

## Applying a Development Framework and Institutional Analysis for Tax Policy Making in Iran

**Ashkan Harati**<sup>1</sup> Ph. D. Student Department of Public Administration, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

**Davood Hoseinpour**<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Public Administration, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran (Corresponding Author).

**MohammadJavad Kameli** Associate Professor, Department of Public Administration, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

### Abstract

**Purpose:** The aim of this study is first to identify the issues and problems of tax policy making at institutional levels and second, to specify an institutional model based on the role and capacity of the key players, contextual factors, interactive models and determining rules by using a defined framework and formulating strategies effective in this area.

**Methodology:** The research applied inductive, qualitative method as well as systems implications through theme analysis procedure. The outcome of a comparative study into the policy making systems of the selected countries together with a statistical sample of 14 interviews with high-ranking authorities of tax policy making and academicians.

**Findings:** Every one of the formal and informal authorities plays their effective role in the tax policy making institution and the contextual factors control in this area. There are shortcomings at different levels of the institution. To deal with them, while correcting the action of the players, one can utilize such strategies as formal participation among government authorities in order to strengthen accountability and to improve information movement on the one hand, and also the public participation of non-governmental authorities in order to create trust and support, on the other.

**Originality/ Value:** This research presents a specified model for identifying various levels of the country's tax policy making, which can render effective strategies and realize economic and social goals of the country's tax system as used by players such as The State Tax Affairs and The Ministry of Economics and Finance.

**Keywords:** Ostrom's Institutional Framework, Institutional Tax Policy Making, Tax Policy Making Factors, Action Domain, Interactive Models, Public Participation.

---

1. a.harati@tax.gov.ir

2. hoseinpour@atu.ac.ir

# عنوان مقاله: کاربرد چارچوب توسعه و تحلیل نهادی برای خطمشی‌گذاری مالیاتی در ایران

اشکان هراتی<sup>۱</sup>، داود حسین‌پور<sup>۲</sup>، محمدجواد کاملی<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۲۳  
پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۸

## چکیده:

**هدف:** این پژوهش به منظور شناسایی مسائل و مشکلات سطوح نهادی خطمشی‌گذاری مالیاتی در کشور و تدوین راهبردهای موثر بر این حوزه، با کاربرد چارچوبی معین به دنبال تبیین یک الگوی نهادی با تاکید بر نقش و ظرفیت هر یک از بازیگران کلیدی، عوامل زمینه‌ای، الگوهای تعاملی، و قواعد حاکم بر این عرصه است. **طرح پژوهش / روش‌شناسی / رویکرد:** روش پژوهش استقرایی و کیفی است و شواهد نظام‌مندی را با استفاده از روش تحلیل مضمون منابع بکار گرفته است، از جمله نتایج مطالعه تطبیقی نظام خطمشی‌گذاری کشورهای الگو و نظرهای نمونه آماری پژوهش در قالب ۱۴ مصاحبه با خبرگانی از مقامات ارشد خطمشی‌گذار مالیاتی و متخصصان دانشگاهی. **یافته‌ها:** مراجع رسمی و غیررسمی کشور هر یک در جایگاه و ظرفیت خود نقش موثری را در نهاد خطمشی‌گذاری مالیاتی و کنترل عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر این عرصه ایفا می‌کند. در سطوح مختلف نهاد مزبور کاستی‌هایی وجود دارد که در مواجهه با آن‌ها، ضمن اصلاح کنش‌های بازیگران می‌توان از راهبردهایی همچون مشارکت رسمی میان مراجع دولتی در جهت تقویت پاسخگویی و بهبود جریان اطلاعات، و مشارکت عمومی مراجع غیردولتی در جهت ایجاد اعتماد و حمایت از خطمشی‌ها بهره برد. **ارزش / اصالت پژوهش:** این پژوهش الگوی معینی را به منظور شناسایی سطوح مختلف نهاد خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور ارائه می‌کند که می‌تواند در جهت ارائه راهبردهای موثر و تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی نظام مالیاتی کشور مورد استناد و کاربرد ذی‌نفعان و بازیگران کلیدی این عرصه همچون سازمان امور مالیاتی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گیرد.

**کلیدواژه‌ها:** چارچوب نهادی اُستروم، نهاد خطمشی‌گذاری مالیاتی، عوامل موثر بر خطمشی‌گذاری مالیاتی، عرصه کنش، الگوهای تعاملی، مشارکت عمومی.

۱. دانشجوی دکتری گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

a.harati@tax.gov.ir

۲. دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). hoseinpour@atu.ac.ir

۳. دانشیار مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

طراحی نظام مالیاتی یک کشور نقش حیاتی در توسعه اقتصادی و اجتماعی آن ایفا می‌کند، به‌گونه‌ای که سازمان ملل آن را به عنوان اولویت کلیدی در توسعه پایدار و بسیج درآمدهای داخلی دولت‌ها می‌داند. این نظام باید ضمن تامین منابع مالی مورد نیاز دولت، به‌طور عادلانه بار مالیاتی را میان شهروندان تقسیم کند، رفتارهایی را که به فرار یا اجتناب از پرداخت مالیات منجر می‌شوند کاهش دهد، و وظیفه مودیان و مدیران مالیاتی را تا حد امکان ساده سازد (Knauer, 2014). این موارد مبانی اصلی خطمشی‌گذاری مالیاتی هستند، اگرچه از تفاوت‌های اقتصادی، سیاسی، و اجتماعی هر کشور می‌توان این‌گونه استنباط نمود که هر دولتی برای سیاست‌گذاری در خصوص اخذ مالیات‌های خود باید جنبه‌های گوناگونی را در نظر بگیرد (Mikesell, 2015). برای طراحی نظام درآمدی تقویت‌کننده توسعه اقتصادی و اجتماعی پایدار و برخوردار از حمایت گسترده عمومی، ضروری است پیشنهادهای در زمینه اصلاحات مالیاتی به‌دقت بررسی شوند، تجزیه و تحلیل‌های کمی و مباحثه‌های باز انجام گیرند و بازیگران محوری این عرصه بهترین پشتیبانی را از نهادهای مفهومی و اجتماعی تحت عنوان نهاد خطمشی‌گذاری مالیاتی به عمل آورند (Grote, 2019).

لزوم توجه به نظام مالیاتی کارآمد به عنوان یک خرده‌نظام اقتصادی و نیز معیاری برای ارزیابی عملکرد عمومی دولت، به‌ویژه در میان کشورهایی با اقتصاد متکی بر فروش منابع طبیعی، دارای اهمیت مضاعف است. این کشورها از یک‌سو با تجدیدنپذیری منابع خدادادی و از سوی دیگر با نوسانات شدید تقاضا و قیمت در بازارهای جهانی مواجه هستند و به منظور برون‌رفت از این وضعیت متلاطم باید در کنار برنامه‌ریزی برای افزایش توان تولید جامعه، با اتکای بیش‌تر به درآمدهای مالیاتی به عنوان درآمدی پایدار سیاست‌گذاری کنند (Hasanvand et al., 2020). اما ضعف سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران به عنوان یک مسئله جدی از گذشته تا به امروز مورد توجه مقامات ارشد دولتی و همچنین پژوهشگران این حوزه قرار داشته و به زعم ایشان، الگوی خطمشی‌گذاری مالیاتی در ایران فرایند نظام‌مندی را با تاکید بر نقش کلیدی نهادها دنبال نکرده است (شیخ‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۷؛ و Mirzamani et al., 2019; Sanaei Aalam & Alvani, 2018). عدم شناسایی ظرفیت و نقش بازیگران و الگوهای تعاملی میان آن‌ها و همچنین اثر عوامل محیطی در فرایند خطمشی‌گذاری مالیاتی، علاوه بر بروز مشکلات در حوزه کسب‌وکار، مشارکت و جریان‌های اطلاعاتی، به اتخاذ

تصمیم‌های غیرمنطبق با نظام مالیاتی کارآمد و در نتیجه نارضایتی مودیان مالیاتی و ایجاد تنش میان آنان و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مجری خطمشی‌ها منجر شده است. بنابراین، مطالعه خطمشی‌گذاری در قالب نهاد مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد و دستیابی به یک نظام مالیاتی کارآمد مستلزم توجه و اهتمام جدی به پژوهش‌های علمی در این زمینه است.

مسئله اصلی در پژوهش حاضر نبود توجه کافی به نهاد خطمشی‌گذاری مالیاتی و عناصر کلیدی آن در کشور، از جمله بازیگران، قواعد نهادی، و عوامل زمینه‌ای موثر بر این عرصه است که می‌تواند به شکاف عمیق و شکل‌گیری خطمشی‌های ناکارآمد این حوزه منجر گردد. از این رو، در پژوهش حاضر پس از بررسی انواع چارچوب‌های خطمشی‌گذاری عمومی، با توجه به ماهیت خطمشی‌های مالیاتی و تجمع مراکز دولتی و اجتماعی در اتخاذ این خطمشی‌ها و چارچوب نهادی به کلیه سطوح تحلیل، چارچوب توسعه و تحلیل نهادی به عنوان چارچوب مناسب خطمشی‌گذاری مالیاتی در نظر گرفته شده است و در مسیر تبیین یک الگوی مناسب در قالب این چارچوب، علاوه بر تاکید بر عوامل زمینه‌ای و عناصر محوری عرصه کنش در نهاد مالیاتی، بر راهبردهایی که می‌توانند خبر از کنش‌ها و الگوهای تعاملی کارآمد دهند، تمرکز شده است. شناسایی بازیگران نهادی اثرگذار در فرایند خطمشی‌گذاری مالیاتی در قالب مراجع رسمی و غیررسمی، طبقه‌بندی عوامل محیطی موثر بر این عرصه، تفکیک موقعیت‌های خطمشی در فرایند خطمشی‌گذاری و همچنین، تبیین الگوهای تعاملی ناشی از کنش میان بازیگران عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی در کشور را می‌توان به عنوان سهم‌های این پژوهش در نظر گرفت. نتایج این پژوهش می‌تواند در اتخاذ رویکرد مناسب خطمشی‌گذاری مالیاتی مورد کاربرد ذی‌نفعان اصلی این حوزه از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد.

## مبانی نظری پژوهش

### خطمشی‌گذاری و چارچوب‌های نظری

خطمشی‌گذاری عمومی یکی از مهم‌ترین ابزارهای مدیریت دولتی نوین است و تاکنون تعاریف متعددی از آن توسط پژوهشگران این عرصه ارائه شده است. اندرسون<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، رویکرد فرایندی، خطمشی‌گذاری عمومی را سلسله اقداماتی هدفمند می‌داند که توسط گروه‌ها یا فردی قدرتمند و مشروع، برای مقابله و رفع یک مشکل عمومی شکل می‌گیرد. از منظر معرفت‌شناختی،

1. Anderson

خطمشی‌گذاری عمومی عبارت است از «مجموعه‌ای از تصمیم‌های به هم وابسته که به وسیله گروه‌ها یا بازیگران سیاسی با هدف دستیابی به اهداف خاص یا به دست آوردن ابزار مناسب برای دستیابی به آن اهداف اتخاذ می‌شود» (Jenkins, 1978: 10). در یک تعریف کلی، خطمشی‌گذاری عمومی عبارت است از تصمیم‌ها و سیاست‌هایی که به وسیله مراجع مختلف بخش عمومی همچون مجلس، دولت، و قوه قضاییه که نماینده حفظ منافع عمومی جامعه هستند اتخاذ می‌شود. منظور از خطمشی‌گذاری در این پژوهش، طرح پیشنهادها و شکل‌گیری خطمشی است که در آن راه‌های مختلف برای حل مسئله بررسی می‌شود و در نهایت راه‌حل نهایی در قالب خطمشی به صورت قانونی تصویب و ابلاغ می‌شود. شکل‌گیری در این‌جا عبارت است از تجزیه و تحلیل گزینه‌ها و قانونی‌سازی آن‌ها (Daneshfard, 2015).

پژوهش‌ها در زمینه مدل‌سازی نهادی باید در سه سطح چارچوب‌ها، نظریه‌ها، و مدل‌ها دنبال شوند، که در این بین استفاده از چارچوب به عنوان یک پارادایم به شناسایی عناصر و روابط کمک می‌کند (Ostrom, 2019). طراحی مدل نهادی خطمشی‌گذاری مالیاتی نیز نیازمند بهره‌مندی از یک چارچوب نظری مناسب است. پس ابتدا به مقایسه و بررسی انواع رویکردها و چارچوب‌های خطمشی‌گذاری عمومی بر اساس مبانی نظری آن‌ها پرداخته و خلاصه این مقایسه در جدول (۱) ارائه می‌شود.

جدول ۱: مقایسه چارچوب‌های نظری خطمشی گذاری عمومی

چارچوب	منابع	مبانی نظری	کانون تمرکز	واحد تحلیل	سطح تحلیل	عناصر اصلی
اکتشاف مراحل	(Lasswell et al., 1951; Jones, 1970)	فرایند خطمشی گذاری به مجموعه‌ای از گام‌های مشخص (تدوین، اجرا، و ارزیابی) تقسیم می‌شود.	مراحل خطمشی گذاری	خطمشی	سطح خرد	دستورگذاری، تدوین، قانونی سازی، اجرا، و ارزیابی خطمشی
جریان‌های چندگانه	(Kingdon & Stano, 1984)	خطمشی در قالب سه جریان از نقش‌آفرینان و فرایندها شامل جریان مسئله، جریان خطمشی، و جریان سیاست شکل می‌گیرد.	کارآفرینان خطمشی	سیستم کلان	سطح عملیاتی (انتخاب جمعی)	مسائل، خطمشی، سیاست‌ها، پنجره‌ها، و کارآفرینان
ساخت اجتماعی	(Schneider & Ingram, 1993)	تاکید بر ویژگی‌های فرهنگی یا تصویر عمومی از افراد یا گروه‌هایی که رفتار و رفاه آنان از خطمشی عمومی تاثیر می‌پذیرد.	قدرت سیاسی گروه هدف	گروه اجتماعی	سطح خرد (گروه هدف)	جمعیت هدف، طرح‌های گذشته، حال و آتی، نهادها و فرهنگ و جامعه
اشاعه خطمشی	(Berry & Berry, 1990)	اقتباس خطمشی تابعی از ویژگی سیستم‌های سیاسی و گونه‌ای از فرایند اشاعه است.	نوآوری خطمشی	دولت/ دولت محلی	سطح کلان و خرد	نوآوری خطمشی، انتقال خطمشی
ائتلاف جانبدارانه	(Sabatier & Jenkins-Smith, 1993)	تمرکز خطمشی بر تعامل و رقابت ائتلاف‌هایی است که هر کدام متشکل از بازیگرانی از نهادهای مختلف با باورهای مشترک هستند.	تغییر در ائتلاف‌های حاکم	خرده سیستم خطمشی	سطح کلان، خرد و میانه	باورهای نخبگان، رقابت داخلی و فشار بیرونی سیستم، یادگیری
مطالعه تطبیقی / قیف علیت	(Sharkansky, 1968)	مجموعه‌ای از مطالعات که متغیرهای متنوع را برای تبیین نوسان در برون‌دادهای خطمشی در میان دولت‌های مختلف توصیف می‌کند.	تدوین و اقتباس خطمشی	دولت، سازمان، شهر، خانواده	سطح عملیاتی (انتخاب جمعی)	تفاوت‌های خطمشی گذاری، تفاوت‌های نهادی
توسعه و تحلیل نهادی	(Ostrom, 2019)	قواعد نهادی در خطمشی گذاری، رفتار منطقی و راهبردی بازیگرانی را تغییر می‌دهد که در پی منافع خود هستند.	عرضه کنش (بازیگران - موقعیت کنش)	سازمان / گروه / کلیه سطوح کلان و فرد	عرضه کنش، عملیاتی	عرضه کنش، عوامل زمینه‌ای، الگوهای تعاملی، پیامدها، و معیارهای ارزیابی

در میان چارچوب‌های نظری مزبور، این چارچوب نهادی است که از توجه دقیق و صریح به سطوح تحلیل برخوردار است. همچنین، برخلاف دیگر چارچوب‌ها، چارچوب نهادی از طریق اعطای اختیار شناسایی و تعیین واحد تحلیل به تحلیل‌گر، انعطاف‌پذیری و عمومیت را حفظ می‌کند. تبیین رویکرد نهادی **اُستروم (۲۰۱۹)**، به عنوان یکی از مهم‌ترین الگوهای نهادی اخیر، به جهت تفسیر شایسته خود از عوامل زمینه‌ای و نیز تحلیل عرصه خطامشی و الگوهای تعاملی آن، خطامشی‌گذاری در دولت‌های مدرن را دچار تحول ماهوی بنیادینی نموده است. این چارچوب با بهره‌گیری از تفکیک سطوح مختلف خطامشی‌گذاری و واگذاری بخشی از حقوق حکمرانی به بازیگران حاضر در سطح عملیاتی فعالیت‌های اقتصادی، از سازگاری بالایی با خطامشی‌گذاری مالیاتی برخوردار است. از این‌رو، در پژوهش حاضر به منظور درک وضعیت سطوح خطامشی‌های مالیاتی در ایران و ارائه راهبردهای موثر در این زمینه از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی **اُستروم (۲۰۱۹)** استفاده شده است.

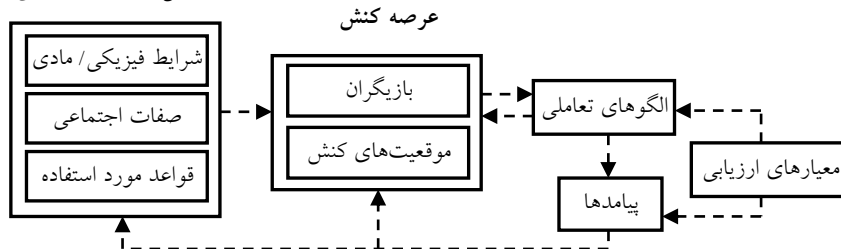
### چارچوب توسعه و تحلیل نهادی

چارچوب نهادی به‌طور گسترده در ادبیات با هدف مطالعه خطامشی‌گذاری مالیاتی بکار برده شده است (Pampel et al., 2019; Freedman, 2015; Knauer, 2014; Wales & Wales, 2012; Marriott & Holmes, 2006; Steinmo & Tolbert, 1998)، و قواعد آن رهنمودهایی را برای برجسته ساختن بینش‌های کلیدی در جنبه‌های نهادی، فنی و مشارکتی مداخلات جمعی در مسائل عمومی و تأثیرات ناشی از آن‌ها ارائه داده است (Nigussie et al., 2018). این چارچوب بر نقش نهادها (باورها، هنجارها، و سازمان‌ها) و التزام حکومت به نهادسازی در راستای اعمال حکمرانی تأکید دارد و به منظور تبیین و پیش‌بینی ساختار، فرایندها و پیامدهای نظام خطامشی‌گذاری از مولفه‌هایی چون عرصه کنش، عوامل زمینه‌ای، الگوهای تعاملی، معیارهای ارزیابی و پیامدها بهره برده است (Ostrom, 2019). در این بین، عرصه کنش به عنوان عنصر محوری چارچوب نهادی است و گام نخست در تحلیل یک مسئله، مشخص کردن این عرصه است که نشانگر «محل اتخاذ خطامشی» است (McGinnis, 2011). عرصه کنش شامل دو بخش موقعیت کنش و بازیگران عرصه است و پژوهشگر برای تشخیص، تبیین، و پیش‌بینی کنش‌ها به شناسایی هر دو عنصر مزبور نیاز دارد.

به دنبال گام‌های چارچوب توسعه و تحلیل نهادی (شکل ۱) و با استفاده از عرصه کنش به عنوان واحد تحلیل، تجزیه و تحلیل به‌طور نظام‌مند مسیر تصمیم‌گیری را از طرح پیشنهادها تا برنامه‌ریزی برای اجرا دنبال می‌کند. هنگامی که عرصه کنش و قواعد مرتبط با آن از نظر ساختار، مدیریت و پیامدهای مشارکت جمعی ارزیابی شوند، نتایج می‌تواند رهنمودهای مفیدی را برای

متخصصان در خصوص چگونگی و مکان کنش برای بهبود ارزش‌های گسترده اجتماعی، سیاسی، و اقتصادی خطمشی‌ها ارائه دهد (Nigussie et al., 2018).

عوامل زمینه‌ای (محیطی)



شکل ۱: چارچوب توسعه و تحلیل نهادی اُستروم (Ostrom, 2019)

در عرصه کنش، منافع ذی‌نفعان مختلف در تقابل با یکدیگر برمی‌آیند و ابتکارهای برنامه‌ریزی شده شکل می‌گیرند (Polski & Ostrom, 1999). در مطالعه عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور در این پژوهش، نویسندگان از مصادیق چالشی و به‌روز خطمشی‌های مالیاتی بهره برده‌اند. پس امکان تحلیل دقیق شکل‌گیری خطمشی در این عرصه و نوع مشارکت گروه‌ها و مراجع ذی‌نفع وجود داشته است.

### خطمشی‌گذاری مالیاتی

خطمشی‌گذاری مالیاتی با محوریت مالیات نوعی خطمشی‌گذاری عمومی و دربرگیرنده اصول قانونی است، در این خصوص که چه کسی، چه مقدار و چگونه مالیات پرداخت نماید (Steinmo, 2004). این فرایند ممکن است به‌طور مرتب در مواجهه با تغییر شرایط سیاسی و اقتصادی تغییر کند و متمایز از سایر انواع خطمشی‌گذاری‌های عمومی باشد، چرا که با توجه به اثر مستقیم اقتصادی بر زندگی اشخاص، موجب تحریک بیش‌تر شهروندان می‌شود و شهروندان در مقابل آن واکنش قوی‌تری از خود نشان می‌دهند (Peters, 1991). در معرفی و شناخت فرایند خطمشی‌گذاری مالیاتی، منبع قوانین و مقررات مالیاتی ایده‌هایی دانسته می‌شود که از سوی منابع مختلف دولت یا خارج از آن ارائه می‌شود و با سایر عوامل زمینه‌ای ارتباط تنگاتنگی دارد (Seelkopf & Lierse, 2020). به همین دلیل اقدامات این حوزه شامل مجموعه‌ای از تصمیم‌گیری‌های پیچیده با ملاحظات سیاسی، اقتصادی، اداری، و اخلاقی است (Peters & Pierre, 2006)، و عناصری مانند شرایط اجتماعی، مذهبی، و جمعیت‌شناختی نقش مهمی در این ارتباط ایفا می‌کنند (Seelkopf Lierse, 2020).



## نهاد‌گرایی در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی

نوع نظام حاکمیتی بر اندازه دولت و نوع و روند تصمیم‌گیری‌ها و خط‌مشی‌گذاری‌های مالیاتی اثر می‌گذارد. میزان اعتماد و حمایت‌های مردمی در برابر نظام‌های حاکمیت مطلقه و دموکراسی متفاوت است. یک نظام دموکراتیک، با محدودیت اختیارات دولت به واسطه قانون اساسی و اختیار و کنترل عامه مردم مشخص می‌شود. در مقابل، در یک حاکمیت مطلقه (خودکامه) صرفاً یک یا چند شخص محدود، دارای کنترل و اختیارات نامحدود در تصمیم‌گیری‌های سیاسی و خط‌مشی‌گذاری‌ها هستند و ضمن بی‌توجهی به نقش نهادها در خط‌مشی‌گذاری‌های مالیاتی، تصمیم‌های آن‌ها وابسته به جلب رضایت یک گروه نخبه کوچک است. این تفاوت‌های نهادی می‌تواند نقش مهمی را در انگیزه و توانایی‌های خط‌مشی‌گذاران مالیاتی ایفا نمایند (Seelkopf & Lierse, 2020). به عبارت دیگر، خط‌مشی‌گذاری مالیاتی نیازمند مشارکت دموکراتیک نهادهای مردمی و دولتی است. از آن‌جا که در چارچوب توسعه و تحلیل نهادی، توسعه به مفهوم فرایند تغییرات پویای نهادی و نیز تغییر در اثرات آن‌ها در طول زمان تفسیر می‌شود (McGinnis, 2011)، و در فرایند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، به شکل بنیادین با مجموعه گسترده‌ای از نقش‌آفرینان و شبکه روابط پیچیده آن‌ها و گستره متنوعی از گفت‌مان‌ها، تعاملات، ارزش‌ها، تصورات، هویت‌ها و رویکردهای خاص مواجه هستیم (Steinmo & Tolbert, 1998)، نقش نهادگرایی در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی برجسته می‌شود. از این‌رو، با توجه به نظام حاکمیتی ایران و تاکید بر نقش و جایگاه نهادها و عموم مردم در تصمیم‌گیری‌های اساسی در قالب یک نظام جمهوری و مردم‌سالار دینی، توجه به نقش نهادها و بخش خصوصی در کنار مراجع دولتی و بهره‌گیری از یک چارچوب نهادی منسجم در خط‌مشی‌گذاری‌های مالیاتی بسیار دارای اهمیت است.

در خصوص پژوهش‌های صورت‌گرفته در زمینه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، برخی از پژوهشگران خط‌مشی‌های مالیاتی را به‌طور ضمنی در تشریح مدل‌های شکل‌گیری خط‌مشی‌گذاری عمومی و به شکلی مستقل یا در مقایسه چند کشور در قالب یک مطالعه تطبیقی بررسی کرده‌اند (Steinmo, 2004; Holcombe, 1998)، و برخی نیز مدل خط‌مشی‌گذاری مالیاتی را با رویکرد اقتصادی و تحلیلی مورد توجه قرار داده‌اند (Auerbach et al., 2017). مهم‌ترین رویکردهایی که در این حوزه توسط پژوهشگران مورد تاکید قرار گرفته‌اند عبارت‌اند از رویکرد نهادی (Pampel et al., 2019; Marriott & Holmes, 2006; Steinmo & Tolbert, 1998)، رویکرد فرایندی (James & Edwards, 2008)، رویکرد تدریجی (Hansen, 1983)؛

(Hettich & Winer, 2005)، و رویکرد انتخاب عمومی (Holcombe, 1998; Wicksell, 1958). در این بین رویکرد نهادی از رویکردهای سنتی و متداول خط‌مشی‌گذاری مالیاتی است که نشان می‌دهد چگونه نهادها به شکل‌گیری خط‌مشی‌ها در عرصه خاص و مهمی از حیات سیاسی کمک می‌کنند (Steinmo, 2004). در بررسی رویکرد و نگرش پژوهشگران و صاحب‌نظران خط‌مشی‌گذاری در ایران و سایر کشورها، خلاصه نتایج پژوهش‌های صورت‌گرفته مرتبط در جدول (۲) آمده است.

جدول ۲: نظریات پژوهشگران در حوزه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی

پژوهشگران	رویکرد	شرح دیدگاه
پمپل و همکاران (۲۰۱۹)	نهادی	نگرش‌ها و قواعد نهادی از راه‌های قابل‌پیش‌بینی بر تمکین مالیاتی اثر می‌گذارند، اما اثر آن‌ها در کشورهای مختلف متفاوت و متناقض است. در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی قواعد نهادی بسیار اهمیت دارند و افراد به انگیزه‌های نهادی که با آن‌ها مواجه‌اند، به شکل معنادار و قابل‌قبولی پاسخ می‌دهند.
آرباخ و همکاران (۲۰۱۷)	نهادی	برآوردهای پویای اقتصادی می‌توانند اثر مهمی بر خط‌مشی‌های مالیاتی داشته باشند. هم‌اندیشی و مشارکت نهادهای تخصصی و اندیشکده‌های مالیاتی در تدوین خط‌مشی‌های مالیاتی نقش موثری در موفقیت و پیشبرد اهداف خط‌مشی‌ها ایفا می‌کنند.
فریدمن (۲۰۱۵)	نهادی	خط‌مشی‌گذاران باید خط‌مشی‌های بهینه مالیاتی را با مشاوره و تبادل نظر وضع کنند. آن‌ها نیازمند نوعی ساختار سازمانی و محیطی مستقل هستند که امکان مصاحبه با افراد و آگاهی از نظر متخصصان و اخذ مشاوره و همچنین اخذ نقطه‌نظرهای طیف گسترده‌ای از سایر دیدگاه‌ها را فراهم آورد.
کناور (۲۰۱۴)	نهادی	هدف اصلی خط‌مشی‌های مالیاتی، اطلاع‌رسانی، شفافیت و پاسخگویی بیش‌تر به نیازهای مودیان است. نظام مالیاتی باید به‌طور مستمر ویژگی‌های شخصیتی، اختلافات موجود میان مودیان و مراجع ذی‌نفع، و وجود بی‌عدالتی مالیاتی را در تدوین خط‌مشی‌های خود در نظر داشته باشد.
والس و والس (۲۰۱۲)	نهادی	بازیگران نهاد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی را می‌توان در قالب نهادهای داخلی قوه مجریه، نهاد قانونگذاری (قوه مقننه)، نهادهای خارج از حاکمیت همچون اندیشکده‌های مالیاتی و همچنین، انجمن مودیان مالیاتی شناسایی نمود. خط‌مشی‌های مالیاتی موفق نیازمند پیوند اساسی میان نظام مالیاتی با نمایندگان اتحادیه و شرکت‌ها هستند و دولت‌ها باید دارای یک دستورالعمل روشن برای اصلاحات اساسی مالیاتی باشند.
حسنوند و همکاران (۲۰۲۰)	فرایندی	مهم‌ترین آسیب‌های خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در ایران عبارت‌اند از عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، نبود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح مودیان، جابه‌جایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، و نبود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی.

## ادامه جدول ۲: نظرهای پژوهشگران در حوزه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی

شرح دیدگاه	پژوهشگران	رویکرد
مدل هدف خط‌مشی‌گذاری مالیاتی کشور باید دارای سطحی از انتزاع باشد که حتی‌الامکان همه عوامل موثر بر تدوین و اجرای آن را در نظر بگیرد. در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی باید به ویژگی‌های خط‌مشی و مولفه‌های شکل‌گیری خط‌مشی در کنار عوامل مربوط به عرصه خرد توجه نمود. همچنین، توجه به عوامل محیطی کلان مداخله‌گر و عرصه نهادی در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی بسیار دارای اهمیت است.	نهادی	ثنایی علم و الوانی (۲۰۱۸)
پیش از هرگونه خط‌مشی‌گذاری در حوزه مالیات باید سازگاری آن خط‌مشی با اصول و قوانین پایه مالیاتی بررسی شود. تصمیم‌گیری در حوزه مالیات، در مواردی فراتر از اختیارات مرجع خط‌مشی‌گذار است و خط‌مشی‌های مالیاتی با فشار اشخاص، نهادها و وزارتخانه‌های متعدد محدود می‌شوند یا تغییر می‌یابند. خط‌مشی مالیاتی در نقطه تعادل میان عوامل اقتصادی، سیاسی، و اداری شکل می‌گیرد و در این حوزه توجه به نگرش‌ها و اصول اعتقادی نیز دارای اهمیت است.	نهادی	شیخ‌حسینی و همکاران (۱۳۹۷)
عوامل موثر بر فرایند دستورگذاری مالیاتی در سه گروه (۱) عوامل مربوط به مسئله، (۲) عوامل سیاسی، و (۳) عوامل مربوط به سیاست پیشنهادی دسته‌بندی می‌شوند و موثرترین بازیگران فرایند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در دو دسته بازیگران درون حکومتی (شامل سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجلس شورای اسلامی، هیئت دولت، رئیس جمهوری، کمیسیون اقتصادی مجلس، مرکز پژوهش‌های مجلس، وزارت صنعت معدن و تجارت، کمیسیون صنایع و معادن مجلس، و کمیسیون تلفیق بودجه مجلس)، و بازیگران بیرون از حکومت (شامل مودیان مالیاتی در قالب اشخاص، اصناف و تولیدکنندگان عمده، و گروه‌های ذی‌نفوذ) قابل‌شناسایی هستند.	فرایندی	میرزمانی و همکاران (۲۰۱۹)
در طراحی الگوی ارزیابی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی توجه به سطوح محیطی، نهادی، و سازمانی بسیار دارای اهمیت است. الگوی ارزیابی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در سه مرحله پیش از اجرا (شامل دستورگذاری، تدوین و تصویب قانون مالیات)، حین اجرا و پس از اجرا قابل‌مطالعه است. ارزیابی پیش از اجرا با توجه به نهاد ارزیابی‌کننده شامل دو بخش مکمل است: الگوی ارزیابی هزینه‌گرا توسط نهاد مجری و الگوی ارزیابی واقع‌گرا توسط نهاد مستقل.	فرایندی	واعظی و محمدی (۱۳۹۶)

فراپژوهش

دوره ۳۴ - بهار ۱۴۰۰ - شماره ۱ - پیاپی ۱۱۵

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و توسعه‌ای محسوب می‌شود، مبتنی بر پارادایم تفسیری و رویکردی استقرایی است، و از روش کیفی بهره می‌برد. با توجه به ماهیت اکتشافی و خبره‌گرا بودن

مسئله پژوهش، برای کشف مفاهیم پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر از راهبرد تحلیل مضمون<sup>۱</sup> استفاده شده است. در این رویکرد، داده‌های مورد نیاز با بهره‌گیری از شیوه تحلیل مضمون براون و کلارک (۲۰۰۶)<sup>۲</sup> گردآوری، کدگذاری و تحلیل شده و کدگذاری به دو صورت دستی و نرم‌افزاری (با استفاده از نرم‌افزار Nvivo12) صورت گرفته است. برای جمع‌آوری داده‌ها نیز از ابزار مصاحبه استفاده شده و همچنین به منظور دستیابی به کفایت منابع و شناخت عرصه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی از بررسی اسناد، انتخاب نمونه خارجی و نتایج مطالعه تطبیقی خط‌مشی‌گذاری در ایران و کشورهای الگو با نظام خط‌مشی‌گذاری مالیاتی توسعه‌یافته بهره برده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل مستندات رسمی عرصه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی و خبرگان و مقامات ارشد نهاد مالیاتی در ایران و برخی از کشورهای الگو است. برای انتخاب مصاحبه‌شوندگان از روش هدفمند نمونه‌گیری استفاده شده و تعداد نمونه‌ها از قبل مشخص نبوده، بلکه با توجه به اشباع نظری نمونه‌گیری انجام شده است. بر اساس این، تعداد ۱۴ خبره حوزه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند که توزیع آماری آن‌ها در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان (نمونه آماری)

تعداد	موقعیت حرفه‌ای / شغلی	مصاحبه‌شوندگان (شماره نمونه)
۳	استادان دانشگاه ملی مالیات ژاپن	دانشگاه ملی مالیات ژاپن <sup>۳</sup>
۲	خبرگان / معاونان مالیات‌های ژاپن	آژانس ملی مالیات ژاپن <sup>۴</sup>
۱	معاون مالیات‌های مستقیم سازمان مالیاتی استرالیا	سازمان مالیاتی استرالیا <sup>۵</sup>
۲	استادان حوزه حسابداری و مالیات دانشگاه ویکتوریای نیوزلند	دانشگاه ویکتوریای نیوزلند <sup>۶</sup>
۱	معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی ایران	وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران
۲	رؤسای سابق سازمان امور مالیاتی کشور	سازمان امور مالیاتی کشور
۲	معاونان سازمان امور مالیاتی کشور	سازمان امور مالیاتی کشور
۱	رئیس مرکز پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی کشور	سازمان امور مالیاتی کشور

\* کلیه مصاحبه‌شوندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری هستند و ۵ نفر از ایشان علاوه بر عضویت در نهاد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی همزمان به عنوان عضو هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های اقتصاد، حسابداری، و مدیریت فعالیت دارند.

1. Thematic Analysis
2. Braun & Clarke
3. National Tax College (NTC)
4. National Tax Agency (NTA)
5. Australian Taxation Office (ATO)
6. Victoria University of Wellington

مصاحبه‌ها به شکل حضوری و به‌طور متوسط حدود دو ساعت به طول انجامید. در ارتباط با ایجاد طرح گفتمانی با مصاحبه‌شوندگان داخلی، از مصادیق واقعی و به‌روز خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور از قبیل طرح مالیات بر خانه‌های خالی، طرح مالیات بر عایدی سرمایه، لایحه تمدید مالیات بر ارزش‌افزوده و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان استفاده شد که در زمان انجام این پژوهش در زمره پرچالش‌ترین مسائل مالیاتی کشور بودند. مصاحبه با نمونه‌های خارجی نیز در جریان ماموریت‌های رسمی یکی از پژوهشگران در محل سازمان مالیاتی کشورهای استرالیا و ژاپن و همچنین دانشگاه ملی مالیات ژاپن و دانشگاه ویکتوریایی نیوزلند به صورت مصاحبه‌های باز و غیرساختاریافته و با مطرح کردن مباحث کلی در خصوص بازیگران و قواعد نهادی حاکم بر عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی آن کشورها صورت گرفت. به منظور اعتبارسنجی نتایج کیفی در جریان باورپذیری، اطمینان‌پذیری، تاییدپذیری، و انتقال‌پذیری بر اساس توصیه کینگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸)، از چهار رویه خودآزمون کدگذاری، استفاده از کدگذاران مستقل، دریافت بازخورد از مصاحبه‌شوندگان ضمن ارائه توصیف غنی، و ثبت جزئیات بررسی‌ها استفاده شد.

### نتایج مقایسه نظام‌های خطمشی‌گذاری

به منظور مقایسه ساختارهای نهادی خطمشی‌گذاری مالیاتی کشورها و همچنین برجسته کردن اختلاف‌های رویکردی و قابلیت دولت‌ها در فرایند خطمشی‌گذاری، یک مطالعه تطبیقی میان نظام‌های خطمشی‌گذاری ایران و کشورهای الگو انجام گرفته است (هراتی و عبدی، ۱۳۹۸). انتخاب این کشورها بر اساس رتبه‌بندی انجام‌شده بر مبنای شاخص‌های کلیدی نظام‌های مالیاتی موفق، توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۲</sup> و شبکه خدمات حرفه‌ای چندملیتی پی دابلیو سی<sup>۳</sup> صورت گرفته است. همچنین، از جمله اولویت‌های موثر بر انتخاب این نمونه، امکان دسترسی به ادبیات نظری، مقامات مالیاتی و اشخاص مطلع در حوزه خطمشی‌گذاری آن کشورها بوده است. نتایج حاصل از مقایسه کارویژه‌های فرایندی در خطمشی‌گذاری عمومی این کشورها، شامل تصریح منافع (ابزار و روش مشارکت شهروندان در خطمشی‌گذاری‌های عمومی)، تالیف منافع (نهادهای مجاز به مشارکت و بیان‌کننده نیاز و خواسته‌های شهروندان)، و نهادهای مسئول شکل‌گیری، اجرا و نظارت بر خطمشی‌های عمومی در جدول (۴) نشان داده شده است.

1. King et al.
2. Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)
3. Price Waterhouse Coopers (PWC)

جدول ۴: کاربدهای فرایندی خط‌مشی‌گذاری عمومی در کشورهای الگو

کشورها	مؤلفه‌ها	تصریح منافع	تالیف منافع	شکل‌گیری خط‌مشی	اجرای خط‌مشی	نظارت بر اجرا
استرالیا	سطوح مختلف انجمن‌های محلی، نهادهای مدنی و دولتی	وزرا و رؤسای سازمان‌های دولتی	دولت و مجلس	دولت	دادگاه‌ها	دولت و دادگاه‌ها
کانادا	مجلس، گروه‌های ذی‌نفع، و انجمن‌های داوطلبانه	گروه‌های ذی‌نفع، احزاب، و سازمان‌های غیردولتی	مجلس، دولت، و دادگاه‌های قضایی	دولت و سازمان‌ها	وزارت دادگستری	دولت و وزارت دادگستری
نیوزلند	انجمن مشارکت عمومی نیوزلند	احزاب فعال و موسسه‌های مردم‌نهاد	مجلس	دولت	دولت	دولت
انگلستان	مشارکت در انتخابات و عضویت در گروه‌های شهروندی	احزاب سیاسی و سندیکاهای	مجلس (عوام و اعیان) و وزیر	دولت	دولت و مجلس	دولت و مجلس
ژاپن	شرکت در انتخابات مجلس (نمایندگان و مشاوران)	احزاب سیاسی	مجلس (نمایندگان و مشاوران) و دولت	دولت	دادگاه‌های کشور	دادگاه‌های کشور
ایرلند	احزاب سیاسی و نمایندگان	احزاب و سازمان‌های مدنی	دولت و مجلس	دولت و سازمان‌ها	دولت و مجلس	دولت و مجلس
نروژ	احزاب سیاسی، نهادهای مدنی، و نمایندگان مجلس	احزاب فعال و گروه‌های ذی‌نفع	مجلس و دولت	دولت	مجلس	مجلس
آلمان	احزاب سیاسی، شورای فدرال، و مقامات دولتی یا مجلس	کمیسیون‌های تخصصی مجلس یا شورای فدرال	مجلس و شورای فدرال	دولت مرکزی و دولت‌های ایالتی	فدرال	مجلس فدرال
ایران	نمایندگان اتحادیه‌های صنفی و شرکت در انتخابات	مجلس (در غیاب احزاب واقعی)	رهبری، مجلس، دولت، قوه قضاییه، و شوراهای اجرایی	دولت، و سایر نهادهای اجرایی	شوراهای	مجلس، دولت، و شوراهای

منبع: (Almond et al., 1974)

خلاصه نتایج مقایسه بازیگران نهادی عرصه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در هر یک از موقعیت‌های این عرصه و وضعیت مشاوره عمومی و آموزش داخلی نهاد مزبور در ایران و کشورهای الگو در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۵: عناصر و ویژگی‌های نهاد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی کشورهای الگو

نام کشور	توسعه‌دهنده خط‌مشی	تهیه‌کننده طرح و لایحه / پیش‌نویس	تصویب‌کننده خط‌مشی	مجری خط‌مشی	مشاوره عمومی	آموزش داخلی
کانادا	دایره خط‌مشی‌گذاری	دایره خط‌مشی‌گذاری، اداره درآمد و دادگستری	مجلس عوام و سنا و فرماندار کل	اداره درآمد	غیرقابل دسترس	غیرقابل دسترس
استرالیا	خزانه‌داری	خزانه‌داری	مجلس (نمایندگان و سنا)	سازمان مالیاتی	غیرعمومی	به صورت گسترده
انگلستان	هیئت مشاوره مالیاتی	هیئت مشاوره مالیاتی	مجلس	اداره درآمد و گمرک	به ندرت	غیرقابل دسترس
نیوزلند	اداره درآمد داخلی و خزانه‌داری	کمیته خط‌مشی‌گذاری مالیاتی جامع	مجلس	اداره درآمد داخلی	دارد	دارد
ژاپن	سازمان مالیاتی و دانشکده مالیات	وزارت دارایی، وزارت امور داخلی و ارتباطات	مجلس	آژانس ملی مالیات	دارد	دارد
جمهوری ایرلند	اداره مالیات - دایره خط‌مشی‌گذاری	اداره مالیات - دایره خط‌مشی‌گذاری مالیاتی	اداره مالیات جمهوری ایرلند	کمیسیون درآمدی	به صورت محدود	دارد
نروژ	وزارت دارایی (اداره خط‌مشی‌گذاری)	وزارت دارایی (اداره خط‌مشی‌گذاری مالیاتی)	مجلس	آژانس ملی مالیات	به صورت گسترده	دارد
آلمان	وزارت دارایی (اداره خط‌مشی‌گذاری)	وزارت دارایی	مجلس و شورای فدرال	سازمان مالیاتی	توسط دانشگاه	دارد
ایران	حساب مورد وزارت دارایی، دولت یا مجلس	حساب مورد در مجلس، دولت یا وزارت دارایی	مجلس، دولت، و وزارت دارایی	سازمان امور مالیاتی	بسیار محدود	بسیار محدود

منابع: (Wales & Wales, 2012; Arnold, 2013; Lang et al., 2016; Grote, 2019)

### یافته‌ها

در جریان فرایند تحلیل مضمون و کدگذاری منابع پژوهش، ۱۵۱۱ کد مفهومی مرتبط استخراج شد و پس از مرتب‌سازی کدها و تلفیق و پالایش آن‌ها، ۲۹ مضمون سازمان‌دهنده در قالب سه مضمون فراگیر بازیگران عرصه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، موقعیت خط‌مشی‌گذاری، و عوامل موثر بر خط‌مشی‌گذاری مالیاتی شناسایی شدند. نمونه‌ای از کدگذاری‌های صورت‌گرفته و استخراج کدهای مفهومی در جدول (۶) نشان داده شده است. کدگذاری مفهومی گزاره‌ها در قالب‌های

ترکیبی حرفی و عددی صورت گرفته است. برای مثال، کدهای مفهومی مربوط به مضمون فراگیر بازیگران عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی با حرف A (Actor) و کدهای مفهومی مضامین مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی با نماد (A2) نشان شده است.

جدول ۶: نمونه کدگذاری و شناسایی کدهای مفهومی

کدگذاری مفهومی مضامین	متن گزاره/ مصاحبه
A2: وزارت دارایی F4: هزینه و درآمد عمومی A5: سایر وزرا A1: اداره درآمد داخلی F12: تمکین مالیاتی S1: طرح پیشنهادی خطمشی S4: مشارکت و ارتباطات رسمی	در درون حاکمیت، بازیگران کلیدی این فرایند عبارت‌اند از وزارت دارایی که هزینه‌ها و درآمد عمومی را برآورد می‌کند، سایر وزیران که برای دستیابی به اهداف سیاسی از طریق نظام مالیاتی در تلاش هستند، و اداره درآمد داخلی که نقش آن اجرای قانون و بهبود وضعیت تمکین مالیاتی است. اغلب اهداف این نهادها در طرح پیشنهادی خطمشی مالیاتی در رقابت هستند، و این امر به ظهور خطمشی‌های پیچیده و مبادلات اداری منجر می‌شود.
A1: سازمان امور مالیاتی S1: طرح پیشنهاد S5: طراحی خطمشی A3: مجلس S4: مشارکت و ارتباطات رسمی S2: رایزنی و مشاوره عمومی	موضوع مالیات بر عایدی سرمایه در سازمان امور مالیاتی مطرح شد و یک پیش‌نویس اولیه در این خصوص آماده شده و هم‌زمان طرحی را نیز مجلس آماده کرده و جلساتی هم در این زمینه برگزار شده است. مالیات بر عایدی سرمایه یک نظام مالیاتی جدید است که باید با سازوکارهای دقیق اجرا شود و به همین جهت فرایند تهیه این طرح تاکنون به طول انجامیده است. طرح مجلس هم در این خصوص در دست کارشناسی است و نیاز به فرصت بیش‌تری دارد. با توجه به اهمیت این طرح، باید در این موضوع سریع‌تر اقدام شود تا با کمک بخش خصوصی بتوان این لایحه را به‌سرعت آماده کرد و به مجلس ارائه داد.
S2: رایزنی و مشاوره عمومی A6: مودیان مالیاتی A7: نهادهای دانشگاهی S4: مشارکت و ارتباطات رسمی A5: وزرا و اعضای هیئت دولت	بحث مشارکت و ارتباطات میان سازمان‌ها و نهادهای مختلف و همچنین بخش خصوصی در سیاست‌گذاری مالیاتی بسیار قابل توجه و اهمیت است. برای مثال، نهادهای دانشگاهی به‌ویژه دانشگاه‌های پیشرو در موضوعات اقتصادی می‌توانند مشاوره‌های قابل توجه و سازنده‌ای را در فرایند سیاست‌گذاری مالیاتی به واحد مربوطه ارائه دهند. علاوه بر این، نمی‌توان از تاثیر مشارکت نهادهای دولتی همچون دستگاه‌ها و وزارتخانه‌های مرتبط همچون وزارت صنعت معدن و تجارت غافل بود.
S2: مشاوره عمومی F12: رفتار مالیاتی سازگار	دیدگاه جامعه در خصوص خطمشی‌های مالیاتی و مسائل اقتصادی بسیار دارای اهمیت است و باید نظر جامعه و عموم در این زمینه در نظر گرفته شود. ما در زمان تدوین خطمشی‌های مالیاتی باید به بررسی تاثیرگذاری بر رفتار جامعه و درک چگونگی تاثیرگذاری خطمشی‌های مالیاتی بر سیستم مالیاتی و اقتصاد بپردازیم. هدف تنها تدوین خطمشی‌های مالیاتی و وصول مالیات نیست، بلکه باید کل جامعه را در نظر داشت.



## بازیگران عرصه خطمشی گذاری

این که چه کسانی تصمیم می‌گیرند و چرا این تصمیم‌ها را برای اجرا اتخاذ می‌کنند، همواره پرسش مهم پیش‌روی دانش‌پژوهان خطمشی بوده است (Smith & Larimer, 2016). به دنبال تشخیص عرصه‌های کنش پیرامون خطمشی گذاری مالیاتی بر اساس چارچوب توسعه و تحلیل نهادی استروم، بازیگران کلیدی عرصه خطمشی گذاری در نهاد مالیاتی عبارت‌اند از: سازمان امور مالیاتی، کشور، وزارت دارایی، مجلس شورای اسلامی، هیئت دولت/ وزیران، کمیته خطمشی گذاری مالیاتی، مودیان (اشخاص حقیقی/ حقوقی و اتحادیه‌های صنفی)، و موسسه‌های دانشگاهی و اندیشکده‌ها.

### الف. سازمان امور مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور در مواجهه با خطمشی‌های مالیاتی مختلف واکنش یکسانی ندارد. نقش حمایتی این سازمان در طراحی و اجرای خطمشی‌های درآمدزا همچون تمدید قانون مالیات بر ارزش افزوده پررنگ‌تر بوده است. این سازمان در اجرای اثربخش خطمشی‌های مدون از جریان مناسب تبادل اطلاعات مورد نیاز با دستگاه‌های ذی‌ربط برخوردار نبوده است و همواره این موضوع یکی از دلایل اصلی عدم اجرای به‌موقع و موثر خطمشی‌ها عنوان شده است. جریان نامطلوب تبادل اطلاعات را می‌توان ناشی از نبود انسجام و هماهنگی میان دستگاه‌های ذی‌نفع و مرتبط با خطمشی‌های مالیاتی دانست. یکی از ضعف‌های اساسی سازمان امور مالیاتی کشور در فرایند خطمشی گذاری، نبود فرایند مشاوره عمومی و مشارکت موثر این سازمان با مودیان و نمایندگان آن‌ها چه در جریان خطمشی گذاری و چه در زمینه دریافت بازخورد پس از اجرای آن‌هاست که می‌تواند پیامدهای نامطلوبی همچون اعتراضات و اعتصابات صنفی را به همراه داشته باشد. از جمله وظایف و اختیارات رسمی این سازمان در عرصه خطمشی گذاری مالیاتی عبارت‌اند از: اظهار نظر و ارائه پیشنهادها لازم در زمینه تدوین خطمشی‌های مالیاتی، تنظیم سیاست‌های اجرایی برای اخذ مالیات در کشور و نظارت بر حسن اجرای آن‌ها، اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم و طراحی نظام‌ها و روش‌های اجرایی برای تشخیص و وصول مالیات، تامین و ارائه اطلاعات و آمارهای مالیاتی، برآورد هزینه‌های اجرای خطمشی، و تامین داده‌های ورودی مربوط به جنبه‌های عملی و اداری نوآوری‌های خطمشی<sup>۱</sup>.

1. <https://www.intamedia.ir/vision-and-mission>

## ب. وزارت امور اقتصادی و دارایی

وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئول اصلی تنظیم سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور است و ایجاد هماهنگی در امور و اجرای سیاست‌های مالی را بر عهده دارد. یکی از اقدام‌های اساسی وزارت دارایی در حوزه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی تشکیل یک کمیته خط‌مشی‌گذاری در خصوص طراحی و تدوین خط‌مشی‌های مالیاتی با حضور نمایندگانی از متخصصان و کارشناسان سازمان امور مالیاتی کشور است. در تدوین سیاست‌های مالیاتی نیز نظر نهایی، با وزارتخانه و شخص وزیر است که در این راه بهره‌گیری از مشاوران خبره وزیر و همچنین خبرگان عالی در سازمان امور مالیاتی می‌تواند به طراحی و تدوین پیشنهادهای اصلاحی و لوایح مالیاتی ارزشمندتر و اثربخش‌تری منجر گردد. در تدوین خط‌مشی‌های مالیاتی در ایران مشارکت موثری میان وزارت دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور وجود دارد. اما این وزارتخانه در مشارکت و تبادل اطلاعات با سایر دستگاه‌ها و وزارتخانه‌ها در جریان خط‌مشی‌های مالیاتی همواره با مشکلات و کاستی‌های اساسی مواجه بوده است و می‌توان نبود مشارکت کارآمد در این زمینه را از دلایل تاخیر و تعویق در تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها دانست.

## پ. مجلس شورای اسلامی

نمایندگان و اعضای کمیسیون‌های تخصصی مجلس شورای اسلامی، همچون کمیسیون اقتصادی، کمیسیون تلفیق بودجه و مرکز پژوهش‌های مجلس جایگاه ویژه‌ای در روند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی دارند. این اعضا به‌ندرت کارشناسان خبره خط‌مشی‌گذاری مالیاتی هستند، اما می‌توانند سهم قابل‌توجهی در توسعه خط‌مشی‌ها داشته باشند. اصولاً نمایندگان، نهادها و کمیسیون‌های وابسته به مجلس شورای اسلامی سه نقش کلیدی را در عرصه خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در کشور ایفا می‌کنند: (۱) نظارت و تایید یا رد پیشنهادهای خط‌مشی (طرح‌ها و لوایح)، (۲) مشارکت در توسعه و تدوین خط‌مشی‌ها، و (۳) طرح پیشنهادهای خط‌مشی. در میان این موارد، نقش نظارت و تصویب خط‌مشی‌های مالیاتی برای مجلس مرسوم‌تر است. یکی از آفت‌های شایان توجه در نظام خط‌مشی‌گذاری مالیاتی ایران نبود همسویی و مشارکت لازم بین مجلس و دولت از حیث گرایش‌های حزبی است که این امر از دلایل اصلی طولانی شدن فرایندهای تدوین و تصویب خط‌مشی‌های مالیاتی در کشور، همچون تاخیر در ارائه لایحه مالیات بر عایدی سرمایه عنوان شده است.

1. <https://mefa.ir/fa-IR/mefa/5111>

## ت. هیئت دولت

وزیران و اعضای هیئت دولت نقش بنیادینی در ختمش‌گذاری مالیاتی ایفا می‌کنند. در مواردی مشاهده می‌شود که ختمش‌های مالیاتی بر اساس مصوبه‌های هیئت دولت یا نظرهای مشورتی معاونت حقوقی رییس‌جمهوری شکل گرفته است (شیخ‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۷). در نهایت، آنچه که برای تصویب به مجلس در خصوص ختمش‌های مالیاتی ارائه می‌گردد، باید به تایید هیئت دولت و کابینه مربوطه برسد. از جمله وظایف هیئت دولت در جریان ختمش‌گذاری مالیاتی در کشور عبارت‌اند از: تایید و تصویب کابینه‌ای لوایح مالیاتی پیشنهادی از سوی وزارت دارایی و سایر دستگاه‌های دولتی، بررسی تغییرات مالیاتی پس از اجرا و تنظیم لوایح مالیاتی، و ارائه به مجلس به منظور تصویب و قانونی‌سازی آن‌ها.

## ث. کمیته ختمش‌گذاری مالیاتی

گروته (۲۰۱۹) به گزارش صندوق بین‌المللی پول، در خصوص ختمش‌گذاری مالیاتی، ضمن تاکید بر اهمیت نقش واحد ختمش‌گذاری مالیاتی در ساختار وزارت دارایی کشورها، وظایف کلیدی را در حوزه ختمش‌گذاری مالیاتی برای این واحد در نظر گرفته است. بر اساس گزارش این نهاد، این امر کاملاً مرسوم است که دولت‌ها تحلیل‌های دقیق حوزه ختمش‌گذاری مالیاتی را به یک واحد دولتی متخصص تحلیل داده‌ها و مدل‌های اقتصادی واگذار نمایند (Grote, 2019). با توجه به تاکید بیش‌تر خبرگان در جریان فرایند مصاحبه، بر لزوم ایجاد واحد مزبور به عنوان عضوی رسمی در نهاد ختمش‌گذاری مالیاتی کشور اتفاق نظر وجود داشته است. اگرچه تا زمان انجام این پژوهش چنین واحدی در بدنه وزارت دارایی یا در ساختار نظام مالیاتی ایران ماهیت وجودی پیدا نکرده است، اما کمیته ختمش‌گذاری مالیاتی به صورت موردی در وزارت دارایی یا مجلس تشکیل شده است، همچون کارگروه راهبری سامانه مودیان در زمینه پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان.

## ج. مودیان (اشخاص حقیقی / حقوقی و اتحادیه‌های صنفی)

در جریان مشارکت مودیان در فرایند ختمش‌گذاری مالیاتی در چارچوب پژوهش و بر اساس نظرهای خبرگان، دو نقش کلیدی برای ایشان در نظر گرفته شده است که از نظر مفهومی کاملاً از یکدیگر متمایزند. نخستین مورد «مشارکت و مشاوره عمومی» با دولت در جریان برنامه‌ها و

خطمشی‌های مالیاتی است که در آن دولت به دنبال تعامل با اشخاص و اتحادیه‌های صنفی برای تحقق نقطه‌نظرهای آن‌ها و کسب اطلاعات و دانش مورد نیاز در تدوین و اجرای خطمشی‌هاست. مورد دوم «لابی‌گری» است که در عمل شامل طیف وسیعی از ارتباطات میان اشخاص و کسب‌وکارها با نهادهای تصمیم‌گیری است که تاثیر مستقیمی بر توسعه خطمشی‌های مالیاتی دارد. در ایران، فرصت مشارکت عمومی برای مودیان و نمایندگان آن‌ها به شکل رسمی وجود ندارد و تنها بازخورد نظرهای عمومی را می‌توان از کانال نمایندگان در مجلس شورای اسلامی شاهد بود، اگرچه در پاره‌ای از موارد مداخله اشخاص صاحب نفوذ نقش موثری در روند تصمیم‌گیری‌ها و حتی اجرای خطمشی‌های مصوب ایفا می‌کند.

### چ. موسسه‌های دانشگاهی و اندیشکده‌ها

دانشگاه‌ها و اندیشکده‌ها از راه‌های مختلف می‌توانند به‌طور بالقوه سهم بسزایی در خطمشی‌گذاری مالیاتی داشته باشند و در هر دو انتهای فرایند خطمشی‌گذاری یعنی در حوزه طرح پیشنهاد (ایده) و بررسی نتایج خطمشی‌ها اثرگذار باشند. همچنین آن‌ها می‌توانند در فرایند توسعه خطمشی مشارکت نمایند (Wales & Wales, 2012). اگرچه در ایران تا حدودی از نظرهای اندیشمندان و متخصصان دانشگاهی در تدوین خطمشی‌های مالیاتی بهره برده می‌شود، اما سهم واقعی دانشگاه‌ها و اندیشکده‌ها از مشارکت در خطمشی‌گذاری‌های مالیاتی به واسطه عوامل گوناگونی از جمله مسائل نگرشی که به‌طور ویژه بر روابط بین دانشگاه و دولت تاثیر می‌گذارد و مسائل ساختاری که ظرفیت و انگیزه‌های دانشگاهیان را برای تعامل با دولت در زمینه خطمشی‌های مالیاتی تحت تاثیر قرار می‌دهد، محدود است. به‌طور کلی، دانشگاه‌ها و اندیشکده‌ها در سه حوزه کلیدی در فرایند خطمشی‌گذاری ایفای نقش می‌کنند: (۱) ارزیابی محدود پس از اجرا، (۲) تجزیه و تحلیل پیشنهادهای خطمشی، و (۳) امکان دسترسی به اطلاعات مورد نیاز برای اهداف پژوهشی و مطالعاتی در حوزه خطمشی‌گذاری مالیاتی.

### موقعیت خطمشی‌گذاری

طرح و بیان موقعیت خطمشی‌گذاری مالیاتی در این پژوهش به منظور مجزاسازی ساختار بلافصل موثر بر فرایند خطمشی‌گذاری و شناسایی مراحل مرتبط چندگانه برای تبیین نظم مستتر در خطمشی‌گذاری و نتایج، که در آن مسائل و موضوع‌های خطمشی مالیاتی به شکلی کم و بیش متوالی از طرح مسائل و مشکلات تا قانونی‌سازی خطمشی‌ها جریان پیدا کرده، صورت گرفته

است (Ostrom, 2019). این موقعیت‌ها در ساختار مطلوب خطمشی‌گذاری و منطبق با نظام‌های خطمشی‌گذاری پیشرو، عبارت‌اند از: ارائه پیشنهاد اولیه، مشاوره و رایزنی عمومی، تجزیه و تحلیل خطمشی، مشارکت و ارتباطات رسمی، طرح خطمشی یا تنظیم لایحه، تهیه و انتشار پیش‌نویس قانون، بررسی در کمیته انتخابی و تصویب قانون. مشارکت‌کنندگان کلیدی که دارای نقش برجسته در هر یک از موقعیت‌ها در مراحل دستورگذاری، تدوین، و قانونی‌سازی خطمشی‌های مالیاتی هستند عبارت‌اند از: سیاستگذاران ارشد در سازمان امور مالیاتی، وزیر دارایی و سایر اعضای هیئت دولت، نمایندگان و اعضای نهادها و کمیسیون‌های وابسته به مجلس، و همچنین مشارکت‌کنندگان غیردولتی شامل متخصصان دانشگاهی و بخش خصوصی که در کنار بازیگران دولتی نقش موثری را در بخش دستورگذاری خطمشی‌های مالیاتی، به‌ویژه در موقعیت مشارکت و مشاوره عمومی ایفا می‌کنند.

## الگوهای تعاملی

تحلیل طراحی و درک خطمشی‌های مالیاتی کشور با توجه به مصادیق و موضوع‌های مورد نظر خبرگان در پژوهش حاضر این امکان را فراهم آورده است که بیش‌تر در مورد الگوهای تعاملی ناشی از کنش‌های میان بازیگران این عرصه به‌وجود آید. از نظر پولسکی و اُستروم (۱۹۹۹)، الگوهای تعاملی اصلی در تجزیه و تحلیل‌های سیاسی - اقتصادی به‌طور معمول عبارت‌اند از: ساختار بازار<sup>۱</sup>، جریان‌های اطلاعاتی<sup>۲</sup>، و ساختار مشارکت سیاسی<sup>۳</sup> که در این پژوهش نیز متناسب با محدوده خطمشی‌گذاری مالیاتی تبیین شده‌اند.

## الف. ساختارهای بازار

خطمشی‌های نظام مالیاتی تا حد بسیار بالایی بر ساختار بازار اثر می‌گذارند و از جمله اهداف بسیاری از این خطمشی‌ها، مدیریت ساختار و روند بازارهاست، همچون طرح مالیات بر عایدی سرمایه که با هدف سامان‌دهی و حذف سوداگری در بازارهای غیرمولد مانند طلا، سکه، ارز، خودرو و مسکن در سال ۱۳۹۷ از سوی مرکز پژوهش‌های مجلس مطرح شد<sup>۴</sup>، یا طرح اصلاح ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان مالیات بر خانه‌های خالی که با هدف مقابله با احتکار

1. Market Structure

2. Information Flows

3. Structure of Political Participation

4. [https://rc.majlis.ir/fa/legal\\_draft/show/1561210](https://rc.majlis.ir/fa/legal_draft/show/1561210)

مسکن در جریان افزایش بی‌سابقه قیمت در بازار مسکن مطرح شد<sup>۱</sup>. اما بسیاری از کارشناسان اجرای این قانون را در جلوگیری از احتکار و کاهش قیمت مسکن موثر ندانستند. به‌طور کلی، تاکید بر اصلاح و بهبود ساختار بازار را می‌توان در قالب اهداف بسیاری از خطمشی‌های مورد نظر نظام مالیاتی کشور مشاهده نمود. اگرچه شواهد نشان‌دهنده این واقعیت است که به دلیل ساختار اقتصاد کشور و کیفیت نامطلوب نهادهای اقتصادی، تاثیر خطمشی‌ها بر رشد و توسعه سرمایه‌گذاری در کشور ناپایدار است و به انتقال سرمایه به بازارهای غیرمولد موازی منجر می‌شود.

## ب. مشارکت

طراحی و تدوین خطمشی‌های مالیاتی اصولاً باید به شکل فرایندی مشارکتی انجام گیرد (Wales & Wales, 2012)، اما خطمشی‌گذاری مالیاتی در ایران به شکلی اثربخش و بهینه از چنین الگویی پیروی نمی‌کند. مصاحبه‌شوندگان داخلی در این پژوهش نیز اذعان می‌کنند که طراحی، تدوین و تصمیم‌گیری در خصوص مباحث مالیاتی در سطوح بالا اتفاق می‌افتد و مودیان و نهادهای دانشگاهی و اندیشکده‌ها و حتی دستگاه‌های اجرایی (اداره‌های امور مالیاتی)، مشارکت کم‌تری نسبت به سطوح بالای حاکمیت در این عرصه دارند. در این راستا، معاون سازمان امور مالیاتی کشور در مصاحبه خود اذعان دارد که: «مشارکت اشخاص و نهادهای خارجی، به‌ویژه مودیان، به اتخاذ تصمیم‌ها و تصویب قوانین مالیاتی اثربخش‌تری منجر می‌شود، زیرا مودیان و سایر بخش‌های ذی‌نفع نیز خود را به نوعی در تصمیم‌های اتخاذشده سهیم می‌دانند و در سطح اجرا نیز از این مصوبه‌ها حمایت می‌کنند، اما این اصل مهم آن‌چنان که باید در سطح نظام مالیاتی مورد توجه قرار نگرفته است». ضعف مشارکت عمومی در خطمشی‌گذاری مالیاتی مسئله‌ای جدی است و می‌تواند به تشدید مشکلات حکمرانی در نظام فعلی خطمشی‌گذاری مالیاتی در کشور منجر گردد. مسئله مشارکت از مشکلات اساسی در میان نهادهای حاکمیتی نیز محسوب می‌شود و در کنار مجلس، دولت نیز باید به عنوان مجموعه‌ای که انتفاع کامل از درآمدهای مالیاتی می‌برد، نقش خطمشی‌گذاری خود را به‌درستی ایفا کند. متأسفانه، در این زمینه تناقضاتی در پاسخگویی نقش‌آفرینان عرصه خطمشی‌گذاری و رفتار دولتمردان وجود دارد و به‌طور غالب از رویکرد بالا به پایین در خطمشی‌گذاری‌ها استفاده می‌شود.

1. <https://rc.majlis.ir/fa/news/show/1582116>

## پ. جریان اطلاعات

نقص در جریان اطلاعات یکی از چالش‌های بنیادین شفافیت و خط‌مشی‌گذاری در نظام مالیاتی ایران است. برای مثال، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نیازمند اطلاعات به‌موقع و صحیح از کلیه مودیان است که این اطلاعات در سایه همکاری موثر سایر نهادها به‌دست می‌آید و تاکنون نیز این تامین اطلاعات توسط نهادهای مربوطه صورت نگرفته است. در اجرای قانون مالیات بر خانه‌های خالی نیز با وجود گذشت پنج سال از تصویب قانون برای راه‌اندازی و تکمیل سامانه املاک و اسکان، هنوز اطلاعات سکونتگاهی (اعم از مالکیت یا اجاره) برای بیش‌تر خانوارهای کشور در سامانه فوق ثبت نشده است که عدم پاسخگویی و اشتراک‌گذاری اطلاعات توسط دستگاه‌های اجرایی یکی از علل این نقص اساسی به‌شمار می‌رود، که در نتیجه امکان خط‌مشی‌گذاری را برای اعمال انواع ابزارهای تشویقی و تنبیهی در اجرای این طرح فراهم نمی‌سازد.

## معیارهای ارزیابی

مدل توسعه و تحلیل نهادی، خود معیارهای ارزیابی الگوهای تعاملی و پیامدها را با جزئیات قابل توجهی توسعه نداده است، اما شامل زمینه‌های بالقوه پژوهش مانند کارایی، تامین مالی، حقوق صاحبان سهام، پاسخگویی، انطباق با ارزش‌ها و پایداری است (Nigussie et al., 2018). آدم اسمیت<sup>۱</sup> در کتاب مشهور خود «ثروت ملل»، چهار قاعده اصلی را در مورد مالیات خاطر نشان ساخته است. اصول مالیاتی وی، مجموعه قواعدی است که برای ایجاد نظام مالیاتی اثربخش و کارآمد ضروری بوده و به عنوان اصول مالیاتی مطرح شده است (AICPA, 2001). همچنین، این ابعاد توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و تحت عنوان اهداف اساسی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی مورد تاکید قرار گرفته (Mirzamani et al., 2019; OECD, 2013)، و به عنوان معیارهای ارزیابی خط‌مشی‌های مالیاتی مورد استناد تحلیل منابع این پژوهش بوده است. این معیارها عبارت‌اند از: تامین منابع مالی دولت، رشد و توسعه سرمایه‌گذاری، رعایت عدالت و برابری و سادگی، ثبات و سازگاری خط‌مشی‌ها با قوانین و مقررات مالیاتی موجود.

## عوامل زمینه‌ای موثر بر خط‌مشی‌گذاری مالیاتی

بر مبنای نتایج حاصل از تحلیل اسناد و نظرات خبرگان، عوامل موثر بر خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در قالب سه دسته عوامل زمینه‌ای منطبق با چارچوب نهادی شناسایی شدند. از مهم‌ترین

1. Adam Smith

این عوامل در بخش عوامل اقتصادی و مادی عبارت‌اند از: درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت و شرایط بازار. کسب‌وکارهای متأثر از این خطمشی‌ها و مهم‌ترین ویژگی‌های اجتماعی و فرهنگی که خطمشی‌گذاری در این عرصه را تحت تاثیر قرار می‌دهند عبارت‌اند از: اعتماد اندک عمومی به نظام مالیاتی کشور، ضعف در رفتار تمکینی مودیان، درک و آگاهی اندک عمومی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، ناهمگنی ترجیحات خطمشی‌گذاران، و اعتقادات و باورهای مذهبی. همچنین، مهم‌ترین قواعد سیاسی و اداری حاکم بر این عرصه عبارت‌اند از: استفاده موثر از هنجارها و استانداردهای بین‌المللی مالیات، شفافیت اندک قوانین و مقررات مالیاتی، ناهماهنگی و ضعف روابط میان سازمان‌های دولتی، بالا بودن هزینه‌های اداری وصول، و عدم تطابق میان خطمشی‌ها با توان و ظرفیت دستگاه اجرایی. در این بین بااهمیت‌ترین عامل محیطی شناسایی شده از سوی خبرگان و مصاحبه‌شوندگان اعتماد و مشروعیت عمومی نسبت به نظام مالیاتی است که بیش از سایر عوامل مورد توجه پژوهشگران پیشین این حوزه نیز قرار گرفته است (Hasanvand et al., 2020 و شیخ‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۷). در ایران، اعتماد عمومی به نظام مالیاتی از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست و آمارهای تخمینی مربوط به فرار مالیاتی و عدم تمکین مودیان مالیاتی بیانگر این واقعیت است.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، کاربرد چارچوب و ترتیبات نهادی عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی به منظور تبیین یک الگوی معین با تاکید بر نقش و ظرفیت هر یک از بازیگران کلیدی، عوامل زمینه‌ای، الگوهای تعاملی و قواعد حاکم بر این عرصه است که در برخورد با مسائل و مشکلات نهادی این حوزه می‌تواند راهبردهایی را ارائه نماید. در بازگشت به چارچوب توسعه و تحلیل نهادی اُستروم، یک نسخه خلاصه از نتایج تحلیل سطوح نهادی خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور در شکل (۲) ارائه شده است. این مطالعه ترتیبات سطوح مختلف نهادی مربوط به خطمشی‌گذاری مالیاتی را با استناد بر تحلیل مستندات و نظرهای مصاحبه‌شوندگان داخلی مورد توجه قرار داده است.





**شرایط فیزیکی - مادی:**

- عدم تطابق و سازگاری درآمدهای مالیاتی با هزینه‌های عمومی دولت
- بازار کسب‌وکار راکد، غیرشفاف و سوداگرانه

**ویژگی‌های اجتماعی:**

- سطح پایین اعتماد عمومی نسبت به نظام مالیاتی و دستگاه اجرایی
- آگاهی و دانش اندک عمومی نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی و تمایل به استفاده از متخصصان و مشاوران مالیاتی
- وجود ترجیحات ناهمگن و اختلاف نظر میان خطمشی‌گذاران در خصوص اولویت‌بندی و اهمیت خطمشی‌های پیشنهادی
- پایین بودن سطح تمکین مالیاتی و میزان بالای فرار مالیاتی
- اعتقادات و باورهای مذهبی حاکم بر جامعه و حمایت مراجع و علمای دینی

**قواعد مورد استفاده:**

- استفاده از هنجارها و استانداردهای بین‌المللی مالیات
- وجود گرایش‌ها و اختلاف‌های حزبی میان نهادهای حاکمیتی
- عدم شفافیت و سازگاری میان قوانین و مقررات مالیاتی موجود
- ناهماهنگی و ضعف روابط میان نهادهای سازمان‌های دولتی
- بالا بودن هزینه‌های اداری وصول به‌ویژه در مورد مودیان کوچک و متوسط
- عدم تناسب میان خطمشی‌های مصوب با ظرفیت و سطح آمادگی دستگاه مجری (سازمان امور مالیاتی کشور) و روش خطمشی‌گذاری با رویکرد از بالا به پایین

**بازیرگران:**

سازمان امور مالیاتی کشور: به عنوان مجری و در مواردی پیشنهاددهنده خطمشی و ارائه‌کننده اطلاعات فنی و مالیاتی برای کمیته خطمشی‌گذاری و تامین‌کننده ورودی مربوط به جنبه‌های عملی و اداری نوآوری‌های خطمشی وزارت امور اقتصادی و دارایی: در نقش تشکیل‌دهنده اصلی کمیته خطمشی‌گذاری مالیاتی و هماهنگ‌کننده دستگاه‌های درون دولت و مجلس در زمینه خطمشی‌های مالیاتی و ترتیبات تهیه پیش‌نویس قانون

**کمیته خطمشی‌گذاری مالیاتی:** در قالب یک کمیته موقت در وزارت دارایی یا مجلس با عضویت کارشناسان سازمان امور مالیاتی به منظور هدایت طراحی و اصلاح قوانین و ارائه مشاوره‌های فنی

**هیئت دولت/ وزیران:** با وظایفی چون تایید و تصویب کابینه‌ای لایحه مالیاتی تنظیم‌شده در وزارت دارایی، بررسی تغییرات مالیاتی پس از اجرا و تنظیم لایحه مالیاتی و ارائه به مجلس برای تصویب قانونی

**کمیسیون‌ها و نهادهای وابسته به مجلس/ قوه مقننه (کمیسیون اقتصادی مجلس، کمیسیون تلفیق بودجه، مرکز پژوهش‌های مجلس، دیوان محاسبات کشور، شورای نگهبان):** با اقداماتی چون تنظیم و ارائه طرح خطمشی‌های جدید، ارائه بنیانه و گزارش به مجلس در مورد مسیر خطمشی پیشنهادی، بررسی طرح/ لایحه در کمیسیون مربوطه، نظارت و ارزیابی دقیق پارلمانی، تصویب قانونی، بررسی مفادیرت‌های قانونی و شرعی

**مراکز دانشگاهی و اندیشکده‌ها:** با مشارکت محدود در تجزیه و تحلیل پیشنهادهای خطمشی و ایجاد دسترسی به داده و اطلاعات برای اهداف پژوهشی و مطالعاتی

**مودیان مالیاتی (اشخاص حقیقی/ حقوقی، اتحادیه‌های صنفی):** با مشارکت غیرمستقیم و محدود در فرایند خطمشی‌گذاری و ایجاد لایه‌های غیررسمی برای دستیابی به منافع شخصی و صنفی

**موقعیت‌های کنش:**

تنظیم طرح/ لایحه پیشنهادی، تهیه و ارائه پیش‌نویس، بررسی در کمیسیون‌های مربوطه، تصویب در مجلس، بررسی عدم مفادیرت با موازین شرع و قانون اساسی، تایید رئیس دولت و ابلاغ برای اجرا

**الگوهای تعاملی:**

- اخلاص در ساختار بازار و لایه‌گری‌های ممانعتی بخش خصوصی
- ضعف در نظام اطلاعات مالیاتی و عدم همکاری میان نهادهای سازمان‌های ذی‌نفع در تبادل اطلاعات
- ضعف در مشارکت سیاسی و ناهماهنگی بین دستگاه‌های حاکمیتی و مشارکت عمومی بسیار محدود
- بازیگران غیردولتی (مودیان و موسسه‌های دانشگاهی)

**معیارهای ارزیابی:**

- نرخ‌های مالیاتی موثر، پایه‌های مالیاتی گسترده و عدم تمایز و تبعیض میان فعالیت‌های اقتصادی با صنایع هم‌تراز
- در جهت رشد و توسعه سرمایه‌گذاری
- تحمیل بار مالیاتی برابر میان مودیان مختلف با میزان درآمد و قدرت خرید
- یکسان و رعایت عدالت مالیاتی
- قوانین مالیاتی ساده و سازگار با دیگر قوانین باثبات و کمتر تغییرپذیر
- افزایش درآمدهای مالیاتی و تامین منابع مالی دولت

**پیامدها:**

- تغییرات مکرر در طرح‌ها و لایحه مالیاتی (پیش و پس از تصویب)
- تفاسیر متفاوت و سلیقه‌ای از خطمشی‌ها
- سازگاری و همسویی اندک خطمشی‌ها با قوانین و مقررات موجود

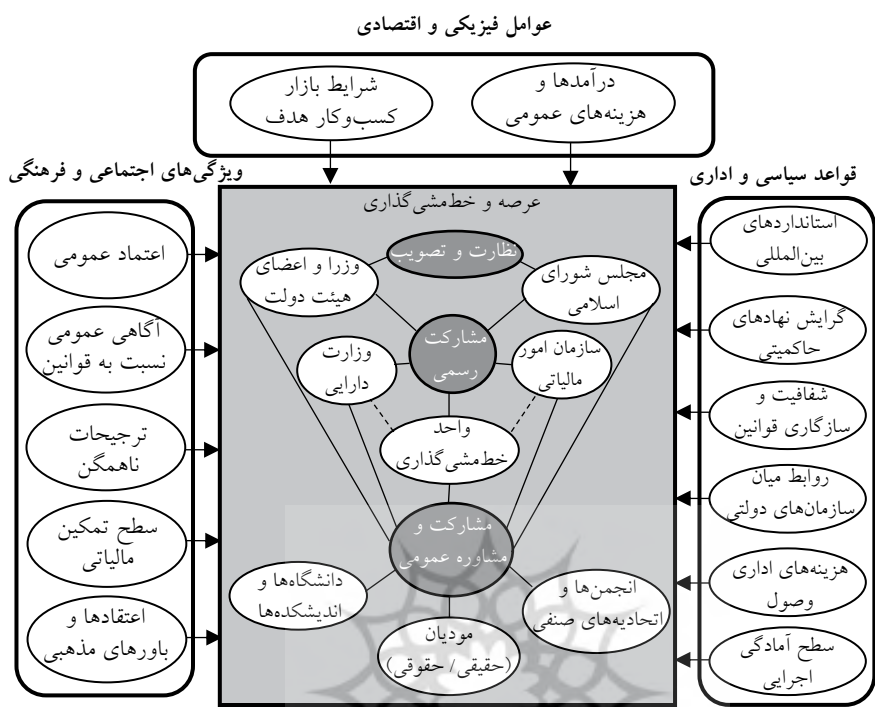
شکل ۲: تطابق چارچوب توسعه و تحلیل نهادی برای خطمشی گذاری مالیاتی در ایران

مبتنی بر تحلیل نظام مزبور، اطمینان از مشارکت عمومی تمامی ذی‌نفعان نهاد مالیاتی در جریان خطمشی‌گذاری مالیاتی به منظور حفظ حقوق مودیان که بیش‌ترین تاثیر را از اجرای خطمشی‌ها متحمل می‌شوند، بسیار دارای اهمیت است. با وجود این، نویسندگان همچون

دیگر پژوهشگران این حوزه بر این امر واقف هستند که در این عرصه، اشتراک و همپوشانی قابل توجهی میان فرایند مشارکت عمومی و لابی‌گری مودیان وجود خواهد داشت و این مشارکت باید در کلیه مراحل خطمشی‌گذاری و در یک چارچوب مشخص و برنامه‌ریزی شده هدایت شود (Little et al., 2018; Osborne & Green, 2015; Grote, 2015; Wales & Wales, 2012).

محدودیت بکارگیری این رویه در کشور و در قالب رایزنی بسیار محدود با نمایندگان مودیان در تعدادی از اتحادیه‌های صنفی به بیگانگی مودیان نسبت به روند خطمشی‌گذاری و کاهش اعتماد عمومی به خطمشی‌ها و نظام مالیاتی و به تبع آن کاهش سطح تمکین به قوانین مالیاتی منجر شده است. همچنین، اهمیت بکارگیری رویه‌های مشارکت رسمی و ایجاد جریان اطلاعات موثر میان بازیگران این عرصه به منظور نهادینه‌سازی پاسخگویی و شفافیت در جریان دستورگذاری و تدوین خطمشی‌ها می‌تواند بر اساس الگویی از نظام خطمشی‌گذاری کشورهای پیشرو مورد تأیید قرار گیرد (Sanaei Aalam & Alvani, 2018) و شیخ‌حسینی و همکاران، (۱۳۹۷). در سال‌های اخیر، میزان پاسخگویی و مشارکت میان بازیگران نهاد مالیاتی در عرصه خطمشی‌گذاری کشور به لحاظ اختلاف‌های حزبی و سیاسی در سطح مطلوبی قرار نداشته است، و همسو نبودن دولت و مجلس در پیشبرد بسیاری از خطمشی‌ها همچون طرح مالیات بر عایدی سرمایه گویای این نقص اساسی در نظام خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور است.

دولت در طراحی خطمشی‌های مالیاتی بیش از هر چیز به دنبال افزایش درآمد و تامین کسری بودجه عمومی بوده و در این مسیر توجه چندانی به ساختار بازار و همچنین مشارکت مودیان به عنوان ذی‌نفعان کلیدی این خطمشی‌ها در فرایند خطمشی‌گذاری به‌ویژه در بخش دستورگذاری نداشته است. به‌طور ویژه، مشکلات خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور در این زمینه‌ها نهفته است: (۱) فرایند برنامه‌ریزی از بالا به پایین و غیرتعاملی، (۲) ضعف در جریان تبادل اطلاعات میان دستگاه‌های دولتی، (۳) عدم پاسخگویی و مشارکت رسمی میان نهادهای حاکمیتی، و (۴) تمرکز ویژه بر ابعاد فیزیکی و مادی در خطمشی‌گذاری‌ها و غفلت از پیامدهای نامطلوب اجتماعی خطمشی‌ها همچون کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و کاهش سطح تمکین مودیان به خطمشی‌های مصوب. راهبرد موثر به منظور مقابله با این مسائل، نهادینه کردن رویکردهای مشارکتی و مشورتی در جریان کنش میان بازیگران عرصه خطمشی‌گذاری مالیاتی و الگوهای تعاملی حاکم بر این عرصه است که این اصول باید متناسب با شرایط ذی‌نفعان در نهاد مالیاتی و با توجه به عوامل زمینه‌ای موثر بر عرصه خطمشی‌گذاری در قالب شکل (۳) تبیین گردد.



شکل ۳: مدل نهادی خط‌مشی گذاری مالیاتی

همراستا با اهداف و نکات کلیدی مدل مزبور، پژوهشگران عرصه خط‌مشی گذاری عمومی نیز بر این باورند که دولت‌ها به منظور ارتقای ظرفیت خط‌مشی گذاری و کیفیت لوايح باید به مقوله‌های ظرفیت نهادی دولت، زیرساخت‌های خط‌مشی گذاری، به‌ویژه تعاملات محیطی مشارکت‌جویانه توجه ویژه داشته باشند و نسبت به تقویت و بازسازی این بخش‌ها اقدام نمایند (Mohammadi Fateh et al., 2016).

در عرصه خط‌مشی گذاری مالیاتی نیز برای ایجاد هماهنگی و بهبود روابط در چارچوب نهادهای دولتی، توصیه می‌شود به تشکیل یک کمیته رسمی با عضویت مشاوران و مقامات ارشد دولتی برای اطمینان از تعیین و توافق بر سر اولویت‌های مربوط به پیشنهادهاى خط‌مشی و اطلاع‌رسانی به سایر سازمان‌ها و اداره‌های دولتی از روند توسعه و پیشرفت طرح‌ها و لوايحي که ممکن است در فعالیت و ماموریت آن‌ها تاثیر گذارند، بپردازند. همچنین برای مشارکت موثر سازمان امور مالیاتی کشور در فرایند خط‌مشی گذاری مالیاتی پیشنهاد می‌شود به منظور حذف موانع رسمی و غیررسمی موجود در خط‌مشی گذاری مالیاتی در کشور و بهبود هماهنگی و همکاری میان وزارت دارایی و

سازمان امور مالیاتی کشور، سازمان مقامات ارشد خود را در هر یک از حوزه‌های اصلی خطمشی بکار گیرد. این مقامات باید به‌طور معمول از تجربه کار اجرایی و ارتباط مستقیم با مودیان برخوردار باشند. آن‌ها باید در تمام جلسات و مذاکرات مربوط به خطمشی مشارکت داشته و از اختیارات مشابه همتایان خود در وزارتخانه در زمینه خطمشی‌های مالیاتی برخوردار بوده باشند. این اقدام به افزایش فرصت‌های لازم برای به چالش کشیدن ایده‌های پیشنهادی خطمشی منجر خواهد شد. یکی از بخش‌های کلیدی نهاد مالیاتی در بیش‌تر کشورها واحد خطمشی‌گذاری مالیاتی است و ضرورت وجود این واحد در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه جهان نیز به اثبات رسیده است (Grote, 2019). اما نظام اقتصادی ایران در مقطع کنونی فاقد چنین تشکیلاتی به شکل ثابت و در ساختار رسمی خود است. پس یکی از توصیه‌های مهم، با توجه به تاکید خبرگان خطمشی‌گذاری و مصاحبه‌شوندگان، سازمان‌دهی چنین واحدی در ساختار رسمی وزارت دارایی است. از جمله توصیه‌های این بخش تعریف نقش‌های مربوط به وکلا، اقتصاددانان، دانشمندان علوم سیاسی، و متخصصان چندرشته‌ای و بکارگیری برنامه‌های آموزشی مستمر در درون این واحد است.

در خصوص نقش کلیدی کمیسیون‌ها و نهادهای وابسته به مجلس توصیه می‌شود در آغاز هر دوره از قانونگذاری، دولت برنامه‌های خود را در زمینه اصلاحات مالیاتی به مجلس ارائه نماید و یک کمیته تخصصی دائم در خصوص مسائل و خطمشی‌های مالیاتی در مجلس تشکیل گردد. پیشنهاد می‌شود بخشی از نقش اساسی ارزیابی خطمشی‌های مالیاتی به موسسه‌های دانشگاهی و اندیشکده‌ها اختصاص داده شود. همچنین، این موسسه‌ها باید نقش گسترده‌تری را در مرحله تجزیه و تحلیل پیشنهادها و اولیه خطمشی ایفا نمایند، به‌ویژه در مواردی که منابع دولت در این حوزه محدود است.

در راستای تحکیم رابطه میان مودیان و بخش دولتی نهاد مالیاتی و بهبود وضعیت اعتماد عمومی نسبت به نظام خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور، توصیه می‌شود به مشاوره و رایزنی دولت با بخش خصوصی و دانشگاهیان با تمرکز بر مسائل مالیاتی که بر تجارت و سرمایه‌گذاری تأثیر می‌گذارد، پرداخته شود. سایر پژوهشگران حوزه خطمشی‌گذاری عمومی نیز بر این باورند که مشارکت ذی‌نفعان و شهروندان در فرایندهای خطمشی‌گذاری و پاسخگو بودن شبکه‌های تدوین خطمشی عمومی در این خصوص باعث تقویت رضایت عمومی و اثربخشی خطمشی‌ها می‌شود. در این رویکرد، شبکه‌های خطمشی دربرگیرنده بازیگران دولتی و اجتماعی است که تعامل میان آن‌ها به شکل‌گیری یا اجرای خطمشی مطلوب منجر می‌شود (Rahnavard et al., 2018).

ديگر راهبردهای این حوزه، مشارکت رسمی کلیه سازمان‌ها و منابع رسمی ذی‌نفع در توسعه خط‌مشی‌های مالیاتی، استفاده از ارزیابی‌های گسترده عمومی در حوزه نظام مالیاتی، و توجه به نقش نظام آموزشی در درک و آگاهی عمومی از خط‌مشی‌های مالیاتی است.

توصیه می‌گردد بازیگران نهادهای دولتی در راستای تحقق پاسخگویی و مشارکت موثر متعهد گردند به انتشار یک مقاله در مرحله اولیه تنظیم پیشنهاد خط‌مشی که بیانگر محتوای پیشنهاد و منطق آن، جدول زمانی پیش‌بینی‌شده برای تصویب، و همچنین مشخصات مقامات مسئول باشد. این بازیگران باید نسبت به برگزاری دست‌کم یک مرحله مشاوره عمومی در زمینه جنبه‌های کلیدی پیشنهاد خط‌مشی پیش از مرحله تدوین، همراه با ارائه فرصت کافی برای پاسخگویی و برگزاری یک مرحله مشاوره و مشارکت رسمی پس از انتشار پیش‌نویس قانون اقدام نمایند.

انتشار برخط (آنلاین) صورت‌جلسه‌های رسمی که به عنوان بخشی از فرایند مشاوره است و انتشار عمومی داده‌ها و اطلاعاتی که بنای پیشنهاد خط‌مشی بر اساس آن است، می‌تواند به عنوان الزامات تدوین یک سیاست فراگیر در خصوص مشارکت در فرایند خط‌مشی‌گذاری در نظر گرفته شود.

شکل‌گیری خط‌مشی‌های مالیاتی تنها تحت تاثیر و کنترل یک سازمان یا وزارتخانه دولتی قرار ندارد، بلکه در کنار عوامل محیطی موثر بر این خط‌مشی‌ها، نهادی متشکل از بازیگران، قواعد و تعاملات میان آن‌هاست که نحوه تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها را مشخص می‌کند. این بازیگران می‌توانند در قالب یک واحد یا سازمان رسمی در ساختار نهاد مالیاتی ظاهر شوند یا به عنوان یک عضو غیردولتی در چارچوب آن نهاد ایفای نقش کنند. شواهد نشان می‌دهد بدون اصلاح الگوهای تعاملی و بهره‌مندی از رویکردهای مشارکتی در جلب اعتماد جامعه مودیان و بهبود رفتار تمکین قانونی ایشان و تغییر رویکرد جاری خط‌مشی‌گذاری، تدوین اثربخش و کارآمد خط‌مشی‌های مالیاتی در ایران به‌سختی میسر خواهد بود.

یافته‌های این پژوهش بیانگر این است که رویکردهای «غیرمشارکتی» موجود در خط‌مشی‌گذاری مالیاتی کشور به جهت برخورداری از ساختار «بالا به پایین» کارایی لازم را ندارد و می‌تواند بار منفی بر پیامدهای حاصل از الگوهای تعاملی و کنش میان بازیگران این عرصه تحمیل نماید. همچنین، ضعف در پاسخگویی و مشارکت رسمی نهادهای دولتی و جریان نامناسب تبادل اطلاعات میان دستگاه‌ها و مراجع ذی‌نفع در نهاد خط‌مشی‌گذاری مالیاتی به عدم تحقق اهداف مورد نظر این فرایند منجر خواهد شد. از این‌رو، توجه به توصیه‌های مربوط به نقش و کنش میان بازیگران نهادی، اصلاح الگوهای تعاملی و بهره‌مندی از ساختارهای پایین به بالای مشارکتی

می‌تواند گامی موثر در جهت رفع نقایص موجود باشد.

در پایان با توجه به این که پژوهش حاضر چارچوب نهادی خطمشی گذاری مالیاتی را در یک رویکرد کیفی و غالباً در بخش دستورگذاری و شکل گیری خطمشی ها مورد مطالعه قرار داده است و به جهت ظرفیت و محدودیت های پژوهش حاضر، از جمله محدودیت زمانی خبرگان و مقامات ارشد نهاد مالیاتی، امکان جمع آوری وسیع داده ها و بررسی عمیق عرصه کنش در بخش های اجرا و ارزیابی خطمشی ها میسر نبوده است. به سایر پژوهشگران این حوزه پیشنهاد می گردد: (۱) عوامل استخراج شده در این پژوهش در زمینه عرصه کنش و عوامل موثر، با روش کمی و در قالب فرضیه ها صحت سنجی شوند، (۲) مطالعه عمیق اجرا و ارزیابی خطمشی های مالیاتی در یک چارچوب نهادی و در قالب یک موضوع پژوهشی مناسب مطرح شود، و همچنین (۳) پژوهشی مشابه برای سایر خطمشی های عمومی دیگر همچون خطمشی های آموزشی و بهداشتی انجام گیرد و الگوها و نظریه های جامع تر خطمشی گذاری با تاکید بر نقش نهادها در سایر حوزه ها تدوین و طراحی گردد.

## منابع

### الف) انگلیسی

- AICPA. (2001). *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*. American Institute of Certified Public Accountants.
- Almond, G. A., Powell, G. B., Strom, K., & Dalton, R. J. (1974). *Comparative Politics Today: A World View*: Little, Brown.
- Anderson, J. E. (2011). *Public Policymaking*: Cengage Learning.
- Arnold, B. J. (2013). The Process for Making Tax Policy: An International Comparison. *Canadian Tax Journal*, 61(4), 989-1009.
- Auerbach, A. J., Grinberg, I., Barthold, T., Bull, N., Elkins, W. G., Moomau, P.,... Pomerleau, K. (2017). Macroeconomic Modeling of Tax Policy: A Comparison of Current Methodologies. *National Tax Journal*, 70(4), 819-836.
- Berry, F. S., & Berry, W. D. (1990). State Lottery Adoptions as Policy Innovations: An Event History Analysis. *American Political Science Review*, 84(2), 395-415. <https://doi.org/10.2307/1963526>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp0630a>
- Daneshfard, K. (2015). *Public Policy Making Process*: Saffar Publication.

- Freedman, J. (2015). *Managing Tax Complexity: The Institutional Framework for Tax Policy-Making and Oversight*: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Grote, M. (2015). *Establishing Tax Policy Units (TPUs) in Support of Tax Policy Reform*: International Monetary Fund.
- Grote, M. (2019). *How to Establish a Tax Policy Unit*: International Monetary Fund.
- Hansen, S. B. (1983). *The Politics of Taxation: Revenue without Representation*: Greenwood.
- Hasanvand, M., Yazdani Zazerani, M. R., & Goodarzi, M. (2020). Identify and Prioritize Tax Policy Process Issues in Islamic Republic of Iran. *Public Policy*, 6(1), 243-260. <https://dx.doi.org/10.22059/jppolicy.2020.76989>
- Hettich, W., & Winer, S. L. (2005). *Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis*: Cambridge University Press.
- Holcombe, R. G. (1998). Tax Policy from a Public Choice Perspective. *National Tax Journal*, 51(2), 359-371.
- James, S., & Edwards, A. (2008). Developing Tax Policy in a Complex and Changing World. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 35-53. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50005-1](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50005-1)
- Jenkins, W. I. (1978). *Policy Analysis: A Political and Organizational Perspective*: Martin Robertson Co. Ltd.
- Jones, C. O. (1970). *An Introduction to the Study of Public Policy*: Belmont, Wadsworth.
- King, N., Horrocks, C., & Brooks, J. (2018). *Interviews in Qualitative Research*: Sage.
- Kingdon, J. W., & Stano, E. (1984). *Agendas, Alternatives, and Public Policies* (Vol. 45): Little, Brown Boston.
- Knauer, N. J. (2014). Critical Tax Policy: A Pathway to Reform. *North Western Journal of Law & Social Policy*, 9(2), 206-263.
- Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., & Storeck, A. (2016). *Trends and Players in Tax Policy*: IBFD.
- Lasswell, H. D., Lerner, D., & Fisher, H. H. (1951). *The Policy Sciences: Recent Developments in Scope and Method*: Stanford University Press.
- Little, S., Nightingale, G. D., & Fenwick, A. (2018). *Tax Working Group, The Generic Tax Policy Process*. Tax Policy Group, Position Paper for Session 14 of the Tax Working Group.
- Marriott, L., & Holmes, K. (2006). Exploring the Application of Institutional Theory to Tax Policy for Retirement Savings in New Zealand and Australia. *Law in Context*, 24(2), 78-99.
- McGinnis, M. D. (2011). An Introduction to IAD and the Language of the

- Ostrom Workshop: A Simple Guide to a Complex Framework. *Policy Studies Journal*, 39(1), 169-183. <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2010.00401.x>
- Mikesell, J. L. (2015). *Changing State Revenue Strategies*. In 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.
- Mirzamani, A., Alavi, A., Hossein, Sayyad, Amiri, A., & Esmaeeli, H. (2019). Understanding Tax Policy-making Process in Iran: Factors Affecting Tax Agenda Setting Process at the National Level and its Actors. *Journal of Tax Research*, 25(36), 211-249. <http://taxjournal.ir/article-1-1328-en.html>
- Mohammadi Fateh, A., Danaee Fard, H., Rahnavard, F., & Foroozandeh, L. (2016). Designing a Model for Promoting Policy-making Capacity in the Executive Branch of Iran Public Administration. *Quarterly Journal for Management and Development Process*, 29(3), 3-38. <http://jmdp.ir/article-1-2138-fa.html>
- Nigussie, Z., Tsunekawa, A., Haregeweyn, N., Adgo, E., Cochrane, L., Floquet, A., & Abele, S. (2018). Applying Ostrom's Institutional Analysis and Development Framework to Soil and Water Conservation Activities in North-Western Ethiopia. *Land Use Policy*, 71(1), 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2017.11.039>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2013). *Policy Framework for Investment User's Toolkit*: OECD Publishing.
- Osborne MP, G., & Green, L. (2015). *A Guide to UK Taxation: UK Trade & Investment*.
- Ostrom, E. (2019). Institutional Rational Choice: An Assessment of the Institutional Analysis and Development Framework. *In Theories of the Policy Process* (pp. 21-64): Routledge.
- Pampel, F., Andrighetto, G., & Steinmo, S. (2019). How Institutions and Attitudes Shape Tax Compliance: A Cross-National Experiment and Survey. *Social Forces*, 97(3), 1337-1364. <https://doi.org/10.1093/sf/soy083>
- Peters, B. G., & Pierre, J. (2006). *Handbook of Public Policy*: Sage Publication.
- Peters, G. (1991). *The Politics of Taxation. A Comparative Perspective*: Basil Blackwell. Cambridge MA & Oxford UK.
- Polski, M. M., & Ostrom, E. (1999). An Institutional Framework for Policy Analysis and Design. 1999: *Workshop in Political Theory and Policy Analysis*.
- Rahnavard, F., Bayati Chaleshtari, T., Taherpour Kalantari, H., & Monavarian, A. (2018). Accountability in Public Policy Networks. *Quarterly Journal for Management and Development Process*, 30(4), 35-68. <http://jmdp.ir/article-1-3004-fa.html>
- Sabatier, P. A., & Jenkins-Smith, H. C. (1993). *Policy Change and Learning: An Advocacy Coalition Approach*: Westview Press.



- Sanaei Aalam, f., & Alvani, M. (2018). Pathology of Drafting and Implementation of Tax Reform from the Perspective of Policy Making (Case Study: Iranian National Tax Administration). *Public Policy in Administration*, 9(1), 1-15. [http://ijpa.srbiau.ac.ir/article\\_12421.html](http://ijpa.srbiau.ac.ir/article_12421.html)
- Schneider, A., & Ingram, H. (1993). Social Construction of Target Populations: Implications for Politics and Policy. *American Political Science Review*, 87(2), 334-347. <https://doi.org/10.2307/2939044>
- Seelkopf, L., & Lierse, H. (2020). Democracy and the Global Spread of Progressive Taxes. *Global Social Policy*, 20(2), 165-191. <https://doi.org/10.1177/1468018120911567>
- Sharkansky, I. (1968). Environment, Policy, Output, and Impact: *Problems of Theory and Method in the Analysis of Public Policy*: Markham Publishing Co.
- Smith, K. B., & Larimer, C. W. (2016). *The Public Policy Theory Primer*: Westview Press.
- Steinmo, S. (2004). *Taxation and Democracy*: Yale University Press.
- Steinmo, S., & Tolbert, C. J. (1998). Do Institutions Really Matter? Taxation in Industrialized Democracies. *Comparative Political Studies*, 31(2), 165-187. <https://doi.org/10.1177/0010414098031002002>
- Wales, C. J., & Wales, C. P. (2012). *Structures, Processes and Governance in Tax Policy-Making: An Initial Report*: Oxford University Center for Business Taxation.
- Wicksell, K. (1958). A New Principle of Just Taxation. In *Classics in the Theory of Public Finance* (pp. 72-118): Springer.

## ب) فارسی

- شیخ‌حسینی، علی؛ فقیهی، ابوالحسن، و دانش‌فرد، کرم‌اله (۱۳۹۷). آسیب‌شناسی خطمشی‌گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده. *نشریه پژوهشنامه مالیات*، ۲۶(۳۸)، ۱۳۱-۱۶۵. <http://taxjournal.ir/article-1-1458-fa.html>
- هراتی، اشکان، و عبدی، محمدرضا (۱۳۹۸). *مطالعه تطبیقی سیاست‌گذاری مالیاتی*. انتشارات معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور.
- واعظی، رضا، و محمدی، محسن (۱۳۹۶). الگویی برای ارزیابی خطمشی‌های عمومی در ایران (مطالعه خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده). *چشم‌انداز مدیریت دولتی*، ۸(۲۹)، ۴۷-۷۲. [http://jpap.sbu.ac.ir/article\\_95980.html](http://jpap.sbu.ac.ir/article_95980.html)