تصحیح و تکمیل قوانین مالیاتی غیرمستقیم به صورت مطلوب و منطقی صرفاً بر اساس ارزش کالا "ت"
- بررسی جهت برقراری روش‌های جدید در نظام مالیاتی کشور به منظور افزایش وصولی درآمدهای مالیاتی "غ ت"
- بازنگری در تشکیلات و روش‌های اخذ مالیات با هدف مدرن نمودن و افزایش کارایی نظام مالیاتی و به حداقل رساندن زمان جمع‌آوری به‌ویژه در خصوص مالیات مستقیم "ت"
- افزایش امکانات کسب درآمد از طریق دستگاه‌های استانی و گسترش اختیارات ارگان‌های استانی "غ ت"
- هدایت درآمدهای حاصل از نفت در جهت هزینه‌های عمرانی "غ ت"
- اعطای بخشودگی یا تخفیف برای سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و استراتژیک، ارزآوری، استقرار در نقاط محروم و ایجاد اشتغال "غ ت"
- کاهش نرخ مالیات مستقیم و افزایش جریمه خودداری از پرداخت مالیات مستقیم به گونه‌ای که سهم کل مبلغ دریافتی مالیات مستقیم در درآمدهای مالیاتی "ت" افزایش یابد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

۳-۲-۳. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه سوم توسعه

سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری عبارتست از اصلاح نظام مالیاتی در جهت برقراری عدالت در اخذ مالیات، توجه به ضرورت تولید و سرمایه‌گذاری‌های تولیدی، ایجاد انگیزه‌های مردمی در پرداخت مالیات، افزایش نسبت مالیات در درآمدهای دولت "غ ت"، قطع اتکالی هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمد مالیاتی و سایر درآمدها حداکثر تا پایان برنامه پنجم "غ ت"، اصلاح نظام مالیاتی به منظور توسعه رفاه عمومی، رونق تولید، سرمایه‌گذاری و برقراری عدالت مالیاتی از طریق ترویج فرهنگ مالیاتی، ارتقای اعتقاد عمومی، ساده‌سازی و

شفافیت با تأکید بر مالیات بر ارزش افزوده و به حداقل رساندن معافیت‌های مالیاتی "غ ت" (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

فصل ۷ از قانون برنامه سوم توسعه به نظام مالیاتی و بودجه می‌پردازد. این فصل از قانون برنامه سوم توسعه جهت پیوند مالیات با بودجه طراحی شده است، به طوری که به مالیات هویت جدید و استقلال اعطا نمود. این فصل شامل ۱۲ ماده است که ۲ ماده آن به مالیات اختصاص دارد، به طوری که مواد (۵۸) و (۵۹) از این فصل به عنوان ابزار حاکمیتی و حمایتی مهم جهت ساماندهی نظام مالیاتی محسوب می‌شوند.

ماده (۵۸): از سال ۱۳۷۹ تمام تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی تمام دستگاه‌های موضوع ماده (۱۱) این قانون، مؤسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیردولتی جز در خصوص بخش‌های فرهنگی و بجز معافیت‌های برقرار شده بر اساس کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری و واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی آموزش و پرورش لغو می‌گردد "ت".

تبصره ۱: اعمال این ماده در مورد نهادهایی که از سوی حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند منوط به موافقت مقام معظم رهبری است.

تبصره ۲: اقلام عمده دفاعی که توسط وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و سایر نیروهای مسلح از خارج تأمین می‌شود از شمول این ماده مستثنی می‌گردد.

ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه در نظام مالیاتی در دو بخش آمده است. نخست اینکه به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و تمرکز تمام امور مربوط به اخذ مالیات سازمان امور مالیاتی کشور را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند با ایجاد این سازمان تمام اختیارات، وظایف، نیروی انسانی، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش‌ها و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شوند به این سازمان منتقل می‌گردد. تشکیلات سازمان مذکور و آیین‌نامه اجرایی این بند به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسد "غ ت". دیگر اینکه وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است طی ۳ سال اول برنامه توسعه نسبت به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نموده و با گردآوری و پردازش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در شبکه فراگیر روش خوداظهاری "ت" را در نظام مالیاتی کشور توسعه و ترویج دهد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

فصل ۸ از قانون برنامه سوم توسعه به نظام درآمد- هزینه استان می‌پردازد. این فصل از قانون برنامه سوم توسعه برای استقرار هوشمندانه تمرکززدایی طراحی شده است، به طوری که به استان‌ها هویت جدید و استقلال اعطا نمود. این فصل شامل ۱۲ ماده است که در ذیل به ۳ ماده آن که به مالیات اختصاص دارد اشاره می‌شود.

مواد (۷۶)، (۸۱) و (۸۲) از این فصل به عنوان ابزار حاکمیتی مهم جهت بهبود مستمر روش‌های کسب درآمدهای استانی مخصوص مالیات محسوب می‌شود "غ ت". طبق ماده (۷۶) درصد مشخصی از درآمدهای واریزی به خزانه معین هر استان در قالب بودجه سنواتی به تأمین اعتبارات عمرانی همان استان اختصاص می‌یابد "غ ت". ماده (۸۱) به منظور ساماندهی درآمدهای استان و بهبود مستمر روش‌های کسب درآمدهای استانی و شناسایی منابع جدید درآمدی، ستاد درآمد و تجهیز منابع استان به ریاست استاندار (نماینده عالی دولت) تشکیل می‌شود "ت". در ماده (۸۲) آمده است که ستاد درآمد و تجهیز منابع استان وظایف ذیل را برعهده دارد:

- برآورد منابع درآمدی استان برای سال بعد با توجه به ظرفیت‌های درآمدی استان و پیشنهاد آن به شورای برنامه‌ریزی توسعه استان هنگام تهیه و تنظیم بودجه استان "غ ت"

- بررسی و پیشنهاد منابع جدید درآمد برای استان به شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان جهت درج در لوایح بودجه سنواتی کل کشور "غ ت"

- پیشنهاد بهبود روش‌های کسب درآمد "ت" در استان در چارچوب قوانین و مقررات موجود

ارائه آن به شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

۳-۲-۴. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه چهارم توسعه

سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه با محوریت مالی و مالیات عبارتست از حرکت در جهت تبدیل درآمد نفت و گاز به دارایی‌های مولد به منظور پایداری فرایند توسعه، و تخصیص و بهره‌برداری بهینه از منابع "غ ت"، اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف دولت "غ ت" و تلاش برای قطع اتکای هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری بر اساس کارایی و بازدهی "غ ت". احکام قانون برنامه چهارم توسعه با محوریت مالی و مالیات به شرح ذیل است (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۲): به منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای طی سال‌های برنامه دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین‌شده از محل درآمدهای غیرنفتی دولت را به گونه‌ای افزایش دهد که تا پایان

برنامه چهارم اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد "غ ت" و تأمین کسری بودجه از طریق استقراض از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سیستم بانکی ممنوع می‌باشد "غ ت" (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی). ماده (۴): برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های مربوط به ماده (۱۶۰) این قانون طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۹۵): دولت مکلف است به‌منظور استقرار عدالت و ثبات اجتماعی، کاهش نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی، کاهش فاصله دهک‌های درآمدی و توزیع عادلانه درآمد در کشور و نیز کاهش فقر و محرومیت، توانمندسازی فقرا از طریق تخصیص کارآمد و، هدفمند منابع تأمین اجتماعی، و یارانه پرداختی برنامه‌های جامع فقرزدایی و عدالت اجتماعی را با محورهای ذیل تهیه و به اجرا بگذارد و ظرف مدت ۶ ماه پس از تصویب این قانون نسبت به بازنگری مقررات و تهیه لوایح برای تحقق سیاست‌های ذیل اقدام نماید "غ ت". سیاست مالیاتی آن در بند "ب" ارائه شده است که نکته مهم آن اعمال سیاست‌های مالیاتی با هدف بازتوزیع عادلانه درآمدهاست "غ ت". بر اساس بند "الف" ماده (۲) قانون برنامه چهارم به‌منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای در طول برنامه دولت مکلف شده است تا سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از محل درآمدهای غیرنفتی را به گونه‌ای افزایش دهد تا در پایان برنامه چهارم اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد "غ ت"، همچنین در ماده (۴) قانون برنامه چهارم نیز برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

علاوه بر این در بند "د" ماده (۳۳) برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می‌باشد و بر اساس بند "و" ماده (۳۵) نیز مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از تمام حقوق ورودی، عوارض (به‌استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی) و مالیات معاف "غ ت" می‌باشند (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

۳-۲-۵. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه پنجم توسعه

در ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه ایران و دو تبصره ذیل آن چنین آمده است که دولت موظف است در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی اقدامات ذیل را به عمل آورد:

- جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به جای معافیت‌های قانونی مالیاتی "ت"
- ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالانه "غ ت"
- تبصره ۱: به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول معافیت‌های قانونی مذکور مالیات تعلق نمی‌گیرد "غ ت"

- تبصره ۲: تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی "غ ت" است (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۱۲۰): سازمان امور مالیاتی مکلف است پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی شامل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقیقی را تا پایان برنامه و اشخاص حقوقی را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه به پایان رساند. تمام دستگاه‌های اجرایی و نهادهای عمومی و ذیربط که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند موظفند مطابق با دستورالعمل تبادل اطلاعات با حفظ محرمانه بودن که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال اول برنامه تنظیم و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد این اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند.

تبصره ۱: سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است از سال دوم اجرای برنامه به منظور تسهیل در دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی و سایر اوراقی که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم آن می‌باشند و نیز ابلاغ اوراق مالیاتی برای تمام یا برخی مؤدیان مذکور از فناوری‌های نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی، امضای الکترونیکی یا سایر روش‌ها استفاده نماید.

تبصره ۲: سازمان امور مالیاتی موظف است با همکاری مراکز دولتی صدور گواهی الکترونیکی ریشه و براساس ضوابط آن مرکز حداکثر تا پایان سال دوم برنامه نسبت به راه‌اندازی مرکز صدور گواهی الکترونیکی میانی "غ ت" اقدام نماید (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۱۲۱): به منظور شفافیت در مبادلات اقتصادی و تشخیص درآمدهای مؤدیان مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده وزارت بازرگانی مکلف است با هماهنگی سازمان امور مالیاتی کشور و شورای اصناف کشور تا پایان سال دوم برنامه صاحبان مشاغل را براساس اولویت ملزم به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش) نماید. معادل هزینه‌های انجام‌شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی دستگاه سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) توسط صاحبان مشاغل مذکور از درآمد مشمول

مالیات مؤدیان مزبور (در نخستین سال استفاده از سامانه‌های مذکور) قابل کسر است. عدم استفاده صاحبان مشاغل از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) در هر سال موجب محرومیت از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قانون برای سال مربوط می‌شود. سازمان امور مالیاتی موظف است به تدریج و بر اساس اولویت آن دسته از صاحبان مشاغل که ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) هستند را تعیین نماید و تا شهریور ماه هر سال از طریق اطلاع کتبی و رسمی به اتحادیه صنفی مربوطه و نیز درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۱۲۲): مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به‌طور جمعی یا فردی نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به‌موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۱۲۳): عوارض وصولی ارزش افزوده و عوارض آلودگی واحدهای تولیدی موضوع بند "الف" و تبصره یک ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده در هر شهرستان به نسبت جمعیت بین شهرداری‌ها و دهیاری‌های همان شهرستان توزیع می‌گردد. در صورتی که آلودگی واحدهای بزرگ تولیدی (۵۰ نفر و بیشتر) به بیش از یک شهرستان در یک استان سرایت کند عوارض آلودگی بر اساس سیاست‌های اعلامی معاونت به نسبت تأثیرگذاری در کمیته‌ای مرکب از معاون برنامه‌ریزی استان، فرمانداران شهرستان‌های ذیربط، مدیرکل محیط‌زیست و مدیرکل امور مالیاتی استان بین شهرستان‌های متأثر توزیع می‌شود، در صورتی که شهرستان‌های متأثر از آلودگی در دو یا چند استان واقع شده باشند اعضای کمیته توزیع کننده عوارض آلودگی واحدهای بزرگ (۵۰ نفر و بیشتر) متشکل از نماینده معاونت، معاونین برنامه‌ریزی استان‌های ذیربط، نماینده سازمان حفاظت محیط‌زیست و نماینده اداره کل مالیاتی بر اساس سیاست‌های اعلامی معاونت اقدام به توزیع عوارض آلودگی خواهند نمود (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

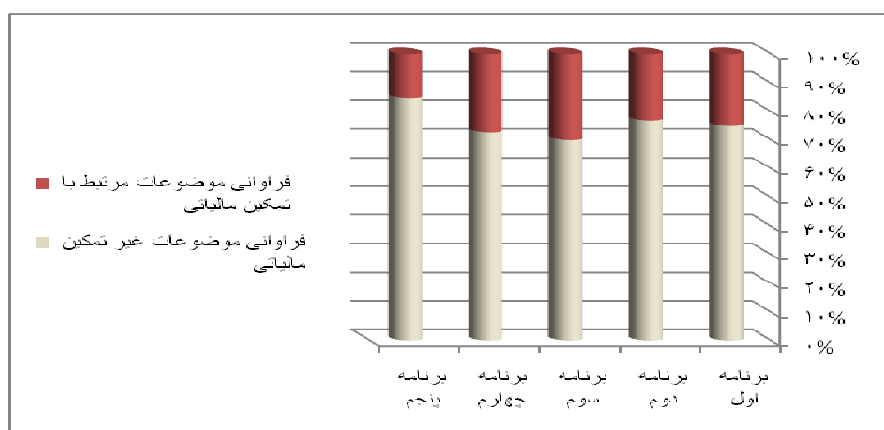
برنامه‌های توسعه اغلب به موضوعات کلیدی در مباحث اقتصادی از جمله موضوعات مالیاتی می‌پردازند. اگر موضوعات مالیاتی برنامه‌های توسعه را بر اساس مبانی آماری در دو طبقه دسته‌بندی کنیم موضوعات اول مرتبط با تمکین مالیاتی و موضوعات دوم مرتبط با عوامل غیرتمکینی هستند که مرتبط با سخت‌افزار و نرم‌افزار است. همانگونه که در جدول ذیل مشاهده می‌شود در قوانین

برنامه‌های گذشته از لحاظ کمی و کیفی فراوانی موضوعات مالیاتی به‌صورت نوسانی و در حال افزایش بوده است. فراوانی موضوعات مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم به‌ترتیب ۴، ۱۳، ۱۰، ۱۱ و ۱۳ مورد است، اما نکته مهم شاخص سهم موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه است. این شاخص در برنامه اول توسعه معادل ۲۵ درصد بود که در برنامه دوم به ۲۳ درصد کاهش یافت و در برنامه سوم به ۳۰ درصد افزایش یافت و در برنامه‌های چهارم و پنجم روند کاهشی را طی نمود و به ۲۷ و ۱۵ درصد رسید. به عبارت دیگر، شاخص سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم به‌ترتیب ۷۵، ۷۷، ۷۰، ۷۳ و ۸۵ درصد بوده است. میانگین شاخص سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم معادل ۷۶ درصد است، بنابراین میانگین شاخص سهم موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم معادل ۲۴ درصد است، بنابراین سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه‌های توسعه همواره بیش از ۷۰ درصد بوده است. به عبارت دیگر، همواره کمتر از ۳۰ درصد از موضوعات در قوانین برنامه‌های توسعه به تمکین مالیاتی اختصاص یافته است، در حالی که مطابق ادبیات تمکین مالیاتی انتظار می‌رود موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین بالادستی مانند برنامه‌های توسعه درج شود و موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در سایر قوانین خاص به‌ویژه در بخشنامه‌های مالیاتی تبیین گردد.

جدول ۲. کمی نمودن برنامه‌های توسعه بر حسب فراوانی موضوعات مرتبط و غیرمرتبط با تمکین مالیاتی

برنامه‌های توسعه	فراوانی موضوعات غیر تمکین مالیاتی	فراوانی نسبی	موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی	فراوانی نسبی	موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی	سهم موضوعات غیر مرتبط با تمکین مالیاتی
برنامه اول توسعه	۳	۸	۱	۸	۸	۷۵
برنامه دوم توسعه	۱۰	۲۶	۳	۲۶	۲۵	۷۷
برنامه سوم توسعه	۷	۱۸	۳	۱۸	۲۵	۷۰
برنامه چهارم توسعه	۸	۲۱	۳	۲۱	۲۵	۷۳
برنامه پنجم توسعه	۱۱	۲۸	۲	۲۸	۱۷	۸۵
جمع	۳۹	۱۰۰	۱۲	۱۰۰	۱۰۰	۷۶
میانگین	۷.۸	۲۰	۲.۴	۲۰	۲۰	۷۶

مأخذ: استخراجی از قوانین برنامه توسعه و سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.



نمودار ۱. کمی نمودن برنامه‌های توسعه بر حسب فراوانی موضوعات مرتبط و غیرمرتبط با تمکین مالیاتی

۴. نتیجه‌گیری

درآمدهای نفتی ناشی از خلق ارزش ذاتی اقتصاد ایران نیست و نظام مالیاتی متأثر از آن اختلالات بسیاری در مسیر توسعه اقتصادی ایران ایجاد نموده است. از جمله این اختلالات عدم تمکین مالیاتی است، بنابراین در بخش نخست این مقاله مبانی نظری تمکین مالیاتی بررسی شد و ایران در طبقه‌بندی تمکین مالیاتی در جایگاه آخر قرار گرفت. بر اساس نظریه ریچارد ام برد هدفگذاری سیستم مالیاتی با محوریت درآمد معیار ناقصی است، زیرا عدالت مالیاتی و تأثیر مالیات بر سطح رفاه و توسعه اقتصادی را لحاظ نمی‌کند، بنابراین الزامیست در اسناد و قوانین کلان کشورها در هدفگذاری برای سیستم مالیاتی محوریت تمکین مالیاتی لحاظ گردد (ریچارد ام برد، ۱۳۷۵). در انتها به بررسی اسناد و قوانین کلان کشور در هدفگذاری برای سیستم مالیاتی با محوریت تمکین پرداختیم. موضوعات برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران در بخش مالیاتی به صورت کمی تحلیل شد، بنابراین در این مقاله موضوعات مالیاتی برنامه‌های توسعه در دو طبقه دسته‌بندی شد. موضوعات نخست مرتبط با تمکین مالیاتی و موضوعات دوم مرتبط با عوامل غیرتمکینی است. این طبقه‌بندی نشان داد طی برنامه‌های گذشته فراوانی موضوعات مالیاتی به صورت نوسانی و در حال افزایش بوده است. فراوانی موضوعات مالیاتی طی برنامه اول ۴ مورد بود که برنامه دوم به ۱۳ مورد افزایش یافت و پس از کاهش مجدد افزایش یافت، به طوری که در برنامه‌های سوم تا پنجم به ترتیب ۱۰، ۱۱ و ۱۳ مورد بوده است، اما نکته مهم شاخص سهم موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه است. این شاخص در برنامه اول توسعه معادل ۲۵ درصد بود که در برنامه دوم به ۲۳ درصد کاهش یافت و در برنامه سوم به ۳۰ درصد افزایش یافت و در برنامه‌های چهارم و پنجم روند کاهشی را

طی نمود و به ۲۷ و ۱۵ درصد سقوط کرد. به عبارت دیگر، شاخص سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم به ترتیب ۷۵، ۷۷، ۷۰، ۷۳ و ۸۵ درصد بوده است. میانگین شاخص سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم معادل ۷۶ درصد است، بنابراین میانگین شاخص سهم موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم معادل ۲۴ درصد است، بنابراین سهم موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه‌های توسعه همواره بیش از ۷۰ درصد بوده است. به عبارت دیگر، همواره کمتر از ۳۰ درصد از موضوعات در قوانین برنامه‌های توسعه به تمکین مالیاتی اختصاص یافته است، در حالی که مطابق ادبیات تمکین مالیاتی انتظار می‌رود موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین بالادستی مانند برنامه‌های توسعه درج شود و موضوعات غیرمرتبط با تمکین مالیاتی در سایر قوانین خاص به‌ویژه در بخشنامه‌های مالیاتی تبیین گردد.

منابع

- آقای، اله محمد (۱۳۸۰)، "تمکین مؤدیان و خدمات‌رسانی نظام مالیاتی"، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۴ و ۵.
- آقای، اله محمد (۱۳۷۹)، "بهبود کمی مالیات در گرو خدمات‌رسانی"، *پژوهشنامه اقتصادی*، شماره‌های ۱۲۸-۱۰۵.
- آقای، اله محمد و فرشته حاج‌محمدی (۱۳۹۰)، "ارتقای تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، سال ۱۹، بهار و (شماره مسلسل ۵۸)، صص ۵۰-۳۷.
- آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۸۰)، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، جلد دوم، چاپ پنجم، تهران: انتشارات سمت.
- باقری، بهروز و مهدی عموری (۱۳۸۸)، "شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره ۴، سال ۱۷، بهار.
- برد، ریچارد ام (۱۳۸۳)، *ابعاد اجرایی اصلاحات مالیاتی*، ترجمه مریم حدادی، مجموعه مقالات دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- بستانیان، جواد (۱۳۸۴)، "جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی"، *فصلنامه حسابداری رسمی*، سال ۳، شماره ۷، صص ۲۰-۱۳.
- توکل، محمد (۱۳۷۹)، "فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی"، *مجله تخصصی مالیات*.

تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران... ۱۹۵

خان‌جان، علیرضا (۱۳۸۳)، "پتانسیل فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده VAT"، *مجله اقتصادی*، دور ۲، سال ۴، شماره‌های ۳۶، ۳۷، ۳۸ و ۴۲.

دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵)، "چالش حسابرسی مالیاتی"، *فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری*، سال ۲، شماره ۷، صص ۴-۱۱ و ۴۶-۵۲.

رضایی، محمدقاسم، خادمی‌جامخانه، علی‌اکبر و مریم منتظرالظهور (۱۳۸۹)، "جایگاه تمکین و تحول در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره ۹ (مسلسل ۵۷)، صص ۸۳-۹۹.

رضایی، محمدقاسم و فاطمه نعیمی‌حشکوبی (۱۳۸۶)، "بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی"، *دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی*، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صص ۴۴۵-۴۲۷.

ریچارد ام. برد و میلکا کاسانگرا د جانتشر (۱۹۹۲)، "بهبود مدیریت مالی در کشورهای در حال توسعه"، ترجمه علی‌اکبر عرب‌مازار و علی‌اصغر شایانی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

زایر، آیت (۱۳۸۸)، "جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره ۶ (مسلسل ۵۴)، صص ۱۸۴-۱۵۷.

زنجیردار، مجید و قادر فرهودی (۱۳۸۸)، بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل بند "الف" ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اراک.

سیلوانی، کارلوس (۱۹۹۸)، *راهنمای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور مولایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی.

سلیمی‌فر، مصطفی، فرزبد، جعفر منصور مولایی‌پور (۱۳۸۳)، "برآورد توان‌های بالقوه و بالفعل مالیاتی"، *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۲۵.

سعدی، محمدرضا، ثاقب‌فرد، محمد و مهدی قندهاری (۱۳۸۶)، "نقش رایانه‌سازی فرایندها در تسهیل تمکین داوطلبانه مالیاتی: بررسی موردی مالیات حقوق"، *دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی*، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، صص ۵۴۷-۵۲۷.

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۷۲)، *درس‌هایی از اصلاح سیستم مالیاتی - بانک بین‌المللی ترمیم و توسعه*، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۹۰)، "سطح تمکین مالیاتی مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، سال ۱۹، شماره ۱۲ (شماره مسلسل ۶۰)، صص ۲۹-۷.

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۸۳)، "در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی"، *نشریه مجلس و پژوهش*، سال ۱۱، شماره ۴۵، پاییز.

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۷۴)، "مدیریت نوین مالیاتی"، *فصلنامه مالیات*، شماره ۹.

کمالی، سعید و سعیده شفیعی (۱۳۹۰)، "مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران"، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید سال ۱۹، بهار و تابستان (شماره مسلسل ۵۸)، صص ۱۵۹-۱۵۸.

معاونت توسعه و مدیریت منابع سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۳)، گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان (۱۳۸۳)، "راهکارهای تحقق منابع درآمد استان خراسان"، مجریان: جعفر فرزید و منصور مولایی‌پور، ناظر: سازمان برنامه استان.

معاونت برنامه‌ریزی و اطلاعات دفتر برنامه‌ریزی - پنج سال تلاش، سازمان امور مالیاتی، تابستان، ص ۶۱.

معاونت پژوهشی و امور بین‌الملل بررسی تطبیقی نظام‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۲).

مولایی‌پور، منصور (۱۳۸۵)، مهندسی مالیات ایران (۱)، انتشارات تبریز.

مولایی‌پور، منصور "استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران"، مجله برنامه و بودجه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، شماره ۳، مرداد و شهریور.

مجموعه قوانین، لوح فشرده قوانین کشور، سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به آدرس rc.majlis.ir/fa/law/search

Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & S. Wallace (2001), "Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and tax compliance", Vol. 22, PP. 285-303.

Amuzegar, J. (2003), "Iran's Underground Economy", Middle East Economic Survey, September, Vol. 8.

Allingham, M. & A. sanamo (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of public Economic, Vol. 1, PP. 323-338.

OECD centre for Tax Policy and Administration (2001), Compliance Measurement – Practice Note, Tax Guidance Series: General Administrative Principles – GAP004 Compliance Measurement.