

در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی

علی اکبر عرب‌مازار*

چکیده

بررسی و تحلیل اصلاحات مالیاتی در چند دهه اخیر کشور نشان می‌دهد که علی‌رغم برنامه‌ها و طرح‌های متعدد و اظهارات مسئولان عالی‌رتبه، اقدامات انجام شده به جز در زمان‌هایی کوتاه، نتوانسته است به ایجاد یک نظام مالیاتی مطلوب منجر شود. در این مقاله تلاش شده است تا با بیان مبانی نظری و تجربه‌های عملی اصلاحات مالیاتی و نگاهی گذرا به تحولات نظام مالیاتی کشور، به بررسی چالش‌های فراروی اقدامات اصلاحی پرداخته شود. بدین ترتیب ضمن تبیین الزامات و ضرورت‌های فرایند دستیابی به نظام مطلوب مالیاتی، راهکارهایی نیز در این زمینه داده خواهد شد.

مقدمه

با یک بررسی کوتاه در مورد شناخت نظام مالیاتی کشور می‌توان دریافت که حداقل در طول سال‌های بعد از انقلاب اسلامی در مقالات، گزارش‌ها، کتب، پایان‌نامه‌ها و سایر

* استاد دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی

نوشته‌هایی که وجود دارند، به تجزیه و تحلیل جوانب مختلف نظام مالیاتی پرداخته‌اند. اگرچه اهمیت انجام دادن این قبیل کارهای علمی بر کسی پوشیده نیست، اما این مقاله قصد دارد تا به جای پرداختن به یکی از موضوعات کلاسیک، با استفاده از نظریه‌ها و تجربه‌های جهانی و نیز بیان اقدامات انجام شده و نتایج عملکردی کشورمان در زمینه مالیات‌ها، این پرسش را مطرح کند که چرا اکثر تلاش‌های انجام شده در طول سال‌های گذشته عملاً نتوانسته به نتیجه دلخواه، یعنی استقرار یک نظام مطلوب مالیاتی، در کشور بینجامد. به نظر می‌رسد که نقد و بررسی و دستیابی به پاسخ این پرسش می‌تواند راهگشای بسیاری از معضلات به ظاهر لاینحل نظام مالیاتی کشور باشد و از همه مهم‌تر ضرورت وجود یا فقدان چنین نظامی را تبیین کند.

تجربه‌های جهانی

آگاهی از نتایج عملکرد اقدامات اصلاحی سایر کشورها نه تنها زمینه تحلیل تطبیقی وضعیت موجود نظام مالیاتی کشور را فراهم می‌آورد، بلکه رهنمودهایی درباره امکان استفاده از تجربه‌های دیگران را به دست می‌دهد. پس در این بخش به شکل خلاصه به مقایسه ساختارهای مالیاتی کشورهای مختلف و مشکلات اساسی نظام‌های مالیاتی کشورهای در حال توسعه می‌پردازیم.

۱. نقاط تشابه و اختلاف ساختارهای مالیاتی

کشورها را از لحاظ ساختار مالیاتی می‌توان به دو گروه توسعه یافته و در حال توسعه تقسیم کرد. - در اکثر کشورها منابع مالیاتی، عبارتند از: درآمد، شرکت‌ها، فروش، صادرات، واردات، دارایی، ارث، هدایا، تأمین اجتماعی و تعرفه. البته درجه وابستگی کشورها به یک منبع متفاوت است.

- کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به یک اندازه به مالیات بر مصرف وابسته‌اند. در هر دو نوع از کشورها تقریباً ۳۰ درصد درآمد دولت از عوارض انحصاری و مالیات بر

فروش تأمین می‌شود. البته کشورهای توسعه یافته بیش‌تر به مالیات بر فروش وابسته‌اند، اما کشورهای در حال توسعه بیش‌تر بر عوارض اتکا دارند.

- در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده (VAT) بسیار اندک است (حدود ۲ درصد).

- نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای توسعه یافته نسبت به سایر کشورها بسیار بالاتر است (در کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) در حدود ۳۵ درصد، در کشورهای در حال توسعه غیر صادر کننده نفت ۱۸ درصد).

- در کشورهای در حال توسعه درجه وابستگی به مالیات بر درآمد و تجارت خارجی زیاد است؛ اما در کشورهای پیشرفته وابستگی زیادی به درآمد اشخاص و حقوق وجود دارد و تقریباً هیچ‌گونه وابستگی به درآمد حاصل از تجارت خارجی وجود ندارد. حدود ۸ تا ۱۰ درصد درآمد مالیاتی هر دو گروه از کشورها، از مالیات بر شرکت‌ها حاصل می‌شود. - مدیریت پیشرفته دستگاه مالیاتی کشورهای توسعه یافته امکان اجرای سیاست‌های مالیاتی را تسهیل می‌کند؛ اما کشورهای در حال توسعه عموماً دچار مدیریت ضعیف سازمان مالیاتی هستند.

- برخلاف کشورهای توسعه یافته، در اکثر کشورهای در حال توسعه اجماع عمومی و گسترده سیاسی در مورد نیاز به دستگاه مالیاتی مؤثر، بی‌طرف، و نوین وجود ندارد. بنابراین اگر این کشورها در مورد تحول در نظام مالیاتی سخن به میان می‌آورند، در واقع دو موضوع مختلف را دنبال می‌کنند.

۲. مشکلات اساسی نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه

به‌طور کلی کشورهای در حال توسعه در فرایند تحول نظام مالیاتی به دنبال حل یکی از مشکلات زیر هستند:

الف) در اکثر کشورهای در حال توسعه نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی پایین است. در نتیجه می‌خواهند این نسبت بزرگ‌تر شود. پایین بودن این نسبت به سه عامل بستگی دارد که به آن‌ها اشاره می‌شود:

۱. اصولاً ظرفیت مالیاتی این کشورها به دلایل زیر پایین است:

- به کشاورزی که بخش مهمی از اقتصاد هر کشور است، مالیات تعلق نمی‌گیرد.

- واحدهای اقتصادی کوچک هستند و مالیات گرفتن از آنها مشکل است.

۲. بیش‌تر این دولت‌ها از مالیات بر واردات واهمه دارند؛ زیرا این نوع مالیات معمولاً سبب فساد مالی، قاچاق و حمایت بیش از اندازه از صنایع داخلی می‌شود.

۳. تمایل زیادی برای مالیات گرفتن از افراد ثروتمند ندارند؛ زیرا می‌خواهند این افراد را تشویق به سرمایه‌گذاری کنند. افراد ثروتمند نیز با روش‌های گوناگون می‌توانند از تحمل فشار مالیاتی بپرهیزند.

ب) نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای انعطاف لازم نسبت به رشد درآمد ناخالص داخلی نیست؛ یعنی به طور خودکار نمی‌تواند نسبت به رشد اقتصاد انعطاف نشان دهد. علت اصلی این است که کشورهای در حال توسعه وابستگی زیادی به مالیات بر کالاهای انحصاری و تجارت خارجی دارند و اصولاً این نوع مالیات‌ها نسبت به درآمد ناخالص داخلی بدون انعطاف هستند. مالیات بر انحصارات نیز سه نوع است: مالیات بر کالاهای نفتی، الکل، و سیگار. اگر کشوری در حال رشد باشد، دلیلی وجود ندارد که مردم سیگار یا الکل بیش‌تر مصرف کنند؛ ولی مصرف بیش‌تر کالاهای نفتی اتفاق خواهد افتاد. در ضمن، با تغییرات ساختاری نیز مواجه خواهیم بود؛ بدین ترتیب که به جای وارد کردن کالاهای لوکس، کالاهای سرمایه‌ای وارد می‌شود، که مالیات کم‌تری دارند.

ج) استفاده بیش از حد از مالیات به منزله یک انگیزه اقتصادی. در بسیاری از این کشورها درآمد حاصل از سود سهام و سود بانک‌ها از مالیات معاف هستند و انگیزه‌های مالیاتی برای شرکت‌های تازه تأسیس وجود دارد. اکثر شرکت‌های دولتی و خارجی، سازمان‌های مذهبی و غیرانتفاعی و همچنین واردات از معافیت مالیاتی بهره‌مند هستند. علت اصلی آن کوچک بودن پایه مالیاتی است.

ه) استفاده بیش از حد از مالیات، به مثابه ابزار تعدیل ثروت.

الزامات و مشخصه‌های تحول

اصولاً چه کشورهایی نیاز به اصلاح نظام مالیاتی دارند؟

علاوه بر مقتضیات فرایند آزادسازی اقتصاد معمولاً موارد زیر را کلید تشخیص این نیاز بیان می‌دارند. بنابراین چنانچه یک نظام مالیاتی واجد شرایط زیر باشد، مسئول ذی‌ربط باید به اجرای اصلاحات اقدام نماید:

۱. اگر نظام به دنبال دستیابی به اهداف متعددی است، که در عمل و به طور مؤثر نمی‌تواند به هیچ کدام از آنها برسد.

۲. با فرض این که یک نظام مالیاتی شامل کلیه مالیات‌های مهم باشد؛ اما پایه‌های مالیاتی به علت در نظر گرفتن شرایط خاص برای اقشار مختلف، به طور اساسی از بین رفته باشد. اصولاً این مشکل از مورد اول نشأت می‌گیرد؛ زیرا می‌خواهیم به اهداف گوناگون برسیم؛ اما شکاف‌های زیادی در نظام مالیاتی ایجاد شده است.

۳. اگر نظام دارای مالیات‌های مختلفی باشد که هر کدام نرخ‌های گوناگونی دارند و این مالیات‌ها و نرخ‌ها به صورت مقطعی و متناوب و بدون کلی‌نگری توسعه یافته‌اند. نتیجه این مسئله تحمیل فشار مالیاتی مختلف در شرایط یکسان است (رعایت نکردن عدالت افقی).
۴. اگر نظام مالیاتی آثار ناخواسته‌ای را بر عوامل مختلف تولید یا بخش‌های گوناگون اقتصاد اعمال می‌کند.

۵. اگر علائم نظام مالیاتی متفاوت و حتی مخالف با علائم سایر نهادهای سیاست‌گذاری اقتصادی در کشور باشد و یا با اهداف اقتصادی اعلام شده مسئولان هماهنگی نداشته باشد.

۶. اگر نظام مالیاتی آن‌قدر با نظام مالیاتی کشورهای طرف تجاری ناهماهنگ باشد که اثر کاملاً آشکار بر صادرات داشته باشد یا سبب خروج سرمایه از کشور یا وارد نشدن سرمایه به کشور شده باشد.

۷. اگر نظام مالیاتی با تغییر ساختار اقتصادی یا تغییرات حاصل در ویژگی‌های جامعه مؤدیان مالیاتی مورد تجدید نظر قرار نگرفته باشد.

۸. اگر نظام مالیاتی با تعداد زیادی مالیات‌های نسبتاً کوچک رو به رو باشد؛ به نحوی که بخش اعظم ظرفیت بسیار محدود مدیریت اجرایی نظام مالیاتی را جذب کند.
۹. اگر قوانین مالیاتی آشکار نبوده باشد یا تغییرات زیادی را در طول زمان تجربه کرده و اکنون به حدی پیچیده و مبهم شده باشد، که یک مالیات دهندهٔ صادق نیز نتواند به طور کامل از قانون پیروی کند.
۱۰. اگر مدیریت نظام مالیاتی دارای کارایی مطلوب نباشد.
- شاخص کارایی در مدیریت مالیاتی به صورت فاصلهٔ بین نظام «واقعی» مالیاتی و نظام «قانونی» مالیاتی تعریف می‌شود.^۱
- اصولاً هیچ‌گونه راهبرد واحدی برای انجام دادن اصلاحات مالیاتی وجود ندارد؛ اما در تدوین یک نظام مالیاتی باید اوضاع خاص هر کشور را در نظر گرفت و باید دانست که ویژگی‌های اساسی نظام‌های مالیاتی یکسانند. تجربه‌ها و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه نشان دهندهٔ آنند که مهم‌ترین مشخصه‌های تحول در یک نظام مالیاتی، عبارتند از:
۱. ایجاد کارایی در نظام مالیاتی، بدین معنا که باید با حداقل منابع (انسانی و مالی) به حداکثر درآمد بالقوه دست یافت.
 ۲. سطح «مطلوب» مالیات به طور مطلق وجود ندارد، بلکه آن سطحی را مطلوب می‌نامند که بتواند هزینه‌های دولت را پوشش دهد (به شرط آن که این هزینه‌ها معقول باشند).
 ۳. تحول مالیاتی به معنای بیان صریح مالیات‌ها و هزینه‌هاست؛ زیرا بدین ترتیب می‌توان آشکارا نقش دولت را در کل اقتصاد مشاهده کرد. نظام مالیاتی نباید هیچ نقطهٔ ابهامی داشته باشد و مردم باید آگاهی روشنی از آن داشته باشند. هنگامی که مالیات‌ها صریح نباشند، بعضی از هزینه‌های واقعی دولت به نظر مجانی خواهد رسید.
 ۴. همواره باید در نظر داشت که سیاست مالیاتی همان مدیریت مالیاتی است.
 ۵. نظام مالیاتی نباید به یک منبع مالیاتی، وابستگی شدید پیدا کند؛ زیرا سطح مخارج دولت معمولاً ثابت است و آن‌ها را نمی‌توان در کوتاه‌مدت تغییر داد.

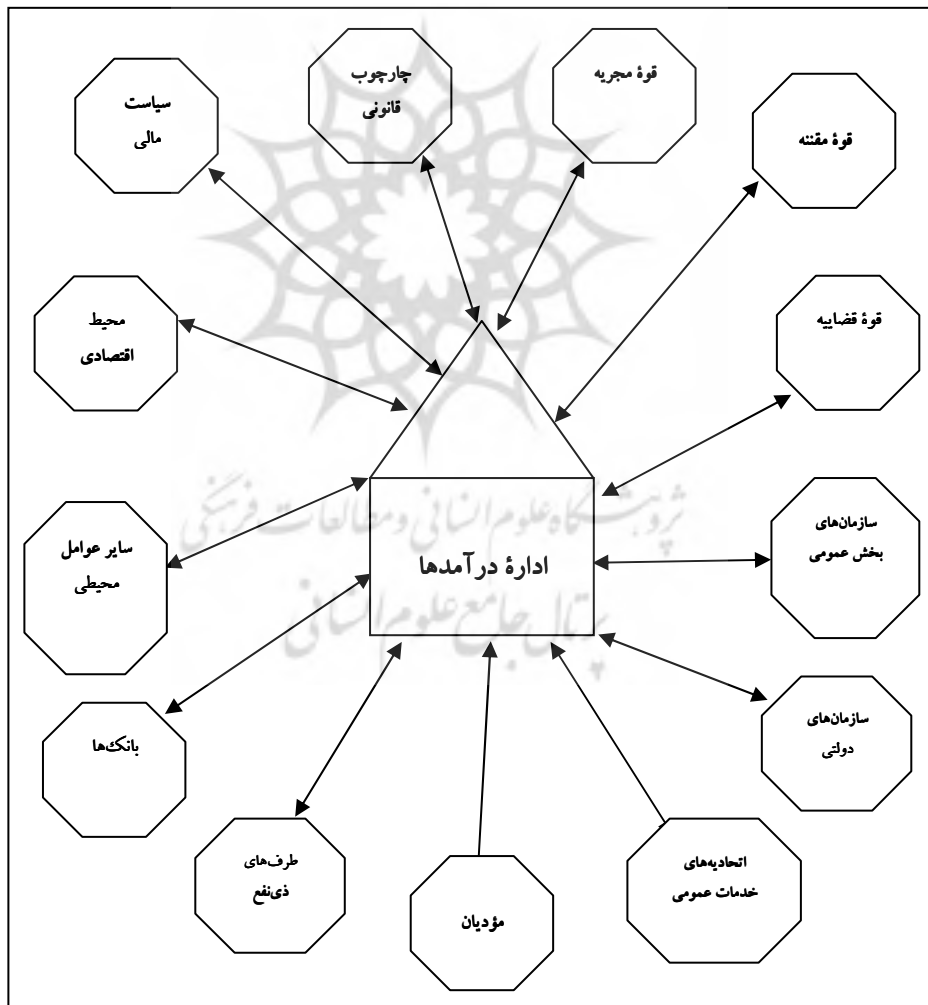
۱. برای اطلاع از انواع شاخص‌های گستردهٔ عملیات، کارایی و بازدهی به منبع شمارهٔ ۳ مراجعه کنید.

۶. اصولاً نظام مالیاتی باید ساده باشد؛ به نحوی که هر عضو جامعه آن را بفهمد و از آن تمکین کند.

ضرورت نگرش سیستمی

اصولاً دستگاه مالیاتی در موقعیت‌هایی که به غایت پیچیده عمل می‌کند، علاوه بر مؤلفه‌ها و اجزای درونی آن (نیروی انسانی، منابع مالی، ساختار تشکیلاتی،...)، مجموعه‌ای عظیم از عوامل و نیروهای محیطی همواره بر آن تأثیر می‌گذارند. شکل زیر، نمایی از محیط دستگاه مالیاتی را ارائه می‌کند. برای تبیین موضوع و به صورت نمونه، به دو عامل محیط اقتصادی و سیاست مالی اشاره‌ای می‌کنیم:

شکل ۱- محیط دستگاه مالیاتی



عملکرد، پیچیدگی، نیازهای مالی و راهکارهای دستگاه مالیاتی تا حد زیادی به محیط اقتصادی ذی‌ربط بستگی دارد. میزان درآمدهای وصولی با توجه به تغییرات تولید ناخالص داخلی، نرخ‌های بهره، نرخ‌های تبدیل ارز، اعتماد مصرف‌کنندگان به بازار، و گردش فعالیت‌های اقتصادی، متفاوت است. بازبودن نظام اقتصادی موجب بروز برخی مسائل پیچیده مالیات بین‌المللی (مثلاً قیمت‌گذاری انتقالات) می‌شود. نرخ تورم ممکن است انگیزه مؤدی مالیاتی برای به تعویق انداختن پرداخت مالیات‌های خویش را افزایش دهد. در واقع رعایت نکردن ضوابط در معاملات اقتصادی، متداول بودن معاملات پایاپای، قابل اطمینان نبودن اسناد و مدارک تجاری و سطح پایین سود در جامعه، اجرای قوانین مالیاتی را با مشکلاتی روبه‌رو می‌کنند. همچنین چگونگی توزیع جغرافیایی فعالیت‌های تجاری و صنعتی، در زمینه مکان‌یابی حوزه‌های مالیاتی بسیار اهمیت دارد.

سیاست مالی، در واقع، تعیین شرح وظایف دستگاه مالیاتی است. عواملی از قبیل سطح هزینه‌های دولت و تأمین مالی دیون و کسری بودجه، میزان مالیات‌هایی را تعیین می‌کنند که دستگاه مالیاتی باید وصول کند. سیاست مالیاتی در قالب زیرمجموعه‌ای از سیاست مالی، در واقع، زیربنای کار دستگاه مالیاتی است و به همین دلیل محور اصلی راهکارها، فرایندهای تبدیلی، و نتایج کارکردی آن را تشکیل می‌دهد. سیاست مالیاتی مشخص می‌کند که از چه منابعی و با کدام نرخ و براساس کدام قواعد معافیت و کسورات، باید مالیات گرفته شود. نرخ‌های نامتناسب، تعدد و چندگانگی معافیت‌ها و کسورات، مشکلات اداری پیچیده‌ای را به دنبال دارند. سیاست مالیاتی، جامعه مؤدیان مالیاتی را تعریف می‌کند، که حجم این جامعه می‌تواند بر حجم کاری دستگاه مالیاتی، سطح نیروی انسانی، منابع مالی، فناوری و منابع فیزیکی مورد نیاز برای انجام دادن مؤثر وظایف محوله تأثیرگذار باشد. سرانجام، سیاست مالیاتی مبتنی بر عدالت، بر سطح تمکین از قوانین مالیاتی تأثیر

می‌گذارد. چنان‌چه نردبان مالیاتی، سیاست خاصی را تبعیض‌آمیز و غیر منصفانه بپندارد، دستگاه مالیاتی برای وصول مالیات با وظیفه‌ای طاقت‌فرسا روبه‌رو می‌شود. بنابراین برای تجزیه و تحلیل و تشخیص دقیق چگونگی عملکرد دستگاه مالیاتی و انجام دادن هرگونه تغییر جزئی یا تدوین راهبرد اصلاحات مالیاتی، لازم است کلیه عوامل درونی و بیرونی را با ابعاد متنوع آن‌ها در نظر گرفت، که این امر به کارگیری روش سیستمی را در این زمینه ضروری می‌کند.

مدیریت دستگاه مالیاتی

به طور کلی مدیریت مالیاتی و ساختار مالیات وابستگی متقابل دارند و در برنامه اصلاح مالیاتی باید آن‌ها را به طور همزمان مورد توجه قرار داد. مدیریت مالیاتی ضعیف سبب کاهش کارایی ساختار مطلوب مالیاتی می‌شود و درجه اختلال در رشد و رفاه اقتصادی را افزایش می‌دهد. در ضمن، ساختار مالیاتی با طراحی ضعیف، مدیریت مالیاتی را مشکل‌تر می‌سازد. لذا همواره باید توجه کرد که در کشورهای در حال توسعه «مدیریت مالیاتی، همان سیاست مالیاتی است».

آنچه عملاً در بسیاری از کشورهای جهان سوم اتفاق می‌افتد، این است که مسئولان، اجرای اصلاحات در نظام مالیاتی را به تغییر در قوانین و سیاست‌های مالیاتی محدود می‌کنند، بدون آن که جوانب اجرایی کار را به طور اصولی در نظر بگیرند. بدین لحاظ عموماً سازمان مالیاتی با تحولات اقتصادی و اجتماعی هماهنگ نیست و در عمل نمی‌تواند نقش مؤثری را که از آن انتظار می‌رود، ایفا کند؛ در حالی که همواره باید تغییر در سیاست‌های مالیاتی با ظرفیت مدیریت مالیاتی سازگار و منطبق باشد. در کوتاه‌مدت، مفروض دانستن ظرفیت موجود اجرایی و طراحی گزینه‌های مالیاتی در درون آن محدودیت‌ها، به خوبی ممکن است میسرترین روش باشد. تجربه نشان می‌دهد که در بلندمدت، مدیریت مالیاتی را باید به منزله بخشی از فرایند تعدیل ارتقا داد و با تغییرات به عمل آمده هماهنگ کرد.

به طور کلی می‌توان گفت که در اکثر کشورهای در حال توسعه، دستگاه اداری مالیات‌ها کارایی لازم نیست و مسائل فرار مالیاتی و فساد بسیار گسترده است. ضعف مدیریت مالیاتی در این کشورها ناشی از عوامل مرتبط متعددی است که از آن جمله می‌توان به قوانین و روش‌های مالیاتی با پیچیدگی زائد، سیستم‌های اطلاعاتی نارسا، فساد و دخالت‌های سیاسی اشاره کرد.

معمولاً در آمد نظام مالیاتی، به منزله معیار اندازه‌گیری عملکرد، مورد توجه مسئولان قرار می‌گیرد؛ به نحوی که بیشینه کردن وصولی کل، به صورت تنها وظیفه مدیران مالیاتی جلب توجه می‌کند؛ اما باید در نظر داشت که بهترین مدیریت مالیاتی فقط آن نیست که بیش‌ترین در آمد مالیاتی را وصول نماید، این مسئله که چنین در آمدی چگونه وصول شده، یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. یک مدیریت مالیاتی ضعیف ممکن است از بخش‌هایی که وصول مالیات از آن‌ها به سادگی امکان پذیر است، مثلاً حقوق‌بگیران، میزان زیادی مالیات وصول کند؛ در حالی که از وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها یا صاحبان مشاغل عاجز باشد. بنابراین، سطح وصولی مالیات یک معیار ساده برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی است. یک معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی، درجه تمکین مؤدیان - یعنی فاصله بین درآمدهای بالفعل و بالقوه مالیاتی - است و این که اندازه این فاصله در میان بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان چگونه است.

در زمینه اصلاحات مملکتی نیز مسئله مدیریت مالیاتی عنصر بسیار مهمی به شمار می‌رود و وابستگی نزدیکی با مقبولیت گروه سیاسی حاکم دارد. اگر اندیشه افزایش اعتبار و مشروعیت حکومت مطرح باشد، مدیریت مالیاتی باید در اذهان عامه این تصویر را پدید آورد که اجرای قوانین در مورد همگان یکسان است. هر گونه الگویی برای اداره امور مالیاتی باید بر این اندیشه استوار باشد که مالیات‌گیری بر پایه قانون و با سلامت و امانت صورت می‌پذیرد. در هر مورد که نحوه اجرای عملی قانون با اهداف قانونگذار متفاوت باشد، این در واقع بدین معناست که مدیران و مأموران مالیاتی خود به نوعی سیاست

مالیاتی وضع و اجرا می کنند که ممکن است با سیاست های اقتصادی و بازرگانی کشور بی تناسب باشد. مأموران مالیاتی با تخصیص منابع مالیات ها و جابه جایی، به آسانی می توانند بار مالیاتی را به سوی بخش های مختلف اقتصادی سوق دهند و موجب تغییر در هزینه مالیاتی مؤدیان شوند و بدین ترتیب بر سیاست های مالیاتی تأثیر بگذارند.

یکی از موانع عمده بر سر راه اصلاح مدیریت در بسیاری از کشورها این است که سازمان مالیاتی به طور سنتی جزئی از تشکیلات کلی خدمات کشوری به شمار می رود. این وضع سبب می شود که نتوان دستمزد کافی برای استفاده از خدمات نیروی انسانی متبحر برای اداره شایسته امور پرداخت کرد. علاوه بر این، کیفیت مذکور باعث می شود که مسائل دستمزدی کارمندان تحت تأثیر تمایلات معینی قرار گیرد یا موجب شود که درآمد اصلی کارمندان در قبال ارفاق هایی که معمول می دارند، تحصیل شود، یا از مهارت هایی که در کار دولتی به دست می آوردند، در زمان خدمت یا پس از آن برای منافع شخصی استفاده گردد. این فرصت ها در کم تر بخشی از خدمات دولتی به اندازه سازمان مالیاتی موجود است. این وضعیت سازمان مالیاتی در حالی مطرح است که برخی از نهادهای نسبتاً مستقل دولتی، قادرند بودجه لازم را برای استخدام مهارت های مورد نیاز خود تأمین کنند.

تجربه بین المللی نشان می دهد که کمبود توانمندی مدیریتی یک محدودیت ثابت و بدون تغییر نیست. اصلاحات اداری موفقیت آمیز وسیعی در سازمان های مالیاتی کشورهای گوناگون در حال توسعه انجام شده و در هر یک از این موارد، مدیریتی جدید با ساختار سازمانی جدید و کارکنان حرفه ای شایسته تر جایگزین سازمان قبلی شده است. در ضمن، این اصلاحات به اجرای موفقیت آمیز برنامه اصلاح مالیاتی و افزایش بسیار چشمگیر درآمد مالیاتی منجر شده است. اما باید به دو نکته بسیار مهم در این زمینه توجه کرد؛ یکی اینکه فعالیت های سفسطه آمیز یا سرهم بندی، در حل مشکلات مدیریت مالیاتی کاربرد زیادی ندارد. دو هم اینکه هیچ مجموعه واحد و معینی از دستورالعمل ها وجود ندارد که با اجرای آن، بهبود مدیریت مالیاتی در هر کشوری تضمین شود. کشورهای در حال توسعه با سطوح گوناگونی از درجه تمکین مؤدیان روبه رو هستند، که این مسائل نه تنها منعکس کننده میزان

کارایی مدیریت مالیاتی آنهاست، بلکه بیانگر طرز تلقی مؤدیان در مورد موضوع مالیات و به طور کلی دولت و عوامل متعدد دیگر است. باید دانست که برداشت‌ها و گرایش‌ها روی اعتقادات مؤثرند و اعتقادات در رفتار و نحوه عمل مردم اثر می‌گذارند.

مروری بر تحولات مالیاتی کشور

علی‌رغم وجود قوانین پراکنده در زمینه مالیات، اولین قانون کلی مالیاتی کشور در سال ۱۳۴۵ به تصویب رسید تا هماهنگی با برنامه‌های عمرانی آن زمان به مدیریت کلان دولت بر اقتصاد، شکل منسجم‌تری بدهد. این قانون با تغییراتی تا سال ۱۳۶۸ مورد عمل قرار می‌گرفت. اولین قانون مالیاتی بعد از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۱۳۶۸ به اجرا درآمد. لازم است اشاره شود که منظور از قانون مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم است که به دلیل گستردگی و جامع بودن آن همواره به منزله موضوع اصلی مطرح می‌شود، در حالی که انواع مالیات‌ها و شبه مالیات‌های دیگری در کشور وصول می‌شوند که دارای قانون خاص خود هستند (قوانین گمرکی، انواع عوارض، قوانین خاص شهرداری‌ها، فروش ارز، ...).

قانون سال ۱۳۶۸، در حدود سال‌های اولیه دهه ۶۰، با توجه به وضعیت اقتصادی و اجتماعی آن دوره تدوین و در سال ۱۳۶۴ به مجلس شورای اسلامی تقدیم شد که پس از اعمال دیدگاه‌های نمایندگان مجلس در سال ۱۳۶۶ به تصویب رسید؛ ولی زمان اجرای آن به ابتدای سال ۱۳۶۸ موکول شد. تغییر کلی در اوضاع عمومی کشور، یعنی پایان جنگ و آغاز دوره موسوم به «سازندگی» موجب شد که سیاستگذاران به تطبیق نداشتن قانون جدید مالیاتی با اوضاع جاری اقتصاد کشور پی ببرند و درصدد رفع آن برآیند. پس در تبصره ۷ قانون برنامه اول، پیش‌بینی بازنگری قانون و اصلاح آن صورت پذیرفت.

از آن‌جا که اصلی‌ترین هدف تبصره، تشویق بخش تولیدی کشور بود، لذا عمدتاً موادی از قانون مورد بازنگری قرار گرفت که به این امر کمک کند. این اصلاحیه که مهم‌ترین مشخصه آن کاهش شدید نرخ‌ها و طبقات درآمدی اشخاص حقیقی و حقوقی بود، پس از طی مراحل کارشناسی و قانونی در اردیبهشت ۱۳۷۱ به تصویب رسید.

تحولات اقتصادی و اجتماعی نیمه اول دهه ۷۰ موجب شد که بحث اصلاحات مالیاتی به مثابه بخشی از اصلاحات کلی کشور مجدداً مطرح شود. بیانات مقام معظم رهبری در پیام نوروزی سال ۱۳۷۵ و تأکید ایشان بر ضرورت وصول مالیات، طرح سیاست‌های کلانی چون تدوین راهبرد اقتصاد بدون نفت، ایران ۱۴۰۰، برنامه فقرزدایی و سرانجام، شعارهای انتخابات ریاست جمهوری سال ۱۳۷۶ نشان‌دهنده عمق مسائلی بود که به نحوی به عملکرد نظام مالیاتی مربوط می‌شد. در نتیجه، ضرورت تحول در ساختار مالیاتی کشور در مجموعه سیاست‌های اقتصادی نظام که در سال ۱۳۷۷ تدوین و به «طرح ساماندهی اقتصادی جمهوری اسلامی ایران» موسوم شد، مورد توجه قرار گرفت. در این طرح چنین آمده بود که نظام مالیاتی نقشی اساسی و چندگانه در مدیریت اقتصاد کشور دارد. از یک طرف بخش بزرگی از هزینه‌های دولت را از محل ارزش افزوده و تولید ناخالص ملی تأمین می‌کند و از طرفی عاملان اقتصادی را به سمت فعالیت‌های مورد نظر دولت سوق می‌دهد. ساختار نظام مالیاتی دارای دو جزء است: تعرفه‌ها و ضرایب مالیاتی و روش‌های اجرایی و سازماندهی وصول مالیات. ساختار نظام مالیاتی فعلی، از هر دو جنبه، نیازمند اصلاح است و در هر زمینه، فاقد کارایی و دارای نقاط ضعف است و اصلاح ساختار مالی دولت، از مهم‌ترین برنامه‌ها و سیاست‌های اقتصادی آن است.

بر مبنای طرح ساماندهی، راهبرد تحول نظام مالیاتی کشور در سه بُعد سیاست‌گذاری، اصلاح مدیریت مالیاتی و اقدامات اصلاحی کوتاه‌مدت در وزارت امور اقتصادی و دارایی تدوین شد. پس سیاست‌گذاری، لایحه بازنگری قانون مالیات‌های مستقیم و لایحه مالیات بر ارزش افزوده تهیه و به دولت تقدیم شد تا مراحل قانونی خود را طی کنند. تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و تدوین طرح جامع اطلاعات مالیاتی، دو جزء اصلی اصلاح مدیریت دستگاه مالیاتی بودند. برنامه توسعه منابع انسانی - به ویژه برنامه‌های آموزشی و بازآموزی - تشکیل واحد مؤدیان بزرگ در تهران، اجرای برنامه‌های گسترده در زمینه ارتقای فرهنگ مالیاتی و اعلام روز شانزدهم تیر ماه به عنوان روز ملی مالیات و تلاش برای جلوگیری از

فرارهای مالیاتی - به خصوص فرار مؤدیان عمده - نیز از مهم‌ترین اقدامات اصلاحی جاری بود.

به دنبال این امر، تحول در نظام مالیاتی یکی از محورهای اصلی برنامه سوم توسعه شد. از آن‌جا که لایحه بازنگری در دی ماه سال ۱۳۷۷ به دولت ارائه شده بود، لذا اصلاح مدیریت مالیاتی - یعنی تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و اجرای طرح جامع اصلاحات مالیاتی - با هدف به هنگام کردن ساختار اجرایی نظام مالیاتی و دستیابی به وضعیتی که بیش‌تر مؤدیان مالیاتی با خود اظهاری به انجام دادن تکالیف قانونی خود اقدام کنند، در ماده ۵۹ قانون برنامه سوم پیش‌بینی شد.

تصویری از عملکرد و چالش‌های نظام مالیاتی کشور

در تجزیه و تحلیل یک نظام مالیاتی برای ریشه‌یابی مشکلات آن و دادن راه‌حل‌های مورد نیاز باید دو جنبه اصلی نظام - یعنی سیاست‌گذاری (قانون و مقررات) و مدیریت اجرایی (سازماندهی و تشکیلات) - را در نظر گرفت. البته نباید جامعیت موضوع را از نظر دور داشت؛ بدین معنا که بعضی از مسائل می‌تواند ناشی از ترکیب هر دو جنبه باشد و راه‌حل‌ها نیز ممکن است بیش از یک جنبه را متأثر سازد. حال با مروری کوتاه بر عملکرد نظام مالیاتی کشور و ارائه تصویری از مسائل مربوط به آن، امید است بتوان با استفاده از یافته‌های نظری و تجربیات عملی سایر کشورها به پیشنهادهایی برای حل مشکلات و دستیابی به نظامی مطلوب، دست یافت.

۱. نگاهی آماری به نظام مالیاتی ایران تصویری روشن از مسئله و ابعاد آن نشان می‌دهد. اگر به عملکرد بودجه دولت در سی سال اخیر توجه کنیم، خواهیم دید که ترکیب درآمدهای دولت به شکلی بوده که حتی در استثنایی‌ترین موقعیت‌ها سهم مالیات‌ها از ۵۸ درصد مجموع درآمدهای دولت تجاوز نکرده است (سال ۱۳۶۵). علاوه بر این، بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی نیز به‌طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفت بوده، که این امر درآمدهای مالیاتی را در مقابل نوسانات بازار جهانی نفت به شدت آسیب‌پذیر کرده بود.

۲. یکی از وجوه مهم ساختار مالیاتی، کسش درآمدهای اقلام مختلف آن است. این کسش، تغییرات نسبی درآمدهای مالیاتی را نسبت به پایه مالیاتی (مثلاً درآمد ملی) بیان می‌کند. در مرحله رشد اقتصادی وجود یک نظام با کسش مالیاتی، مزایای زیادی دارد. با توجه به این که معمولاً تمایل به افزایش هزینه‌های دولت بیش تر از افزایش درآمدهاست، وجود یک نظام با کسش مالیاتی باعث خواهد شد که درآمدهای مورد نیاز با سهولت بیش تری استحصال شود؛ چرا که در غیر این صورت دولت مجبور به تغییر در نرخ‌های موجود خواهد بود، که این صرف نظر از مشکلاتش، موضوع از نظر اجتماعی نیز مطلوبیت نخواهد داشت. همچنین وجود چنین ساختاری، اجرای نظام مالیاتی را تسهیل می‌کند و نامشخص بودن آثار اقتصادی، تغییرات نرخ‌های مالیاتی را تخفیف می‌دهد. کسش درآمدهای مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی در ایران طی دوره ۱۳۷۲-۱۳۵۰ معادل ۰/۸ برآورد شده که این حاکی از فقدان انعطاف کافی آن در مقابل تغییرات تولید ناخالص داخلی است. کسش مزبور برای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به ترتیب ۰/۹ و ۰/۷۵ بوده که این نیز نشان‌دهنده کسش بیش تر مالیات‌های مستقیم نسبت به تغییرات تولید است. در بین اقلام مختلف درآمدهای مالیاتی، مالیات بر شرکت‌ها با کسش ۱/۳ دارای بالاترین کسش بوده؛ در حالی که کسش مربوط به مالیات بر واردات تنها حدود ۰/۶۵ بوده است.

۳. تأخیر در جمع‌آوری مالیات در موقعیت‌های تورمی، مطلب دیگری است که در بررسی ساختار مالیاتی کشور باید مورد توجه قرار گیرد. به طور کلی در کشورهایی که جمع‌آوری مالیات در آن‌ها با وقفه تقریباً طولانی همراه است، و از سوی دیگر کسش درآمدهای مالیاتی نسبت به قیمت‌ها و درآمد کم تر از یک است، افزایش قیمت‌ها موجب کاهش شدید درآمدهای واقعی مالیاتی می‌شود. چنانچه کسش نظام مالیاتی نسبت به قیمت‌ها برابر یک باشد، با هر نرخ تورمی، هر چه زمان تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها بیش تر باشد، خالص کاهش درآمدهای واقعی مالیاتی بر اثر تورم بیش تر خواهد بود، و با فرض تأخیر زمانی معین در جمع‌آوری مالیات، هر چه تورم بیش تر باشد، ارزش درآمدهای واقعی مالیاتی کم تر خواهد بود. در ایران صرف نظر از مالیات حقوق کارمندان دولت که

تقریباً بدون وقفه وصول می‌شود، در سایر موارد اخذ مالیات با وقفه نسبتاً طولانی رو به رو است. این پدیده، به خصوص در مورد مالیات مشاغل و مالیات بر شرکت‌های دولتی و غیردولتی، بارزتر است.

۴. ترکیب درآمدهای مالیاتی می‌تواند شاخص مناسبی برای عملکرد نظام مالیاتی در بعد عدالت اجتماعی باشد. به همین منظور به بررسی سهم مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در درآمد کل مالیاتی توجه می‌شود. معمولاً کشورهایی که به دلیل ضعف تشکیلات اجرایی نظام مالیاتی و نبود نظام اطلاعاتی مناسب نتوانند مالیات واقعی را از مؤدیان ذی‌ربط وصول کنند، اقدام به وضع یک نوع مالیات غیرمستقیم عمومی می‌کنند و در نتیجه، بار مالیاتی را بر دوش کلیه مردم قرار می‌دهند. اطلاعات موجود نشان می‌دهد که سهم مالیات‌های غیرمستقیم در کل درآمدهای مالیاتی کشور در دوره‌های ۱۳۵۷-۱۳۵۰ و ۱۳۶۷-۱۳۵۸ به طور متوسط حدود ۴۸ درصد بوده که در دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۵ به ۵۳ درصد افزایش یافته است.

۵. حجم و میزان کلی درآمدهای مالیاتی در کشور را می‌توان با استفاده از شاخص‌هایی چون کوشش مالیاتی، و نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری بررسی کرد. نتایج بررسی‌های به عمل آمده در این زمینه نشان دهنده آن است که کوشش مالیاتی در گذشته چه در زمینه ظرفیت‌های مالیاتی و چه بر اساس مقایسه‌های جهانی در سطح مطلوبی قرار نداشته است. بررسی‌های موجود نشان داده که کوشش مالیاتی (نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی) در گذشته نوسانات فراوانی داشته که بالاترین آن به میزان ۹/۲ درصد به سال ۱۳۵۷ و پایین‌ترین آن با ۴/۶ درصد به سال ۱۳۶۷ مربوط می‌شود. به طور کلی نسبت مزبور در دوره ۱۳۵۷-۱۳۵۰ به طور متوسط معادل ۸/۱ درصد بوده که در دوره‌های ۱۳۶۷-۱۳۵۸ و ۱۳۷۵-۱۳۶۸ به ترتیب به ۶/۱ درصد و ۵/۴ درصد کاهش یافته است. روشن است که نسبت مزبور در مقایسه با سایر کشورها در سطح بسیار پایینی قرار دارد.

۶. یکی از نکات مهم درباره نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌هایی است که در نظام مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند. اعطای این معافیت‌ها حتی بدون وجود یک نظام نرخ تصاعدی، خصوصیتی کم و بیش مشابه نرخ تصاعدی به نظام مالیاتی می‌بخشد. سطح معافیت اعطا شده، تعداد افراد مشمول مالیات را مشخص می‌سازد. در قوانین مالیاتی ایران نیز در موارد مختلفی معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است. نسبت معافیت‌های اعطا شده در مورد مالیات بر درآمد به درآمد سرانه در کشور، بیش از یک است که در مقایسه با سایر کشورهای در حال توسعه در سطح نسبتاً بالایی قرار دارد. در کشورهای به نسبت پیشرفته‌تر آسیا (مانند کره جنوبی) نسبت مزبور حدود ۰/۳ و در کشورهای پیشرفته صنعتی دنیا حدود ۰/۱ و کم‌تر است. علاوه بر این، بخش به نسبت عمده‌ای از تولید ناخالص داخلی از معافیت مالیاتی برخوردار است. وجود این معافیت‌ها پایه‌های بالقوه مالیاتی را در کشور به شدت تضعیف کرده است. یکی از دلایل عمده پایین بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در ایران وجود همین معافیت‌هاست.

۷. همچنان که قبلاً نیز اشاره شد، امروزه برداشت عمومی از واژه «مالیات» به درآمدهای وصولی وزارت امور اقتصادی و دارایی محدود است؛ اما واقعیت آن است که مؤسسات و نهادهای دیگری نیز درآمدهایی وصول می‌کنند که بنا بر تعاریف بین‌المللی ماهیت مالیاتی دارند و باید در مجموع درآمد وصولی محسوب شوند که از آن جمله می‌توان به درآمد شهرداری‌ها و درآمد سازمان تأمین اجتماعی اشاره کرد.

۸. فقدان سیاستگذاری جامع مالیاتی، ضعف دستگاه اجرایی مالیات، وجود معافیت‌ها و فرار گسترده مالیاتی از یک سو و نیاز به افزایش درآمدهای مالیاتی از سوی دیگر سبب شده تا تنها بخش خاصی از جامعه فشار مالیاتی را تحمل کند. این مطلب را می‌توان با مقایسه نسبت اسمی مالیات به تولید ناخالص داخلی و نسبت واقعی مالیات به تولید ناخالص داخلی توضیح داد؛ برای مثال این شاخص برای سال‌های ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴ در جدول زیر محاسبه شده است:

جدول ۱- مقایسه نسبت مالیات اسمی و واقعی به تولید ناخالص داخلی (ارقام به میلیارد ریال)

سال	کل مالیات (T)	مالیات تعدیل شده (استاندارد جهانی) = (TA)	(GDP) تولید ناخالص داخلی	(TGDP) تولید ناخالص داخلی مشمول	(T) به (GDP)	(TA) به (GDP)	شاخص فشار مالیاتی (مالیاتی)
۱۳۷۳	۵۴۹۰/۸	۱۱۱۲۵/۵	۱۳۰۹۷۶/۳	۶۲۶۶۳/۲	(۴/۲)	(۸/۵)	(۱۷/۸)
۱۳۷۴	۷۳۱۳	۱۸۲۵۴/۷	۱۹۶۶۶۴/۵	۹۳۹۹۵/۵	(۳/۷۲)	(۹/۳)	(۱۹/۴)

۹. تجربه قانونگذاری مالیاتی حاکی از آن است که به دلیل فرایند دراز مدت و ساختار تصمیم گیری نامنسجم و ناهماهنگ از یک سو و تغییرات سریع شاخص های اقتصادی از سوی دیگر، قوانین جاری همواره بامعضلاتی رو به رو هستند که عمده ترین آن ها عبارتند از:

- تطبیق نداشتن با اوضاع جاری اقتصاد کشور

- حجم انبوه تغییرات و اصلاحات و بخشنامه ها، به نحوی که مجموعه آن ها چندین برابر حجم قانون اصلی می شود

- پیچیدگی و شفاف نبودن قانون که بیش تر از ناهماهنگی نهادهای موجود در فرایند تصمیم گیری، پیگیری اهداف متعدد و متضاد و فراتر از ظرفیت این قانون ناشی می شود و بخشی نیز به دلیل چگونگی نگارش و انشا و تدوین آن است

- پیش بینی نکردن سازوکارهای لازم برای کنترل عملکرد و نتایج حاصل از اجرای قانون

- ابهام قوانین و مقررات، ارائه نکردن خدمات مناسب به مؤدیان، پیچیدگی شکل ها و نامعین بودن روش های اجرایی، امکان انجام دادن تکالیف قانونی را برای مردم دشوار کرده است. این در حالی است که هنوز نهادهای حمایتی رسمی از قبیل مشاوران مالیاتی در جامعه وجود دارند.

۱۰. سازماندهی و تشکیلات نظام مالیاتی با ویژگی های جاری اقتصادی و اجتماعی کشور هماهنگی و تناسب ندارد. با توجه به شمول همگانی قانون مالیاتی، تأثیرهای متقابل اجتماعی و فرهنگی آن در کل جامعه نقش تعیین کننده ای دارد و شاید بزرگ ترین نقطه تماس دولت و مردم باشد. به همین دلیل همچنان که قبلاً گفته شد، در کلیه کشورها مقبولیت نظام مالیاتی به معنای مقبولیت دستگاه حاکمه تلقی می شود. پس هر گونه نقص و

نارسایی در سازمان، تشکیلات و روش‌ها از مرحله تشخیص در آمد واقعی تا مرحله وصول مالیاتی عادلانه، نه تنها امکان اجرای دقیق قوانین را از بین می‌برد، بلکه در فرهنگ جامعه اثری بنیانی خواهد گذاشت که سرانجام، سیاست‌های اقتصادی را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

۱۱. سازمان و تشکیلات اجرایی نظام مالیاتی عملاً از دو جزء اطلاعاتی و اجرایی تشکیل می‌شود. جزء اطلاعاتی با ایجاد یک شبکه اطلاعاتی، نه تنها مقدمات لازم برای تصمیم‌گیری مدیران مالیاتی و سیاستگذاران اقتصادی کشور را فراهم می‌آورد، بلکه اثر تصمیم‌های گرفته شده را به تمامی اقتصاد و جامعه منتقل می‌کند. جزء اجرایی، مسئولیت کارهای اداری، از جمله واحدیابی، تشخیص، وصول، اجرا و غیره را برعهده دارد. در حال حاضر نظام مالیاتی فاقد یک نظام جامع اطلاعاتی است (اگرچه به نظر می‌رسد مقدمات آن فراهم آمده است) و بنابراین، امکان نظارت و کنترل دولت بر جریان پول، کالا و خدمات وجود ندارد و بالطبع مالیات حقیقی وصول نمی‌شود و سایر اهداف نظام مالیاتی، از قبیل عدالت اجتماعی و توزیع درآمد و غیره، عملی نمی‌شوند. از لحاظ جزء اجرایی نیز تشکیلات نظام مالیاتی در طول زمان عمدتاً بر حسب نیازهای مقطعی تغییراتی را به خود دیده است؛ اما هرگز کلیت نظام با توجه به اوضاع جدید اقتصادی، اجتماعی و فناورانه مورد بازبینی قرار نگرفته است. عمده‌ترین هدف تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور رفع این نقیصه بوده که هنوز اطلاعاتی درباره عملکرد آن وجود ندارد تا بتوان در مورد آن اظهار نظر کرد.

۱۲. بعضی دیگر از مسائل مرتبط با سازمان و تشکیلات نظام مالیاتی، عبارتند از: نبود نیروی انسانی متخصص و کافی، نامناسب بودن تعداد نیروی انسانی با حجم فعالیت حوزه‌های مالیاتی، نامطلوب بودن موقعیت‌های محیط کار، بالا بودن هزینه‌های وصول در مقایسه با میزان درآمدهای مالیاتی (پایین بودن بهره‌وری) و اتکای نظام بر روابط به جای ضوابط.

۱۳. روشن است که سیاست‌های مالیاتی پس از تنظیم، شکل قانون به خود می‌گیرند و برای اجرا ابلاغ می‌شوند. آنچه معمولاً در نظام مالیاتی کشور از نظر دور می‌ماند، رابطه مستقیم سیاست‌های مالیاتی با مدیریت یا بخش اجرایی مالیات است. بی‌توجهی به این مطلب معمولاً باعث شده که اثربخشی سیاست‌ها در طول زمان دستخوش حوادث مختلفی شود و گاهی تبعات نامطلوب اقتصادی را به همراه داشته باشد؛ برای مثال می‌توان به مالیات تعاون ملی اشاره کرد. ظرفیت درآمدی این مالیات در برآوردهای اولیه معادل ۲۰۰ تا ۳۰۰۰ میلیارد ریال بود؛ اما پس از گذشت هفت سال از اجرای آن حدود هشتاد میلیارد ریال درآمد حاصل شد، ضمن آن که هزینه‌های اجرایی این مالیات بالغ بر ۱۰ درصد درآمد به دست آمده بوده است. این ارقام بدون در نظر گرفتن تبعات و هزینه‌های اقتصادی دیگری است که در کل اقتصاد از خود به جای گذاشته است. از همه مهم‌تر سهم ۲۰ تا ۳۰ درصدی درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمدهای دولت در سی سال گذشته است. به نظر می‌رسد که رویدادهای بزرگ سیاسی - اقتصادی، تغییر قوانین و سیاست‌های مالیاتی و برنامه‌های اجرا شده در این دوره تأثیر چندانی بر عملکرد دستگاه مالیاتی نداشته‌اند و عملاً بخش اجرایی بر اساس میزان «سهمیه تعیین شده» در بودجه عمل کرده است.

۱۴. نبود یک نهاد ناظر سیاستگذار در امور مالیاتی باعث شده تا تصمیم‌گیری در امور مالیاتی به صورت غیر متمرکز و در نهادهای مختلف صورت گیرد. اگرچه در ظاهر چنین به نظر می‌رسد که اقدامات این نهادها به گونه‌ای با یکدیگر هماهنگ است، ولی در عمل این کار صورت نمی‌پذیرد. در نتیجه، سیاست‌های مالی کشور دارای انسجام لازم نیست و سرانجام، عملکرد واقعی با اهداف اولیه فاصله زیادی پیدا می‌کند. این امر سبب می‌شود تا اولاً هیچ فرد یا نهادی پاسخگوی نتایج حاصل نباشد و دارای توجیه لازم برای فرافکنی مسئولیت خود باشد. ثانیاً بررسی علمی و تعیین دقیق علل اساسی بروز مشکلات امکان‌پذیر نشود. به همین دلیل تاکنون گزارشی از عملکرد معافیت‌های گسترده مالیاتی، یعنی آثار اقتصادی آن‌ها، تهیه و ارائه نشده تا تأثیر سیاست‌های گرفته شده قابل ارزیابی شود. البته این مسئله تا حدودی ناشی از ضعف مدیریت اقتصادی کشور و تناقضات آن است که امروزه به

یکی از شناخته شده ترین معضله های مدیریت کلان کشور تبدیل شده است. در ضمن، این موضوع در طرح ساماندهی اقتصادی کشور نیز پیش بینی شده بود که فعلاً به آن توجهی نشده است. این کمبود ساختاری موجب ضعف پویایی نظام مالیاتی نیز شده است؛ به نحوی که اصلاحات نظام مالیاتی به صورت عکس العمل به وقایع گذشته انجام می پذیرد؛ در حالی که بخشی از سیاستگذاری مالیاتی باید با توجه به پیش بینی آنچه اتفاق خواهد افتاد، صورت گیرد. اصولاً تطبیق نداشتن قوانین مالیاتی با اوضاع جاری کشور ناشی از همین موضوع است؛ مثلاً پیش بینی نکردن آثار مالیاتی ناشی از سیاست یکسان سازی نرخ ارز، معضلات لاینحلی را برای مدیریت اجرایی و مؤدیان به وجود آورد. به عنوان نمونه ای دیگر می توانید آثار تجارت الکترونیک بر نظام مالیاتی را در منبع شماره ۱۱ ببینید.

نتیجه گیری و پیشنهادها

به طور کلی می توان گفت که انگیزه اصلی وجود نظام مالیاتی در کشورهای گوناگون، تأمین مالی اداره عمومی کشور و تدارک خدمات اجتماعی و اقتصادی است. توزیع مجدد درآمد و اصلاح ناهمگونی های بازار نیز از اهداف ثانویه به شمار می روند. حال اگرچه سطحی از مالیات گیری برای دستیابی به این اهداف ضروری است، اما گرفتن مالیات همواره هزینه هایی به همراه دارد که هزینه های مستقیم مدیریت دستگاه مالیاتی و هزینه های غیرمستقیم مربوط به تشخیص ناصحیح منابع و نتایج ناشی از توزیع درآمد، از آن جمله اند. از سوی دیگر، سطح مناسب مالیات به میزان نقش دولت، کارایی و عدالت در مخارج عمومی، کارایی و عدالت در نظام مالیاتی ذی ربط، بستگی دارد. لذا سطح مطلوب مالیات در کشورهای مختلف ممکن است به نسبت زیادی متفاوت باشد؛ اما تجربه دو دهه گذشته به وضوح نشان داده که:

- اکثر نظام های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه دارای هزینه های بسیار زیاد و در عین حال اجتناب پذیر هستند.

- اصلاح نظام‌های مالیاتی قابل اجرا و به نحوی با سایر جوانب سیاست توسعه مرتبط است.

- اجرای اصلاحات مالیاتی، مثابه جزئی از اصلاح مالی وسیع‌تر، در مرکز فرایند تثبیت و تعدیل اقتصادی بسیاری از کشورهای در حال توسعه قرار دارد.

از سوی دیگر اساساً انجام دادن اصلاحات مالیاتی، یک ضرورت در فرایند آزادسازی اقتصادی تلقی می‌شود. امروزه اکثر کشورها سیاست‌ها و روش‌های زیر را برای تبدیل اقتصادشان به اقتصاد آزاد مورد توجه قرار می‌دهند:

۱. آزادسازی نرخ ارز

۲. اصلاح بخش پولی و مالی

۳. رهاسازی یا کاهش کنترل روی قیمت‌گذاری عوامل اقتصادی

۴. خصوصی‌سازی بخش عمومی

۵. تشویق سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی.

در این صورت، دولت‌ها باید به منظور اعمال حاکمیت و اجرای سیاست‌های اقتصادی، بخشی از مدیریت خود را از طریق بخش مالی عمومی و بالاخص مالیات‌ها اعمال کنند.

بنابراین در سال‌های اخیر، عقلایی کردن یک بخش عمومی بسیار گسترده به صورت یکی از چالش‌های اصلی تعداد زیادی از کشورهای جهان سوم درآمده و لذا اصلاح نظام مالیاتی اهمیت ویژه‌ای یافته است. در این زمینه، توجیه اصلاحات مالیاتی دارای دو جنبه کلی است: اول این که به منزله بخشی از فرایند تعدیل ساختاری، اصلاحات مالیاتی به نحوی طراحی می‌شود که باعث کاهش اختلالات شدید اقتصادی و ناکارایی‌ها و نابرابری‌های حاصله در تخصیص منابع شود. دوم این که به مثابه بخشی از فعالیت‌های تثبیت اقتصادی و به همراه کاهش هزینه‌های عمومی، اصلاحات مالیاتی ممکن است برای تولید درآمد عمومی به روشی منطقی و غیراختلالی، متعادل‌کننده و پایدار ضرورت یابد؛ اما با توجه به

تصمیمات سخت و مورد پسند نبودن مردم که در مسئله وجود دارد، تعدادی از کشورهای در حال توسعه موفق به انجام دادن اصلاحات مالیاتی وسیعی شده‌اند.

از بررسی اصلاحات مالیاتی کشورهای مختلف می‌توان نتیجه گرفت که این برنامه‌ها به طور کلی چهار هدف عمده را دنبال می‌کنند:

۱. ایجاد درآمد، به منزله وظیفه اصلی نظام مالیاتی. پس اولین هدف هر برنامه، تضمین انجام دادن مناسب این وظیفه است.

۲. کاهش هزینه‌های کارایی مالیات

۳. برداشتن بار مالیات از دوش فقیرترین اقشار جامعه و تضمین این نکته که ساختارهای واقعی مالیاتی از عدالت بیش‌تری، چه عمودی و چه افقی، برخوردار باشند.

۴. تقویت مدیریت مالیاتی که غالباً مستلزم ساده کردن روش تعیین و تشخیص پایه مالیاتی است.

در نتیجه از دیدگاه نظری و عملی، ضرورت وجود نظام جامع مالیاتی و ایفای نقش آن، به مثابه یکی از مهم‌ترین اهرم‌های اعمال سیاست‌های اقتصادی و مالی، احساس می‌شود و به منظور سازماندهی و تنظیم فعالیت‌ها و ایجاد تعدیل‌های لازم در بخش‌های مختلف اقتصادی، این ضرورت کاملاً مشخص است. در عین حال، نبود نظام مالیاتی کارا، دستیابی به یک تعادل کلی در اقتصاد، اجرای برنامه‌های توسعه اقتصادی و ایجاد انگیزه برای فعالیت‌هایی که از نظر سیاسی- اقتصادی در اولویت هستند و همچنین تمدید فعالیت‌های غیرکارا و سرانجام، دستیابی به عدالت اجتماعی را غیرممکن می‌سازد.

توجه به این نکته لازم است که مقوله مالیات در هر کشوری ممکن است دارای ویژگی‌های خاصی باشد. تجربه نشان داده که بیش‌تر مسئولان ذی‌ربط فکر می‌کنند که نظام مالیاتی آن‌ها به طور کلی با سایر نظام‌های مالیاتی متفاوت است و مؤدیان کشورشان نیز با مؤدیان دیگر کشورها فرق اساسی دارند. پس نمی‌توان چندان از تجربه‌های موجود استفاده مفید کرد؛ در حالی که ثابت شده اگرچه راهبردهای مختلفی برای اجرای اصلاحات مالیاتی وجود دارد، اما نظام‌های مالیاتی دارای وجوه اشتراک فراوانی هستند،

بنابراین به سهولت می‌توان از نتایج عملکرد سایر کشورها چه در بعد سیاست‌گذاری و چه در بعد اجرایی دستگاه مالیاتی بهره‌مند شد.

با توجه به مطالب ارائه شده طبیعتاً این سؤال پیش می‌آید که برای دستیابی به نظام مطلوب مالیاتی، فرایند تحول چیست و از کجا باید آغاز کرد. پاسخ این است که به هدف بستگی دارد. هدف می‌تواند افزایش درآمد، برقراری عدالت اجتماعی، تشویق سرمایه‌گذاری یا موارد دیگر باشد. آن‌گاه لازم است با توجه به نتایج تحلیل عملکرد نظام مالیاتی و تجارب جهانی به تدوین راهبرد اصلاحات اقدام کرد. آن‌گاه این سؤال مطرح می‌شود که چرا این امر در کشور ما به مرحله عمل نرسیده است؛ در حالی که مسئولان ذی‌ربط در زمان‌های مختلف به اجرای اصلاحات در نظام مالیاتی همت گماشته‌اند. تنها ظرف ۲۵ سالی که از پیروزی انقلاب اسلامی می‌گذرد، قانون مالیات‌های مستقیم دوبار دستخوش دگرگونی‌های مفصل شده است. کارهای پژوهشی و حداقل پانزده سال آشنایی و همکاری نگارنده با نظام مالیاتی کشور حاکی از آن است که ریشه مشکلات به دو مقوله «نقش نفت در معادلات اقتصادی - اجتماعی کشور» و «سطح اراده و تعهد سیاسی» بر می‌گردد؛ مقوله دوم اهمیت به مراتب بیش‌تری دارد و آن استفاده از تجربه سایر کشورهاست که حرف اول را می‌زند.

بررسی‌ها نشان می‌دهند کشورهایی توانسته‌اند نظام مالیاتی منسجم و مطلوبی ایجاد و اجرا کنند که در ابتدا بیش‌تر مدیران، تصمیم‌گیرندگان و گروه‌های اجتماعی در سطوح عالی سیاسی و اقتصادی، به حیاتی بودن عملکرد صحیح چنین نظام واقف و صریحاً یا تلویحاً متعهد شده‌اند که در مقابل قانون مالیات تمکین کنند. بدیهی است که یکی از ویژگی‌های عملکردی نظام مالیاتی مطلوب ماهیت نظارتی آن بر جریان کالا، خدمات و پول در فعالیت‌های اقتصادی است و مسلماً تحقق این امر در اوضاع پیچیده اقتصادی کنونی بدون استفاده از یک نظام جامع اطلاعاتی رایانه‌ای امکان‌پذیر نیست. گفتنی است که حضرت امام (ره) در قسمتی از بحث احکام خمس در تحریرالوسیله^۱ چنین می‌فرماید:

۱. رساله‌نویس، جلد دوم، مسائل اقتصادی، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، ۱۳۶۳، صص ۶۷ و ۶۸.

«البته دولت برای جمع‌آوری چنین مالیات عمومی باید سرشماری دقیق کند و جمیع شغل‌ها و درآمدها، از روی کمال دقت بررسی و ثبت شود و کشور اسلامی از همه کشورها نیازمندتر به ثبت احوال و سرشماری است بلکه، نیازمند به ثبت اموال از روی بررسی دقیق نیز هست».

مسئله وجود چنین نظام اطلاعاتی باعث شفافیت در امور مالی می‌شود و این مطلبی نیست که برخی از افراد یا نهادهای اجتماعی، به ویژه از نوع سیاسی آن پیسندند. لذا اصولاً کشورهای موفق به اجرای اصلاحات مالیاتی شده‌اند که گروه‌های سیاسی آن با آگاهی از این امر و دستیابی به نتیجه مشترکی در زمینه «چارچوب و قواعد بازی اقتصادی» و نیز درک این مفهوم که عملکرد مطلوب نظام مالیاتی یکی از کلیدهای اصلی موفقیت اقتصادی است، توانسته‌اند درباره ضرورت وجود یک نظام کارای مالیاتی به اجماع برسند.

از سوی دیگر، نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه صاحب نفت معمولاً با مشکلات مضاعفی روبه‌رو است. دولت‌ها بدون توجه به کلیت مقوله مالیات در اقتصاد و صرفاً در نظر گرفتن اثر درآمدی و تبعات ناخوشایند سیاسی آن، نفت را تأمین‌کننده سهل الوصول منابع مالی مورد نیاز خود دانسته‌اند و لذا هرگز آن طور که شایسته بوده، به مسئله مالیات توجه نکرده‌اند. تجربه کشور ما نیز از این روند عمومی مستثنا نیست، لذا اندک توجهی هم که در اواخر دهه ۴۰ به نظام مالیاتی شد، با حضور قدرتمندان درآمد‌های نفتی به باد فراموشی سپرده شد. وجود درآمد‌های نفتی باعث ایجاد اقتصاد دولت سالار و مسئولان غیرپاسخگو می‌شود. مقامات دولت که از تأمین منابع مالی خود مطمئن هستند (نفت، فروش ارز، اوراق مشارکت، افزایش نقدینگی، افزایش نرخ‌ها و ...)، همواره عملکرد نظام مالیاتی مطلوب را مزاحم خود می‌پندارند. نگاهی به حجم بدهی مالیاتی شرکت‌های دولتی و نیز نگرانی‌های آن‌ها از شفافیت مالی حاصل از حسابرسی مالیاتی، گویای بخشی از این واقعیت است. لذا مسئولان دولتی، پیشاپیش عامه مردم، به بهانه‌های واهی و تقریباً برای رفع هر مشکلی که در حوزه عملکردشان بروز می‌کند، در حذف مالیات‌ها، ایجاد معافیت‌ها

و تصویب انواع کسورات و تخفیف‌ها رقابت می‌کنند و در این امر همکاری نزدیکی با یکدیگر دارند.

اما در اقتصادهای پیشرفته، تأمین منابع مالی و رشد هزینه‌ها در صورتی امکان‌پذیر است که عمدتاً از محل افزایش درآمدهای مالیاتی، یعنی از ارزش افزوده مجموعه فعالیت‌های اقتصادی، تأمین شود. در این صورت، مالیات به منزله سهمی است که مردم برای دریافت خدمات عمومی پرداخت می‌کنند. بنابراین نه تنها وضع هر نوع مالیات جدید و هرگونه پرداخت نکردن قانونی آن (معافیت، تخفیف و غیره) باید دارای توجیه لازم باشد، بلکه مسئولان مالیاتی باید پاسخگویی چگونگی هزینه کردن منابع هم باشند.

پس دولتمردان و عامه مردم به خوبی می‌دانند که در صورت عملکرد نامطلوب نظام مالیاتی تأمین بودجه دولت و لذا اجرای فعالیت‌های آن با مشکل اساسی روبه‌رو خواهد شد. در نتیجه، علی‌رغم ناپسند بودن وضع مالیات از لحاظ سیاسی، دولت‌ها همه سعی خود را برای بهبود و اصلاح نظام مالیاتی به کار می‌بندند تا مسئله‌ای در جریان واریز درآمدها به خزانه کشور پیش نیاید (همان‌گونه که ما در بحث درآمدهای نفتی چنین عمل می‌کنیم) و پرداخت نکردن مالیات را یک جرم جنایی محسوب و همه سیاستمداران تلاش می‌کنند که پرونده مالیاتی آنان هیچ نقطه ابهامی نداشته باشد. حال نگاهی به سیر صعودی و حجم بدهی مالیاتی شرکت‌های دولتی و شکاف فزاینده بین هزینه‌های جاری و درآمدهای مالیاتی که به تعبیری کسری واقعی بودجه عمومی دولت را نشان می‌دهد، تصویری روشن از جایگاه نظام مالیاتی در ساختار حکومتی ایران ارائه می‌کند.

روی دیگر این سکه نیز قابل بررسی است. چنان که گفته شد، سیاستگذاری‌های دهه ۴۰ منشأ اصلی نظام مالیاتی موجود در کشور هستند و هر چه که بعد از آن انجام شده، بر اساس آن چیزی است که در آن زمان پایه‌ریزی گردیده است. فرض کنیم که به هر دلیلی درآمدهای مالیاتی از اولویت لازم در برنامه دولت برخوردار نیستند؛ اما باید توجه کنیم که یک دستگاه اداری گسترده و قدرتمند و یک قانون مالیاتی به نسبت جامع وجود دارد که از راه‌های گوناگون بر فعالیت‌های اقتصادی و روابط حکومت و مردم تأثیر زیادی

می‌گذارند. لذا فقط نباید به درآمدهای نفتی و تأمین ۲۰ تا ۳۰ درصد بودجه دولت از محل درآمدهای مالیاتی نگاه کرد؛ بلکه باید به اختلالات اقتصادی، حجم عظیم فرارهای مالیاتی، درآمدهای بالقوه‌ای که امکان وصول نمی‌یابند، تخلفات و فساد مبتلا به نظام، هزینه‌های سیاسی - اجتماعی نارضایتی مردم و بسیاری از معضلات ناشی از عملکرد نادرست نظام مالیاتی نیز توجه کرد.

بی‌اهمیت جلوه کردن نظام مالیاتی باعث شده که مسئولان مالیاتی نیز در قبال تصمیم‌گیری‌های خود که بعضاً تأثیرات عمیق و جبران‌ناپذیری بر عملکرد اقتصادی کشور داشته، احساس پاسخگویی نکنند و بنابراین به سهولت و بدون نیاز به ارائه مستندات علمی و عمدتاً بر مبنای سلیقه و برداشت‌های شخصی سیاستگذاری می‌کنند یا تغییراتی را در ساختار اداری و روش‌های اجرایی نظام مالیاتی به وجود آورند؛ به عنوان مثال می‌توان به چگونگی تصویب اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم پس از تغییر کابینه در سال ۱۳۸۰ اشاره کرد. یکی از نکات بسیار قابل توجه استدلال وزیر وقت محترم امور اقتصادی و دارایی در پاسخ به علت انتخاب نرخ ۲۵ درصد برای اخذ مالیات از شرکت‌ها این بود: «من فکر می‌کنم این نرخ خوبی است و قول می‌دهم که درآمدهای پیش‌بینی شده وصول خواهد شد». البته این امر تعجبی ندارد؛ زیرا تعیین نرخ ۷۵ درصد در سال ۱۳۶۴ هم به همین ترتیب بوده است. نمونه‌ای دیگر کاربرد شماره اقتصادی و حذف ناگهانی آن است. مسئولان اقدام خود را در جهت رفع نارسایی‌های کاربرد این شماره توجیه و چنین بیان کردند که سازوکاری جدید در چند ماه آینده معرفی خواهد شد. تاکنون که خبری از سازوکاری جدید نشده است و هیچ کس هم پاسخگوی علل ایجاد یا حذف این سیاست نیست. حال چگونه می‌توان عملکرد چنین نظامی را ارزیابی کرد؟

بنابراین به نظر می‌رسد هر چه بررسی‌های دقیق علمی و کارشناسی در باب ابعاد مختلف مالیات صورت می‌گیرد، به مثابه آب در هاون کوبیدن است؛ زیرا صورت مسئله چیز دیگری است.

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهند که آثار سوء و اختلالات اقتصادی ناشی از عملکرد یک نظام مالیاتی ناکارا یا اجرای ضعیف یک سیاست مالیاتی می‌تواند به مراتب بیشتر از زمانی باشد که اصولاً چنین تشکیلاتی وجود نداشته یا سیاست مزبور اجرا نشده است. حال اگر انتظار دولت از نظام مالیاتی فقط تأمین درصدی از بودجه عمومی کشور است، پس چرا باید خود را در درون یک نظام سنتی موروثی و سیاستگذاری‌های سلیقه‌ای محصور کنیم. روش‌های ساده‌تر دیگری نیز وجود دارند (مثلاً وضع یک مالیات سرانه) که از طریق آن‌ها می‌توان هم به هدف مورد نظر دست یافت و هم در راستای سیاست کوچک‌سازی حجم دولت به حذف بسیاری از مواد قانون مالیات‌ها و واحدهای اداری سازمان مالیاتی اقدام کرد.

به هر صورت، مسئله مورد بحث آن نیست که فرایند تدوین قانون مالیاتی چگونه صورت پذیرد، ارزیابی صحت عمل و کاردانی یک دستگاه اداری نیز مورد نظر نیست. چنین مقولاتی بستگی مستقیم به توانمندی مسئولان دستگاه‌ها و مراجع ذی‌ربط دارند و امر ذاتی و پایداری به شمار نمی‌آیند. موضوع سخن جنبه اصولی دارد و حتی در صورتی هم که تمام شرایط مثبت در کار و توانایی نظام مالیاتی موجود باشد، باز هم مطلبی که در مقام بیان آن هستیم، به جای خود باقی خواهد بود. پس چه باید کرد؟

اکنون که اولاً با تصویب مجلس ششم دولت موظف شده تا در چند سال آینده چنان عمل کند که هزینه‌های جاری از محل درآمدهای غیرنفتی تأمین شود، ثانیاً در آستانه اجرای برنامه چهارم توسعه قرار داریم و ثالثاً مجلس هفتم با چالش‌های بزرگی در زمینه اقتصاد و تأمین حداقل معیشت مردم و دستیابی به عدالت اجتماعی روبه‌روست، پیشنهاد می‌شود که به منظور دستیابی به نوعی اجماع سیاسی درباره نظام مالیاتی مطلوب و با توجه به تجربه برخی دیگر از کشورها، نهادی با عنوان «کمیته عالی مالیاتی» در سطح فنی و خارج از محدوده ساختار فعلی نظام مالیاتی تشکیل شود. برخلاف اکثر شوراهای عالی و کمیته‌های اجرایی موجود که عمدتاً متشکل از مسئولان حکومتی هستند، اصولاً چنین کمیته‌ای با شرکت جمعی از شخصیت‌های علمی و دارای تجارب بالا، نمایندگانی از

نهادهای ذی ربط در قوای سه گانه و نمایندگان بخش خصوصی تشکیل شود که وظیفه اصلی آن بررسی امر مالیات، مستقل، اصولی و خارج از ذهنیات سازمان‌های اجرایی باشد. این بررسی در وهله اول می‌تواند موارد زیر را شامل شود:

الف) اظهار نظر در این باب که در وضعیت حاکم و اهداف تعیین شده، ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب چیست و آیا اساساً وجود چنین سیستمی ضرورت دارد یا خیر؟

ب) در صورت احراز چنان ضرورتی، موارد و محدوده اصلاحات کدامند؟

ج) اصول، ضوابط و شرایطی که باید در اصلاحات مورد نظر رعایت شود، کدامند؟ چگونگی تشکیل این کمیته و شرح دقیق اهداف مورد نظر و وظایف آن به صورت یک لایحه یا طرح به تصویب می‌رسد تا نتایج کار آن اولاً به بیراهه نرود و به کلی گویی ختم نشود و ثانیاً شکل قانونی به خود بگیرد. این کمیته باید گزارش کار خود را در مدت معینی تهیه و عرضه کند. این گزارش معمولاً به اطلاع عموم می‌رسد. مقام سازمانی و وابستگی تشکیلاتی این کمیته نیز متفاوت است؛ مثلاً در ژاپن کمیسیون مشابهی وجود دارد که وابسته به دستگاه نخست وزیری آن کشور است. در صورتی که نتایج کار این کمیته سودمند واقع و جایگاه آن پذیرفته شود، آنگاه می‌توان موجبات دوام و استمرار فعالیت آن را به عنوان «نهاد ناظر سیاستگذار مالیاتی» فراهم آورد.

بحث در این زمینه بسیار است و در این مرحله فقط طرح اندیشه بر پایه کمیته عالی مالیاتی مورد نظر است. در صورتی که این فکر به طور اصولی مورد توجه قرار گیرد، اجرای کار مطالعاتی گسترده‌ای در مورد آن ضرورت خواهد یافت تا شرح کاملی از آن به دست داده شود.

منابع و مآخذ

۱. برد، ریچارد و میلکا، کاسانگرا. بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه. ترجمه علی اکبر عرب مازار و علی اصغر شایانی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۵.
۲. شالیزی، زمارک. درس‌هایی از اصلاح نظام مالیاتی. ترجمه علی اکبر عرب مازار، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۲.

۳. گیل، جیت. مدیریت سازمان مالیاتی. ترجمه علی اکبر عرب مازار و مرتضی ملانظر، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
۴. توی، جان و مور، مایک. اخذ مالیات، فساد و اصلاحات. ترجمه مرتضی ملانظر، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۲.
۵. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «گزارش جامع بررسی نظام مالیاتی کشور و ارائه پیشنهادهایی در قالب استراتژی اقتصاد بدون نفت»، تیر ماه ۱۳۷۵.
۶. کرمی، غلامرضا. مجموعه قوانین مالیاتی. تهران، انتشارات فرهنگ نوین، ۱۳۷۹.
۷. اداره تقیح قوانین مجلس شورای اسلامی. «قانون مالیات‌های مستقیم (با رعایت اصلاحات مصوب ۱۳۸۱/۱۱/۲۷)»، پاییز ۱۳۸۱.
۸. عرب مازار، علی اکبر. «الزامات قوانین و مقررات مالیاتی در توسعه تجارت الکترونیک». دومین همایش تجارت الکترونیک، تهران، خرداد ۱۳۸۳.

9. *Tax Policy Handbook*, Ed. by Shome, Fiscal Affairs Department, IMF, 1995.
10. Islamic Republic of Iran: Tax Reform Issues, FAD, IMF, 1991.
11. Islamic Republic of Iran: Value – Added Tax – Its Need and a Feasible Plan of Implementation, FAD, IMF, 1998.
12. Iran: Priorities and Strategy to Improve Tax Administration and Implement a VAT, FAD, IMF, 1999.
13. *Adjustment Lending Policies for Sustainable Growth*, Policy and Research Series 14, World Bank, 1990.
14. International Transfer Pricing, Price Waterhouse Coopers, CCH Edition Limited, 1999.
15. *Iran: Corporate Income Tax Policy and Administration*, Ved Gandhi, 1999.