فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی
سال بیست و دوم، شماره ۷۲، زمستان ۱۳۹۳، صفحات ۱۹۶-۱۷۳

تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران

منصور مولایی‌پور
دانشجوی دکترای اقتصاد پردیس بین‌الملل دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول)
m20mola20@yahoo.com

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

طبقه‌بندی JEL: *H20, H29, O10, O20*.
واژه‌های کلیدی: *تمکین مالیاتی، قوانین مالیاتی، توسعه اقتصادی، برنامه‌های توسعه.*

* **تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۳/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۵/۶**

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

۱. مقدمه

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

۲. مبانی نظری

۲-۱. اهداف برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

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

۲-۲. الگوهای برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

۲-۳. رویکردهای برنامه اصلاحات مالیاتی و تمکین مالیاتی

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

۲-٤. طبقه‌بندی جهانی ضرایب تمکین مالیاتی

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

جدول ۱. طبقه‌بندی کشورهای منتخب بر حسب ضرایب عدم تمکین

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

مأخذ: سیلوانی، ۱۹۹۸.

۲-٤-۱. کشورهای گروه "الف" با ضریب تمکین مالیاتی عالی

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

۲-٤-۲. کشورهای گروه "ب" با ضریب تمکین مالیاتی متوسط

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

۲-٤-۳. کشورهای گروه "ج" با ضریب تمکین مالیاتی پایین

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

۲-٤-٤. ایران و کشورهای گروه "د" با ضریب تمکین مالیاتی بحرانی

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

۳. تمکین مالیاتی در برنامه اصلاحات مالیاتی ایران

۳-۱. تمکین مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

- پیشنهاد بهبود روش‌های کسب درآمد "ت" در استان در چارچوب قوانین و مقررات موجود ارائه آن به شورای برنامه ریزی و توسعه استان (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

۳-۲-٤. فراوانی موضوعات تمکین مالیاتی در برنامه چهارم توسعه

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

برنامه چهارم اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد "غ ت" و تأمین کسری بودجه از طریق استقراض از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سیستم بانکی ممنوع می‌باشد"غ ت" (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

ماده (۴): برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های مربوط به ماده (۱۶۰) این قانون طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد (سامانه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

- جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به‌جای معافیت‌های قانونی مالیاتی "ت"

- ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به‌صورت جمعی- خرجی در قوانین بودجه سالانه "غ ت"

- تبصره ۱: به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول معافیت‌های قانونی مذکور مالیات تعلق نمی‌گیرد "غ ت"

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

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

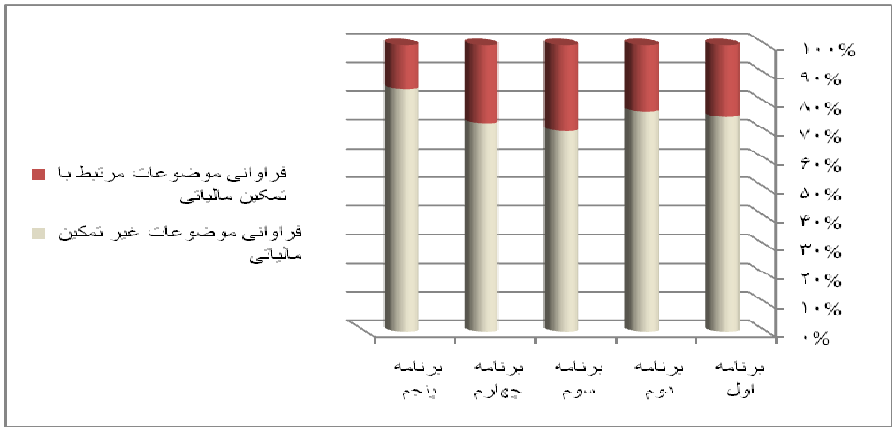
برنامه‌های گذشته از لحاظ کمی و کیفی فراوانی موضوعات مالیاتی به‌صورت نوسانی و در حال افزایش بوده است. فراوانی موضوعات مالیاتی طی برنامه‌های اول تا پنجم به‌ترتیب ۴، ۱۳، ۱۰، ۱۱ و ۱۳ مورد است، اما نکته مهم شاخص سهم موضوعات مرتبط با تمکین مالیاتی در قوانین برنامه است. این شاخص در برنامه اول توسعه معادل ۲۵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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]



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

٤. نتیجه‌گیری

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

منابع

آقایی، اله‌محمد (۱۳۸۰)، "تمکین مؤدیان و خدمات‌رسانی نظام مالیاتی"، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۴ و ۵.

آقایی، اله‌محمد (۱۳۷۹)، "بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی"، *پژوهشنامه اقتصادی*، شماره‌های ۱۲۸-۱۰۵.

آقایی، اله‌محمد و فرشته حاج‌محمدی (۱۳۹۰)، "ارتقای تمکین داوطلبانه باکاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، سال ۱۹، بهار و (شماره مسلسل ۵۸)، صص ۵۰-۳۷.

آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۸۰)، *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، جلد دوم، چاپ پنجم، تهران: انتشارات سمت.

باقری، بهروز و مهدی عموری (۱۳۸۸)، "شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره ۴، سال ۱۷، بهار.

برد، ریچارد ام (۱۳۸۳)، *ابعاد اجرایی اصلاحات مالیاتی*، ترجمه مریم حدادی، *مجموعه مقالات دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده*.

بستانیان، جواد (۱۳۸۴)، "جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی"، *فصلنامه حسابدار رسمی*، سال ۳، شماره ۷، صص ۲۰-۱۳.

توکل، محمد (۱۳۷۹)، "فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی"، *مجله تخصصی مالیات*.

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

ریچارد ام. برد و میلکاکاسانگرا د جانتشر (۱۹۹۲)، "بهبود مدیریت مالی در کشورهای در حال توسعه"، ترجمه علی اکبر عرب‌مازار و علی اصغر شایانی، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

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

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

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

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

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

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

عرب‌مازار، علی‌اکبر (۱۳۹۰)، "سطح تمکین مالیاتی مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارامد"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، سال۱۹، شماره ۱۲ (شماره مسلسل ۶۰)، صص ۲۹- ۷.

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[Downloaded from qjerp.ir on 2026-10-30]