

The Analysis of Tax-Related Policy Making in the VAT System of Iran

Ali Sheikhhassani¹, Abolhassan Faghihi², Karamollah Daneshfard³

Abstract: The numerous letters, directives, and related laws and regulations, as well as the existence of various controversies and opinions of various individuals and groups since the introduction of the Value Added Tax Act in Iran, indicate that there is likely to be a problem on the path to the policy making and tax policies in the VAT system in Iran. In this study, using a qualitative approach and a case study strategy, to the process of making or selection of tax-related decisions has been analyzed. The findings showed that, despite the fact that tax policies should follow or be in line with the tax principles, in some cases and for various reasons, these principles are ignored or neglected. Therefore, the compatibility of that decision with the existing tax-related principles should be examined before making any decision in this area.

Keywords: *Case Study, Tax Policies, Tax Principles, Value Added Tax.*

1. Ph.D. Student in Public Management, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

2. Prof. in Public Management, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

3. Prof. in Public Management, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

Submitted: 16 / September / 2017

Accepted: 01 / February / 2018

Corresponding Author: Abolhassan Faghihi

Email: faghihiabolhassan@gmail.com

Citation: Sheikhhassani, A., Faghihi, A., & Daneshfard, K. (2018). The Analysis of Tax-Related Policy Making in the VAT System of Iran. *Journal of Public Administration*, 10(1),137 – 160.

تحلیل خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران

علی شیخ حسنی^۱، ابوالحسن فقیهی^۲، کرم‌اله دانش فرد^۳

چکیده: تعدد آیین‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها و قوانین و مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و همچنین وجود بحث‌ها و اظهارنظرهای متنوع افراد و گروه‌های اجتماعی مختلف از زمان اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده، نشان‌دهنده آن است که احتمالاً در مسیر شکل‌گیری سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده کشور، مشکلاتی وجود دارد. در این پژوهش با استفاده از رویکرد کیفی و استراتژی مطالعه موردی، نحوه ایجاد یا انتخاب تصمیم‌های مالیاتی تحلیل شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد هرچند خط‌مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده باید از اصول وضع شده برای مالیات پیروی کند یا در امتداد آنها باشد، دلایل گوناگونی موجب می‌شود که در انتخاب گزینه‌های خط‌مشی مالیاتی، این اصول نادیده گرفته شوند یا مغفول بمانند. بنابراین قبل از هرگونه تصمیم‌گیری در این حوزه، باید سازگاری آن تصمیم با اصول مالیاتی بررسی شود.

واژه‌های کلیدی: اصول مالیات‌ها، خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، مطالعه موردی.

۱. دانشجوی دکتری گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات،

تهران، ایران

۲. استاد گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۳. استاد گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۰۶/۲۵

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۱۱/۱۲

نویسنده مسئول مقاله: ابوالحسن فقیهی

E-mail: faghihiabolhassan@gmail.com

مقدمه

مالیات‌ستانی^۱ به دلیل تأثیر مهمی که بر دولت‌ها، استراتژی نظام حکومتی، تعامل بین نخبگان داخلی و همچنین روابط بین‌المللی کشورها دارد، یکی از کلیدی‌ترین خطمشی‌های عمومی شناخته می‌شود (لوچ، ۲۰۰۷: ۲۸۱). در واقع متخصصان اقتصادی و مالیاتی در فرایند شکل‌گیری خطمشی‌های مالیاتی نقش مهمی دارند، اما پژوهشگران حوزه خطمشی‌گذاری عمومی، به‌ویژه طی دو دهه اخیر، به مسئله خطمشی‌گذاری مالیاتی^۲، به‌عنوان موضوع مهم سیاسی توجه کرده‌اند (برد، ۲۰۱۳؛ کراس، لوپس و دوگلاس، ۲۰۱۳ و فریدمن، ۲۰۱۵: ۲۶).

معمولاً در پژوهش‌های حوزه خطمشی‌گذاری عمومی، محققان قلمرو گسترده‌تری از آنچه به‌عنوان خطمشی مالیاتی شناخته می‌شود را بررسی می‌کنند. در این ارتباط، خطمشی‌گذاران می‌توانند از نتایج این‌گونه تحقیقات درس‌های زیادی بیاموزند، اما خطمشی مالیاتی به دلیل ویژگی‌های منحصربه‌فردش به مطالعات جداگانه‌ای نیاز دارد (والس و والس، ۲۰۱۲: ۲۷).

نظام مالیاتی مطلوب باید بتواند بار مالیاتی را بین شهروندان عادلانه تقسیم کند، رفتارهایی که موجب فرار و اجتناب از پرداخت مالیات می‌شود را کاهش دهد و وظیفه مؤدیان و مدیران مالیاتی را تا حد امکان ساده کند. موارد بیان شده، ستون‌های اصلی خطمشی‌گذاری مالیاتی هستند (کناور، ۲۰۱۴). هرچند تفاوت‌های اقتصادی، سیاسی و وضعیت اجتماعی هر کشوری به این معناست که هر دولتی برای مالیات‌ستانی باید به جنبه‌های متفاوتی توجه کند (میکسل، ۲۰۱۵: ۳۷). در این بین، مالیات بر ارزش افزوده موضوع کاملاً بحث‌برانگیزی است؛ چرا که ضمن پیچیده‌بودن سازوکار آن، ادعا می‌شود به‌شدت ناعادلانه است و افرادی که درآمد کمی دارند، سهم بیشتری از درآمدها را برای مالیات پرداخت می‌کنند (چمل و مورپسی، ۲۰۰۵).

موضوع مالیات بر ارزش افزوده در نظام اقتصادی ایران، از دهه ۱۳۶۰ مطرح شد. پس از بررسی‌های کارشناسی فراوان درباره این موضوع، سال ۱۳۸۱ دولت این لایحه را برای تصویب تقدیم مجلس شورای اسلامی کرد و بعد از سال‌ها مجادله و بحث‌های کارشناسی، سرانجام در تاریخ ۱۳۸۶/۱۱/۹ در جلسه علنی مجلس شورای اسلامی تصویب شد. قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از بررسی شورای نگهبان و رفت و برگشت مفاد لایحه بین شورای نگهبان و مجلس، در نهایت در خرداد ۱۳۸۷ به تأیید نهایی شورای نگهبان رسید و یک ماه بعد برای اجرا از طرف دولت به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ شد (گزارش مرکز پژوهش‌ها، ۱۳۹۴: ۳). نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از ارکان اصلاح نظام مالیاتی کشور، از ابتدای مهر ۱۳۸۷

1. Taxation
2. Tax Policy Making

برای مدت پنج سال به صورت آزمایشی به اجرا درآمد که طی این مدت، سهم مهمی در تأمین درآمدهای مالیاتی و بودجه عمومی کشور داشت؛ به طوری که در سال ۱۳۹۴ بیش از ۵۸ درصد از کل درآمدهای مالیاتی و حدود ۱۳ درصد از کل منابع بودجه عمومی، از محل مالیات و عوارض ارزش افزوده تأمین شد.^۱ بررسی‌ها نشان می‌دهد قانون یاد شده در وضعیت کنونی، از لحاظ احکام مصوب مشکلاتی را برای برخی مؤدیان به وجود آورده است (گزارش مرکز پژوهش‌ها، ۱۳۹۵: ۱۲). در سال ۱۳۹۳ پیش‌نویس قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده از سوی سازمان امور مالیاتی برای اظهار نظر عموم ارائه شد. در این پیش‌نویس به مجموعه مشکلاتی که در مسیر اجرای قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، اشاره شده، اما با وجود گفت‌وگوهای بسیار درباره آن، تا کنون به مرحله نهایی نرسیده و تصویب نشده است. با این فرض که خطمشی‌های مالیاتی کشور در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، از طریق قانون و مقررات و همچنین دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های مرتبط اجرایی می‌شود، این پرسش‌ها مطرح می‌شوند که در ورای تصمیم‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده کشور چه مصلحت‌هایی نهفته است؟ خطمشی عمومی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده چگونه و توسط چه نهادهایی شکل می‌گیرد؟ چه مواردی در شکل‌گیری خطمشی‌های مالیات بر ارزش افزوده نقش دارند و کدام عوامل مغفول مانده است؟ انتظار داریم پاسخ پرسش‌های فوق در شناسایی منشأ برخی چالش‌های پیش روی نظام مالیاتی کشور و کاهش آنها مؤثر باشد. در این پژوهش نحوه ایجاد و انتخاب تصمیم‌های مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده، از طریق مطالعه موردی تحلیل شده است.

پیشینه تجربی پژوهش

پژوهش‌های متعددی در زمینه خطمشی‌گذاری عمومی در ایران انجام شده، اما کمتر به شکل‌گیری و تدوین خطمشی‌های مالیاتی، به‌ویژه خطمشی‌های مالیات بر ارزش افزوده توجه شده است. معمارزاده و طاهرپور کلانتری (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان «شرایط و عوامل مؤثر بر اجرای خطمشی‌های مالیاتی در ایران»، عوامل مؤثر بر اجرای خطمشی‌های مالیاتی را به ترتیب اهمیت این گونه برشمردند: شفافیت سیاست‌ها و قوانین مالیاتی، رهبر سازمانی و توجه به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانون‌گذاری، شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی، اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمان‌ها و نهادها، تعهد سازمان مجری و مسئولان به اجرا، گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها، جو همدلی و همکاری در سازمان، انگیزش و

۱. منبع: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور.

تمایل کارکنان سازمان مجری، گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمان‌های وابسته، محدودیت زمانی و ضمانت اجرا، شرایط اقتصادی، و میزان آگاهی و دانش کارکنان در سازمان‌های مجری سیاست‌ها و قوانین. مقدس‌پور، دانایی فرد و کردنائیج (۱۳۹۲) با مطالعه خطمشی‌های مالیاتی کشور، به واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت خطمشی‌های مالیاتی پرداختند. آنان نتیجه‌گیری کردند که بی‌توجهی به ارزش زمان و سپری شدن فرصت‌ها در اجرای خطمشی‌های ملی، بی‌ثباتی مدیریتی در بخش دولتی متولی اجرای خطمشی‌ها، ناهم‌سویی ابزارهای اجرای خطمشی‌های ملی، بحران‌های داخلی و خارجی مؤثر بر اجرای خطمشی‌ها و نبود ساختار اجرایی مناسب برای اجرای خطمشی‌های ملی، از مهم‌ترین موانع اجرای خطمشی‌های عمومی در ایران هستند. اسدی فرد، فانی، آذر و الوانی (۱۳۹۵) طی پژوهشی با اتخاذ رویکرد چرخه خطمشی عمومی، مدل تجزیه و تحلیل خطمشی‌های عمومی در ایران را طراحی کردند. مدل طراحی شده شامل سه بُعد اصلی می‌شود که عبارت‌اند از: تجزیه و تحلیل تدوین، تجزیه و تحلیل اجرا و تجزیه و تحلیل ارزیابی خطمشی‌های عمومی. آنان معتقدند که برای سنجیدن هر خطمشی، باید تمام مراحل آن تحلیل شود و تجزیه و تحلیل هر خطمشی از تجزیه و تحلیل تدوین آن آغاز می‌شود. واعظی و محمدی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «الگوی برای ارزیابی خطمشی‌های عمومی در ایران»، پس از بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده، الگوی ارزیابی خطمشی‌های مالیاتی را به سه مرحله پیش از اجرا، حین اجرا و پس از اجرا تفکیک کرده و به لزوم وجود نهادهای تخصصی خطمشی‌پژوهی مردم نهاد اشاره کردند.

پیشینه نظری پژوهش

مدل‌های شکل‌گیری و انتخاب خطمشی عمومی

شکل‌گیری خطمشی، مرحله‌ای از فرایند خطمشی‌گذاری است که در آن، راه‌های مختلف برای حل مسئله بررسی شده و در نهایت راه حل نهایی در قالب خطمشی به صورت قانونی تصویب و ابلاغ می‌شود. از دیدگاه دیگر، شکل‌گیری عبارت است از تجزیه و تحلیل گزینه‌ها و قانونی ساختن آن (دانش فرد، ۱۳۹۳). به‌طور معمول در مدل‌های خطمشی‌گذاری عمومی، شکل‌گیری^۱ مرحله قبل از تصمیم‌گیری است که شامل شناسایی یا ایجاد مجموعه‌ای از گزینه‌ها برای برطرف کردن مشکل و در نهایت انتخاب یک راه حل برای تصمیم‌گیری نهایی می‌شود (سیدنی، ۲۰۰۷: ۷۹). راه‌حلهایی که در نتیجه شکل‌گیری خطمشی ظهور می‌کند، به تصویب رسیده و تبدیل به خطمشی عمومی می‌شود (هاولت و مخارجی، ۲۰۱۷: ۳).

یکی از مهم‌ترین مدل‌های شکل‌گیری خطمشی‌های عمومی را جان کینگدان برای نخستین بار در سال ۱۹۸۴ پیشنهاد داد. کینگدان (۲۰۱۴) برای توضیح اینکه چگونه برخی موضوعات توجه عمومی را برانگیخته و در دستور کار دولت قرار می‌گیرند، چارچوبی وضع کرد که شامل جریان‌های چندگانه بود. او به این نتیجه رسید که تعادل بین مسائل، خطمشی‌ها و سیاست، می‌تواند ایده‌ای را به صورت موضوع جدی در دستور کار عمومی قرار دهد. کینگدان این عوامل را «جریان‌های فرایند»^۱ می‌نامد. وقتی این سه جریان با هم تلاقی کنند، مهم‌ترین تغییرات خطمشی رخ می‌دهد. او نشان داد که خطمشی‌ها به دلیل تغییر اولویت‌های خطمشی‌گذاران و عموم مردم می‌توانند به شیوه غیرمستقیم و تدریجی تغییر کنند. به اعتقاد کینگدان، ارزش‌هایی مانند تصویرها، نمادها و مقایسه‌هایی که جنبه‌های خاص از یک مسئله یا موضوع را مشخص می‌کنند، در تعریف مسئله نقش دارند. در همین ارتباط، باوم گارتنر و جونز (۱۹۹۳) مدل تعادل نقطه‌ای^۲ را ارائه داده و ادعا کردند، ویژگی نتایج خطمشی در دوره‌های نسبتاً بلندمدت پایدارند، اما با تغییرات سریع انفجاری همراه‌اند. مدلی که آنها ارائه کردند تا حد زیادی با مدل کینگدان مطابقت دارد، اما بیشتر بر رفتار افراد و ویژگی جوامع مؤثر در خطمشی توجه دارد تا آن که بر دستور کار عمومی و اقدامات مقامات اصلی دخیل در خطمشی‌گذاری تمرکز کند. جونز (۱۹۹۴) در مطالعه‌ای ضمن بررسی نظریه کینگدان گفت: با افزایش تعداد خطمشی‌گذاران درگیر در یک موضوع، اختلاف‌های سیاسی ممکن است بیشتر نمود پیدا کنند. زاهاریادیس (۲۰۰۷: ۹۲-۶۵) نیز با بررسی انتقادهای مطرح شده به نظریه کینگدان اظهار کرد: یکی از جنبه‌های مهم مدل کینگدان این است که مسائل واضح نبوده و مبهم‌اند و به‌طور کامل درک نمی‌شوند؛ اما با تمام این ابهام‌ها، در بسیاری از مطالعاتی که در خصوص دستور کار خطمشی و توسعه فرایند خطمشی‌گذاری انجام گرفته، مفید بوده است.

چارچوب چند جریانی کینگدان و نظریه تعادل نقطه‌ای باوم گارتنر و جونز برای فهم نحوه شکل‌گیری خطمشی و ایجاد انواع راه‌حل‌ها مفیدند، اما آنان درباره نحوه انتخاب راه‌حل‌ها کمک مهمی نکرده‌اند. وقتی پنجره خطمشی باز می‌شود، چه عواملی بر انتخاب خطمشی و راه‌حل‌ها تأثیرگذارند؟ برای شناخت فرایند خطمشی‌گذاری مالیاتی، علاوه بر مدل‌های فوق به مدل‌هایی نیاز داریم که تا حدی عوامل مؤثر بر انتخاب خطمشی را توضیح دهد.

یکی از مدل‌های اولیه انتخاب خطمشی را تتودور لویی (۱۹۶۴) ارائه داده است که در آن سه دسته عمده خطمشی‌گذاری را تعریف می‌کند. این سه دسته عبارت‌اند از: خطمشی‌های توزیعی،

1. Process streams
2. Punctuated Equilibrium

تنظیمی و توزیع مجدد، او ادعا می‌کند که هر یک از این خطمشی‌ها به سطوح واقعی قدرت اشاره دارد که توسط ساختار سیاسی مشخص، فرایند، مشارکت‌کنندگان و فعالیت گروه، از هم متمایز شده‌اند و در این میان خطمشی مالیاتی در طبقه توزیع مجدد قرار می‌گیرد؛ چرا که مالیات، منابع را بین طبقات گسترده مردم انتقال می‌دهند. با توجه به اهمیت و تأثیر عمده خطمشی‌های توزیع مجدد، لویی فرض می‌کند که چنین خطمشی‌هایی مستلزم چانه‌زنی بین گروه‌های شاخص، کشمکش بین گروه‌های نخبه و غیرنخبه و ائتلاف‌های نسبتاً با ثبات است. بنا به عقیده جیمز ویلسون (۱۹۷۴: ۳۲۹-۳۲۸) چارچوب لویی جسورانه^۱ و هوشمندانه^۲ و از طرفی پیچیده و ناقص است؛ چرا که برخی خطمشی‌ها را نمی‌توان به‌طور دقیق به یک طبقه نسبت داد. برای مثال، اثرهای ناشی از تغییر یک خطمشی در طول زمان و همچنین خطمشی‌هایی مثل سیاست‌های مالی که هم دارای عناصر توزیعی، هم تنظیمی و هم توزیع مجدد هستند را در چارچوب او نمی‌توان تعریف کرد. بر این اساس، اشنايدر و اینگرام (۱۹۹۳) با الگو قراردادن نظریات ویلسون نتیجه‌گیری کردند که خطمشی‌گذاران به‌طور معمول در شرایط مثبت یا منفی، گروه‌های هدف را مد نظر قرار می‌دهند (مانند سالمندان، مالکان، دریافت‌کنندگان یارانه و ...) و مزیت‌ها و فشاری را که ممکن است بر این گروه‌ها وارد شود، بررسی می‌کنند. بنابراین شرایط اجتماعی گروه‌های هدف برای طراحی خطمشی و گفتمان سیاسی اهمیت دارند. آنان برای توضیح انواع ساختار اجتماعی مد نظر خود چارچوب جدیدی ارائه دادند که در جدول ۱ مشاهده می‌شود. این جدول دربردارنده چهار بخش است که بر حسب ساخت اجتماعی (مثبت یا منفی) گروهی از جامعه در محور افقی و قدرت سیاسی آنها در محور عمودی قرار گرفته است.

جدول ۱. ساخت اجتماعی و قدرت سیاسی انواع جوامع هدف

ساختار			
منفی	مثبت		
مدعیان مانند: ثروتمندان، اتحادیه‌های بزرگ، نخبگان فرهنگی	منتفع مانند: تولیدکنندگان، تاجران، جانبازان و دانشمندان	قوی	بسیار
بزهکاران مانند: مجرمان و معتادان مواد مخدر	محتاجان مانند: کودکان، مادران سرپرست خانوار، افراد معلول	ضعیف	

منبع: اشنايدر و اینگرام (۱۹۹۳)

1. Bold
2. Imaginative

تحلیل خطمشی گذاری مالیاتی

اینکه چه کسانی تصمیم می‌گیرند و چرا این تصمیم‌ها را برای اجرا اتخاذ می‌کنند، همیشه سؤال‌های مهم دانش پژوهان خطمشی بوده است (اسمیت و لاریمر، ۱۳۹۵: ۶۱). تیسن و واکر (۱۳۹۵: ۳۰۰-۲۹۸) برای تحلیل خطمشی سبک عقلایی، چارچوبی را معرفی کردند که شامل سیستمی از روابط متقابل میان خطمشی‌گذاران، ذی‌نفعان و اهداف و ترجیحات آنان است. دو دسته از عوامل بیرونی بر این سیستم تأثیر می‌گذارند که عبارت‌اند از عوامل خارج از کنترل بازیگران خطمشی و تغییرات خطمشی. از دیدگاه سایمون، تصمیم‌گیری به بهترین وجه با عقلانیت محدود هویت پیدا می‌کند. اصل بنیادی عقلانیت محدود آن است که انسان‌ها عمداً عقلایی هستند، اما به دلیل محدودیت‌های شناختی نمی‌توانند رفتار کاملاً عقلایی از خود نشان دهند (اسمیت و لاریمر، ۱۳۹۵: ۶۳). به همین دلیل خطمشی‌گذاران حوزه مالیات‌ستانی و بودجه‌بندی تلاش می‌کنند که با تغییر جزئی در تصمیم‌های پیشین خود، حداکثر رضایت ذی‌نفعان را کسب کنند (لیندبلوم، ۱۹۶۱: ۳۰۶). هانسن (۱۹۸۳: ۱۵۲-۱۴۶) اشاره می‌کند که با استفاده از رویکرد تدریج‌گرایی^۱ می‌توان توصیف مفصلی از آنچه در عمل در نظام مالیاتی فعلی اتفاق می‌افتد، ارائه کرد؛ اما توسعه نظام مالیاتی از این طریق بسیار بعید است. به بیان دیگر، وی نتیجه گرفته است که خطمشی‌گذاری مالیاتی از طریق تدریج‌گرایی آن‌گونه که در بودجه‌بندی اتفاق می‌افتد، امکان‌پذیر نیست. از سوی دیگر، لويس و هیلدرس (۲۰۱۱: ۱۸۸-۱۸۴) اعتقاد دارند که مقام‌های دولتی، خطمشی مالیاتی را به‌صورت استراتژیک برای کاهش احساسات ضد مالیاتی شکل می‌دهند. آنها تدریج‌گرایی را مسیری برای اجتناب از خشم و غضب رأی‌دهندگان در نظر گرفتند.

در ارتباط با تحلیل شکل‌گیری خطمشی‌های مالیاتی، به نظر می‌رسد مفصل‌ترین پژوهش توسط دو دانشمند به نام‌های والتر هیچ و استنلی وینر (۱۹۹۹) صورت گرفته است. به عقیده آنان، تغییرات خطمشی مالیاتی باید از مسیر سیاسی عبور کند، همان‌گونه که باید از نظر اقتصادی آزمون شود. اصلاح در یک بخش از این سیستم ممکن است به واکنش غیرمنتظره در جای دیگر منجر شود و دولت را مجبور کند برای برقراری تعادل جدید تلاش کند. تحلیل‌های آنان نشان داد که ارزیابی سیستم مالیاتی می‌تواند از جنبه انواع پاسخ به تغییرات در عوامل اقتصادی، اداری و سیاسی مد نظر قرار گیرد. به بیان دیگر، خطمشی‌های مالیاتی جایی شکل می‌گیرند که بین عوامل اقتصادی، اداری و سیاسی تعادل برقرار شود. با این وصف و با توجه به

اهمیت عوامل گفته شده، به نظر می‌رسد خطمشی‌گذاران برای رعایت دقیق آنچه اصول برقراری مالیات‌ها شمرده می‌شود، باید تلاش بی‌وقفه‌ای انجام دهند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد کیفی انجام می‌شود. این پژوهش در جست‌وجوی نحوه شکل‌گیری خطمشی‌ها و تصمیم‌های مالیاتی است و به چرایی مشکلات و چالش‌های آن توجه می‌کند؛ به همین دلیل، روش پژوهشی مطالعه موردی در نظر گرفته شده است. مطالعه موردی نمونه معمول و متعارف از پژوهش کیفی است و وجه تمایز آن با سایر روش‌های کیفی، تمرکز است که محقق بر وجه یا وجوه خاصی از موضوع تحقیق دارد که «مورد» نامیده می‌شود (منصوریان، ۱۳۹۳: ۱۹۸). دلیل استفاده از این شیوه برای تحقیق، به نوع پرسش‌های پژوهش برمی‌گردد. پرسش‌هایی که با کلمه‌های، چگونه و چرا مطرح می‌شوند، بیشتر در پی روابط علی هستند و معمولاً پژوهشگر به این نتیجه می‌رسد که باید از تحقیق موردی یا تحقیق تاریخی استفاده کند (ین، ۱۳۹۳: ۱۰-۹). تحقیق موردی زمانی اولویت دارد که پژوهشگر درصدد بررسی رویدادهای کنونی است، اما نمی‌تواند هیچ نوع دستکاری‌ای در رفتار ذی‌ربط انجام داده یا آن را تغییر دهد. از این رو، تحقیق موردی بیشتر بر همان تکنیک‌ها یا روش‌هایی استوار است که در تحقیق تاریخی استفاده می‌شود. نقطه قوت و منحصربه‌فرد تحقیق موردی در توانایی‌های آن است که می‌تواند از تمام مدارک (مثل اسناد، آثار فرهنگی و تاریخی، مصاحبه و مشاهده) استفاده کند (ین، ۱۳۹۳: ۱۳). البته در روند تحقیقاتی که از داده‌های کیفی استفاده می‌شود، یافته‌ها در نتیجه آزمون فرضیه شکل نمی‌گیرند، بلکه ترجمان یک نظام معنایی هستند (نیومن، ۱۳۹۴: ۳۷۲). برای اجرای این پژوهش ابتدا مستندات مربوط به تصمیمات خطمشی‌گذاری مالیات بر ارزش افزوده از زمان تصویب قانون تا پایان سال ۱۳۹۵ جمع‌آوری شدند. تصمیمات شامل قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده و تغییر آنها از طریق تصمیمات جدید است که دربرگیرنده حداقل یکی از این موارد باشد: الف) نرخ مالیات بر ارزش افزوده؛ ب) منابع مالیات بر ارزش افزوده و ج) ارائه تسهیلات مالیاتی. همزمان با ۱۴ نفر کارشناس و خبره که در جریان خطمشی‌گذاری مالیاتی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده مشارکت داشته‌اند، مصاحبه ساختارنیافته‌ای انجام شد. مصاحبه‌ها راهی برای بررسی، تأیید، گسترش و شناسایی مستندات هستند. در واقع مصاحبه‌ها به نوعی نحوه شکل‌گیری خطمشی مالیات بر ارزش افزوده را برای ما روایت می‌کنند. از طریق مصاحبه، عقیده‌ها، مفهومی‌ها، رفتارها و تصمیم‌هایی که مشارکت‌کنندگان در خطمشی‌گذاری داشته‌اند با عمق بیشتری کشف می‌شود. باید توجه داشت که در پژوهش حاضر خطمشی‌گذاری تحلیل می‌شود، نه خطمشی. تحلیل خطمشی‌گذاری به

فرایند خطامشی‌گذاری معطوف است، در حالی که مطالعه خطامشی این نکته را در نظر می‌گیرد که اجرای خطامشی‌ها سبب تغییر یا ایجاد ارزش‌ها و تأثیرات مد نظر و تقویت آنها شده‌اند یا خیر (دانش فرد، ۱۳۹۳: ۳۶۲).

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش روند تدوین خطامشی‌های مالیات بر ارزش افزوده و مجموعه تصمیم‌های مالیاتی این حوزه از سال ۱۳۸۷ تا پایان سال ۱۳۹۵ بررسی شده است. هدف اصلی پژوهش این است که ترجیحات و اولویت‌های قانون‌گذاران تا حد امکان شناسایی شود. لازم است بار دیگر سؤال‌های مطرح شده در مقدمه را مرور می‌کنیم: خطامشی مالیات بر ارزش افزوده در کشور چگونه و توسط چه نهادهایی شکل می‌گیرد؟ چه عواملی در شکل‌گیری خطامشی مالیات بر ارزش افزوده بیشترین نقش را دارند و کدام عوامل مغفول مانده‌اند؟

یافته نخست) تصمیم‌گیری‌ها در مواردی فراتر از اختیارات مرجع تصمیم‌گیرنده است و خطامشی‌های مالیات بر ارزش افزوده با فشار اشخاص، نهادها و وزارتخانه‌های متعددی محدود می‌شوند یا تغییر می‌یابند.

در مسیر شکل‌گیری خطامشی، اینکه مجوز اجرای خطامشی از سوی چه مرجعی صادر شده اهمیت دارد. در واقع هرگونه تخطی از فرایند قانونی شدن خطامشی مالیاتی در تقابل با اصل ۵۱ قانون اساسی است که به صراحت بیان کرده «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». همان‌گونه که در اصل ۵۸ قانون اساسی آمده است «اعمال قوه مقننه از طریق مجلس شورای اسلامی است که از نمایندگان منتخب مردم تشکیل می‌شود و مصوبات آن پس از طی مراحلی برای اجرا به قوه مجریه و قضائیه ابلاغ می‌شود». بنابراین اگر خطامشی مالیاتی که متضمن تغییر نرخ یا معافیت باشد، باید از طریق تصویب نمایندگان مجلس شورای اسلامی قانونی شود. اما در مواردی مشاهده می‌شود که خطامشی‌ها بر اساس مصوبات هیئت دولت یا نظرهای مشورتی معاونت حقوقی رئیس‌جمهور شکل گرفته است. در این میان، کمابیش تمام تصمیم‌های سازمان امور مالیاتی کشور در قالب ارائه تسهیلات مالیاتی به مؤدیان یا تعیین مؤدیان مشمول از طریق فراخوان‌ها بوده و دامنه و تأثیرگذاری تصمیم‌های سایر مراجع قابل مقایسه با تصمیم‌های سازمان امور مالیاتی نیست؛ چرا که تصمیم‌های سایر مراجع به‌طور کلی با تغییر نرخ یا پایه مالیات همراه است. در همین ارتباط مصاحبه‌شونده‌ای بیان کرد «... اغلب تسهیلات ارائه شده از

سوی سازمان امور مالیاتی در قالب توافق با مؤدیان، تحت فشار سایر گروه‌های خارج از سازمان بوده است...».

جدول ۲. مراجع خط‌مشی‌گذاری و تعداد تصمیم‌ها به تفکیک

سال	مراجع تصمیم مالیاتی									
	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	جمع
سازمان امور مالیاتی کشور	۴	۵	۱۰	۵	۲	-	۴	۳	۱	۳۲
مجلس شورای اسلامی	۱	۲	-	۲	-	۳	۳	۳	۳	۱۷
معاونت حقوقی رئیس جمهور	-	-	۱	۱	-	۴	۳	۳	۴	۱۴
هیئت وزیران	۱	-	۲	۱	-	۱	۱	-	۱	۷
وزیر امور اقتصادی و دارایی	۲	۳	۱	-	-	-	-	-	-	۶
مراجع ذی‌صلاح	-	-	-	۱	۱	-	-	-	۱	۳
وزارت بهداشت	-	-	-	۲	-	-	-	-	-	۲
وزیران کمیسیون موضوع اصل ۱۳۸ قانون اساسی	-	-	-	-	-	۱	-	-	-	۱
مشاور و رئیس حوزه ریاست مجلس شورای اسلامی	-	-	-	۱	-	-	-	-	-	۱
رئیس جمهور	۱	-	-	-	-	-	-	-	-	۱
جمع	۹	۱۰	۱۴	۱۳	۳	۵	۱۲	۸	۱۰	۸۴

یکی دیگر از موارد مهم، دخالت سایر نهادها و اشخاص در روند تصمیم‌گیری‌هاست. بلافاصله بعد از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، اعتراض‌های بسیاری از سوی اصناف و حتی برخی سازمان‌ها و نهادها درباره آن شکل گرفت؛ به نحوی که شخص رئیس جمهور وقت در جلسه‌ای با نمایندگان اصناف دستور توقف قانون را صادر کرد^۱. از آن به بعد متعاقب اعتراض‌هایی که به صورت گروهی و منسجم صورت می‌گرفت، مقامات سیاسی به سرعت وارد عمل شده و تصمیمات مقتضی را اتخاذ می‌کردند که در این رابطه توافق‌های متعددی با صاحبان مشاغل گوناگون انجام پذیرفت. هنگامی که خط‌مشی‌گذاران به این نتیجه می‌رسند که خط‌مشی مالیاتی جدید باید اجرا شود و به ضرورت آن پی می‌برند، تلاش می‌کنند با وضع مصوبات مختلف و کاهش پایه مالیاتی، اعمال برخی معافیت‌ها و ارائه برخی تسهیلات و مزایا، مخالفت گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌نفع را کاهش دهند. قانونی مانند قانون مالیات بر ارزش افزوده، با منافع بخش

۱. عرب مازار در گفت‌وگوی مشروح با مهر- ۲۵ مهر ۱۳۸۷. به آدرس <https://www.mehrnews.com/news/766335> مراجعه کنید.

عمده‌ای از فعالان اقتصادی در ارتباط است. بنابراین طبیعی است اشخاص و نهادهای متعددی در تدوین قانون به‌طور جدی مشارکت کنند. در بین تصمیم‌های مالیات بر ارزش افزوده، تصمیم‌هایی مشاهده شد که به‌دلیل پی‌گیری مستمر سازمان یا وزارتخانه‌ای خاص، از مرحله پیشنهاد تا قانونی شدن آن پیشنهادها به تصویب رسیده است.^۱

یافته دوم) تصمیمات حوزه مالیات بر ارزش افزوده بعد از اجرای قانون آن، محتاطانه بوده و از الگوی تدریج‌گرایی پیروی کرده است.

از آغاز اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تلاش شده است در مدت کوتاه قانون به‌صورت بنیادین تغییری نکند.^۲ یافته‌ها با نظریه کینگدان (۲۰۱۴) که اعتقاد دارد تغییرات جریان مسئله یا جریان سیاست، احتمالاً موقعیت موضوع را در دستور کار ارتقا می‌دهد نیز، مطابقت دارد. در اواخر سال ۱۳۶۶ دولت با کسری بودجه شدید مواجه بود و از طرفی شرایط افزایش بیشتر نرخ مالیات‌های مستقیم وجود نداشت. به همین دلیل ضرورت افزایش درآمدهای دولت به ارائه لایحه اولیه به مجلس منجر شد که جریان سیاسی در آن زمان به اشکال مختلف با آن مخالفت کرد. با این حال پنجره خط‌مشی بسته نشد و طی سال‌های بعد لایحه بار دیگر ارائه شد؛ اما جریان سیاسی و جریان خط‌مشی تا ۱۳ سال بعد (سال ۱۳۸۰) شکل نگرفت. در این مسیر برای

۱. برای مثال با تصویب مجلس شورای اسلامی، طی بندهای ۱۲-۳ و بند «ز» تبصره ۲ قوانین بودجه سنوات ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ کل کشور و همچنین بند «و» ماده ۱ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۰۴، مالیات بر ارزش افزوده و عوارض آب، برق و گاز با توجه به مالیات و عوارض مندرج در صورت حساب (قبوض) مصرف‌کنندگان و همچنین نفت تولیدی و فراورده‌های وارداتی، فقط یک بار در انتهای زنجیره تولید و توزیع آن توسط شرکت ملی پالایش و پخش فراورده‌های نفتی (شرکت‌های پالایش نفت) و شرکت‌های تابع ذی‌ربط وزارت نفت و شرکت‌های گاز استانی و شرکت‌های تابع ذی‌ربط وزارت نیرو و شرکت‌های توزیع آب و برق استانی بر مبنای قیمت فروش داخلی محاسبه و دریافت می‌شود.

۲. محمد فیضی در گفت‌وگو با ایسنا اظهار کرد «پیش از این در کمیسیون تلفیق لایحه بودجه ۹۶ مصوب شده بود که مدت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۹۶ تمدید شود، اما مآخذ مالیات بر ارزش افزوده، ارزش نهایی محصول برای مصرف نهایی در نظر گرفته شود؛ اما دولت و مرکز پژوهش‌ها گفتند که این زیرساخت فراهم نیست. بنابراین این بخش از متن بودجه حذف شد». وی با اشاره به وعده دولت برای ارائه لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده به مجلس در سال ۹۶ اضافه کرد «به اعتقاد من این پیشنهاد خوبی است که مالیات بر ارزش افزوده تنها در چرخه آخر در نظر گرفته شود، اما به هر حال گفته می‌شود که نبود زیرساخت‌ها برای اجرای این قانون باعث می‌شود در اجرا با مشکلاتی مواجه شویم». این عضو کمیسیون تلفیق لایحه بودجه ۹۶ اضافه کرد «براساس مصوبه امروز مجلس، قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۹۶ تمدید می‌شود و در واقع در خصوص مالیات بر ارزش افزوده در سال ۹۶ تغییری را نسبت به سال جاری شاهد نخواهیم بود». منبع: خبرگزاری ایسنا، کد خبر ۹۵۱۲۱۵۱۰۰۳۷، ۱۶ اسفند ۱۳۹۵.

فهم اینکه چرا پنجره خطمشی موجب استقرار مناسب نظام مالیات بر ارزش افزوده نشد، باید نقش ساختار دولت و گروه‌های ذی‌نفع را مد نظر قرار داد.

یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره گفت «... شرایط جنگ و دوران سازندگی، دولت را با کسری شدید منابع مواجه کرده بود (جریان مسئله)، لیکن تازگی موضوع سیستم مالیات بر ارزش افزوده و قابل پیش‌بینی نبودن تبعات اجرای آن که خطمشی‌گذاران به شدت از آن پرهیز داشتند (جریان سیاسی) و نبود زیرساخت‌های لازم و از همه مهم‌تر، نبود اراده لازم (جریان خطمشی) موجب شد که تصمیم‌گیری در این خصوص مرتباً به آینده موکول شود...».

بعد از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، منشأ ایده تصمیم‌های مالیاتی از سوی جریان‌های سیاسی، عمدتاً از دو منبع بوده است. یکی اعتراض‌ها و فشارهایی که از سوی ذی‌نفعان وارد می‌شد و دیگری وضعیت اقتصادی کشور. نکته شایان توجه این است که در مواقعی، موضوع مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار خطمشی‌گذاران قرار ندارد.

به گفته یکی از مصاحبه‌شوندگان «... مالیات‌ها به‌عنوان یکی از منابع مهم درآمدی در بودجه هر سال مشخص شده و سهم مالیات بر ارزش افزوده نیز در آن پیش‌بینی می‌شود و سازمان امور مالیاتی مکلف است که در محدوده همین قوانین موجود، مالیات و عوارض پیش‌بینی شده را وصول کند. مشخص است که مسئولان تمایل ندارند با وضع مقررات و قوانینی که منجر به کاهش عمده در میزان وصولی می‌شود، تعادل بودجه را به هم بزنند. دوم آن که خطمشی مالیاتی معمولاً به‌عنوان ابزاری برای اجرای سایر خطمشی‌های اقتصادی و اجتماعی به‌کار می‌رود؛ از این رو، هر تغییر مالیاتی نیازمند تحقیق و بررسی مفصل است و ممکن است در مواردی سال‌ها طول بکشد و باز هم نتوان تبعات آن را به درستی و قطعیت پیش‌بینی کرد که به این ترتیب معمولاً یا موضوع مسکوت باقی می‌ماند یا برای مدت‌ها از دستور کار خارج می‌شود...».

فاصله زمانی طولانی بین مطرح‌شدن سیستم مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان راه حلی برای افزایش درآمدهای کشور تا تصویب و قانونی‌شدن آن، نشان‌دهنده متمایز بودن فرایند شکل‌گیری این خطمشی است. شکل‌گیری خطمشی مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۶۶ تا ۱۳۸۶ و بعد از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن در سال ۱۳۸۷، به شکل جزئی و تدریجی اتفاق افتاد؛ اما از اواخر سال ۱۳۸۶ تا اواخر سال ۱۳۸۷ تصمیم‌های اتخاذ شده به‌شکل ناگهانی و مشابه مدل تعادل نقطه‌ای باوم گارتنر و جونز (۱۹۹۳) بود. به بیان دیگر، خطمشی‌های مالیاتی در دوره‌ای به‌شدت تغییر کردند و بعد از آن به سکون نسبی رسیدند. بعد از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، تصمیم‌های مالیاتی به‌طور عمده جزئی و تدریجی بوده و تغییرات با اهمیت آن به تغییر تدریجی نرخ و اعطای معافیت‌های محدود، خلاصه شده است. از آنجا که هرگونه

افزایش ناگهانی نرخ و پایه مالیات، هزینه سیاسی زیادی تحمیل می‌کند، تصمیم‌گیرندگان تمایل زیادی به آن ندارند. قبل از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ‌های پیشنهاد شده مالیات و عوارض چندین بار دستخوش تغییر شد و در نهایت با نرخ ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض، به اجرا درآمد. از سوی دیگر، در ابتدا فراخوان‌های ثبت نام مؤدیان با سرعت و شتاب انجام می‌شد، اما از سال ۱۳۸۹ تا پایان ۱۳۹۵ فقط سه فراخوان انجام گرفت که آنها نیز به نوعی کامل‌کننده چهار فراخوان قبلی بودند.

یافته سوم خطمشی‌های مالیات بر ارزش افزوده تا حد شایان توجهی از مدل ساخت اجتماعی پیروی می‌کنند.

همان‌طور که اشنايدر و اینگرام (۱۹۹۳) پیش‌بینی کردند، گروه‌های منتفع جامعه با تصویر مثبتی که به‌عنوان بخش مهمی از جامعه دارند، توانسته‌اند بیشترین مزیت‌ها و معافیت‌های مالیاتی را دریافت کنند؛ اما گروه‌هایی که قوانین و مقررات را رعایت نمی‌کنند یا به سلامت خود اهمیت نمی‌دهند و محیط زیست را آلوده می‌کنند، بیشترین جریمه‌ها و نرخ مالیاتی را متحمل خواهند شد. مدعیان به لحاظ برخورداری از قدرت سیاسی زیاد، توانسته‌اند منافی به‌دست آورند و محرومان و محتاجان با وجود تصویر مثبت خود، به‌واسطه نداشتن نفوذ سیاسی، به‌طور نمادین از معافیت‌هایی برخوردار شده‌اند. در واقع بر موقعیت سیاسی و اجتماعی گروه‌های هدف تأکید شده است، به نحوی که می‌توان برخی خطمشی‌ها را با استفاده از چارچوب ساخت اجتماعی در جدول ۳ طبقه‌بندی کرد.

فعالان اقتصادی صادرکننده کالا و خدمات، نه تنها از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف‌اند، بلکه تمام مالیات و عوارضی که برای کالای صادراتی خود در کشور پرداخت کرده‌اند را می‌توانند پس بگیرند. در ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، استرداد به صادرکنندگان دیده شده است؛ با این حال در قانونی جداگانه^۱ و در دو بخش‌نامه^۲، بر استرداد سریع به صادرکنندگان اشاره شده است. از طرفی مجموعه مقررات به‌شکل هوشمندانه‌ای بخش‌های متشکل از سازمان‌های ذی‌نفوذ را در حمایت خود قرار داده است. مانند دریافت عوارض شهرداری از سوی سازمان امور مالیاتی که منابع مالی شایان توجهی را برای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها فراهم می‌کند.

۱. ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور.

۲. بخش‌نامه شماره ۲۰۰-۹۵-۶۳ مورخ ۱۳۹۵/۰۹/۳۰ و شماره ۱۴۶/۹۶/۲۶۰ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۲۳ سازمان امور مالیاتی.

جدول ۳. تطبیق خطمشی‌های مالیات بر ارزش افزوده با ساختار اجتماعی و قدرت سیاسی انواع جوامع هدف

ساختار		قدرت سیاسی
منفی	مثبت	
مدعیان	منتفعان	قدرت سیاسی
<p>منابع سیاسی شایان توجهی هستند و به احتمال زیاد به دلیل قدرت سیاسی خود، منافع زیادی نیز کسب می‌کنند که معمولاً پشت جزئیات قوانین پنهان شده یا شناسایی آن دشوار است.</p> <p>مثال: معافیت کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیئت وزیران؛ خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسه‌ها و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس. اقلام با مصارف دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی. معافیت مناطق آزاد و ویژه اقتصادی؛ استرداد مالیات‌هایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌شود (تبصره ۷ ماده ۱۷)، حذف مالیات و عوارض داخل زنجیره تولید نفت و گاز.</p>	<p>افراد و گروه‌های این بخش قدرت سیاسی زیاد و ساخت اجتماعی مثبتی دارند. این‌ها ارکان جامعه را تشکیل می‌دهند. گروه‌های منتفع احتمال بیشتری دارد که منفعت کسب کنند (منافعی مثل اعتبار مالیاتی یا معافیت مالیاتی) و از طریق خطمشی‌های انعطاف‌پذیری که آنان را در طراحی و اصلاح برنامه‌ها درگیر می‌کند، از احترام بیشتری برخوردارند.</p> <p>مثال: معافیت محصولات کشاورزی، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و بیرون شهری، جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛ انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، پرداخت مالیات و عوارض صادرکنندگان، توافق‌های مالیاتی با بنکداران، طلافروشان، ...، پرداخت چک به گمرک به جای مالیات و عوارض برای واردکنندگان ماشین‌آلات، بخشودگی انواع جرائم.</p>	قدرت سیاسی
بزهکاران	محتاجان	قدرت سیاسی
<p>مالیات‌های این طبقه بیشتر جنبه تنبیهی دارد و به اشکال گوناگون وضع می‌شود.</p> <p>مثال: مالیات و عوارض سیگار و محصولات دخانی، نوشابه‌های گازدار و جرائم مالیاتی موضوع مواد ۲۲ و ۲۳، برقراری عوارض آلاینده برای واحدهای صنعتی آلوده، مشروط کردن معافیت صادرکنندگان به بازگرداندن ارز حاصل از صادرات.</p>	<p>قدرت سیاسی اندکی دارند، اما به دلیل اهمیتشان از ساخت اجتماعی مثبتی برخوردارند. از آنجا که گروه‌های محتاج فاقد منابع سیاسی هستند، ممکن است منافعی هم که به دست می‌آورند ناکارآمد یا نمادین باشد.</p> <p>مثال: معافیت‌های آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان. معافیت مالیات بر ارزش افزوده سازندگان مسکن مهر. تأخیر در فراخوان دارندگان کسب‌وکارهای کوچک</p>	قدرت سیاسی

همچنین معافیت خدمات مربوط به معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس، نمونه‌هایی از جلب توجه گروه‌های کوچک، اما بسیار تأثیرگذار است. همچنین طبق تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات اشتغال داشته باشند یا طبق مقررات مشمول مالیات نباشند، مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نخواهد بود. از سوی دیگر، طبق تبصره ۵ همان ماده، آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود. بنابراین با اینکه برخی کالاهای اساسی به ظاهر در جهت حمایت از قشر محروم، از پرداخت مالیات معاف شده‌اند و مالیات و عوارض پرداخت شده بابت تولید آنها که قابل وصول از خریدار نیست، به قیمت تمام شده اضافه می‌شود که در این صورت باز هم خریدار کالا، مالیات‌های آن را به‌طور غیرمستقیم پرداخت می‌کند.

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت «... توافقی با بخش کوچکی از مؤدیان مانند پارچه‌فروشان یا آهن‌فروشان، در نظر گرفتن برخی معافیت‌ها و نحوه اجرای مکانیزم نظام مالیات بر ارزش افزوده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی، نشان‌دهنده اهمیت توجه به قدرت گروه‌های کوچک اما ذی‌نفوذ است؛ چرا که اعطای معافیت‌های محدود و ارائه تسهیلات مالیاتی به بخش کوچکی از فعالان اقتصادی صورت می‌گیرد. هرچند هزینه‌های کمی به‌دلیل برقراری معافیت ایجاد شده است و این گروه‌ها سهم کمی در پرداخت مالیات‌ها و عوارض داشته‌اند، این توافقات دارای تأثیرات بسیار زیاد اجتماعی و تبلیغاتی بوده و مخالفان بسیاری را راضی می‌کند...».

با این اوصاف، اینگرام، اشنايدر و دی لئون (۲۰۰۷: ۱۰۴) اشاره می‌کنند که با در نظر گرفتن مدل ساخت اجتماعی، بسیاری از منافع خطمشی‌ها به منتفعان تخصیص می‌یابد، به بزهکاران تحمیل می‌شود، برای مدعیان به شکل پنهانی و بدون هیچ زحمت اختصاص می‌یابد و برای محتاجان، ناکارآمد، ناکافی و همراه با تحقیر است. به این ترتیب مقامات رسمی، به‌ویژه نمایندگان مجلس به‌منظور کسب حمایت و تأیید عمومی، به ساختارهای اجتماعی گروه‌های هدف واکنش نشان داده و آن را تقویت می‌کنند. در انجام این کار، گاهی مقامات رسمی برای قدرتمند و محترم جلوه دادن خود، تلاش می‌کنند در نشان دادن ویژگی‌های مثبت یا منفی هریک از گروه‌های اجتماعی تا حد زیادی مبالغه کنند.

یافته چهارم) برخی تصمیمات مالیاتی جنبه نمادین دارند.

باوم گارتتر و جونز (۱۹۹۳: ۲۷-۲۵) و زاهاریادیس (۲۰۰۷: ۷۶-۷۹) نمادها را بخش جدایی‌ناپذیر خطمشی می‌دانند. موضوع نمادها، در خطمشی‌های مالیات بر ارزش افزوده ایران نیز وجود دارد. برای مثال، تعدادی از معافیت‌هایی که در محصولات خوراکی در نظر گرفته شده یا برقراری عوارض آلاینده‌گی احتمالاً به‌منظور نشان دادن اهمیت آلودگی محیط زیست بوده و به نظر می‌رسد تأثیر چندانی بر درآمدهای مالیاتی یا تلاش صاحبان صنایع برای کاهش آلودگی نخواهد داشت.

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت «... به نظر می‌رسد معافیت برخی اقلام خوراکی و برخی توافقات با مؤدیان برای جلب توجه اقشار کم درآمد یا ذی‌نفع طراحی شده‌اند، در حالیکه تأثیر شایان توجهی بر درآمدهای مالیاتی ندارد... معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی مانند حذف مالیات و عوارض از صورت حساب تولیدکنندگان و توزیع‌کنندگان نفت به‌صورت نمایشی است و نه تنها کمکی به بهبود فرایند مالیات‌ستانی نکرده‌اند، بلکه موجب بروز اشکالاتی برای نظام مالیاتی کشور شده‌اند».

یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد «... آیا دریافت عوارض آلاینده‌گی واقعاً موجب خواهد شد که واحدهای تولیدی آلاینده در راستای کاهش فعالیت‌های آلاینده خود اقدام کنند؟ به نظرم مقررات دریافت عوارض آلاینده‌گی بیشتر جنبه نمادین دارد ... دریافت مالیات از نوشابه و سیگار از نظر درآمدی بیشتر جذابیت دارد تا عاملی باشد برای کاهش مصرف آنها...».

هنگام بروز چالش یا اعتراض برخی مؤدیان، تصمیم‌گیرندگان بلافاصله نسبت به برقراری برخی معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی اقدام می‌کنند؛ در حالیکه آنان برای تصویب و تعیین قوانین و مقرراتی که به افزایش مالیات بینجامد و زمان طولانی برای آن صرف شود، تمایل چندانی ندارند. به نظر می‌رسد تصمیم‌گیرندگان از این طریق و سرعت عمل در کاهش مالیات، به‌دنبال کسب حمایت سیاسی هستند. تحلیل پشوانه تصمیم‌گیری برای برخی خطمشی‌هایی که درباره تسهیلات مالیاتی یا معافیت‌های مالیاتی هستند، این نکته را مشخص می‌کند که چنین خطمشی‌هایی در مواد اضطراری و برای کاهش مخالفت‌ها و جلب نظر گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌نفع اتخاذ شده‌اند.

یافته پنجم) خطمشی‌گذاران معمولاً سعی می‌کنند تعداد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده محدود باشد.

نخستین مرحله فراخوان از فعالان اقتصادی در سال ۱۳۸۷ صورت پذیرفت که بر اساس آن، کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان و همچنین فعالان اقتصادی با مجموع فروش کالاها و ارائه

خدمات بیش از سه میلیارد ریال در سال ۸۶ و بیش از یک میلیارد و دویست و پنجاه میلیون ریال در پنج ماهه نخست سال ۸۷، موظف به اجرای قانون شدند. بعد از آن تا پایان سال ۱۳۹۵ شش فراخوان دیگر نیز انجام شد که از این طریق در مجموع حدود ۶۰۰/۰۰۰^۱ مؤدی شناسایی و ثبت نام شدند که نسبت به کل فعالان اقتصادی جامعه درصد کوچکی است.

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت «... هنگامی که اجرای خطامشی به تعداد از گروه‌های ذی‌نفع محدود می‌شود (مانند برخی فعالان اقتصادی نام برده شده در فراخوان‌های مالیات بر ارزش افزوده) احتمال شکست آن خطامشی زیاد است و تجربه نشان داده کسانی که مستقیماً تحت تأثیر قرار گرفته‌اند، به دلیل احساس تبعیض‌آمیزی که به وجود می‌آید بیشتر با آن مخالفت می‌کنند...».

یافته ششم) خطامشی‌گذاران با الگو قرار دادن قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده سایر کشورها، گزینه‌های پیشنهاد شده خود را توجیه می‌کنند.

به عقیده تعدادی از مصاحبه‌شوندگان، ایده اصلی برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، از طریق بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول وارد شده است و بررسی سوابق و مدارک نیز ادعای آنان را تأیید می‌کند.^۲ آنان اعتقاد داشتند سوگیری نسبت به مقررات مالیات بر ارزش افزوده اجرا شده در سایر کشورها، به دلایلی از جمله فاصله وضعیت اقتصادی، اداری، سیاسی و اجتماعی ایران با وضعیت کشورهای مد نظر، موجب شکل‌گیری مقرراتی شده است که در عمل مشکلاتی را پدید آورده‌اند یا برخی از آنها تاکنون قابلیت اجرا پیدا نکرده‌اند.^۳

در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت «... با اعزام هیئت‌هایی متشکل از برخی نمایندگان مجلس شورای اسلامی به چند کشور معدود که نظام مالیات بر ارزش افزوده را پیاده‌سازی کرده بودند و تشریح دستاوردهای آن کشورها در این زمینه، تلاش شده است تا نظر نمایندگان مجلس و سایر خطامشی‌گذاران برای موافقت با کلیات پیش‌نویس و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده جلب شود».

۱. منبع: معاونت مالیات بر ارزش افزوده

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

۳. مانند استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده مسافران خارجی در مرزهای خروج کشور، موضوع تبصره ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده.

یافته هفتم) گزینه‌های جایگزین نظام مالیات بر ارزش افزوده همواره در کانون توجه تصمیم‌گیرندگان بوده است.

از زمان کاهش درآمدهای نفتی، درآمدهای مالیاتی بیشتر اهمیت یافتند. در این بین برقراری مالیات بر مصرف که تجربه موفق و قدیمی بسیاری از کشورها بود، به خطمشی‌گذاران کشور پیشنهاد شد.^۱ به دلیل وجود پیشنهادهای بسیار متنوع و گزینه‌های متعدد و از طرفی، ناشناخته بودن پیشنهادهای و ملاحظه‌کاری دولت و مجلس، تا مدت‌ها این پیشنهادهای در دستور کار قرار نگرفت، اما قانون موسوم به تجميع عوارض که از نظر روش اجرا راحت‌تر بود، به تصویب رسید و اجرایی شد. بعد از اجرای قانون، این گزینه‌ها در کانون توجه گرفتند و در مواردی به جای آن که خطمشی‌گذاران به فکر اصلاح نقص‌های قانون و مقررات فعلی باشند، به دلیل عدم اعتقاد به مالیات بر ارزش افزوده، به دنبال جایگزین نظام مالیات بر ارزش افزوده بودند. مانند تلاش برخی نمایندگان مجلس برای حذف قانون مالیات بر ارزش افزوده و حمایت از قانون مشابه مالیات بر مصرف.^۲

نتیجه‌گیری

به‌طور کلی هدف پژوهشگران عرصه خطمشی‌های عمومی، یافتن و تحلیل عقلانیتی است که زیربنای خطمشی‌گذاری عمومی قرار گرفته و آن را تبیین می‌کند (تیسن و واکر، ۱۳۹۵: ۴۰). از دیدگاه عقلایی، مرحله شکل‌گیری مهم‌ترین مرحله خطمشی‌گذاری است که بیشترین چالش‌ها را در درون خود دارد و در نتیجه تعامل بازیگران، راه حلی به نام خطمشی انتخاب خواهد شد (دانش فرد، ۱۳۹۳: ۱۷۱). آدام اسمیت در کتاب مشهور ثروت ملل خود در سال ۱۷۷۶ میلادی، چهار قاعده اصلی را در مورد مالیات‌ها ذکر کرده است. اصول مالیاتی آدام اسمیت، مجموعه قواعدی است که برای ایجاد نظام مالیاتی مطلوب و مؤثر، ضروری بوده و به‌عنوان مهم‌ترین اصول مالیاتی مطرح شده است. این قواعد عبارت‌اند از: عدالت، سهولت، شفافیت و اقتصادی

۱. اظهار نظر کارشناسی درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده (گزارش ۲، ویرایش اول)، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، مورخ ۱۳۸۳/۴/۱۴ و گزارش اداره امور مالی صندوق بین‌المللی پول - ایران: استراتژی نوسازی تشکیلات مالیاتی، ۵ تا ۷ مارس ۲۰۰۱.

۲. با وجود ارسال پیش‌نویس لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۳ تا کنون و در آخرین اقدام، برخی نمایندگان مجلس شورای اسلامی درباره دگرگونی اساسی در سازوکار مالیات بر ارزش افزوده و تبدیل آن به مالیات بر مصرف به توافق رسیده‌اند، از جمله به گفته هادی قوامی، عضو کمیسیون تلفیق بودجه ۹۶ مجلس «از سال آینده مأخذ مالیات ارزش افزوده بر اساس مصرف، نهایی خواهد شد، اکنون در فرایندهای مختلف تولید از همه عوامل مالیات دریافت می‌شود». خبرگزاری فارس ۱۳۹۵/۱۱/۱۶

بودن مالیات‌ها. اصول مالیاتی‌ای که آدام اسمیت نشان می‌دهد، در طول زمان کاربرد چشمگیری داشته است؛ هرچند در سال‌های اخیر به اصول تأکیدشده‌ی وی مواردی مانند بهره‌وری، بی‌طرفی، سادگی، انعطاف‌پذیری و اطمینان نیز افزوده شد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۱۹۹۸ و انجمن حسابداران عمومی آمریکا، ۲۰۰۱).

در این پژوهش، خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور در حوزه مالیات بر ارزش افزوده تحلیل شد و طی آن هفت یافته به‌دست آمد. یافته اول نشان داد که در فرایند خطمشی‌گذاری مالیات بر ارزش افزوده، ذی‌نفعان قدرتمندی وجود دارند که ضمن تأثیر بر قانون‌گذاران مجلس شورای اسلامی، از طریق سایر مراجع نیز اهداف خود را پی‌گیری می‌کنند. همان‌گونه که جونز (۱۹۹۴) بیان می‌کند با افزایش تعداد خطمشی‌گذاران درگیر در یک موضوع، اختلاف‌های سیاسی ممکن است بیشتر شود. به این ترتیب پیش‌بینی می‌کنیم که تدوین خطمشی از طریق نهادهای مختلف، انسجام خطمشی‌های مالیاتی را مختل کرده و زمینه مساعدی برای وضع مقررات تبعیض‌آمیز و کارشناسی نشده فراهم آید.

یافته دوم تدریج‌گرایی کینگدان (۲۰۱۴) و تعادل نقطه‌ای باوم گارتتر و جونز (۱۹۹۳) را برای خطمشی‌گذاری مالیاتی ایران تأیید می‌کند. در واقع، بجز در یک مقطع که قانون مالیات بر ارزش افزوده به تصویب رسیده و اجرا شده است، تصمیم‌گیرندگان نسبت به تغییرات محیطی حساسیت کمتری نشان داده‌اند. هانسن (۱۹۸۳) اشاره می‌کند توسعه نظام مالیاتی به‌شکل جزئی و تدریجی بسیار بعید است. به بیان دیگر، وی نتیجه گرفته است که خطمشی‌گذاری مالیاتی از طریق تدریج‌گرایی امکان‌پذیر نیست. اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، به‌دلیل دامنه و اهمیت تأثیرات آن بر بخش مهمی از جامعه، به واکنش سریع و اقدامات بنیادین در راستای اصول مالیات‌ها نیاز دارد که تدریج‌گرایی مانع آن خواهد بود.

یافته سوم نشان می‌دهد که در تنظیم برخی مقررات مالیات بر ارزش افزوده، ساخت اجتماعی گروه‌های هدف آگاهانه یا ناآگاهانه با اهمیت بوده و در آن نقش داشته‌اند. طبیعی است که در این صورت احتمال آن که به جای برقراری اصول مالیات‌ها کسب منافع سیاسی در اولویت قرار گیرد، بیشتر است.

یافته چهارم به وجود تصمیم‌های نمادین در خطمشی‌گذاری مالیاتی کشور اشاره دارد. این یافته، نتایج تحلیل باوم گارتتر و جونز (۱۹۹۳) و زاهاریادیس (۲۰۰۷) را تأیید می‌کند. تصمیم‌های نمادین به این دلیل مهم‌اند که در واقعیت به بهبود خطمشی‌ها کمک نمی‌کنند، بلکه معمولاً برای کسب حمایت طراحی می‌شوند.

یافته‌های پنج، شش و هفت، حاوی نکات جدیدی است که در پژوهش‌های پیشین کمتر به آنها اشاره شده است. شاید بتوان یافته پنجم را در راستای تدریج‌گرایی تعریف کرد، اما نارضایتی فعالان اقتصادی که به دلیل احساس تبعیض به وجود می‌آید با نظر لیندبلوم (۱۹۶۱) و لویس و هیلدرس (۲۰۱۱) که تدریج‌گرایی را روشی برای کسب حداکثر رضایت ذی‌نفعان می‌دانند، در تضاد است. به هر حال بعد از گذشت حدود ۱۰ سال از برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده، اگر همچنان فقط بخشی از فعالان اقتصادی مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند، تقریباً مغایر همه اصول مالیاتی است و تصمیم‌گیرندگان باید به این مهم توجه ویژه‌ای کنند و برای آن چاره‌ای بیندیشند.

یافته هفتم ناظر بر این است که برخی خطمشی‌گذاران به دلایل آشکار و نهان، سازوکار مالیات بر ارزش افزوده را همچنان نمی‌پذیرند و به حذف کلی آن از نظام مالیاتی کشور یا جایگزین کردن آن با مالیات‌های دیگر توجه می‌کنند. روشن است که اگر خطمشی‌گذاران اعتقادی به مالیات بر ارزش افزوده نداشته باشند، به سختی در جهت اصلاح آن گام خواهند برداشت.

همان‌گونه که یافته‌های پژوهش هتییچ و وینر (۱۹۹۹) نشان می‌دهد، خطمشی‌های مالیاتی در نقطه تعادل بین عوامل اقتصادی، اداری و سیاسی شکل می‌گیرد. بنابراین در مسیر بهبود نظام مالیات بر ارزش افزوده، وضع مقرراتی که فارغ از الگوبرداری صرف از قوانین و مقررات سایر کشورها بوده و با ظرفیت‌های اقتصادی، اداری و سیاسی کشور سازگار باشد، ضروری است. از این رو پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در تحقیقات آتی میزان تأثیر هر یک از عوامل اقتصادی، اداری و سیاسی را در شکل‌گیری خطمشی‌های مالیاتی کشور مطالعه کنند.

منابع

- اسدی فرد، ر.؛ فانی، ع.ا.؛ آذر، ع.؛ الوانی، س. م. (۱۳۹۵). مدل تجزیه و تحلیل خطمشی عمومی ایران. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۸ (۲)، ۲۷۶-۲۵۵.
- اسمیت، ک. ب.؛ لاریمر، ک. و. (۱۳۹۲). درآمدی بر نظریه خطمشی‌گذاری عمومی (تقابل نظری عقلانیت‌گراها و فرا اثبات‌گراها). (حسن دانایی فرد، مترجم). تهران: انتشارات صفار.
- تیسن، و. ای.؛ اچ.؛ واکر، و. ا. (۱۳۹۵). *تحلیل خطمشی عمومی (پیشرفت‌های جدید)*. (حسن دانایی فرد و هانیه احمدی، مترجمان). تهران: انتشارات صفار.
- دانش فرد، ک. (۱۳۹۵). *فرایند خطمشی‌گذاری عمومی*. تهران: انتشارات صفار.

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۵). چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب. گزارش شماره ۱۴۹۰۸.

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۴). بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن، گزارش شماره ۱۴۵۴۱.

معمارزاده، غ.؛ طاهرپور کلانتری، ح. (۱۳۸۴). شرایط و عوامل مؤثر برای اجرای خطمشی‌های مالیاتی در ایران. فصلنامه آینده پژوهی مدیریت، ۱۷ (۴)، ۸۰-۷۱.

مقدس‌پور، س.؛ دانایی فرد، ح.؛ کردنائیج، ا. (۱۳۹۲). واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت برخی خطمشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه خطمشی‌های مالیاتی کشور. فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۱ (۱)، ۶۸-۳۳.

منصوریان، ی. (۱۳۹۳). روش تحقیق در علم اطلاعات و دانش‌شناسی. تهران: انتشارات سمت.

نیومن، ل. (۱۳۹۴). روش‌های پژوهش اجتماعی: رویکردهای کمی و کیفی. (ابوالحسن فقیه‌ی و غسل آغاز، مترجمان). تهران: انتشارات ترمه.

واعظی، ر.؛ محمدی، م. (۱۳۹۶). الگویی برای ارزیابی خطمشی‌های عمومی در ایران (مطالعه خطمشی مالیات بر ارزش افزوده). چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۸ (۲۹)، ۷۲-۴۷.

ین، ر.ک. (۱۳۹۳). تحقیق موردی. (سید محمد اعرابی و علی پارساییان، مترجمان). تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

References

- AICPA. (2001). *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, NY 10036-8775.
- Asadi Fard, R., Fani, A.A., Azar, A. & Alvani, S. M. (2016). Public Policy Analysis Model. *Journal of Public Administration*, 8 (2), 255-276. (in Persian)
- Baumgartner, F. R., & Jones, B. D. (1993). *Agendas and instability in American politics*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Bird, R.M. (2013). Taxation and Development: What Have We Learned from Fifty Years of Research? IDS (Institute of Development Studies) *Working Paper*, 427.
- Daneshfard, K. (2016). *Public Policy-Making Process*. Saffar Press, Tehran. (in Persian)

- Freedman, J. (2015). Managing tax complexity: the institutional framework for tax policy-making and oversight. *Working paper*, Oxford University Center for Business Taxation.
- Gemmell, N., & Morrissey, O. (2005). Distribution and Poverty Impacts of Tax Structure Reform in Developing Countries: How Little We Know. *Development Policy Review*, 23(2), 131-144.
- Hansen, S. (1983). Extraction: The politics of state taxation. V. Gray, H. Jacobs & K. Vines (Eds.), *Politics in the American state: A comparative analysis*. Boston: Little, Brown.
- Hettich, W., & Winer, S. L. (1999). *Democratic choice and taxation: A theoretical and empirical analysis*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Howlett, M., & Mukherjee, I. (2017). Policy formulation: where knowledge meets power in the policy process. *Handbook of Policy Formulation*. Edward Elgar Publishing Limited.
- Ingram, H., Schneider, A.L., & DeLeon, P. (2007). Social construction and policy design. In P. A. Sabatier (Ed.). *Theories of the policy process*. West view Press.
- Islamic Parliament Research Center. (2015). Overview of the Performance of the Value Added Tax Act and its Most Important Challenges. Report No. 14541. (in Persian)
- Islamic Parliament Research Center. (2016). *Challenges to the implementation of the Value Added Tax Act in Iran's Industrial Sector: Case Study of Selected Industries*. Report No. 14908. (in Persian)
- Jones, B. D. (1994). *Reconceiving decision-making in Democratic politics: Attention, Choice, and Public Policy*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Kingdon, J. W. (2014). *Agendas, alternatives, and public policies*. (2nd ed). Pearson Education Limited.
- Knauer, N. J. (2014). Critical Tax Policy: a Pathway to Reform? *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, 9(2), 206-263.
- Krause, G. A., Lewis, D. E., & Douglas, J.W. (2013). Politics Can Limit Policy Opportunism in Fiscal Institutions: Evidence from Official General Fund Revenue Forecasts in the American States. *Journal of Policy Analysis and Management*, 32(2), 271-295.
- Lewis, C.W., & Hildreth, W. B. (2011). *Budgeting: Politics and power*. New York: Oxford University Press.

- Lindblom, C. (1961). Decision-making in taxation and expenditures. Public finances: Needs, sources, and utilization. *A conference of the universities National Bureau for Economic Research*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Lodge, M. (2007). Handbook of Public Policy Analysis: Theory, Politics, and Methods. Fischer, F., Miller, G. J., & Sidney, M. S. (Eds.) *Comparative Public Policy*. CRC Press.
- Lowi, T. J. (1964). American business, public policy, case studies, and political theory. *World Politics*, 16(4), 677-715.
- Mansourian, Y. (2014). *Methodology of research in Knowledge and Information Science*. Tehran. Samt Press. (in Persian)
- Memarzadeh, Gh., Taherpour Kalantari, H. (2005). Conditions and Factors for Implementing Tax Policies in Iran. *Journal Management System*, 17(4), 71-80. (in Persian)
- Mikesell, J. L. (2015). Changing state revenue strategies. In M. M. Rubin, & K. G. Willoughby (Eds.). *Sustaining the states: The fiscal viability of American state governments*. Boca Raton, FL: CRC Press.
- Moghadaspour, S., Danaeefard, H., & Korde naej, A. (2013). A Study of Some Key Factors in the Failure of Some Common Policies in I.R. Iran: A Study of Tax Policies. *Journal of Organizational Culture Management*, 11 (1), 32-68. (in Persian)
- Newman, L. (2015). *Social research methods: qualitative and quantitative approaches*. Tehran, Termeh Press. (in Persian)
- OECD. (1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition*. A Report by the Committee on Fiscal Affairs.
- Schneider, A. L., & Ingram, H. (1993). Social construction of target populations: Implications for politics and policy. *American Political Science Review*, 87(2), 334-347.
- Sidney, M.S. (2007). Handbook of Public Policy Analysis: Theory, Politics, and Methods. Fischer, F., Miller, G. J., & Sidney, M. S. (Eds.) *Policy Formulation: Design and Tools*. CRC Press.
- Smith, K.B. & Larimer, K.W. (2012). *An Income on General Theory of Politics (Theoretical Contradiction of Rationalists and Proto-Realists)*, Saffar Press, Tehran. (in Persian)
- Thissen, W.A.H. & Walker, W.E. (2013). *Public Policy Analysis: New Developments*, Saffar Press, Tehran. (in Persian)

- Vaezi, R., & Mohammadi, M. (2017). A Model for Assessing Public Policies in Iran (Study of Value Added Tax Policy). *The Perspective of Public Administration*, 8 (29), 47-72. (in Persian)
- Wales, C. J., & Wales, C.P. (2012). *Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report*. Oxford University Centre for Business Taxation.
- Wilson, J. Q. (1974). *Political organizations*. New York: Basic Books.
- Yen, R.K. (2013). *Case Study Research*. (Translate: Parsayian & Aarabi). Tehran: Cultural Research Bureau. (in Persian)
- Zahariadis, N. (2007). Theories of the policy process. P. A. Sabatier (Ed.), *The multiple streams framework: Structure, limitations, prospects*. Boulder, CO: West view Press.