

## رویکردشناسی قانون اساسی و اسناد بالادستی در اداره امور نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران

علی اکبر عرب مازار<sup>۱</sup>، سید جواد امینی<sup>۲</sup>، غفور تقی‌زاده بیرامی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۵/۱۷

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۲/۱۷

### چکیده

چرخش راهبردی درآمدهای دولت از فروش منابع به سمت درآمدهایی اصیل، مانند درآمدهای مالیاتی مستلزم رشد و توسعه پایدار تولید ملی و تامین پشتیبانی از سوی نظام فرهنگی و پرورش قابلیت‌ها و کارآمدسازی نظام اقتصادی و به تبع آن نظام مالیاتی است. با شفاف شدن مسائل اداره امور حوزه مالیات، شرایط برون‌رفت از وضع موجود مشخص شده و ترسیم افق آینده میسر می‌گردد. این تحقیق با هدف تبیین محکمت قانون اساسی و مولفه‌های اسناد بالادستی در مورد اداره امور نظام مالیاتی انجام شده است. روش تحقیق موردی زمینه‌ای و رویکرد آن آمیخته و با استفاده از روش‌های تحلیل محتوا و تفسیری است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که هفت حوزه کارکردی مورد نظر قانون اساسی و اسناد بالادستی نیازمند ارتقاء است؛ که عبارت‌اند از: فرهنگ مالیاتی، عدالت مالیاتی، سیاست‌های اقتصادی، عدالت اجتماعی، اصلاح نظام مالیاتی، ساختار مالیاتی، تامین اجتماعی پایدار.

**کلیدواژه‌ها:** قانون اساسی، اسناد بالادستی، فرهنگ مالیاتی، عدالت مالیاتی، عدالت اجتماعی، اصلاح

نظام مالیاتی، ساختار مالیاتی، تامین اجتماعی پایدار

<sup>۱</sup> - استاد دانشگاه شهید بهشتی

<sup>۲</sup> - استادیار دانشگاه عالی دفاع ملی

<sup>۳</sup> - مربی دانشگاه فنی و حرفه‌ای استان آذربایجان شرقی، نویسنده مسئول: taghizadeh44@gmail.com

## مقدمه

مالیات به عنوان یکی از عناصر مهم و تاثیرگذار در فرایندهای مالی هر جامعه‌ای دارای اهمیت به سزایی در نظام اقتصادی است. در کشور ما هم این خرده نظام مهم اقتصادی بعد از برنامه سوم توسعه از یک سازمان تخصصی برخوردار شده است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مهم‌ترین رویکرد به مالیات قانونی بودن و عادلانه بوده آن است. ایجاد توازن و تعادل اقتصادی و اجتماعی از ارکان مهم و تعیین‌کننده اسلام و مکتب اقتصادی آن می‌باشد. نظام اقتصادی مکتب حیات‌بخش اسلام که همراه با سایر ابعاد شریعت ناب محمدی (ص)، رسالت سعادت انسان را بر عهده دارد، در راستای ایجاد توازن اقتصادی و تعمیم عدالت با تشریح قوانین مترقی و تربیت انسان‌های نمونه، گام‌های بلند برداشته است. یکی از مکانیزم‌هایی که تعادل اقتصادی-اجتماعی را بر عهده دارد، مالیات در اشکال گوناگون است.

موضوع مالیات به عنوان مسأله‌ای اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی همواره در معرض ارزیابی و داوری محققان و سیاستمداران و اقتصاددانان بوده است، رویکرد اسناد بالادستی (چشم‌انداز ۲۰ ساله، قانون اساسی و سیاست‌های کلی و برنامه‌های توسعه پنج‌ساله، ابلاغیه‌ها و فرامین رهبری) از ارکان جهت‌ساز در تنظیم رویکردهای نظام‌های اقتصادی و اجتماعی و سیاسی است و به عنوان خط‌مشی فراگیر<sup>۱</sup> توان هدایت و جهت‌دهی قابل‌اعتنایی دارند. بر همین اساس لزوم تبیین گفتمان و نیز تدوین الگوی راهبردی بومی در اداره امور نظام مالیاتی مبتنی بر تجربیات نظام و برخاسته از قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی، کشف این رویکردها (مستقیم و غیرمستقیم) در مورد مالیات و نظام مالیاتی مسأله مورد توجه این تحقیق می‌باشد. چرخش راهبردی درآمدهای دولت از فروش منابع به سمت درآمدهایی اصیل، مانند درآمدهای مالیاتی مستلزم رشد و توسعه پایدار تولید ملی و تامین پشتیبانی از سوی نظام فرهنگی و پرورش قابلیت‌ها و کارآمدسازی نظام اقتصادی و به تبع آن نظام مالیاتی است. بنابراین می‌توان گفت با شفاف-شدن مسائل و مشکلات اداره امور حوزه مالیات، شرایط برون‌رفت از وضع موجود مشخص شده و ترسیم افق آینده میسر می‌گردد. یکی از آرزوهای بیان شده رهبر معظم انقلاب در دهه گذشته، اداره کشور بدون تکیه بر درآمدهای حاصل از فروش نفت بوده است (مقام معظم رهبری، ۱۳۷۷/۱۱/۴)، آرزویی که بازتاب دهنده تمامی زوایای رشد و پیشرفت همه‌جانبه، متعادل و پایدار است؛ چرا که در یک نگاه راهبردی و مال‌اندیشانه می‌توان گفت که از شیوه‌های دشمن در جنگ اقتصادی این است که منبع

<sup>1</sup> -Meta policy

تغذیه‌کننده دستگاه‌های اقتصادی یک نظام را بزند و در سرچشمه اخلال ایجاد کند تا زمینه برای تسلیم آماده گردد (تقوی دامغانی، ۱۳۶۹: ۲۲)، چنین شرایطی میزان ضربه‌پذیری در برابر دشمن را افزایش می‌دهد. چیزی که در شرایط کنونی تحریم، مخالفان جهانی ملت ایران و رقبای منطقه‌ای ایران دنبال آن هستند. به لحاظ کاربردی پرداختن به کشف زوایای این بحث می‌تواند: امکان ایجاد اجماع و وفاق نظری در مدیران راهبردی کشور در مقوله مالیات را فراهم نماید، زمینه را برای ورود جامعه به مرحله اداره کشور بدون فروش منابع و تحقق آرمان بزرگ رهبری فراهم کند، در شکل‌گیری بستر سیاسی و اجتماعی جهت بازنگری مستمر در خط‌مشی‌ها و سیاست‌ها (چشم‌انداز ۲۰ ساله و دهه عدالت و پیشرفت) موثر باشد. هدف اصلی تحقیق حاضر استخراج محورها و رویکردهای قانون اساسی ج.ا.ا. و اسناد بالادستی نظام در اداره امور نظام مالیاتی است.

### مبانی نظری و پیشینه‌شناسی تحقیق

پژوهش‌های کیفی عموماً از منطق کلی خط‌مشی‌گذارانه و از نوع کلان‌نگر و نظریه‌ای برخوردارند، با این وجود برخی از تحقیقات، ابعاد متنوع‌تری از نظام مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند. ارزانی (۱۳۸۰) در تحقیقی به این سوال پرداخته است: آیا عملکرد نظام مالیاتی در برنامه دوم توسعه ج.ا.ا. منطبق بر اهداف مدون و از پیش تعیین شده می‌باشد؟ آیا توزیع درآمد و عدالت اجتماعی در طول برنامه دوم مورد توجه قرار گرفته است؟ وی نتیجه گرفته است که روند رشد مالیات‌های غیرمستقیم در طی این دوره مطلوب بوده ولی مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت مناسب نبوده است. وی نشان می‌دهد که در خصوص جامعه روستایی سال‌های ۱۳۷۵ و ۱۳۷۶ در مقایسه با سال‌های اول برنامه وضعیت مطلوب‌تر شده است (ارزانی، ۱۳۸۰: ۹۸). در تحقیقی دیگر با عنوان فرهنگ مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور (مدیریت پژوهش) (۱۳۸۳) به این نتیجه رسیده است که: طراحی چشم‌انداز بیست‌ساله مالیاتی بر اساس چشم‌انداز بیست‌ساله کشور، تاسیس مرکز توسعه فرهنگ مالیاتی، تعیین طرح جامع مالیاتی خاص کارآفرینان، تدوین طرح جامع ارائه مشوق‌ها به مودیان برتر، تهیه و تنظیم دفترچه‌های راهنمای انواع حمایل‌های دولت از فرهنگ مالیاتی، اعطای جایزه‌های سالیانه مالیاتی، اعطای جایزه‌های سالیانه به سازمان‌های حامی موفق (اشخاص حقیقی و حقوقی)، برگزاری نمایشگاه‌های دستاوردهای فرهنگ مالیاتی از ضرورت‌های مورد نیاز در حوزه مالیات ستانی می‌باشد. ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۳) در تحقیق خود درباره مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی ایران (۱۳۸۳) به این سوال پاسخ داده‌اند که مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی

ایران کدام است؟ آن‌ها نتیجه گرفته‌اند که مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی در ایران عبارت‌اند از: پایین بودن فرهنگ مالیاتی، وقفه‌های مالیاتی، معافیت‌های مالیاتی، فرار مالیاتی (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۸: ۷۰). در واقع مالیات سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی در حدود قوانین، هریک از سکنه کشور، باید از ثروت و درآمد خود برای تامین هزینه‌های عمومی و حفظ مصالح کشور به قدر توانایی خود به خزانه دولت بدهد (لنگرودی، ۱۳۸۰: ۶۰۸) و یا به تعبیر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۱</sup> پرداختی الزامی و بلاعوض (توکل، ۱۳۷۹: ۳۷۶). که توسط افراد به دولت پرداخت می‌شود، مالیات نقش قابل‌اعتنایی در شکل‌گیری و قوام حکومت در هر جامعه‌ای دارد و بدون تعیین منابع درآمدی پایدار، هیچ حاکمیتی توان اداره مطلوب جامعه را ندارد.

بنا بر عقیده امام خمینی (رحمت‌الله علیه) اخذ و تعیین خراج از شئون رهبر مسلمین است. اگر شکل حکومت مطابق مقررات و موازین اسلام در عصر غیبت شکل گرفته و توسط حاکم جامع‌الشرایط اسلامی اداره می‌شود، به طور قطع تقویت و اعانت یک چنین حکومتی نه تنها جایز، بلکه واجب است. (امام خمینی، ۱۳۶۵: ۵۲). علاوه بر آن امام معتقدند: وظیفه حاکم و والی اسلامی است که بر اهل ذمه بر حسب استطاعت مالی و درآمدشان مالیات سرانه ببندد، یا از مزارع و مواشی آن‌ها مالیات متناسب بگیرد و همچنین خراج؛ یعنی: مالیات بر اراضی وسیعی را که مال الله و در تصرف دولت اسلامی است، جمع‌آوری کند. این کار مستلزم تشکیلات منظم و حساب و کتاب و تدبیر و مصلحت‌اندیشی است و با هرج و مرج انجام شدنی نیست. این به عهده متصدیان حکومت اسلامی است که چنین مالیات‌هایی را به اندازه و به تناسب و طبق مصلحت تعیین کرده، سپس جمع‌آوری کند و به مصرف مصالح برساند. حضرت امام (ره) با تاکید بر لزوم پرداخت مالیات، تقویت بنیه مالی را در ساختار حکومت اسلامی واجب می‌دانند، که باید به تناسب نیازهای زمان و مکان قدرت مالی و دفاعی حکومت اسلامی جایگاه بالندگی و شکوه و عظمت خود را در برابر رویدادها و حوادث به منصفی ظهور برسانند. در تحریرالوسیله آورده‌اند: اداره جوامع بشری، بدون بهره‌گیری از تشکیلات حکومتی توانمند و امکانات مالی مورد نیاز امکان‌پذیر نمی‌باشد، اسلام که دین ناس است و رسالت آن ابدی می‌باشد، بی‌شک برای تامین رسالت خود که در عرصه دولت اسلامی تبلور و تحقق می‌یابد، منابعی را جهت تامین نیازهای مالی خود پیش‌بینی و معرفی نموده است. عناوینی همچون: خمس، زکات، غنایم جنگی، فی

ء و انفال که برخی آن‌ها در قرآن به صورت مکرر آمده که این نشان‌دهنده اهمیت حیاتی و اجتماعی آن است و همه مبین این معنا است که اسلام به شرایط تبعیه حکومت اسلام که باید توأم با اقتدار و سربلندی باشد، توجه خاصی دارد (دری نجف آبادی، ۱۳۷۹: ۵۳). بسیار بعید به نظر می‌رسد اسلام که خود را دین و دولت معرفی کرده و در ارکان خود سه بخش عبادات، معاملات - اعم از اقتصاد و سیاست - و احکام قضایی جزایی را مطرح نموده برای مسأله‌ای با این درجه از اهمیت فکری نکرده و منابعی در نظر نگرفته باشد.

مطالعه و تجربه اقتصادهای جوامع دیگر نشان می‌دهد که در اکثر کشورهای پیشرفته مالیات‌ها سهم عمده درآمد دولت‌ها را تشکیل می‌دهند. اما در اقتصادهای در حال گذار سهم منابع اولیه و خام در اقتصاد بیش از مالیات است و این را می‌توان به عنوان یک عارضه منفی در اقتصاد این کشورها تلقی کرد (عرب مازار، ۱۳۸۸: ۳). اقتصاد کلان ایران هم از این عارضه در دهه‌های گذشته در رنج بوده و درآمد حاصل از فروش نفت موفقیت اقتصاد ملی و مدیریت سیاسی - اقتصادی را عمیقاً به چالش کشیده است (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۰: ۲). رهبر معظم انقلاب در این زمینه می‌فرماید: رهایی اقتصاد کشور از درآمدهای نفتی، زمینه‌ساز اقتدار و پیشرفت عظیم ملت و نظام اسلامی خواهد شد؛ ایشان در خصوص نقش و جایگاه مالیات در تأمین عدالت اجتماعی معتقدند: تمتع قشرهای مختلف مردم از امکانات کشور، باید متعادل باشد. طوری نباشد که فاصله‌ها روز به روز زیادتر شود و عده‌ای آن طور زندگی کنند. البته یک بخش عمده از این کار را هم، وزارت اقتصاد و دارایی و بخش مربوط به مالیات، می‌تواند تأمین کند: گرفتن مالیات‌های متناسب و بجا از کسانی که سودها و استفاده‌هایی می‌برند که این هم یک معنای دیگر است (۱۳۷۵/۳/۱۳). از نظر ایشان نظام مالیاتی کشورهای اسلامی نیازمند اصلاح است. ایشان در این زمینه معتقدند: الان در جوامع اسلامی، اسلام عملاً حاکم نیست؛ یعنی نه احکام اسلامی اجرا می‌شود، نه مالیات اسلامی هست، نه فرهنگ اسلامی در آن‌ها ترویج می‌شود، و نه حکامی که در رأس کار هستند، با معیارهای اسلامی انتخاب می‌گردند (بیانات در دیدار قاریان قرآن، ۱۳۷۰/۳/۱۶). تلاش برای اصلاح وضع نظام‌های اداری و مالی و تولید انعطاف‌پذیری لازم در آن، جزو راهنمایی‌ها و ارشادهای ایشان است، در این زمینه معتقدند: البته روال، درست و صحیح است؛ حرکت، حرکت خوبی است؛ اما تا این حرکت به زوایا شمول پیدا کند و زوایا را بپوشاند، انسان واقعاً باید راهی طولانی را طی کند. حالا در این راه طولانی چه باید کرد؟ اگر ما بخواهیم جامد و یکسوسنگر و بی‌انعطاف فکر کنیم، باید بگوییم که برنامه‌ها بایستی این شمول را پیدا کنند و همه‌ی نقاط محروم

را ببوشانند؛ و اگر دیدیم برنامه‌ای علی‌العجلاله نبوشانده، آن برنامه را محکوم کنیم! به نظر ما، این جمود و بی‌انعطافی است؛ اسلام برای این مورد حکم دارد: صدقه، احسان، انفاق. این انفاقی که در اسلام هست، اعم از انفاق واجب - که مالیات نام دارد - و انفاقات مستحب است. انفاق واجب، یعنی آن چیزی که در تنظیم سیستم مالی شرکت می‌کند (بیانات، ۱۳۷۰/۱۲/۱۲).

مالیات یکی از ابزارهای مهم و موثر تصمیم‌گیری در سیاست‌های مالی دولت است که موجب تحول و تغییر در متغیرهای کلان اقتصادی به سمت تعادل اقتصادی می‌شود. قوانین برنامه توسعه پنج‌ساله معمولاً به رشد درآمدهای مالیاتی به عنوان یک ابزار در توسعه پایه‌های درآمدی دولت توجه داشته‌اند. به عنوان نمونه بند ۲ ماده ۲ قانون برنامه چهارم توسعه بر افزایش درآمدهای غیرنفتی تأکید دارد. در این بین مالیات به عنوان اساسی‌ترین رکن درآمدهای دولت از اهمیت خاصی برخوردار بوده و برنامه‌ریزی برای به فعلیت رسانی ظرفیت‌های بالقوه آن برای افزایش درآمدهای مالیاتی کشور لازم است. از این رو برای دستیابی به این مهم، کشور به یک نظام مالیاتی کارآمد، موثر، چابک، یکپارچه و نظام‌مند نیاز دارد تا بتواند در یک دوره زمانی کوتاه‌مدت دولت را به اهداف عالی‌ه عدالت مالیاتی برساند. به همین جهت بررسی و شناسایی مشکلات موجود نظام مالیاتی با توجه به وضعیت و شرایط کنونی برای تسریع در امور آن حیاتی است و از اولویت‌های برنامه‌ریزان و دولت‌مردان جامعه به شمار می‌آید، تا این رهگذر بتوان با یک بازنگری و روش‌شناسی بهنگام تحول و دگرگونی در نظام مالیاتی کشور را ایجاد کرد. در چشم‌انداز بیست‌ساله ج ۱۱ در قسمت امور اقتصادی در بند ۴۲ نیز بر این موضوع یعنی (حرکت برای تبدیل درآمد نفت و گاز به دارایی‌های مولد به منظور پایدارسازی فرایند توسعه و تخصیص و بهره‌برداری بهینه از منابع) تأکید شده خاص شده است که این امر توجه برنامه‌ریزان سیاسی و اقتصادی را به سایر منابع درآمدی غیرنفتی مانند درآمدهای مالیاتی نمایان می‌سازد (فرشکاران، ۱۳۸۸: ۸). قوانین متعددی در زمینه مالیات‌ها در برنامه‌های توسعه اول تا پنجم در کشور تصویب شده است. یکی از این قوانین، قانون مربوط به تاسیس سازمان امور مالیاتی کشور است. ماده ۹ آیین‌نامه اجرایی بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه برخی از وظایف سازمان امور مالیاتی را چنین مقرر می‌دارد:

تصدی تمام امور مربوط به اجرای مقررات مالیاتی، مطالعه و بررسی و شناخت موانع موجود نظام مالیاتی و برنامه‌ریزی برای رفع آن‌ها، اظهارنظر و ارائه پیشنهاد لازم در زمینه تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مالیاتی، تنظیم سیاست‌های اجرایی برای اخذ مالیات و طراحی نظام‌ها و روش‌های

اجرایی، طراحی، تدوین و اجرای پروژه‌های پژوهشی برای بهبود وضع نظام مالیاتی، مطالعه و پژوهش برای ارائه پیشنهاد برای اصلاح و تکمیل قوانین و مقررات مالیاتی به مراجع قانونی. علاوه بر این، در خصوص رویکردهای و تدابیر و ابلاغیه‌های رهبری هم باید تأمل لازم صورت گیرد تا مشخص شود در این تدابیر و ابلاغیه‌ها همانند احکام و دستورالعمل‌های صریح و سیاست‌های کلی ابلاغی رهبری چه عناصر راهبردی قابل ملاحظه و رصد هست. از این رو نخست اسناد بالادستی (سیاست‌های کلی نظام درباره برنامه‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی پنج‌ساله) بررسی می‌شود:

### ۱. مالیات در اسناد بالادستی:

منظور از اسناد بالادستی آن دسته از خط‌مشی‌های عمومی است که از جامعیت بالا برخوردارند و دارای شمول و فراگیری بالا هستند. به این نوع اسناد خط‌مشی‌های فراگیر<sup>۱</sup> گفته می‌شود (الوانی، ۱۱: ۱۳۷۱)؛ با تحلیل محتوای قانون اساسی و اسناد بالادستی می‌توان مولفه‌ها و عناصر مورد توجه مربوط به مالیات را در این منابع نشان داد. جدول ۱ نشان‌دهنده این عناصر است:

جدول ۱ - عناصر مربوط به مالیات در قانون اساسی و اسناد بالادستی			
توضیحات	ارجاعات	نقطه تمرکز	مستند
اشاره ضمنی و غیرمستقیم	متن سند چشم‌اند از	ایران کشوری توسعه‌یافته، برخوردار از سلامت، رفاه، توزیع مناسب درآمد، عدالت اجتماعی به دور از تبعیض، فقر، بهره‌مندی از محیط‌زیست مطلوب، رشد پرشتاب و مستمر اقتصادی، ارتقاء نسبی سطح درآمد سرانه و رسیدن به اشتغال کامل	سند چشم‌انداز ۲۰ ساله
(بند الف ماده ۵۹ برنامه سوم توسعه مصوب ۱۳۷۹) (مرکز پژوهش‌ها، مجلس شورای اسلامی)	آئین‌نامه مصوب هیئت دولت ۱۳۸۰	اجرای مقررات، شناخت موانع موجود نظام مالیاتی، تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مالیاتی، تنظیم سیاست‌های اجرایی برای اخذ مالیات، طراحی نظام‌ها و روش‌های اجرایی، بهسازی و اصلاح ساختار مالیاتی، ارائه پیشنهادهای اصلاحی قوانین، شناسایی منابع مالیاتی و افزایش و توسعه ظرفیت‌های مالیاتی کشور، گردآوری و پردازش اطلاعات ارتقای کیفیت نیروی انسانی، بهسازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور، افزایش بهره‌وری و کیفیت فعالیت‌های مالیاتی	قانون تأسیس سازمان امور مالیاتی کشور
ابلاغیه سیاست‌های کلی نظام در بخش‌های مختلف به رؤسای قوای سه‌گانه ابلاغ ۱۳۷۹/۱۲/۲۰	بند ۹	حمایت از ایجاد ارزش افزوده و سرمایه‌گذاری و کارآفرینی از راه‌های قانونی و مشروع، ایجاد رفاه عمومی و رونق اقتصادی و زمینه‌سازی برای عدالت اقتصادی و از بین بردن فقر در کشور، وضع قوانین و مقررات مربوط به مالیات و دیگر اموری که به آن هدف کمک می‌کند، وظیفه‌ی الزامی دولت و مجلس است	سیاست‌های کلی نظام در



<p>۱۳۸۲/۹/۸ (مصوب مورخ مجمع تشخیص مصلحت نظام)</p>	<p>بند ۳ و ۴ و ۶</p>	<p>تنظیم سیاست‌های پولی مالی و ارزی باهدف دستیابی به ثبات اقتصادی و مهار نوسانات، افزایش بهره‌وری اقتصادی کشور با اصلاحات و اقدامات لازم به‌ویژه اصلاحات ساختاری و مدیریتی و کاهش هزینه‌های مبادله و رفع موانع، بهره‌گیری از نظام مالیاتی در جهت تقویت سرمایه‌گذاری از طریق: ثبات قیمت‌ها، شفافیت درآمدها، صراحت در مقررات و منطقی کردن معافیت‌ها</p>	<p>سیاست‌های کلی نظام در بخش</p>
<p>۱۳۸۴/۵/۲۲ مصوب مورخ مجمع تشخیص مصلحت نظام</p>		<p>دستیابی به رشد مطلوب سرمایه‌گذاری صنعتی به‌وسیله حمایت‌های حقوقی و قضایی، تامین امنیت اقتصادی، ایجاد شرایط مناسب سودآوری مناسب، تسهیل ورود مردم به فعالیت‌های تولیدی، تقویت توسعه و رقابت نمودن بازار سرمایه، بهبود فضای کسب‌وکار و جذب سرمایه‌گذاری خارجی با تاکید بر سرمایه‌گذاری مستقیم و سرمایه‌گذاری ایرانیان خارج از کشور</p>	<p>سیاست‌های کلی نظام در بخش صنعت</p>
<p>۱۳۸۳/۱۰/۱۲ (مصوب مورخ مجمع تشخیص مصلحت نظام)</p>	<p>بند ۱ و ۲</p>	<p>قطع اتکا هزینه‌های جاری به نفت و تامین آن از محل درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها حداکثر تا پایان برنامه پنجم، اصلاح نظام مالیاتی به منظور توسعه رفاه عمومی، رونق تولید و سرمایه‌گذاری و برقراری عدالت مالیاتی از طریق ترویج فرهنگ مالیاتی، ارتقاء اعتقاد عمومی، ساده‌سازی و شفافیت، با تاکید بر مالیات بر ارزش افزوده و به حداقل رساندن معافیت‌های مالیاتی</p>	<p>سیاست‌های کلی نظام در بخش</p>

<p>(مصوب مورخ ۱۳۸۲/۹/۸) مجمع تشخیص مصلحت نظام</p>	<p>نظام مالیاتی به عنوان یک نظام اداری فراگیر و ملی</p>	<p>عدالت محوری در جذب، تداوم خدمت و ارتقای منابع انسانی، دانش‌گرایی و شایسته‌سالاری مبتنی بر اخلاق اسلامی و نصب و ارتقای مدیران، رعایت عدالت در نظام پرداخت و جبران خدمات، عدالت محوری و شفافیت و روز آمدی در تنظیم و تنقیح قوانین و مقررات اداری، کل‌نگری، همسو سازی، هماهنگی و تعامل اثر بخش دستگاه‌های اداری به منظور تحقق اهداف فرابخشی و چشم‌انداز، توسعه نظام اداری الکترونیک، دانش‌بنیان کردن نظام اداری از طریق بکارگیری اصول مدیریت دانش، شفاف سازی و آگاهی بخشی نسبت به حقوق و تکالیف متقابل مردم و نظام اداری</p>	<p>سیاست‌های کلی نظام اداری</p>
<p>--</p>	<p>--</p>	<p>--</p>	<p>سیاست‌های کلی برنامه اول توسعه</p>
<p>ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه‌ی دوم توسعه ۱۳۷۲/۸/۱۸</p>	<p>بند ۱۳</p>	<p>تقسیم بهینه منابع و امکانات عمومی، دریافت مالیات بر حسب برخورداری از درآمد</p>	<p>سیاست‌های کلی برنامه دوم توسعه</p>

<p>ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه‌ی پنجساله‌ی سوم ۱۳۷۸/۲/۳۰</p>	<p>بند ۱۰</p>	<p>تمرکز دادن همه فعالیت‌های مربوط به رشد و توسعه‌ی اقتصادی به سمت و سوی "عدالت اجتماعی" و کاهش فاصله میان درآمدی طبقات، رفع محرومیت از قشرهای کم‌درآمد، ایجاد نظام جامع تأمین اجتماعی برای حمایت از حقوق محرومان و مستضعفان و مبارزه با فقر و حمایت از نهادهای عمومی و مؤسسات و خیریه‌های مردمی با رعایت ملاحظات دینی و انقلابی، تلاش برای مهار تورم و حفظ قدرت خرید گروه‌های متوسط و کم‌درآمد جامعه و کمک به سرمایه‌گذاری و ایجاد اشتغال برای آنان، اصلاح نظام مالیاتی در جهت: برقراری عدالت در گرفتن مالیات، توجه به ضرورت تولید، و سرمایه‌گذاری‌های تولیدی و ایجاد انگیزه‌های مردمی در پرداختن مالیات و افزایش نسبت مالیات در درآمدی دولت</p>	<p>سیاست‌های کلی برنامه سوم توسعه</p>
<p>ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه توسط رهبر معظم انقلاب (۱۳۸۲/۱۰/۲۱)</p>	<p>بند ۴۸ و ۴۹ و ۵۱ و ۵۲</p>	<p>ارتقاء ظرفیت و توانمندی‌های بخش تعاونی از طریق سهیل فرآیند دستیابی به منابع، اطلاعات، فناوری، ارتباطات و توسعه پیوندهای فنی، اقتصادی و مالی آن، توجه و عنایت جدی بر مشارکت عامه مردم در فعالیت‌های اقتصادی کشور توجه کرده است، تلاش برای قطع اتکای هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری بر اساس کار آیی و آزدهی.</p>	<p>سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه</p>

سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه	اصلاح نظام مالیاتی در جهت تقویت سرمایه‌گذاری از طریق ثبات مالیات‌ها، شفافیت درآمد، صراحت در مقررات و منطقی کردن معافیت‌ها، بهبود محیط کسب‌وکار و ارتقاء شاخص‌های آن (محیط سیاسی، فرهنگی و قضایی و محیط اقتصاد کلان، بازار کار، مالیات‌ها و زیرساخت‌ها) و حمایت از بخش‌های خصوصی و تعاونی و رقابت از راه اصلاح قوانین، مقررات و رویه‌های ذی‌ربط در چارچوب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، جبران نابرابری‌های غیرموجه درآمدی از طریق سیاست‌های مالیاتی، اعطای یارانه‌های هدفمند و سازوکارهای بیمه‌ای	بند ۵، بند ۳۴ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه	ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه توسط رهبر معظم انقلاب (۱۳۸۷/۱۰/۲۱)
سیاست‌های کلی برنامه ششم توسعه	رشد اقتصادی شتابان و پایدار و اشتغال‌زا به گونه‌ای که با بسیج همه امکانات و ظرفیت‌های کشور، متوسط رشد ۸ درصد در طول برنامه، بهبود مستمر فضای کسب‌وکار و تقویت ساختار رقابتی و رقابت‌پذیری بازارها، مشارکت و بهره‌گیری مناسب از ظرفیت نهادهای عمومی غیردولتی با ایفای نقش ملی و فراملی آن‌ها در تحقق اقتصاد مقاومتی، تغییر نگاه به نفت و گاز و درآمدهای حاصل از آن، از منبع تأمین بودجه عمومی به منابع و سرمایه‌های زاینده اقتصادی، استقرار نظام جامع و کارآمد آمار و اطلاعات کشور	بند ۲ و ۱۰ و ۳۱	۹ تیر ۱۳۹۴ ه.ش

## رویکردهای قانون اساسی:

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران ارائه‌دهنده اصول بنیادین، ارزش‌ها، جهت‌گیری‌های کلی کشور بوده و به عنوان چراغ راهنمای اصلی در تدوین سایر اسناد قانونی است. در این جا کوشش شده است برخی از موارد مرتبط به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با بحث مالیات از نظر قانون اساسی و سایر قوانین درج شود. یکی از مواردی که بایستی به آن پرداخته شود، بررسی مبحث نظام مالیاتی از نقطه نظر مبادی قانونی است، که در این بخش از دو زاویه به مساله نگریسته می‌شود:

الف: قانون اساسی: در قانون اساسی به بحث مالیات مستقیم و غیرمستقیم نگریسته شده است. در اصل ۵۱ قانون اساسی آمده است: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی (هم). به موجب قانون مشخص می‌شود.» این اصل دو

مطلب را تعیین می‌کند: یکی اینکه حق وضع مالیات به قانون و قوه مقننه منحصر می‌شود تا هر مسئول اجرایی نتواند بر اساس نیازهای محلی و سلیقه‌های شخصی، مالیات وضع کند. دیگر آنکه این قانون خدشه‌ناپذیر است. اگر به حکم قانون، مالیاتی قرار داده شد، کسی نمی‌تواند از طرف خود مواردی را معاف کند یا کمتر از مقدار مقرر بگیرد. دولت و قوه مجریه نیز نمی‌تواند در این قانون یا هر قانون دیگر تصرف و آن را کم یا زیاد کند. اگر هم در مواردی امکان معاف شدن یا تخفیف یافتن وجود دارد، باید در متن قانون به آن تصریح شود (امینی، ۱۳۸۴: ۷۵). علاوه بر آن در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اصولی وجود دارد که به نوعی به بحث درآمد و هزینه‌های دولت مربوط می‌شود. ذیلاً به برخی از این اصول که به مباحث اقتصادی پرداخته است، اشاره می‌شود:

اصل ۳: بند ۱۲: پی‌ریزی اقتصادی صحیح و عادلانه بر طبق ضوابط اسلامی جهت ایجاد رفاه و رفع فقر و برطرف ساختن هر نوع محرومیت در زمینه‌های تغذیه و مسکن و کار و بهداشت و تعمیم بیمه.

اصل ۲۹: برخورداری از تأمین اجتماعی از نظر بازنشستگی، بیکاری، پیری، از کار افتادگی، بی‌سرپرستی، در راه ماندگی، حوادث و سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی درمانی و مراقبت‌های پزشکی به صورت بیمه و غیره، حقی است همگانی. دولت موظف است طبق قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، خدمات و حمایت‌های مالی فوق را برای یک‌یک افراد کشور تأمین کند.

اصل ۴۳: در اصل ۴۳ به ضوابطی اشاره دارد که برای تأمین استقلال اقتصادی جامعه و ریشه‌کن کردن فقر و محرومیت و برآوردن نیازهای انسان در جریان رشد، با حفظ آزادی او، اقتصاد جمهوری اسلامی بر آن‌ها تکیه دارد.

همچنان که ملاحظه می‌گردد در قانون اساسی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم آموزه‌های عدالت و تأمین اجتماعی مورد نظر اسلام و تقویت و بسترسازی فعالیت‌های اقتصادی مناسب برای همه آحاد مردم مورد نظر قرار گرفته است. به همین دلیل تصریح قانون اساسی بر قانونی بودن همه فعالیت‌های مرتبط با مالیات، کمک آن به جلوگیری از تداول ثروت و تأمین استقلال اقتصادی جامعه و ریشه‌کن کردن فقر و محرومیت و برآوردن نیازهای انسان در جریان رشد، با حفظ آزادی او، تأکید و تصریح شده است.

مالیات ستانی و اصول حاکم بر آن خود به نوعی در ردیف برنامه‌های اقتصادی است که هم بر توازن عمومی اقتصاد کشور تاثیر می‌گذارد و هم محملی است که به واسطه آن دولت‌های بر سایر سیاست‌های اقتصادی اعمال نفوذ می‌کنند. بر طبق بند ۱۲ اصل ۳ قانون اساسی پی‌ریزی اقتصادی صحیح و عادلانه بر طبق ضوابط اسلامی جهت ایجاد رفاه و رفع فقر و برطرف ساختن هر نوع محرومیت در زمینه‌های تغذیه و مسکن و کار و بهداشت و تعمیم بیمه از وظایف دولت بشمار می‌رود. و روشن است بدون منابع درآمدهای مناسب تحقق چنین هدفی میسر نخواهد بود. در اصل ۲۹ چنین آمده است: برخورداری از تأمین اجتماعی از نظر بازنشستگی، بیکاری، پیری، ازکارافتادگی، بی‌سرپرستی، در راه ماندگی، حوادث و سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی درمانی و مراقبت‌های پزشکی به صورت بیمه و غیره، حقی است همگانی. دولت موظف است طبق قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، خدمات و حمایت‌های مالی فوق را برای یک‌یک افراد کشور تأمین کند. " تاکید این اصل بر تأمین اجتماعی مطلوب با تحصیل درآمدهای عمومی ممکن تلقی شده است و یکی از عمده‌ترین منابع درآمدهای عمومی با نگاه اقتصاد غیرنفتی همانا منابع مالیاتی است. بدون تحقق چنین منبع درآمدهای اجرای مطلوب قانون اساسی در راستای تحقق عدالت اجتماعی و تأمین اجتماعی همه‌جانبه مدنظر آن مقدر نیست. شهید بهشتی به عنوان یکی از طراحان اصلی قانون اساسی عقیده دارد چنانچه منابع دولت اسلامی از مسیر مالیات‌های اسلامی (خمس، زکات، جزیه و خراج) تکافوی نیازهای مهم و جدی دولت را نکند برای حفظ حاکمیت اسلام و مسلمین راهی غیر از مالیات باقی نمی‌ماند. ایشان می‌نویسند: اگر بیت‌المال و خزانه موجودی داشت آن [نیازهای ضروری] را می‌پردازد و گرنه بر هر مسلمانی واجب کفایی است و انجام دادن آن دیگر مشروط به خمس و زکات و جزیه و خراج نیست. در این موارد اگر دولت اسلامی امام و ولی امر و والی مسلمین مشاهده کرد که کسانی به اختیار خود این کمک‌هایی را می‌آورند، تعدادشان کافی نیست و میزان آن کم است، می‌تواند با ضریب معینی [مالیات] مقرر کند که باید پرداخته شود و اگر نپرداختند از آن‌ها بگیرد. این همان مالیات می‌شود.... این امر به مقتضای ادله عامه ولایت است، زیرا ولی امر مسئول است و باید جامعه اسلامی را بگرداند و آن را اداره کند و لوازم این اداره را نیز فراهم کند (بهشتی، ۱۳۶۸: ۱۰۷).

## روش‌شناسی تحقیق

نوع تحقیق حاضر از لحاظ هدف، توسعه‌ای - کاربردی است؛ تحقیقاتی که به ادبیات دانش موجود در یک موضوع توسعه می‌بخشند، از نوع توسعه‌ای و تحقیقاتی که کاربرد عملی دانش در حوزه مورد نظر را دنبال می‌کنند، کاربردی می‌باشند (خلیلی شورینی، ۱۳۸۹). رویکرد این پژوهش آمیخته است و روش آن موردی زمینه‌ای است. در این پژوهش جامعه آماری شامل سه دسته اسناد و مدارک و خبرگان به شرح جدول ۲ زیر است:

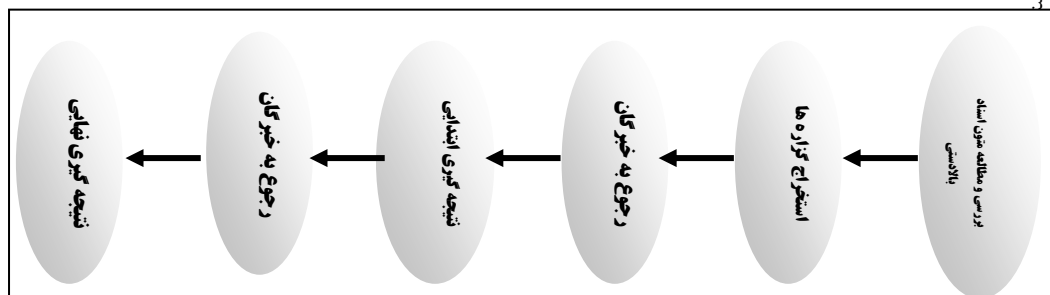
جدول ۲- معرفی جامعه آماری

ردیف	جامعه آماری	نوع داده	روش نمونه‌گیری
۱	متن قانون اساسی و اسناد بالادستی (شامل قانون اساسی، برنامه‌های توسعه پنج‌ساله اول تا پنجم، سیاست‌های کلی نظام در زمینه اصل ۴۴، تشویق سرمایه‌گذاری، نظام مالی، نظام اداری، صنعت و اقتصاد مقاومتی و برنامه‌های توسعه)	کیفی	تمام شمار و خط به خط
۲	خبرگان کلی: افراد مرتبط با موضوع (اساتید دانشگاه (گروه خبرگی)	کیفی	تمام شمار هدفمند غیر احتمالی

در این تحقیق داده‌های اسنادی به روش کتابخانه‌ای و با ابزار فیش‌برداری جمع‌آوری شده است و در مورد متون قانونی و اسناد بالادستی از میان دو روش انتخاب نمونه آماری و تحلیل خط به خط، از روش دوم یعنی تحلیل خط به خط (جزء‌نگر) استفاده شده است و سپس با استخراج مولفه‌ها و ابعاد اسناد بالادستی و مقوله‌بندی آن‌ها در معرض داوری گروه خبرگان<sup>۱</sup> قرار گرفت. این روش شبیه مکالمه نیمه ظهور یابنده‌ای است که در آن محقق، از طریق تعامل کامل با مشارکت‌کننده [خبره] به توصیف عمیقی از موضوع تحقیق دست می‌یابد (محمد پور، ۱۳۹۰: ۱۵۲)؛ نهایتاً در این مرحله به انتخاب مضمون و عناوین، مرتب کردن مولفه‌ها، نگارش مولفه‌ها پرداخته شده است. از نظر حجم نمونه نیز از حجم نمونه گلوله برفی استفاده شده است. اساساً حجم نمونه برای تحقیقات کیفی، حجم نمونه‌ای است که به سوالات تحقیق پاسخ می‌دهد، در پژوهش کیفی زمانی جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها متوقف می‌شود که اطلاعات درباره همه دسته بندی‌های مورد نظر اشباع شود و این امر هم زمانی رخ می‌دهد که نظریه یا روایت مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۳: ۸۴).

<sup>1</sup> -focused group

اکثر روش‌شناسان کیفی به جای استفاده از واژگان روایی<sup>۱</sup> و پایایی<sup>۲</sup> که اساساً و از لحاظ مبانی فلسفی ریشه در پارادایم‌های کمی و اثبات‌گرا دارند، از معیار اعتمادپذیری یا قابلیت اعتماد جهت ارجاع به ارزیابی نتایج کیفی استفاده می‌کنند. قابلیت اعتماد، به بیانی ساده، میزانی است که در آن می‌توان به یافته‌های تحقیق کیفی، متکی بود و به نتایج آن اعتماد نمود (محمد پور، ۱۳۹۰: ۱۸۴). گوبا و لینکلن، قابلیت اعتماد را شامل چهار معیار قابل قبول بودن، انتقال‌پذیری، قابلیت اطمینان و تائیدپذیری می‌دانند. در این تحقیق معیارهای فوق با راهبردهای مختلف تامین شده است که یکی از اصلی‌ترین آن‌ها، راهبرد بازخورد گروه خبرگان بوده که طی آن، تفسیر مبانی متخذ از قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی، هم‌چنین مدل نهایی به دست آمده از تحلیل متون، به خبرگان عرضه شد و موارد احتمالی بد [و ناقص] درک شده، تعیین و اصلاح گردید. از این رو در این تحقیق از فراگرد زیر تبعیت شده است (پورعزت و طاهری، ۱۳۹۲: ۵۷):



شکل ۱. فراگرد انجام پژوهش (پورعزت و طاهری، ۱۳۹۲)

## یافته‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها

### الف: یافته‌های تحقیق

نوع تحقیق حاضر از لحاظ هدف، توسعه‌ای-کاربردی است؛ تحقیقاتی که به ادبیات دانش موجود در یک موضوع توسعه می‌بخشند، از نوع توسعه‌ای و تحقیقاتی که کاربرد عملی دانش در حوزه مورد نظر را دنبال می‌کنند، کاربردی می‌باشند (خلیلی شورینی، ۱۳۸۹). رویکرد این پژوهش

<sup>1</sup> - validity  
<sup>2</sup> - reliability



آمیخته است و روش آن موردی زمینه‌ای است. در این پژوهش جامعه آماری شامل سه دسته اسناد و مدارک و خبرگان به شرح جدول ۲ زیر است:

جدول ۲- معرفی جامعه آماری

ردیف	جامعه آماری	نوع داده	روش نمونه‌گیری
۱	متن قانون اساسی و اسناد بالادستی (شامل قانون اساسی، برنامه‌های توسعه پنج‌ساله اول تا پنجم، سیاست‌های کلی نظام در زمینه اصل ۴۴، تشویق سرمایه‌گذاری، نظام مالی، نظام اداری، صنعت و اقتصاد مقاومتی و برنامه‌های توسعه)	کیفی	تمام شمار و خط به خط
۲	خبرگان کلی: افراد مرتبط با موضوع (اساتید دانشگاه گروه خبرگی)	کیفی	تمام شمار هدفمند غیر احتمالی

در این تحقیق داده‌های اسنادی به روش کتابخانه‌ای و با ابزار فیش‌برداری جمع‌آوری شده است و در مورد متون قانونی و اسناد بالادستی از میان دو روش انتخاب نمونه آماری و تحلیل خط به خط، از روش دوم یعنی تحلیل خط به خط (جزء‌نگر) استفاده شده است و سپس با استخراج مولفه‌ها و ابعاد اسناد بالادستی و مقوله‌بندی آن‌ها در معرض داوری گروه خبرگان<sup>۱</sup> قرار گرفت. این روش شبیه مکالمه نیمه ظهور یافته‌ای است که در آن محقق، از طریق تعامل کامل با مشارکت‌کننده [خبیره] به توصیف عمیقی از موضوع تحقیق دست می‌یابد (محمد پور، ۱۳۹۰: ۱۵۲)؛ نهایتاً در این مرحله به انتخاب مضمون و عناوین، مرتب کردن مولفه‌ها، نگارش مولفه‌ها پرداخته شده است. از نظر حجم نمونه نیز از حجم نمونه گلوله برفی استفاده شده است. اساساً حجم نمونه برای تحقیقات کیفی، حجم نمونه‌ای است که به سوالات تحقیق پاسخ می‌دهد، در پژوهش کیفی زمانی جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها متوقف می‌شود که اطلاعات درباره همه دسته‌بندی‌های مورد نظر اشباع شود و این امر هم‌زمانی رخ می‌دهد که نظریه یا روایت مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۳: ۸۴).

اکثر روش‌شناسان کیفی به جای استفاده از واژگان روایی<sup>۲</sup> و پایایی<sup>۳</sup> که اساساً و از لحاظ مبانی فلسفی ریشه در پارادایم‌های کمی و اثبات‌گرا دارند، از معیار اعتمادپذیری یا قابلیت اعتماد جهت ارجاع به ارزیابی نتایج کیفی استفاده می‌کنند. قابلیت اعتماد، به بیانی ساده، میزانی است که در آن

<sup>1</sup> -focused group

<sup>2</sup> -validity

<sup>3</sup> - reliability

می‌توان به یافته‌های تحقیق کیفی، متکی بود و به نتایج آن اعتماد نمود (محمد پور، ۱۳۹۰: ۱۸۴) گوبا و لینکلن، قابلیت اعتماد را شامل چهار معیار قابل قبول بودن، انتقال‌پذیری، قابلیت اطمینان و تایید پذیری می‌دانند. در این تحقیق معیارهای فوق با راهبردهای مختلف تامین شده است که یکی از اصلی‌ترین آن‌ها، راهبرد بازخورد گروه خبرگان بوده که طی آن، تفسیر مبانی متخذ از قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی، هم‌چنین مدل نهایی به دست آمده از تحلیل متون، به خبرگان عرضه شد و موارد احتمالی بد [و ناقص] درک شده، تعیین و اصلاح گردید. از این رو در این تحقیق از فراگرد زیر تبعیت شده است (پورعزت و طاهری، ۱۳۹۲: ۵۷):

### ب: تجزیه و تحلیل یافته‌ها

برای تحلیل داده‌ها از تحلیل محتوا و تحلیل تفسیری و احصاء مضامین با هدف شناسایی محورها، رویکردها و سیاست‌های کلی در حوزه نظام مالیاتی، طراحی سازه مفهومی قانون اساسی و سیاست‌های کلی نظام در حوزه نظام مالیاتی (شامل محورها، رویکردها و سیاست‌ها) استفاده شده است. علاوه بر آن با عنایت به اینکه رویکردهای قانون اساسی در مورد نظام مالیاتی محدود بوده و در مواردی صراحت کمتری در قانون اساسی وجود داشته، استخراج ابعاد با استفاده از اسناد بالادستی مانند قوانین برنامه‌های پنج‌ساله، سیاست‌های کلی نظام، اسناد و مدارک و گزارش‌های راهبردی سازمان مالیاتی انجام پذیرفته است؛ سپس همه موارد فوق توسط جامعه خبرگی استانداردسازی شده و با استفاده از روش‌های موجود احصاء رویکرد از بندهای قانون اساسی و سایر اسناد بالادستی رویکردها احصاء شده است. در استخراج محورها و رویکردهای قانون اساسی ج.ا.ا و سایر اسناد بالادستی در اداره امور نظام مالیاتی، از روش تحلیل تفسیری و برای نیل به مقصود، نرم‌افزار تحلیل کیفی MAXQDA جهت شناسایی و رده‌بندی ابعاد و مولفه‌ها هم به عنوان ابزار تحلیل مورد بهره‌برداری قرار گرفته است که در ادامه به برخی از نتایج اشاره می‌شود: گفتمان اقتصادی حاکم بر قانون اساسی و اسناد بالادستی ج.ا.ا. و اهداف نظام اقتصادی مستخرج از قانون اساسی را می‌توان بر اساس میزان تاکید و تکرار آن‌ها بر اهداف اقتصادی تبیین کرد؛ برخی از این تکرارها به ترتیب تعداد و اولویت در جدول ۳ نشان داده شده‌اند:

علاوه بر قانون اساسی، اسناد بالادستی هم به عنوان خط‌مشی‌های فراگیر دربردارنده برخی از ارکان جهت‌ساز هستند. برخی از این مفاهیم در جدول ۴ نشان داده شده است:

جدول ۳: ابعاد و مولفه‌های نظام مالیاتی در اسناد بالادستی		
ردیف	محتوا	اصل قانون اساسی
۱	عدالت اقتصادی	اصل ۳؛ ۲۰؛ ۴۰؛ اصل ۴۸
۲	رعایت ضوابط اسلامی [در اقتصاد]	اصل ۳؛ اصل ۴۳؛ اصل ۴۴
۳	ایجاد رفاه عمومی	اصل ۳
۴	رفع محرومیت و مبارزه با فقر	اصل ۳؛ اصل ۳۱
۵	تامین نیازهای اساسی (شامل، خوراک، پوشاک، مسکن، بهداشت، امکانات لازم برای ازدواج، آموزش و پرورش رایگان)	اصل ۳؛ اصل ۳۰؛ اصل ۳۱؛ اصل ۴۳
۶	اهداف اقتصادی دیگر مانند: بیمه و تامین اجتماعی	اصل ۳؛ اصل ۲۹
۷	اشتغال کامل و آزادی در انتخاب شغل (مشروط به حفظ منافع جامعه و رعایت ضوابط اسلامی)	اصل ۲۸؛ اصل ۴۳
۸	استقلال اقتصادی و خودکفایی و جلوگیری از سلطه بیگانگان بر اقتصاد کشور	اصل ۴۳
۹	کوچک بودن دولت و نقش حاکمیتی در اقتصاد	
۱۰	توجه به سرمایه انسانی و سرمایه معنوی و سرمایه اجتماعی افراد	
۱۱	تاکید بر بخش کشاورزی و امنیت غذایی	
۱۲	برنامه‌ریزی اقتصادی	اصل ۴۴؛ اصل ۴۳
۱۳	رشد اقتصادی	اصل ۴۴
۱۴	حفاظت از محیط‌زیست	اصل ۵۰

جدول ۴: مفاهیم مستخرج از کدهای اسناد بالا دستی و قانون اساسی					
ردیف	مفهوم	ردیف	مفهوم	ردیف	
۱	حمایت از قدرت خرید طبقات کم درآمد و متوسط	۲۰	تقریب سرمایه‌گذاری از طریق ثبات مالیات‌ها	۳۹	کمک به سرمایه‌گذاری توسط طبقات محروم
۲	عدالت اجتماعی	۲۱	ایجاد اشتغال	۴۰	مهار تورم
۳	تقسیم عادلانه منابع	۲۲	اصلاح نظام مالیاتی	۴۱	شفافیت درآمد
۴	عدالت اقتصادی	۲۳	اصلاح نظام مالیاتی	۴۲	صراحت در مقررات
۵	مالیات برحسب درآمد	۲۴	برقراری عدالت در گرفتن مالیات	۴۳	منطقی کردن معافیت‌ها
۶	انطباق مقررات مالیاتی با فقه اسلامی	۲۵	ارتقاء شاخص‌های محیط سیاسی کسب و کار	۴۴	بهبود محیط کسب و کار
۷	محوریت شریعت اسلامی	۲۶	سرمایه‌گذارهای تولیدی	۴۵	توجه به تولید
۸	عدالت اجتماعی	۲۷	ایجاد انگیزه‌های مردمی در پرداختن مالیات	۴۶	ارتقاء شاخص‌های فرهنگی کسب و کار
۹	ایجاد نظام تامین اجتماعی جامع	۲۸	افزایش نسبت مالیات در درآمدی دولت	۴۷	ارتقاء شاخص‌های قضایی کسب و کار
۱۰	ارتقاء شاخص‌های محیط اقتصاد کلان کسب و کار	۲۹	تقسیم بهینه منابع و امکانات عمومی	۴۸	کاهش فاصله‌های درآمدی
۱۱	رفع محرومیت	۳۰	مبارزه با فقر	۴۹	ارتقاء شاخص‌های بازار کار کسب
۱۲	رعایت اصل توانایی پرداخت در مالیات	۳۱	دریافت مالیات بر حسب برخوردارگی از درآمد	۵۰	کار ارتقاء شاخص‌های مالیاتی کسب و کار
۱۳	مردمی کردن مبارزه با فقر	۳۲	عدالت اجتماعی" و کاهش فاصله میان درآمدی طبقات	۵۱	ارتقای زیر ساخت‌های کسب و کار
۱۴	رعایت ملاحظات دینی و انقلابی در مبارزه با فقر	۳۳	رفع محرومیت از قشرهای کم درآمد	۵۲	حمایت از بخش‌های خصوصی و تعاونی و
۱۵	توجه به توسعه تامین اجتماعی	۳۴	تامین اجتماعی پایدار	۵۳	حمایت از رقابت از راه اصلاح قوانین، مقررات و رویه‌ها
۱۶	رعایت عدالت اقتصادی با تامین قدرت خرید	۳۵	مهار تورم در راستای منافع طبقات کم درآمد	۵۴	اصلاح نظام مالیاتی
۱۷	انطباق قوانین مالیاتی با شریعت اسلامی	۳۶	توجه به عدالت اجتماعی و اقتصادی	۵۵	محوریت شریعت و فقه اسلامی در تنظیم برنامه
۱۸	عدالت در گرفتن مالیات	۳۷	محور قراردادن مالیات در درآمدی دولت	۵۶	عدم تعارض و تنافی ظواهر احکام فقهی
۱۹	محوریت تولید ایجاد انگیزه‌های مردمی	۳۸	افزایش سهم درآمدهای دولت از مالیات	۵۷	رعایت عدالت اجتماعی

می‌توان این مفاهیم و کدهای استخراجی را در یک الگو منطقی مبتنی بر کدگذاری در مقوله‌های

محوری و انتخابی نشان داد. جدول ۵ بیانگر این دسته‌بندی است؛ ارزیابی مقوله‌های مورد نظر اسناد بالادستی و قانون اساسی جمهوری اسلامی نشان می‌دهد که این مقوله‌ها عمدتاً بر محور ۳ مقوله یا شاخص کلیدی شکل گرفته‌اند؛ این سه شاخص عبارت‌اند از شاخص‌های سیستم مالیاتی، شاخص‌های بهبود اقتصادی و شاخص‌های بهبود اجتماعی. تحلیل محتوای اسنادی مانند قانون اساسی می‌تواند بر اساس مبانی و روش‌های گوناگونی انجام پذیرد. برخی از این مبانی و روش‌های پیشنهاد شده با پیش‌شرط‌هایی همراه‌اند. مثلاً هولستی (۱۳۷۳) سه شرط عینیت، انتظام (سامانمند بودن) و عمومیت را برای تحلیل محتوا معرفی کرده است. شرط عینیت بر رعایت اصول و قواعد، شرط انتظام بر دایره شمول مقوله‌ها در رعایت قواعد کاربردی و شرط عمومیت زمانی معنا می‌یابد که یافته‌ها با هم ارتباط نظری داشته باشند. از این رو - همچنان که قبلاً هم گفته شد - مقوله‌های احصایی از اسناد بالادستی به رویت و تایید گروه خبرگان تحقیق رسیده است جدول ۵ این سه دسته شاخص را با مولفه‌های آن‌ها نشان می‌دهد:

**جدول ۵ - مقوله‌های انتخابی و محوری اسناد بالادستی و قانون اساسی**

مقوله انتخابی	مقوله محوری (مولفه‌ها)	مقوله انتخابی	مقوله محوری (مولفه‌ها)	مقوله انتخابی	مقوله محوری (مولفه‌ها)
اصلاح نظام مالیاتی (۱۰ مولفه)	اصلاح نظام مالیاتی، شفافیت درآمد‌ها، مصراحت مقررات، معافیت‌های منطقی، مالیات برمسب درآمد، مالیات بر مسب برفورداری، انطباق با شریعت اسلامی، عدالت مالیاتی، اصلاح قوانین، سهم و نسبت مالیات در بودجه	اصلاح سیاست‌های اقتصادی (۱۰ مولفه)	تقویت سرمایه‌گذاری، ثبات مالیات‌ها، حمایت از افشار مرموع، کاهش و مهار تورم، افزایش قدرت خرید، ایجاد اشتغال مولد، سرمایه‌گذاری در تولید، نسبت مالیات به تولید ملی، حمایت از بخش خصوصی	اصلاح شفافیت اقتصادی (۱۰ مولفه)	اصلاح شفافیت‌های اجتماعی (۱۵ مولفه)
اصلاح ساختار مالیاتی (۱۲ مولفه)	اصل قانونی بودن وضع مالیات اصل قانونی بودن تکلیف، معافیت و جریمه مالیاتی، افزایش نسبت مالیات در درآمد دولت، به حداقل رساندن معافیت‌های مالیاتی، امنیت اقتصادی از طریق وضع قوانین و مقررات مربوط به مالیات، ساده‌سازی و شفافیت مالی و مالیاتی، عدالت محوری در جذب نیروی	عدالت اجتماعی (۹ مولفه)	جبران نابرابری‌ها از طریق سازوکار بیمه‌ای، جبران نابرابری‌ها از طریق پاران‌های هدفمند، جبران نابرابری‌های درآمدی از طریق سیاست‌های مالیاتی، ایجاد قسط و عدل، رفع مرموعیت از قشرهای کم‌درآمد، پی‌ریزی اقتصادی صحیح و عادلانه، تقسیم بهینه امکانات، جلوگیری از تداول ثروت	تأمین اجتماعی (۴ مولفه)	وظیفه دولت در ایجاد تعادل اجتماعی، حمایت از نهادهای عمومی و مؤسسات خیریه، تأمین اجتماعی پایدار و جامع

ایجاد انگیزه‌های مردمی در پرداخت مالیات ترویج فرهنگ مالیاتی ارتقاء اعتماد عمومی به نظام مالیاتی نهادینه‌سازی فرهنگ سازمانی	<b>فرهنگ مالیاتی</b> (۴ مولفه)			انسانی، دانش‌گرایی و شایسته‌سالاری در ارتقاء مدیران، کل‌نگری و هماهنگی و همسوسازی تعامل دستگاه‌ها، نهادینه‌سازی فرهنگ سازمانی با تکیه بر ارزش‌های اسلامی، دانش‌بنیان کردن نظام اداری	
دریافت مالیات بر مسبب برفورداری از درآمد عدالت مالیاتی، عدالت مالیاتی عدالت در گرفتن مالیات عدالت در گرفتن مالیات	<b>عدالت مالیاتی</b> (۵ مولفه)				

### بررسی مولفه‌های مهم در قانون اساسی و اسناد بالادستی:

**عدالت اجتماعی:** عدالت اجتماعی از اصول خدشه‌ناپذیر و مورد تاکید دین مبین اسلام است. بر اساس منطق اقتصادی اسلام ایجاد قسط و عدل، ایجاد تعادل اجتماعی و پرداخت قُربی مالیات از مولفه‌های اساسی به حساب می‌آید. قسط و عدل که هدف استراتژیک انبیاء الهی به شمار می‌آید (لقد انزلنا رسلنا... ليقوم الناس بالقسط) بیانگر اهمیت و نقش عدالت اجتماعی در میزان رشد جوامع و آسمانی بودن آن‌هاست. در قانون اساسی و اسناد بالادستی دیگر این مولفه‌ها به دفعات مورد تاکید و تکرار قرار گرفته است. اصل ۴۳ قانون اساسی وظیفه دولت را در جلوگیری از تداول ثروت می‌داند. و علاوه بر آن به ایجاد تعادل اجتماعی تاکید دارد (اصل ۲۹)، تقسیم بهینه امکانات، عدالت اجتماعی، کاهش فاصله میان طبقات درآمدی، رفع محرومیت از قشرهای کم‌درآمد، جبران نابرابری‌های غیرموجه درآمدی از طریق سیاست‌های مالیاتی، جبران نابرابری‌های غیرمنطقی از طریق یارانه‌های هدفمند، جبران نابرابری‌های غیرمنطقی از طریق سازوکار بیمه‌ای. اصل ۱۳ قانون اساسی بر پی‌ریزی اقتصادی صحیح و عادلانه مبتنی بر ایجاد رفاه و رفع فقر و محرومیت در زمینه‌های تغذیه، مسکن و کار و بهداشت تاکید کرده است.

**تنظیم سیاست‌های اقتصادی:** یکی از اصول و ارکان جهت‌ساز در قانون اساسی و اسناد بالادستی توجه مکرر به تهیه و تصویب سیاست‌های اقتصادی متناسب با شرایط روز می‌باشد. از این رو مولفه‌های مهمی در این زمینه مورد توجه قانون اساسی و اسناد بالادستی است. در اصل ۴۳ تامین استقلال اقتصادی جامعه از ماموریت‌های مهم دولت تلقی می‌شود. و در عین حال تاکید دارد که نباید سیاست‌ها به گونه‌ای باشد که دولت را به کارفرمای مطلق تبدیل نماید. و باید به نوعی جلو دولتی شدن اقتصاد گرفته شود (اصل ۴۳). در این اصل به شاخص مهم دیگری هم اشاره کرده است و رعایت ضرورت‌های برنامه‌ریزی اقتصادی را هم مهم محسوب داشته است. این در حالی است که سیاست‌های کلی برنامه سوم توسعه بر توجه به ضرورت تولید و سرمایه‌گذاری تمرکز دارد. از اصول جهت‌ساز می‌توان به تنظیم سیاست‌های مالی، پولی و ارزی در سیاست‌های کلی مالی اشاره کرد. این مقوله در سیاست‌های کلی تشویق سرمایه‌گذاری هم مستقیماً مورد اشاره قرار گرفته است.

**تامین اجتماعی:** توجه اساسی دین مبین اسلام به امر اقتصاد و زوایای آن بیشتر ناظر به ایجاد تعادل اقتصادی و بیشتر تعادل در مصرف و تولید است (صدر، بی تا: ۲۲۲) این مولفه بیشتر تامین کننده نظریه تامین اجتماعی جامع و کامل در نظام حکومتی و اقتصادی الان است. از این رو مالیات به عنوان حامی و پشتیبان خرده نظام‌های اجتماعی و سیاسی بیشتر از جنبه تعادل اجتماعی هم مورد مطالعه و دقت نظر قرار می‌گیرد. یکی از ابعاد این تعادل ارائه نظام تامین اجتماعی پایدار و فراگیر است. این مولفه در قانون اساسی و اسناد بالادستی به صورت مستقیم و غیرمستقیم مورد عنایت قرار گرفته است؛ اصل ۲۹ قانون اساسی این مساله را مورد عنایت قرار داده و تعادل اجتماعی را در قالب تامین اجتماعی پایدار تصریح کرده است.

**فرهنگ مالیاتی:** پرداختن به هر اصلاح اجتماعی و سیاسی و اقتصادی بدون توجه به جهات فرهنگی آن ناقص و ناکارآمد می‌باشد. موفقیت نظام مالیاتی بدون تردید از مقوله فرهنگ متأثر می‌شود، به این جهت فرهنگ مالیاتی در دیدگاه قانون اساسی و اسناد بالادستی مورد بررسی و امعان نظر بوده است. در قانون برنامه سوم توسعه به فرهنگ مالیاتی و توسعه آن توجه شده است و در سیاست‌های کلی مالی ابلاغی مقام معظم رهبری ترویج فرهنگ مالیاتی به عنوان یکی از بندهای اصلی تایید و ابلاغ شده است. علاوه بر آن در سیاست‌های کلی مالی مقرر می‌دارد که ارتقاء اعتماد عمومی به نظام مالیاتی باید از سوی مدیران و کارگزاران نظام به خوبی مد نظر قرار گیرد. در برنامه سوم توسعه راهکار توسعه فرهنگ مالیاتی را هم ایجاد انگیزه‌های مردمی در پرداخت مالیات تعیین کرده و در سیاست‌های کلی نظام اداری به نهادینه‌سازی فرهنگ سازمانی بر اساس مبانی ارزشی دین مبین اسلام تصریح کرده است.

**ارتقاء ساختار نظام مالیاتی:** ساختار نظام مالیاتی در ایجاد شاکله‌ای موفق و موثر تعیین کننده

است از این رو در قانون اساسی هر مالیاتی باید نشأت گرفته از مصوبه‌ای قانونی باشد و بدون مصوبه قانونی نه می‌توان مالیاتی را وضع و یا تخفیفی را اعمال و یا جریمه‌ای را تعیین کرد. از این رو اصل ۵۱ قانون اساسی مقرر می‌دارد: هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به حکم قانون، و هیچ تخفیف یا معافیت مالیاتی و یا جریمه‌ای تعلق نمی‌گیرد مگر به حکم قانون. علاوه بر اصل قانون بودن مالیات در سیاست‌های تشویق سرمایه‌گذاری بر زیرساخت مهم دیگری اشاره کرده و افزایش بهره‌وری را به عنوان جهت‌سازی مهم ابلاغ نموده است. از دیگر مولفه‌ها می‌توان به افزایش نسبت مالیات در درآمد دولت (سیاست‌های کلی برنامه سوم توسعه)، به حداقل رساندن معافیت‌های مالیاتی (سیاست‌های کلی نظام مالی)، امنیت اقتصادی از طریق وضع قوانین و مقررات مربوط به مالیات، ساده‌سازی و شفافیت مالی و مالیاتی (سیاست‌های کلی نظام مالی)، عدالت‌محوری در جذب نیروی انسانی (سیاست‌های کلی نظام اداری)، دانش‌گرایی و شایسته‌سالاری در ارتقاء مدیران (سیاست‌های کلی نظام اداری)، کلی‌نگری و هماهنگی و هم‌سوسازی تعامل دستگاه‌ها، دانش‌بنیان کردن نظام اداری (سیاست‌های کلی نظام اداری) اشاره کرد.

### اصلاح نظام مالیاتی :

ملاحظه اهمیت و نوع کارآمدی نظام مالیاتی خط‌مشی‌گذاران را در جهت تهیه و تصویب و ابلاغ خط‌مشی‌های فراگیر و جامع هدایت می‌کند. اصلاح نظام مالیاتی و بروز کردن آن و باز کردن گره‌های قانونی و رفع خلأهای ممکن و محتمل اصلاح نظام مالیاتی را در اولویت قرار داده است. سیاست‌های کلی برنامه سوم توسعه اصلاح نظام مالیاتی را با تصویب تاسیس سازمان مستقل امور مالیاتی کشور رقم زد (۱۳۷۹). در برنامه چهارم توسعه فقط به درآمدهای مالیاتی توجه شده است؛ اما شرایط تحریم و فشارهای ناشی از اعتماد زیاد به درآمدهای نفتی جهت‌گیری اساسی مدیریت کلان جامعه را در توجه به اصلاح نظام مالیاتی پررنگ‌تر کرده است. بر خلاف برنامه‌های قبلی برنامه پنجم توسعه به بحث مالیات و بخصوص اصلاح نظام مالیاتی توجه خاص نموده است. سیاست‌های کلی برنامه نجم توسعه نه تنها اصلاح نظام مالیاتی را با امعان نظر زیادتری مورد توجه قرار داده بلکه برای تحقق آن راهکار و بلکه راهبرد هم پیشنهاد داده است. این راهبردها عبارت‌اند از: اصلاح نظام مالیاتی در جهت تقویت سرمایه‌گذاری س.ک.ب. ۵ (سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه)، اصلاح نظام مالیاتی از طریق ثبات مالیات‌ها س.ک.ب. ۵، اصلاح نظام مالیاتی از طریق شفافیت درآمد س.ک.ب. ۵، اصلاح نظام مالیاتی از طریق صراحت در مقررات س.ک.ب. ۵، اصلاح نظام مالیاتی از طریق منطقی کردن معافیت‌ها س.ک.ب. ۵.

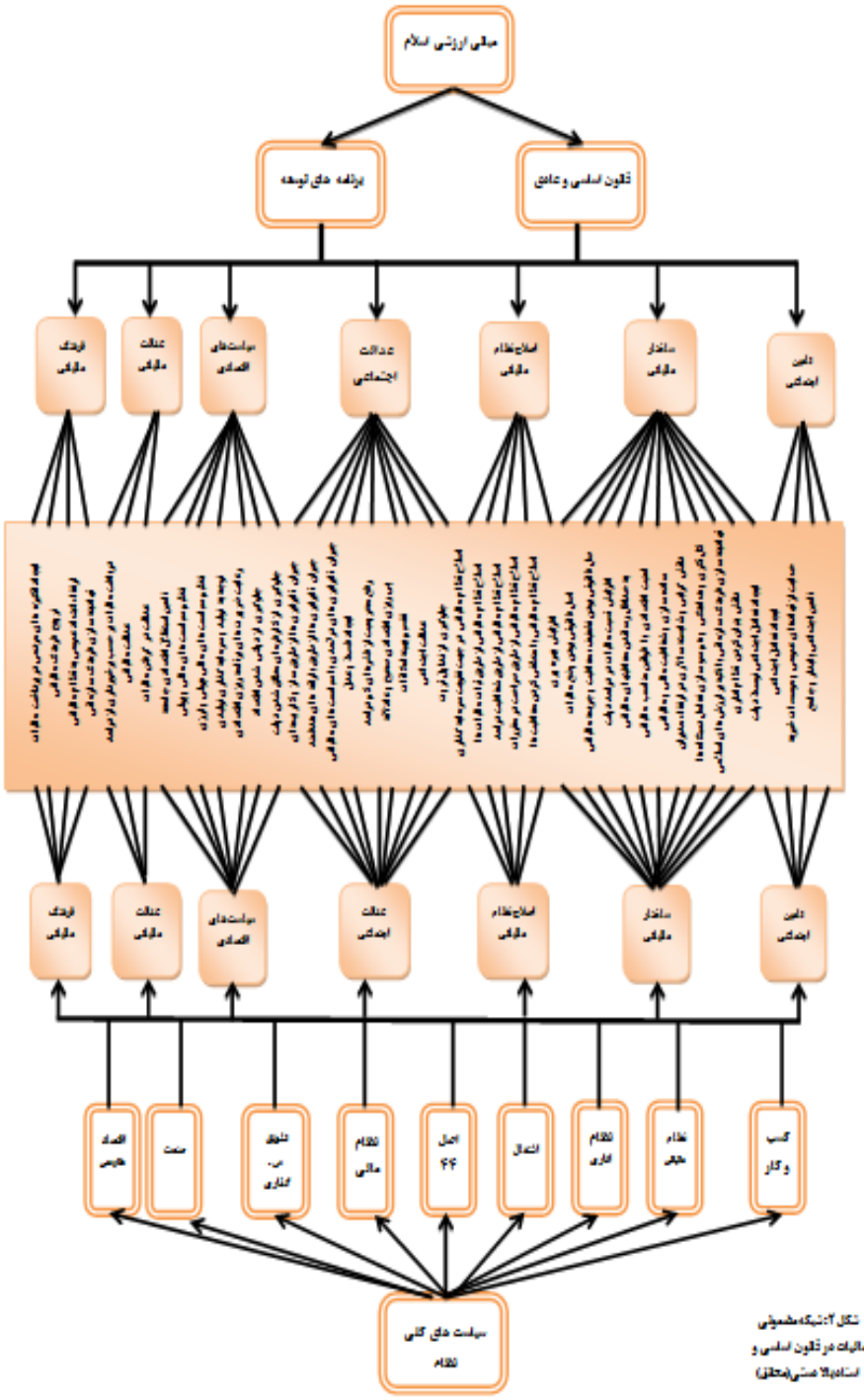


## عدالت مالیاتی :

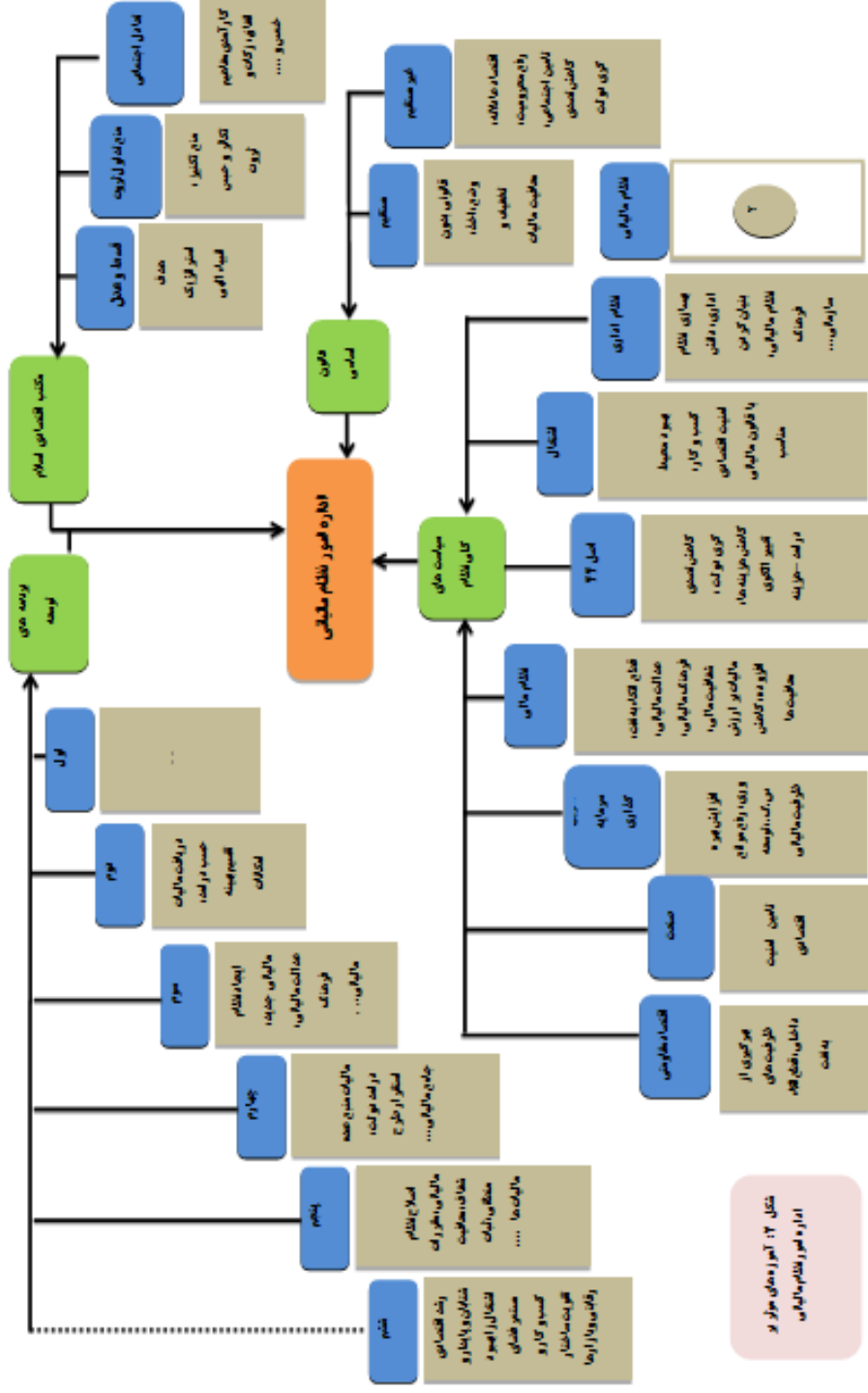
یکی از چالش‌های مطرح شده از سوی خبرگان اقتصادی و مدیران راهبردی و صاحب‌نظران در خصوص عملکرد نظام مالیاتی وجود احساس بی‌عدالتی در تعلق مالیات است. قانون اساسی در تصریحات غیرمستقیم به بحث عدالت به طور کلی توجه خاصی نشان داده است که قبلاً به آن اشاره شد و با وجود این عدالت مالیاتی از مباحث مهم مورد توجه اسناد بالادستی هم بوده است. سیاست‌های کلی برنامه دوم توسعه دریافت مالیات بر حسب برخورداری از درآمد را مورد تاکید قرار داده است. اما سیاست‌های کلی برنامه سوم عدالت در گرفتن مالیات را تصریح کرده است. علاوه بر آن سیاست‌های کلی نظام مالی عدالت مالیاتی و عدالت در گرفتن مالیات مورد توجه قرار داده و تصویب و ابلاغ کرده است.

## ۲. شبکه مضامین:

ارزیابی کلی قانون اساسی و سیاست‌های کلی و برنامه‌های توسعه پنج‌ساله نشان می‌دهد محورهای اساسی مانند فرهنگ مالیاتی، عدالت مالیاتی، عدالت اجتماعی و تامین اجتماعی به طور جدی و موکد مورد توجه بوده است. شبکه مضامین مستخرج از مطالعه قانون اساسی و اسناد بالادستی به نوعی گویای جوهی از این امر است؛ از بررسی دقیق قانون اساسی و اسناد بالادستی در مورد مالیات و مجموع موارد ذکر شده می‌توان به یک الگوی مفهومی دست یافت که نمودار ۲ نشان‌دهنده ارتباط اجزاء این الگوست، علاوه بر آن می‌توان گفت که اداره امور نظام مالیاتی غیر از قانون اساسی و اسناد بالادستی به نوعی از جهت‌سازهای عمده دیگر مانند آموزه‌های اساسی اسلام و قرآن که تبیین‌کننده مکتب اقتصادی اسلام‌اند، متاثر می‌شود. مکتب اقتصادی اسلام ضمن ترغیب به کار و کوشش اقتصادی، با تداول ثروت مخالف است و قسط و عدل را هدف راهبردی انبیاء الهی و حکومت‌های صالح معرفی می‌کند. به همین جهت اداره امور نظام مالیاتی نه تنها از سیاست‌های کلی و برنامه‌های توسعه و قانون اساسی و اسناد بالادستی نشأت می‌گیرد بلکه از اصول و آموزه‌های مکتب اقتصادی اسلام هم متاثر می‌شود. شکل ۲ و ۳ نشانگر این ارتباط و عناصر شکل‌دهنده آن می‌باشد.



شکل ۲: شبکه مفهومی مداخلات در تقوین اساسی و اساسی‌های متعلق



شکل ۴: آموزه‌های مؤثر بر اداره امور نظام مالیاتی

## نتیجه‌گیری و پیشنهاد

رویکرد جامع‌الاطراف قانون اساسی و خط مشی‌های کلان مانند سیاست‌های کلی نظام در حوزه‌های متعدد، اقتضا می‌کند که تا حد ممکن، همه حوزه‌های حاکمیتی به نحو مطلوب مورد توجه قرار گیرد. به نظر می‌رسد اقتضائات زمان تصویب و بازنگری قانون اساسی ج.ا.ا. موجب شده است که در قانون اساسی صرفاً به بیان کلیاتی در مورد مالیات اکتفا شود و فقط به جنبه قانونی بودن آن تمرکز گردد؛ اما تغییر شرایط در چهار دهه بعد از حیات انقلاب اسلامی و به‌ویژه برجسته شدن نقایص و محدودیت‌های خارج از اراده نظام، بی‌ثباتی درآمدهای ناشی از فروش نفت به عنوان درآمد ناپایدار و برون‌زا، نشان می‌دهد که توجه و پرداختن به رویکردهای جدید اداره امور نظام مالیاتی در سطوح عالی ضروری و اجتناب‌ناپذیر و بلکه حیاتی است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد علیرغم تاکیدات مکرر و قابل‌اعتنای اسناد بالادستی و جهت‌ساز نظام به اداره امور نظام مالیاتی از جمله تمرکز قانون اساسی بر قانونی بودن درآمدها و معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی و نیز برجسته شدن امر مالیات پس از تصویب برنامه سوم و ایجاد سازمان مستقل امور مالیاتی کشور و تاکید قانون برنامه توسعه به جایگاه مالیات در برنامه‌های اقتصادی که سطح تمرکز برنامه را تا حد پیشنهاد چند راهبرد کلان و عملیاتی تعمیم می‌دهد؛ با این وجود به نظر می‌رسد هنوز آن‌گونه که شایسته است به مقوله اداره امور نظام مالیاتی توجه و تمرکز کافی در حد اجماع ملی ایجاد نشده و لازم است جهت کاهش تهدیدات ناشی از تکیه بیش از اندازه به درآمدهای ناشی از فروش منابع و پیامدهای ناگوار آن در اقتصاد و با هدف تحریک اداره بهینه بنگاه‌های اقتصادی رویکرد جدیدتری نسبت به امر مالیات و مالیات ستانی اتخاذ گردد؛ از این رو پیشنهادهای زیر ارائه می‌شوند:

## پیشنهادها:

- تدوین، تنظیم و ارائه سیاست‌های کلی نظام در خصوص اداره امور نظام مالیاتی از سوی کمیسیون‌های مجمع تشخیص مصلحت نظام
- ارزیابی کلان چالش‌ها و محدودیت‌های حاکم بر عملکرد بهینه نظام مالیاتی
- ارتقاء جایگاه اداری و حاکمیتی سازمان امور مالیاتی کشور
- تمرکز بر ایجاد اجماع خبرگان (سیاسی، اقتصادی و فرهنگی) بر اصلاح و رفع چالش‌های پیش روی نظام مالیاتی
- اجرای آزمایشی تامین هزینه‌های دولت بدون نفت و با تکیه بر مالیات در برخی دستگاه‌ها با تاکید بر سیاست‌های اقتصاد مقاومتی

## منابع

### الف: فارسی

- امام خمینی (ره)، (صحیفه نور، ج: ۱۲) - ۱۳۵۸/۳/۳۰
- امام خامنه‌ای، سید علی، دیدگاه‌ها و بیانات در مورد مالیات، سایت دفتر حفظ و نشر آثار حضرت آیت‌الله‌العظمی خامنه‌ای
- امام خامنه‌ای (مدظله‌العالی) سید علی، دیدگاه‌ها و بیانات در مورد مالیات (۱۳۹۱) سایت دفتر حفظ و نشر آثار حضرت آیت‌الله‌العظمی خامنه‌ای (khamanei.ir)
- امام خامنه‌ای (مدظله‌العالی) سید علی، ابلاغ سیاست‌های کلی برنامه‌های توسعه
- امام خامنه‌ای (مدظله‌العالی) سید علی، ابلاغ سیاست‌های کلی نظام در امور تشویق سرمایه‌گذاری، نظام اداری، صنعت، (khamanei.ir).
- امام خامنه‌ای (مدظله‌العالی) سید علی، ابلاغ سیاست‌های کلی مالی، کسب و کار، اشتغال، اصل ۴۴، اقتصاد مقاومتی (khamanei.ir)
- اعرابی، سید محمد (۱۳۸۵) *برنامه‌ریزی استراتژیک سازمان امور مالیاتی کشور*، مجله مالیات و توسعه، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، تهران
- امینی، اعظم (۱۳۸۴). *مالیات در اسلام*، مرکز پژوهش‌های اسلامی صداوسیما، چاپ اول، قم، ۱۳۸۴
- بهشتی، محمدحسین (۱۳۶۸) *اقتصاد اسلامی ۱*، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، تهران
- پژویان، جمشید و همکاران، (۱۳۷۳) *بررسی اقتصادی مالیات بر شرکت‌ها*، وزارت امور اقتصادی و دارایی
- توکل، محمد (۱۳۷۹) *اصطلاحات بین‌الملل مالیات*، مجله تخصصی مالیات، ج ۱، تهران
- تقوی دامغانی، سید رضا (۱۳۶۹)، *مالیات در نظام اسلامی*، مرکز چاپ و نشر سازمان تبلیغات اسلامی، تهران
- پورعزت، علی‌اصغر و طاهری عطار، غزاله (۱۳۹۲) *بررسی دلایل فروپاشی حکومت و تمدن باستانی هخامنشیان*، مجله مدیریت دولتی، دانشگاه تهران
- خلیلی شورینی، سیاوش (۱۳۸۹) *روش تحقیق آمیخته*، انتشارات مروارید، تهران
- دانشگاه عالی دفاع ملی (۱۳۹۰)، معاونت پژوهش و تولید علم، *مقدمه‌ای بر طرح تحقیق نظام حکومتی الگو*، تهران، انتشارات دانشگاه عالی دفاع ملی، چاپ اول
- دانایی‌فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آدر، عادل (۱۳۸۳) *روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*، انتشارات صفار- اشراقی، تهران

- دزی نجف آبادی، قربانعلی (۱۳۷۹) *مقدمه‌ای بر مالیه عمومی در اسلام*، در نظام مالی اسلام، یوسفی، احمدعلی و همکاران، سعید فراهانی و علیرضا لشکری، نشر مرکز نشر پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، تهران
- ریکاردو، دیوید (۱۳۷۴) *اصول اقتصاد سیاسی و مالیات ستانی*، ویراسته پیرو سراف، ترجمه حبیب‌الله تیموری، نشر نی، تهران
- سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۲) گزارش عملکرد طرح جامع مالیاتی، ۱۳۹۲
- سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۰)، گزارش پژوهشی، معاونت پژوهشی و برنامه‌ریزی، تهران
- صدر، محمدباقر (بی‌تا)، اقتصاد ما، جلد ۱ و ۲، ترجمه ع اسپهبدی، تهران، انتشارات اسلامی، تهران
- ضیایی بیگدلی محمد و طهماسبی بلداجی، علی (۱۳۸۸). *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی* ۴۱، سال هفدهم، شماره ۵۱، پاییز ۱۳۸۸
- عرب مازار، علی‌اکبر (۱۳۷۶) مروری بر مفاهیم و نظریه‌های مالیاتی، *فصلنامه مالیات*، دوره دوم، ش ۱: تابستان ۱۳۷۶
- لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۰) *ترمینولوژی حقوق*، انتشارات گنج دانش، چ ۸، تهران
- مجمع تشخیص مصلحت نظام، سند چشم‌انداز ۱۴۰۴، ۱۳۸۶
- محمدپور، محمد (۱۳۸۹)، *اصول روش تحقیق کیفی*، انتشارات جاوید، تهران
- مرکز پژوهش‌ها، *قانون برنامه سوم توسعه* (آیین‌نامه اجرایی ماده ۵۹، مصوب هیات دولت، ۱۳۸۰)
- نهاد کتابخانه‌های کشور، *قانون اساسی ج.ا.ا.*، موسسه انتشارات کتاب نشر، تهران
- هولستی (۱۳۷۳) *روش تحلیل محتوا در علوم اجتماعی و انسانی*، ترجمه نادر سالارزاده امیری، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی ره، تهران

### ب: انگلیسی:

- Strauss,Anselm L.(1987) *Qualitative Analysis for Social scientists*.Cambridge ,England: Cambridge University press.
- Strauss,A and J.Corbin(1998) *Basics of Qualitative Research,Grounded Theory procedures and Techniques*,Thousand Oaks.Ca,Sage
- Oecd (2003), *oecd Model Tax Convention* . As They Read On 28 January 2003
- *The Milennium Development?* UN,2010