

فصلنامه حقوق اداری

سال نهم، پاییز ۱۴۰۰، شماره ۲۸

مقاله علمی پژوهشی

سازوکار تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های اقتصادی

مرتضی سرایی^۱؛ ولی رستمی^۲؛ محمد راسخ^۳؛ یدا... دادگر^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۰۳

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی سازوکارهای تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌پردازد. هرچند تعریف روشنی از مالیات بهینه (مطلوب) ارائه نگردیده است اما در عین حال می‌توان آن را با استفاده از اصول مهمی همچون شفافیت، عدالت‌محوری، پاسخگویی به خوبی مورد شناخت، ارزیابی و تحلیل قرار داد، اصولی که مهمترین و منبای‌ترین پایه‌های شکل‌گیری یک نظام مالیاتی بهینه به شمار می‌آیند. از سوی دیگر امروزه سیاست‌های مرتبط با اقتصاد مقاومتی نیازمند الزامات خاصی است که از مهمترین آن‌ها باید به تحقق و شکل‌گیری نظام مالیات بهینه اشاره نمود. مهم‌ترین سوالی که در ارتباط با مقاله حاضر قابل طرح است این می‌باشد که راهکارهای تحقق و شکل‌گیری نظام مالیات مطلوب با توجه به مفاد سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی مقام رهبری کدامند؟ تحقق سیاست‌های مالیاتی مرتبط با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی نیازمند برقراری مالیات محلی (بند اول)، تقویت بخش خصوصی (بندهای ۱۲، ۱۵، ۱)، جلوگیری از فرار مالیاتی (بند ۱۶)، لزوم اجرای درست مالیات منفی (هدفمندی یارانه) (بند ۳)، لزوم کاهش وابستگی به منابع نفتی (بندهای ۱۷، ۱۸)، شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی (بند ۱۶)، اصلاح و بازبینی نظام قانونگذاری مرتبط با مالیات (بند ۸) می‌باشد. مسیری که تا تحقق نقطه مطلوب فاصله زیادی وجود دارد. تحقیق حاضر در صدد است با استفاده از روش توصیفی - تحلیلی به تحلیل، واکاوی، بررسی، ارزیابی ارتباط میان نظام مالیات بهینه (مطلوب) و سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی در چارچوب نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران بپردازد.

واژگان کلیدی: مالیات بهینه، اقتصاد مقاومتی، مالیات، دولت بهینه، سیاست‌های کلی

۱. دانشجوی دکتری رشته حقوق عمومی، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، morteza.saraaei@gmail.com

۲. استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) vrostami@ut.ac.ir

۳. استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. M-rasekh@sbu.ac.ir

۴. استاد گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، yydadgar@gmail.com

مقدمه

مالیات بهینه و سازوکارها و ساختارها و شاخصه‌های مرتبط با آن یکی از مهم‌ترین جلوه‌های عینی و اصلی تحقق سیاست‌های مالیاتی مرتبط با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به شمار می‌آید، نظام مالیاتی که بتواند با آسیب‌شناسی به‌موقع خود، ویژگی‌های و جنبه‌های مثبت یک نظام مالیاتی را تحقق بخشد قطعاً می‌تواند بخش مهمی از سیاست‌های مالی و مالیاتی مربوط به اقتصاد مقاومتی را تحقق بخشد و در نهایت شکوفایی و رشد اقتصادی را به همراه آورد، علیرغم آزمون و خطاهای مختلف در ارتباط با شکل‌گیری نظام مالیاتی بهینه و (مطلوب) در ایران اما هنوز چالش‌ها، مشکلات و موانع جدی در این مسیر وجود دارد، موانع و چالش‌هایی که جز با شناخت درست، دقیق و کامل شاخصه‌ها و راهکارهای یک نظام مالیات بهینه (مطلوب) امکان‌پذیر نخواهد بود. پیداست با درک درست و دقیق از سازوکارهای تأمین مالیات مطلوب می‌توان با یکی از لوازم و الزامات مهم سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی یعنی کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و اقتصاد بدون نفت دست یافت و از این رو آشنایی با شاخص‌ها و راهکارهای تحقق مالیات مطلوب به معنای فهم صحیح از یکی از برجسته‌ترین اهداف مهم در متن سیاست‌های کلی ابلاغی از سوی مقام رهبری و به‌ویژه بندهای ۱۷ و ۱۸ آن که رویکرد اتخاذ سیاست اقتصادی با تأکید بر درآمدهای مالیاتی و قطع وابستگی بودجه به نفت را دارند، می‌باشد. در این خصوص یک سؤال اساسی و مهم قابل طرح می‌باشد و آن این است که راهکارهای تحقق و شکل‌گیری نظام مالیات مطلوب با توجه به مفاد سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی مقام رهبری کدامند؟ در این مقاله قصد داریم ضمن اینکه به تحلیل و بررسی و توصیف مفاهیم مرتبط با تحقیق حاضر و از جمله اقتصاد مقاومتی و مالیات بهینه بپردازیم، از سوی دیگر شاخصه‌های مهم و مرتبط با تحقق و شکل‌گیری نظام مالیات بهینه و از جمله شفافیت، عدالت‌محوری، پاسخگویی و... را مورد واکاوی قرار داده و در نهایت راهکارهای تحقق و شکل‌گیری و ایجاد نظام مالیات بهینه (مطلوب) در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی که عبارتند از شکل‌گیری دولت بهینه، برقراری مالیات محلی، شکل‌گیری بخش خصوصی واقعی و جلوگیری از فرار مالیاتی و... می‌باشد را در چارچوب روش تحقیق توصیفی، تحلیل مورد تجزیه و تحلیل قرار دهیم. بنابراین در مبحث نخست مفاهیم اقتصاد مقاومتی و مالیات بهینه و دولت بهینه را مورد بررسی قرار داده و در مبحث دوم مهمترین شاخصه‌ها و معیارهای مالیات بهینه با تأکید بر سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت در مبحث سوم راهکارهای تحقق و شکل‌گیری نظام مالیاتی بهینه در پرتو سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهند گرفت.

۱. ادبیات پژوهش

از آنجا که بحث ادبیات پژوهش یکی از مباحث مهم در هر مقاله و کار علمی است، شایسته است مهمترین و در عین حال برجسته‌ترین مفاهیم مرتبط با تحقیق حاضر را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهیم.

۱-۱. اقتصاد مقاومتی

یکی از مفاهیم مهم و اصلی تحقیق حاضر مفهوم اقتصاد مقاومتی است. اقتصاد مقاومتی در این تحقیق به عنوان سیاست‌ها و راهبردهای کلان اقتصادی به شمار می‌آید که با ابلاغ سیاست‌های کلی اقتصادی از سوی رهبر انقلاب مطرح گردیده است و از این رو تبیین مفهومی که از اقتصاد مقاومتی در ادامه می‌آید به خوبی گویای این موضوع است که اقتصاد مقاومتی نه به عنوان یک نظریه بلکه به عنوان یک راهبرد، سیاست و جهت‌گیری کلان اقتصادی قابل طرح و بررسی است. «اقتصاد مقاومتی مجموعه تدابیر و راهکارهایی است که برای پیشبرد امور اقتصادی در شرایط مقاومت در همه زمینه‌های اقتصادی به کار گرفته می‌شود». (رضانژاد، ۱۳۹۵: ۳۲-۳۱) به عبارت بهتر «اقتصاد مقاومتی شکل خاصی از نظام اقتصادی اسلام است که در وضعیت حمله همه جانبه اقتصادی دشمن که کیان نظام اسلامی را به خطر می‌اندازد پدید می‌آید در نظام اقتصادی اسلام در این وضعیت با تغییر در اولویت هدف‌ها و به تبع آن در اصول راهبردی و سیاست‌های کلان و حاکمیت روحیه جهاد بر رفتارهای اقتصادی دولت و مردم، راهبردی کلان طراحی می‌شود که تهدید را تبدیل به فرصت کرده و باعث رشد جهشی می‌شود». (میرمعزی، ۱۳۹۱: ۴۹).

۲-۱. مالیات بهینه (مطلوب)

«طبق تئوری‌های مالیه عمومی، نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه که به نظام مالیاتی مطلوب یا بهینه نیز معروف است، از امکان محوری نظام‌های اقتصادی پیشرفته و سالم محسوب می‌گردد. نظام مالیاتی مطلوب یا بهینه: ۱. نه تنها به روند فعالیت‌های مولد اقتصاد لطمه وارد نمی‌آورد، بلکه در بلندمدت به تقویت آنها کمک می‌کند؛ ۲- در کنار دولت بهینه در راستای بالا بردن رضایت‌مندی اکثریت شهروندان است؛ ۳- ضمن تأمین تقریباً تمامی هزینه‌های بخش عمومی، به تخصیص کارآمد منابع و بازتوزیع معقول درآمدها و ثروت‌ها نیز منجر می‌شود؛ ۴- نظام مالیاتی مطلوب در تثبیت عناصر کلان اقتصادی نیز نقش‌آفرین است؛ ۵- نظام مالیاتی مطلوب، نظارت مالیات‌دهنده بر دولت را به دنبال دارد که موجب تقویت روحیه مردم‌سالاری و کاهش فساد اداری می‌گردد...» (دادگر، ۱۳۹۲: ۷۱)

شکل‌گیری نظام مالیاتی بهینه و کارآمد هم زمینه را برای تحویل مناسب‌ترین نوع درآمد را برای دولت فراهم می‌نماید و هم اینکه در ارتقاء و بالا بردن درجه اثرگذاری سیاست‌های مالی نقش مهم و

مؤثری خواهد داشت. از دیدگاه اقتصاددانان مالیات‌ها به‌عنوان مناسب‌ترین و مطلوب‌ترین نوع درآمد دولت ابزاری مهم، مؤثر، کارآمد در راستای اجرای سیاست‌های اقتصادی مختلف و حتی مدیریت و هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی می‌باشد، بنابراین نظام مالیاتی بهینه و کارآمد یا عادلانه نه‌تنها به عنوان یک انتخاب نمی‌باشد، بلکه به‌عنوان یک ضرورت به شمار می‌آید.

۳-۱. دولت بهینه

امروزه به منظور شکل‌گیری یک نظام مالیاتی مطلوب و بهینه بایستی دولت و حکمرانی مطلوب و بهینه به عنوان پیش‌شرط مهم و اساسی وجود داشته باشد. آنچه در این خصوص مهم و ضروری به شمار می‌آید بررسی شاخصه‌ها و معیارهای یک نظام و دولت و حکمرانی بهینه و مطلوب در راستای نیل به اقتصاد پیشرفته و متعاقباً شکل‌گیری یک نظام مالیاتی مطلوب می‌باشد. در این خصوص و در بررسی و توصیف عناصر کلیدی یک ساختار دولت بهینه چنین آمده است: «۱- شکل‌گیری از مسیرهای شایسته سالارانه به همراه ابزارهای مردم‌سالارانه؛ ۲- برخورداری از شاخصه‌های کارکردی در دوره حاکمیت؛ ۳- تأمین هزینه از طریق مالیات و داشتن چارچوب غیررانتی؛ ۴- فعالیت در دوره محدود و معین و قرار گرفتن تحت قضاوت مجدد مردم پس از دوره مربوطه و ادامه حاکمیت در صورت رضایت اکثریت؛ ۵- کنار رفتن یا کنار گذاشته شدن در صورت عدم توانایی و یا عدم رضایت اکثریت بدون تحمیل هر نوع هزینه... دسته دوم از شرایط شکل‌گیری دولت بهینه فراهم بودن شاخصه‌های کارکردی حاکمان در دوره حاکمیت مربوطه است. این‌ها شامل نظارت دولت به جای دخالت آن در امور کسب و کار، انضباط مالی و اقتصادی، پاسخگویی و کارآمدی، پیش‌برد امور براساس کارشناسی، فراهم نمودن ابزارهای نقد عملکرد حاکمان، رعایت قواعد بازی در ارتباط با بخش خصوصی، تنش‌زدایی در سطوح ملی و بین‌المللی و پاسداری از سرمایه اجتماعی می‌باشد... سومین عنصر تعیین‌کننده در شکل‌گیری دولت بهینه، تأمین هزینه از راه مالیات و دارا بودن چارچوب غیررانتی می‌باشد». (دادگر، ۱۳۹۲: ۸۰-۷۸). در این خصوص و در میان شاخص‌های مذکور شاخصه‌های کارکردی از اهمیت زیادی برخوردارند و در این خصوص یکی از معیارها و شاخص‌های مهم کارکردی نظارت دولت به جای دخالت آن در امور کسب و کار می‌باشد اما آیا به واقع نظام اقتصادی ایران از ویژگی موصوف برخوردار می‌باشد؟

به‌تدریج تحولات خاص قانونی موجبات تحرک قانونی به حوزه و قلمرو دخالت دولت در اقتصاد گردید به گونه‌ای که نقش دولت در حوزه تصدی‌گری به‌صورت جدی مورد بازبینی قرار گرفت. «ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی از سوی مقام معظم رهبری و تصویب قانون اجرای این سیاست‌ها گام اساسی در این جهت بود. قانون مدیریت خدمات کشوری نیز هر چند بیشتر به مسائل استخدامی نظر داشت، اما به سبب کاستن از حوزه تصدی‌گری دولت، نماد اصلی از مطرح شدن این

سازوکار تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های اقتصادی ۹۹

اندیشه بود که باید حیطهٔ تکفل دولت با توجه به محدودیت‌های مالی آن محدود بماند» (رستمی، ۱۳۸۹: ۹۳-۵۳).

۲. شاخص‌های مهم نظام مالیاتی بهینه (مطلوب) با تأکید بر سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی

در این بخش تلاش بر این است که برجسته‌ترین و مهمترین شاخص‌های نظام مالیاتی بهینه (مطلوب) را در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مورد بررسی، ارزیابی و تحلیل قرار دهیم.

۲-۱. شفافیت مالیاتی

«بانک جهانی، شفافیت را به معنی حق دسترسی به اطلاعات، پاسخگویی سیاسی، پاسخگویی بورکراتیک، وجود شهروندانی آزاد و دارای قدرت قانونی و همکاری میان دولت و اجتماع عنوان کرده است.» (Goel, 2008: 2).

در همین راستا، بند «ب» ماده ۲۳ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ مجلس شورای اسلامی به موضوع شفاف‌سازی حمایت‌های مالی چنین اشاره می‌کند «به‌منظور هدفمندی سازی معافیت‌ها و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی دولت، سازمان امور مالیاتی موظف است مالیات با نرخ صفر را جایگزین معافیت‌های قانونی کند و موارد آن را در ردیف‌های جمعی - خرجی بودجه سالانه، محاسبه و درج نماید».

با عنایت به اهمیت خاص و برجسته شفافیت در حوزه اقتصادی در بند ۱۸ از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به موضوع شفافیت توجه شده است. در این بند چنین می‌خوانیم: «شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... همان‌طور که از مفاد بند ۱۸ از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به روشنی بر می‌آید شفافیت مالی در حوزه اقتصادی به عنوان که یکی از مصادیق مهم در این قلمرو به شمار می‌آید مدنظر بوده است. به عبارت روشن‌تر باید گفت سیاست‌های اقتصاد مقاومتی هنگامی به معنای حقیقی کلمه قابل پیاده‌سازی و اجرا می‌باشد که در ابتدا شفاف‌سازی اقتصادی و مالی در نظام اقتصادی کشور به وجود آید در غیر این صورت امکان تحقق، اعمال و اجرای سیاست‌های اقتصاد مقاومتی وجود نخواهد داشت. پیداست که در شرایط اقتصاد مقاومتی، هنگامی که شفافیت مالی و مالیاتی در اقتصاد کشور وجود داشته باشد مطمئناً زمینه برای جلب مشارکت همگانی در تأمین درآمدهای مالیاتی اطمینان و اعتماد لازم و کافی را داشته باشند در پرداخت مالیات و مشارکت در امور اقتصادی تردیدی به خود راه نخواهند داد، اما هنگامی که شفافیت مالی و مالیاتی در نظام اقتصادی کشور وجود نداشته باشد و یا کم‌رنگ باشد، مشارکت مردم در

امور اقتصادی کشور و از جمله سهمیه شدن در پرداخت مالیات نیز با مخاطرات جدی مواجه شد. و از این رو اقتصاد مقاومتی نیز با آسیب جدی و اساسی همراه خواهد بود و در واقع امکان پیاده سازی اقتصاد مقاومتی نیز تا حدود زیادی از بین خواهند رفت. در این راستا ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ می تواند نقش مهم و تأثیرگذاری در شفافیت مالی مورد نظر بند ۱۸ از سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی داشته باشد چه اینکه ماده ۱۶۹ مکرر قانون اصلاحی مالیات های مستقیم بر شکل گیری پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی تأکید نموده است و سازوکاری در این ماده جهت شفافیت موصوف تبیین و توصیف نموده است، اما همان طور که از مفاد ماده موصوف به خوبی بر می آید ماده مذکور صرفاً در ارتباط با شفافیت اطلاعات مالیاتی مرتبط با مؤدیان مالیاتی می باشد و از این جهت تبصره ۲ ماده مذکور سازمان امور مالیاتی کشور را موظف نموده است زمینه و امکان دسترسی برخط (آنلاین) را برای پاره ای از سازمان ها و نهادهای دولتی و اجرایی در جهت شناسایی بدهکاران مالیاتی فراهم سازد. این در حالی است که در خصوص هزینه کرد درآمدهای مالیاتی و کیفیت مصارف مرتبط با آن و نیز دسترسی به اطلاعات و آمار دقیق مرتبط با این موضوع در قانون مالیات های مستقیم هیچ گونه تصریحی وجود ندارد و همین امر بر دشواری های تحقق و اجرایی نمودن بند ۱۸ از سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی می افزاید.

۲-۲. عدالت مالیاتی

عدالت از مهمترین آرمان های بشر در ادوار مختلف تاریخی بوده است. «مفهوم عدالت عبارت است از رفتار برابر با برابرها و رفتار نابرابر با نابرابرها در ارتباط با میزان تفاوت های نسبی آنها» (قاری سید فاطمی، ۱۳۸۲: ۵۶). عدالت از یک سو در راهبرد اقتصاد مقاومتی شاخص بسیار مهم و کلیدی می باشد. (نمازی، ۱۳۸۹: ۳۵۷). و از سوی دیگر از جایگاه ممتازی در مباحث و موضوعات مرتبط با مالیات برخوردار می باشد به گونه ای که یکی از مهمترین اصول کلی حقوقی در حقوق مالیاتی، اصل عدالت و برابری مالیاتی می باشد. جان راولز «عدالت را بنیادی ترین و اصلی ترین فضیلت نهادهای اجتماعی می شمارد و اهمیت بحث از عدالت در ساختار اساسی جامعه را هم طراز با بحث حقیقت در مباحث نظری تلقی می کند» (Rawls, 1971: 3). در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اشاره ای صریح و روشن به اصل عدالت و برابری مالیاتی نشده است، هرچند پاره ای از اصول قانون اساسی همچون اصل ۲۰ و ۱۹، بند نهم اصل سوم به صورت کلی اشاراتی به مقوله عدالت، برابری و منع تبعیض داشته اند. به عبارت دیگر «در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصل صریحی مبنی بر تساوی افراد، در پرداخت مالیات پیش بینی نگردیده است، لکن با استفاده از اصل بیستم (یکسان بودن مردم در برخورداری از حمایت قانون) و بند ۹ از اصل سوم (رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه

برای همه) می‌توان به این اصل مهم اجتماعی دست یافت.» (هاشمی، ۱۳۹۰: ۲۲۵). هر چند اشاره قانونگذار اساسی در اصل ۵۱ مبنی بر تعیین موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون و عدم تصریح به اصل عدالت مالیاتی می‌تواند حوزه اختیار بیشتری به قوه مقننه در خصوص تعیین محتوا و شاخصه‌های اصل موصوف دهد. «اصل تساوی مالیاتی ایجاب می‌کند که سازمان‌های دولتی‌ای که فعالیت‌های اقتصادی و تجاری دولت مشمول مالیات قرار گیرد. ماده ۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ و تبصره‌های یک و دو آن به درستی بیانگر این موضوع است. ماده مذکور صرفاً وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز فعالیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری را از شمول مالیات‌های موضوع این قانون مستثنی کرده است، ولیکن شرکت‌های دولتی را مشمول این حکم قرار نداده است. به‌علاوه تبصره یک ماده یاد شده تصریح می‌نماید شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. مضافاً اینکه تبصره دو ماده موصوف، درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود در هر مورد به طور جداگانه مشمول مالیات قرار داده است» (رستمی، ۱۳۹۵: ۱۱۰-۱۰۹). در خصوص معافیت مالیاتی برخی نهادها بحث‌های متعددی در محافل علمی شکل گرفته است به‌گونه‌ای که در خصوص عادلانه بودن معافیت برخی از نهادها همچون آستان قدس رضوی و ستاد اجرایی فرمان حضرت امام (ره) و شرکت‌ها و نهادهای اقتصادی زیر مجموعه آنها تردیدهای جدی وجود دارد و این امر می‌تواند نوعی تبعیض مالیاتی به شمار آید. هرچند شاید چنین استدلال گردد که معافیت‌های مالیاتی مزبور در جهت افزایش تولید و اشتغال بوده است اما باید دانست نه معافیت‌های مذکور و نه سایر معافیت‌های مالیاتی دیگر در این خصوص موفق نبوده‌اند و «هیچ شواهدی مبنی بر تأثیرگذاری مثبت معافیت‌های مالیاتی در متغیرهای کلان اقتصادی مشاهده نشده، مضافاً اینکه معافیت‌های مزبور پیچیدگی‌های اجرای مقررات مالیاتی را نیز در پی داشته است.» (نظری، ۱۳۸۷: ۹۱). در همین راستا و در جهت برقراری عدالت مالیاتی و نفی تبعیض مالیاتی تبصره ۴ ماده ۳۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ مقرر نموده است: «آستان‌های مقدس و قرارگاه‌های سازندگی و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به اشخاص مذکور نسبت به تمامی فعالیت‌های اقتصادی خود مشمول پرداخت مالیات می‌شوند» این مصوبه قانونی اقدامی مهم و مؤثر در راستای برقراری هرچه بیشتر عدالت مالیاتی به شمار می‌آید. با عنایت به تبصره ۴ ماده ۳۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ به شرحی که آمد آستان‌ها مقدس همچون آستان قدس رضوی و قرارگاه‌های سازندگی همچون بنیاد مستضعفان و جانبازان، ستاد اجرایی فرمان حضرت امام و... و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آنها که دارای فعالیت اقتصادی باشند مشمول

پرداخت مالیات می‌باشند و با عنایت به اطلاقی که در عبارت مالیات در این تبصره ماده ۳۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ وجود دارد، مالیات پرداختی از سوی این نهادها هم شامل مالیات‌های مستقیم می‌گردد و هم مالیات‌های تکلیفی و ارزش افزوده و از این رو این تبصره قانونی قائل به هیچ‌گونه استثنایی در خصوص شمولیت و یا عدم شمولیت پرداخت مالیات نبوده و به صورت شفاف بر این موضوع تأکید نموده است که حتی آستان‌های مقدس و قرارگاه‌های سازندگی که عمده‌تاً در زیرمجموعه نهاد رهبری تعریف می‌گردند در صورتی که به فعالیت‌های اقتصادی بپردازند مشمول پرداخت مالیات خواهند بود و از سوی دیگر تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ نیز گویای این موضوع می‌باشند که فعالیت‌های اقتصادی نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی زیرمجموعه مقام رهبری مشمول پرداخت مالیات می‌باشند. این در حالی است که در نامه مقام رهبری به تولیت آستان قدس رضوی بر این موضوع تأکید شده است که آستان قدس رضوی از پرداخت مالیات‌های مستقیم معاف بوده و صرفاً این نهاد مکلف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد این در حالی است که عمده فعالیت‌های اقتصادی که آستان قدس و سایر نهادها و تشکیلات انقلابی زیرمجموعه رهبری انجام می‌دهد صرفاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و از این رو نهادها تکلیفی به پرداخت مالیات‌های مستقیم ندارند و از این رو این امر اگرچه برخلاف عدالت و برابری و تساوی همه در پرداخت مالیات براساس فعالیت‌ها و کارکردهای اقتصادی می‌باشد اما در عین حال به جهت مجوز قانونی که در بند ۴ ماده ۲ قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم برای مقام رهبری در جهت صدور مجوز معافیت از پرداخت مالیات‌های مستقیم وجود دارد برخلاف اصل حاکمیت قانون و مبانی قانونی موجود نمی‌باشد هرچند با در نظر گرفتن تبصره ۴ ماده ۳۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ و تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ می‌توان به این نتیجه‌گیری رسید که صرفاً مجوز معافیت از پرداخت مالیات‌های مستقیم که به رهبری اعطاء شده است در خصوص آن دسته از فعالیت‌ها و اقداماتی است که بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی در صدد فعالیت‌های اقتصادی و کسب سود نباشد به عبارت دیگر ماهیت این فعالیت‌ها و اقدامات غیراقتصادی باشد در غیر این صورت و در حالی که بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی زیرمجموعه رهبری به فعالیت اقتصادی بپردازند، علی‌رغم نامه مقام رهبری به تولیت آستان قدس که قائل به خروج موضوعی این نهادها از پرداخت مالیات مستقیم بوده است، باید چنین گفت که فعالیت اقتصادی آستان قدس رضوی همچون سایر بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی مشمول پرداخت مالیات‌های مستقیم می‌باشد، اما اگر قائل به توسعه اختیارات و وظایف مقام رهبری بوده باشیم و اعتقادی به مفاد مواد ۳۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور (تبصره ۴) مصوب ۱۳۹۵ و تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ نداشته باشیم و به طور کلی اصل حاکمیت قانون را نادیده بگیریم می‌توان گفت که آستان قدس رضوی حتی در

سازوکار تأمین مالیات مطلوب در پرتو سیاست‌های اقتصادی ۱۰۳

صورتی که به فعالیت اقتصادی پردازد مشمول شمول مفاد قانونی مذکور نخواهد بود امری که با عنایت به تأکید مکرر مقام رهبری بر لزوم رعایت قانون چندان موجه و مقبول نخواهد بود و می‌تواند بنیان‌ها و مبانی حاکمیت قانون را در نظام جمهوری اسلامی ایران به شدت متزلزل کند.

۲-۳. پاسخگویی مالیاتی

با بررسی سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌توان به خوبی متوجه گردید که در صورت وجود سازوکارهای مرتبط با پاسخگویی می‌توان سیاست‌های مذکور را به خوبی پیاده و اجرا نمود اما در غیر این صورت اجرا و پیاده‌سازی چنین سیاست‌هایی با مشکلات و چالش‌های خاصی مواجه می‌گردد. به نظر می‌رسد علی‌رغم فقدان سازوکار دقیق و روشن در خصوص پاسخگویی نظام مالیاتی کشور در متن سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی اما می‌توان از بند ۱۹ سیاست‌های مذکور به این نتیجه رسید که پاسخگویی به عنوان بخش مهمی از این سیاست‌ها به شمار می‌آید چه اینکه در این بند چنین آمده است: «شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی و... همان‌طور که از مفاد فوق به روشنی بر می‌آید شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن که نظام مالیاتی نیز به عنوان بخش مهم آن به شمار می‌آید مستلزم وجود سازوکارهای پاسخگویی است و از این رو شفاف‌سازی و شفافیت با پاسخگویی پیوند و رابطه عمیق و ناگسستگی دارد هرچند سازوکارهای شفافیت و پاسخگویی مذکور در نظام حقوق مالی ایران چندان روشن و مشخص نیست.

۳. راهکارهای تحقق نظام مالیاتی بهینه در پرتو سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی

در این بخش سعی و تلاش خواهد شد به بررسی، ارزیابی و تحلیل راهکارهای تحقق نظام مالیاتی بهینه در پرتو سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی پرداخته شود. به نظر می‌رسد موارد و مصادیق راهکارهای تحقق نظام مالیاتی بهینه به مراتب گسترده‌تر و بیشتر از آنچه می‌باشد که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد اما در عین حال در ادامه سعی بر این خواهد بود که به بررسی پاره‌ای از مهمترین و برجسته‌ترین این راهکارها پردازیم.

۱-۳. برقراری مالیات محلی

از مهمترین راهکارهای تحقق نظام مالیاتی بهینه در پرتو سیاست‌های اقتصاد مقاومتی موضوع مالیات‌های محلی می‌باشد. مالیات‌های محلی، مالیات‌هایی است که مقامات محلی، میزان و پایه آن را مشخص می‌کنند و درآمد آن را به هدف‌های ویژه خود اختصاص می‌دهند» (عزیزی، ۱۳۸۰: ۴). در چند بند از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌توان به خوبی موضوع لزوم توجه به ظرفیت‌ها و پتانسیل‌های مالی و اقتصادی سراسر کشور را مشاهده نمود که این امر می‌تواند یکی از مصادیق مهم آن

توجه ویژه به مقوله مالیات محلی باشد هر چند هیچ ماده قانونی و اصلی از اصول قانون اساسی اشاره‌ای به مقوله مالیات محلی ننموده‌اند و همچنان با خلأ قانونی مواجهیم. در بند ۱ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به موضوع فعال‌سازی کلیه امکانات و منابع مالی کشور و به حداکثر رساندن مشارکت آحاد جامعه در فعالیتهای اقتصادی پرداخته است که این امر به روشنی گویای استفاده از همه قابلیت‌های مالی و اقتصادی مردم در سراسر کشور دارد و از سوی دیگر در بند سوم از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی بر لزوم ایجاد بستر رقابت بین مناطق و استان‌ها و بکارگیری ظرفیت و قابلیت‌های متنوع در جغرافیای مزیت‌های مناطق کشور تأکید نموده است؛ امری که به روشنی نشانگر توجه و عنایت سیاست‌های کلی به قابلیت‌های استان‌ها و مناطق مختلف کشور و توانمندی‌ها و پتانسیل‌های نهفته در آن‌ها در جهت رشد اقتصادی و مالی کشور دارد که یکی از این ظرفیت‌های مهم مالیات محلی می‌باشد. همان‌طور که مفاد بندهای ۲ و ۴ ماده ۲۶ قانون برنامه ششم توسعه به‌خوبی بر می‌آید می‌توان از ظرفیت و پتانسیل موجود در این ماده جهت اجرایی نمودن بند سوم از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و به‌طور مشخص و روشن‌تر شکل‌گیری مالیات‌بندی محلی استفاده نمود امری که علی‌رغم ضرب‌العجل تعیین شده در ماده موصوف هنوز به مرحله اجرا و پیاده‌سازی نرسیده است.

۲-۳. تقویت بخش خصوصی

در کشور ما سیاست خصوصی‌سازی به‌صورت جدی با ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی در سال ۱۳۸۴ و قانون اجرای سیاست‌های مذکور از سال ۱۳۶۸ آغاز و در سال ۱۳۸۷ پیگیری شد؛ موضوعی که اغلب تحت عنوان انقلاب اقتصادی در کشور از آن تعبیر می‌شود. در سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور توجه به ظرفیت‌های بخش‌های خصوصی و تعاونی مورد توجه و عنایت قرار گرفته و همچنین در بند ۵ از سیاست‌های کلی اصل ۴۴ افزایش سهم بخش‌های خصوصی و تعاونی مورد توجه بوده است. ماده ۴ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۷/۳/۲۵ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیز فعالیت بخش خصوصی را در اقتصاد ایران به رسمیت شناخته است. علی‌رغم وجود مستندات قانونی نسبتاً خوب در نظام حقوقی ایران در خصوص خصوصی‌سازی اما چالش‌ها و موانع جدی در این زمینه وجود دارد در خصوص خصوصی‌سازی و سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی نیز بایستی گفت در چند قسمت از سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی از سوی رهبر انقلاب بر لزوم رعایت خصوصی‌سازی به‌طور ضمنی یا صریح تأکید شده است. در بند ۱ از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی بر لزوم حداکثر رساندن مشارکت آحاد جامعه در فعالیتهای اقتصادی تأکید شده است؛ امری که یکی از مصادیق مهم آن ورود بخش خصوصی در فعالیتهای اقتصادی است چه اینکه مشارکت حقیقی مردم در اقتصاد در بستر فعالیتهای بخش خصوصی تجلی و عینیت می‌یابد. همچنین در بند ۱۳ از سیاست‌های

کلی اقتصاد مقاومتی بر لزوم مقابله با ضربه‌پذیری درآمد حاصل از صادرات نفت و گاز از طریق مشارکت دادن بخش خصوصی در فروش تأکید شده است و از سوی دیگر یکی از الزامات اجرایی نمودن و تحقق بند ۱۵ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی نیز می‌تواند استفاده از ظرفیت‌های بخش خصوصی باشد چرا که در این بند بر لزوم تحول اساسی در ساختارها، منطقی‌سازی اندازه دولت و حذف دستگاه‌های موازی و غیر ضرور و هزینه‌های زاید تأکید شده است امری که می‌تواند با فعال نمودن بخش خصوصی و برون سپاری امور به بخش خصوصی انجام گیرد. از این رو می‌توان گفت بستر لازم برای شکل‌گیری بخش خصوصی بر اساس سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی کاملاً فراهم است. «خصوصی‌سازی به طور عمده دارای اهداف خاصی در ارتباط با مالیات و رقابت است که در زیر به آن‌ها اشاره شده است: ۱- کاهش بارانه پرداختی به شرکت‌ها و مؤسسه‌های دولتی؛ ۲- تحصیل عواید بلندمدت مالیاتی؛ ۳- شفافیت اطلاعاتی؛ ۴- بهبود فضای کسب و کار... مالیات عایدی اصلی خصوصی‌سازی است چرا که تحصیل مالیات منوط به تحقق اهداف دیگر خصوصی‌سازی یعنی بهبود فضای کسب و کار، ارتقای کارایی، شفافیت اطلاعات و غیره است و بدون نیل به این اهداف مالیات‌ستانی مطلوب قابل تصور نیست.» (رستمی و کمرخانی، ۱۳۹۵: ۱۶۷-۱۶۶). در خصوص خصوصی‌سازی موضوعات و مسائل و چالش‌های مهم و اساسی قابل طرح می‌باشد اما از مهمترین این موضوعات بحث اهداف خصوصی‌سازی است هرچند چنین گفته شده است که «اینکه اهداف خصوصی‌سازی چه اهمیتی دارد بدیهی است» (Arakelyan, 2005: 35-120) اما اینکه به منظور رسیدن به آن اهداف چه باید کرد همواره محل مناقشه و بحث بوده است. اما آنچه در این خصوص مهم و ضروری می‌باشد شکل‌گیری رقابت واقعی و مالیات‌ستانی است به گونه‌ای که این دو باید حتی بر خصوصی‌سازی مقدم باشند اما باید دانست که نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران علی‌رغم ایجاد سازوکارهای نسبتاً مناسب قانونی به منظور شکل‌گیری بخش خصوصی، اما در عمل هنوز موفق به ایجاد بخش خصوصی واقعی نشده است؛ بخشی که با شکل‌گیری آن و در صورت وجود پاره‌ای از عوامل و زمینه‌های مهم همچون رقابت و رونق اقتصادی می‌توان به وصول مالیات از آن به عنوان بخش مهم از درآمدهای دولت توجه و عنایت داشته چه اینکه براساس ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ مجلس شورای اسلامی بخش دولتی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند که در این خصوص و براساس ماده موصوف مصادیق آن شامل وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود و... می‌شود و همین امر گویای آن است که تنها بخش‌هایی که می‌توان در خصوص مالیات به آنها امید داشت بخش‌های خصوصی و تعاونی می‌باشند و از این رو شکل‌گیری چارچوب‌های غیررانتی در کشوری همچون ایران موکول و منوط به شکل‌گیری بخش خصوصی واقعی و پرداخت مالیات از سوی آن می‌باشد.

۳-۳. جلوگیری از فرار مالیاتی

امروزه موضوع فرار مالیاتی به عنوان یک چالش مهم و اساسی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران مطرح است و از این رو پیامدها و آثار منفی آن بر اقتصاد کشور غیرقابل انکار می باشد و در این راستا چنین شرایطی در یک نظام مالیاتی، موجبات شکل گیری یک نظام مالیاتی نامطلوب و غیربهبینه را فراهم می سازد.

«عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات یاد می کنند» (مظفری، ۱۳۸۷: ۴۷). باید دانست اخذ جرائم مالیاتی با هدف کسب منبع درآمدی برای دولت وضع نگردیده است «بلکه هدف از آنها، تنبیه و مجازات مودیانی است که در انجام وظایف خود برای تشخیص مالیات کوتاهی نموده و یا از انجام آن خودداری کرده اند» (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۱۲۱). مواد ۱۹۲ تا ۱۹۵ قانون مالیات های مستقیم متضمن مقرراتی جهت اخذ جرائم مالیاتی مرحله تشخیص می باشند. در خصوص جرائم مالیات بر ارزش افزوده نیز ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده جرایمی را معین نموده است که اخذ به موقع و بهنگام این جرائم می تواند نقش مهم و موثری در کاهش فرار مالیاتی داشته باشد. «جرائم مالی مرحله وصول برای مودیان متخلف در پرداخت مالیات می باشد و به صورت افزایش درصدی بر مالیات متعلقه است که مودیان موظف به پرداخت آن خواهند بود» (رستمی، کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۷۸). مواد ۱۹۰ و ۱۹۹ و ۲۰۰ و ۲۱۱ و ۲۷۴ قانون مالیات های مستقیم متضمن مقرراتی در خصوص اخذ جرائم مالیاتی مرحله وصول می باشند. ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز جریمه خاصی در این خصوص در نظر گرفته است. نظام مالیاتی ایران نیز دارای فرار مالیاتی شدید و زیادی است به گونه ای که این موضوع یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران گردیده است. «با وجودی که از زمان مآدها و هخامنشیان (نزدیک هزار سال قبل از میلاد) ایران دارای دستگاه مالیاتی بوده و در طول زمان حتی الگوی دیگر کشورها بوده است، در حال حاضر و به دلیل غیراستاندارد بودن مدیریت بخش عمومی و استفاده ناصحیح از نفت، یکی از ضعیف ترین ساختارهای مالیاتی دنیا را به خود اختصاص داده است. دشواری های زیادی در شناسایی ظرفیت مالیاتی کشور وجود دارد، فرار مالیاتی بسیار بالا است، معافیت مالیاتی سنگین است، فرهنگ مالیاتی ضعیف است، اصول مالیاتی رعایت نمی شود و دستگاه های شبه دولتی بیشترین تخلف های مالیاتی را انجام می دهد... علاوه بر وجود زمینه های اجتناب و فرار مالیاتی و نبود حسابرسی در تجاوز از ۴۰ درصد درآمدها و دیگری دشواری های پیش گفته، معافیت های مالیاتی رسمی نیز بالا است.

با وجودی که بیشترین مالیات از قشر حقوق بگیر دریافت می گردد، روند نرخ های مالیاتی کارساز نمی باشد.» (دادگر، ۱۳۹۲، ۳۲۳) با اتخاذ و اجرای دقیق بند ۱۶ از سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی و افزایش درآمدهای مالیاتی می توان زمینه های فرار مالیاتی را با شناسایی اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول را از بین برد.

۴-۳. لزوم اجرای درست مالیات منفی (هدفمندی یارانه) در ایران

در بند سوم از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به روشنی بر لزوم اجرای عادلانه و کارآمد هدفمندسازی یارانه‌ها تأکید شده است در این بند چنین می‌خوانیم: «استفاده از ظرفیت اجرای هدفمند سازی یارانه‌ها در جهت افزایش تولید، اشتغال و بهرهوری، کاهش شدت انرژی و ارتقای شاخص‌های عدالت اجتماعی». بنابراین هدفمندسازی یارانه‌ها به‌عنوان نوعی مالیات منفی بایستی در راستای سیاست‌ها و راهبردهایی روشن و مشخص انجام گیرد تا بتوان به اهداف مطلوب خوب برسد این در حالی است که هدفمندی یارانه‌ها تاکنون در نظام اقتصادی ایران نتوانسته است اهداف مقرر در بند سوم از سیاست‌های اقتصاد مقاومتی را تأمین نماید و از این رو لزوم تجدید نظر و بازنگری در سیاست‌های مرتبط با هدفمندسازی یارانه‌ها در ایران یک ضرورت اجتناب ناپذیر می‌باشد. «از امور تعجب‌برانگیز سیاست یارانه ایرانی این است که دولت حاکم، آن را سیاست هدفمندی یارانه نام نهاد؛ زیرا هیچ نوع هدفمندی عقلانی برای پرداخت یارانه به همه جامعه به‌ویژه ثروتمندان وجود ندارد. سوبسید یا یارانه در واقع نوعی مالیات منفی است، زیرا دولت آن را به شکل بدون عوض به گروه‌هایی از مصرف‌کننده‌ها و تولیدکننده‌ها می‌پردازد. منطق پرداخت یارانه، سوبسید یا در شرایط بحران داده می‌شود و یا یک ضرورت خاص اقتصادی پشتوانه آن است. سوبسید تنها در شرایط خاص به مصرف‌کننده فقیر داده می‌شود. سوبسید تولیدکننده برای تشویق تولید پرداخت می‌شود. در شرایط عادی پرداخت یارانه (به‌ویژه به مصرف‌کنند) غیرعقلایی و غیراقتصادی است...» (دادگر، ۱۳۹۵: ۲۰۹)

۵-۳. لزوم کاهش وابستگی به منابع نفتی

«استفاده ناکارآمد از منبعی چون نفت، اقتصاد را دچار نوعی بیماری هلندی می‌کند، زیرا علاوه بر آنکه نفت یک منبع درآمدی آسان جلوه می‌نماید و خیال مسئولان را از تأمین هزینه‌ها از راه مالیات راحت می‌کند، موجب افزایش تقاضای غیرکارآمد و گسترش واردات می‌گردد که همراهی لازم را با عرضه استاندارد ندارد و فاقد توجیه اقتصادی است. مالیات علاوه بر تأمین هزینه، در تثبیت اقتصادی، تخصیص منابع و توزیع درآمد نیز نقش دارد...» (دادگر، ۱۳۹۶، ۱۳۱-۱۳۰) «دولت‌هایی که بدون مالیات و از راه‌های دیگر اداره می‌شوند با دشواری‌های عظیمی روبه‌رو هستند؛ زیرا بحث بلای منابع (یا نفرین منابع) در مورد آنها مطرح است، ماهیت رانتی دارند و دچار بیماری هلندی هستند. بنابراین تلاش برای استقرار دولت خوب و در کنار آن دستگاه مالیاتی بهینه در راستای خروج دولت از وضع رانتی و نجات از بیماری هلندی و نفرین منابع است. هنگام شکل‌گیری دولت بهینه از مسیر شایسته‌سالاری، سالم‌ترین و باهوش‌ترین مدیران انتخاب می‌شوند. همچنین چون هزینه‌های دولت مربوطه از طریق مالیات تأمین می‌شود، مدیریت رانتی شکل می‌گیرد». (دادگر، یدالله، ۱۳۹۲: ۳۶۱) برخی از شاخصه‌ها و معیارهای یک

ساختار دولت بهینه در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مورد توجه و اشاره قرار گرفته است و آن معیارها و شاخصه‌های اقتصادی یک ساختار دولت بهینه می‌باشد و سایر شاخص‌ها و معیارها از آنجا که ماهیت و جنبه سیاسی، اجتماعی و به‌طور کلی غیراقتصادی داشته‌اند در این سیاست‌ها مورد تصریح قرار نگرفته‌اند، اما این امر به معنای آن نمی‌باشد که شاخص‌ها و معیارهای غیراقتصادی در شکل‌گیری دولت بهینه موردنظر اقتصاد مقاومتی واجد اهمیت نمی‌باشند، بلکه از آنجا که سیاست‌های اقتصاد مقاومتی همان‌طور که از عنوان آن به خوبی بر می‌آید ناظر بر امور اقتصادی می‌باشند. از این رو تکیه و تأکید سیاست‌های مذکور بر مسائل اقتصادی بوده و شاخص‌ها و معیارها و الزامات غیراقتصادی شکل‌گیری دولت بهینه یا مطلوب مورد لحاظ قرار نگرفته است. اما در خصوص شاخصه‌ها و معیارهای یک ساختار دولت بهینه به‌منظور نیل و رسیدن به یک اقتصاد پیشرفته در چارچوب سیاست‌های اقتصاد مقاومتی نکاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نخست آنکه شکل‌گیری دولت غیررانتی دولتی که متکی به تأمین هزینه از طریق مالیات و نه صرفاً درآمدهای نفتی باشد. «گسترش سهم مالیات از بودجه عمومی و کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی در راستای سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی است. به‌کارگیری این راهبرد باعث می‌شود تا اقتصاد ایران در میان‌مدت و بلندمدت در مقابل افت قیمت و درآمدهای نفتی مقاوم شده و ضمن اجرایی کردن سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی با تخصیصات بیرونی نیز مقابله کند... بدون تردید شواهد مختلف آماری حاکی از آن است که اقتصاد ایران، اقتصاد وابسته به نفت و درآمدهای ارزی صادرات نفت و از کانال‌های مختلفی از قبیل کاهش صادرات نفت، کاهش قیمت نفت و یا تحریم‌های نفتی و بانکی و غیره باعث آسیب وارد شدن به اقتصاد ایران شده و امنیت اقتصادی ایران با تهدید مواجه می‌شود. بنابراین الگوی اقتصاد مقاومتی راهکاری است که با مدنظر قراردادن اصول و قواعد مشخص، تضمین‌کننده امنیت اقتصادی ایران می‌باشد.» (هرورانی، خوش‌کلام خسرو شاهی، ۱۳۹۵: ۶۸-۶۵). در این سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی تا حدود زیادی افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش وابستگی به نفت مورد توجه قرار گرفته است. در این راستا در بندهای ۱۷ و ۱۸ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به خوبی به دولت غیررانتی اشاره نموده است. در بند ۱۷ چنین می‌خوانیم: «۱۷- اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی» و در بند ۱۸ نیز چنین آمده است: «افزایش سالانه سهم صندوق توسعه ملی از منابع حاصل از صادرات نفت و گاز تا قطع وابستگی بودجه به نفت».

۶-۳. شناسایی پایه‌های مالیاتی جدید

از عوامل ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران می‌توان به محدودیت پایه‌های مالیاتی و تأکید بر پایه‌هایی که به نظر برای نظام اقتصادی و مالیاتی مناسب نمی‌باشند، اشاره نمود. «پایه‌های مالیاتی غالباً متأثر از نوسانات اقتصادی هستند، اما برخی از آنها حساسیت کمتری نسبت به شرایط اقتصادی دارند و چنانچه ساختار مالیاتی بر چنین پایه‌های مالیاتی استوار باشد، می‌تواند ضمن ثبات درآمدی و هزینه‌ای برای دولت‌ها، سیاست مالیاتی با ثباتی را نیز به وجود می‌آورد.» (عباسیان، ۱۳۹۶: ۸). به عبارت دیگر بایستی قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان مهمترین قانون مالیاتی کشور به گونه‌ای اصلاح گردد که صرفاً تأکید بر افزایش نرخ مالیات نداشته باشد، بلکه پایه‌های مالیاتی جدید باید تعریف گردند که از جمله آن‌ها می‌توانیم به مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر عایدی سرمایه با اولویت مالیات بر عایدی اموال و مالیات بر سود سپرده بانکی اشاره نماییم. همچنین یکی دیگر از اقسام مهم پایه‌های جدید مالیاتی مالیات سبز است. «گسترش پایه‌های مالیاتی بهترین گزینه برای افزایش درآمدهای مالیاتی به ویژه از طریق مالیات زیست محیطی است. در واقع، استفاده از مالیات‌های زیست محیطی روش نوین برای تخصیص بهینه منابع در راستای افزایش رفاه اجتماعی است.» (پور غفار دستجردی، ۱۳۹۳: ۱۳۵). بند ۱۶ از سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی به خوبی می‌تواند مجوزی در جهت اصلاح نظام مالیاتی کشور و افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق تعریف و شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی باشد؛ چرا که یکی از شیوه‌ها و روش‌های علمی و مدرن در نظام‌های مالیاتی به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی تعریف و شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی می‌باشد امری که با کاهش فشار بر سایر مودیان مالیاتی حتی می‌تواند موجبات برابری و عدالت مالیاتی را فراهم سازد چراکه دیگر با افزایش نرخ مالیاتی فشار مالیاتی بر گروه‌های خاص مالیاتی به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی وارد نمی‌گردد؛ بلکه با تعریف پایه‌های جدید مالیاتی وصول درآمدهای مالیاتی میان گروه‌ها و افراد متعدد و بیشتری توزیع می‌گردد و همین امر می‌تواند تبعیض و نابرابری مالیاتی را تا حد زیادی تقلیل دهد.

۷-۳. اصلاح و بازبینی نظام قانونگذاری مالیاتی

یکی دیگر از مهمترین چالش‌ها و آسیب‌های نظام مالیاتی کارآمد، چالش‌های مرتبط با نظام قانونگذاری می‌باشد. «دولت‌ها از راه سیاست‌ها و قوانین و مقررات نیز بر عملکرد اقتصاد اثر می‌گذارند. در نگاهی کلی اثرگذاری سیاست‌ها و قوانین و مقررات تنها بر متغیر موردنظر سیاست‌گذار محدود نمی‌شود، بلکه گستره‌ای از متغیرهای اقتصادی در ابعاد خرد و کلان از سیاست‌های دولت اثر می‌پذیرد که ارزیابی تمام این آثار بسیار دشوار است. در کشورهای برخوردار از منابع طبیعی، وضع مقررات روند دیگری به خود می‌گیرد. برای مثال، در کشورهای نفتی درآمد حاصل از صادرات نفت بدون ایجاد زیرساخت‌های

اقتصادی- اجتماعی و نهادهای لازم به بخش دولتی تزریق می‌شود. این امر موجب می‌گردد که اقتصاد با سرعت بیشتری به سمت دولتی شدن پیش برود و برقراری مقررات محدودکننده ابعاد وسیع‌تری پیدا کند.» (دادگر، ۱۳۹۳، ۱۱) در این راستا بند ۸ از سیاست‌های اقتصاد مقاومتی با بیان لزوم اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور تاکید نموده و از این رو یکی از موارد و مصادیق چنین بندی را می‌توان لزوم اصلاح و بازبینی نظام قانونگذاری مالیاتی کشور دانست و در این شرایط می‌باشد که وجود یک نظام قانونگذاری شایسته و مطلوب می‌تواند با قانونگذاری بهنگام و منطبق با زمان و دور از هر گونه افراط و تفریط ضمن نظارت بر دولت و قوه مجریه به وضع قوانین متناسب مالی و مالیاتی نیز اقدام نماید، امری که در خصوص مجلس شورای اسلامی هنوز اتفاق نیفتاده است و این نهاد قانونگذاری نتوانسته است به وظایف و کارکردهای حقیقی خود عمل نماید و نظارت مطلوبی بر قوه مجریه داشته باشد و یا قوانین موضوعه کارآمد و شایسته‌ای تدوین نماید، قوانینی که ضمن کوچک‌سازی دولت و توسعه‌بخشی خصوصی‌سازی و حمایت از آن و تدوین سازوکارهای مناسب، بتواند نظام مالی و مالیاتی کشور را در مسیر مناسب و بایسته خود قرار دهد. از این رو می‌باشد که مجلس شورای اسلامی بدون درک دقیق و جامع و شایسته شرایط و اوضاع و احوال قانونگذاری به اصلاح و وضع قوانین مالیاتی پرداخته است امری که موجب گردیده است قوانین و مقرراتی در حوزه مالیاتی تصویب گردند که دارای نواقص و ابهامات و خلأهای مهم می‌باشند و هیچگونه تناسبی با یک قانون جامع مالیاتی و متناسب با تحولات و تطورات مدرن مالیاتی جهان نداشته باشد، به عبارت دیگر هرچند قوانین مالیاتی و به طور مشخص قانون مالیات‌های مستقیم در چند نوبت و در سال ۱۳۸۰، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ مورد اصلاح و بازبینی قرار گرفته است اما این اصلاحات و بازنگری‌ها بدون درک درست اصول، مبانی و ضوابط مالی و مالیاتی کشور و حتی در پاره‌ای از موارد در تناقض با قوانین و مقررات و اسناد بالادستی تدوین گشته‌اند و از این رو است این اصلاحات در این قانون و سایر قوانین و مقررات مالیاتی همچون قانون مالیات بر ارزش افزوده موفق نبوده‌اند بلکه مجلس شورای اسلامی بایستی قانونی جامع تدوین نماید، قانونی که متضمن پایه‌های جدید مالیاتی بوده و به حذف معافیت‌های مالیاتی ناموجه و نامعقول، بپردازد و راه‌های فرار مالیاتی را مسدود نماید و در عین حال قانونی تصویب گردد که سهم مالیاتی از تولید ناخالص مالیاتی را از ۶/۵ درصد فعلی افزایش داده و در نهایت عدالت و برابری مالیاتی را تحقق بخشد، امری که تاکنون محقق و میسر نگردیده است. از سوی دیگر موضوعات مهم دیگری همچون حذف معافیت‌های مالیاتی و جرم‌انگاری پاره‌ای از جرائم مالیاتی و... از مهمترین تغییراتی می‌باشد که بایستی در فرآیند اصلاح قانون مالیاتی‌های مستقیم مدنظر قرار گیرد از سوی دیگر سایر قوانین مهم مالیاتی دیگر همچون قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین و قانون احکام

دایمی برنامه‌های توسعه کشور و... نیز متناسب با اهداف مقرر در نظریه اقتصاد سیاسی باید مورد اصلاح و بازبینی قرار گیرند.

نتیجه‌گیری

یکی از راهبردهای کلان اقتصادی در جمهوری اسلامی ایران سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی می‌باشد سیاست‌هایی که به‌عنوان راهبرد اقتصادی کشور جهت‌گیری‌ها و قانونگذاری‌های را در حوزه اقتصادی، مالی و مالیاتی روشن و مشخص نموده است. یکی از حوزه‌ها و قلمروهایی که می‌تواند نقش بسزایی در تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی داشته باشد نظام مالیاتی کشور می‌باشد، که به جهت اتکا به مردم در این سازوکار و قطع وابستگی به نفت می‌توان به اجرای سیاست‌های اقتصاد مقاومتی امیدوار بود. اما نظام مالیاتی کشور باید از الگوی مطلوبی در راستای اجرای سیاست‌های اقتصاد مقاومتی بهره‌مند شود که این الگو در بسیاری از کشورهای توسعه یافته الگوی نظام مالیاتی بهینه (مطلوب) می‌باشد. به‌منظور تحقق سیاست‌های مالیاتی مرتبط با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی نیازمند برقراری مالیات محلی، شکل‌گیری بخش خصوصی، جلوگیری از فرار مالیاتی، لزوم اجرای درست مالیات منفی (هدفمندی یارانه)، لزوم کاهش وابستگی به منابع نفتی، شناسایی پایه‌های جدید مالیاتی، اصلاح و بازبینی نظام قانونگذاری مرتبط با مالیات می‌باشد. الزاماتی که امروزه تا حدودی جامه عمل پوشانده شده است اما تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله زیادی وجود دارد. از سوی دیگر باید گفت یکی از مهمترین چالش‌های فراروی تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی فقدان عملیاتی شدن این سیاست‌ها و بویژه دو بند کلبیدی و مهم ۱۶ و ۱۷ آن می‌باشد که بر لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش وابستگی به نفت توجه شده است، مضاف بر اینکه متناسب و متناظر با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی برنامه‌ها و سازوکارهای اجرایی تدوین نگشته است و همین امر امکان تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی را با چالش‌های جدی مواجه نموده است و متعاقب آن تحقق و رسیدن به یک نظام مالیاتی مطلوب و بهینه را نیز با موانع جدی مواجه کرده است. به‌نظر می‌رسد با اعمال اصلاحات ذیل‌الذکر می‌توان امکان تحقق یک نظام مالیاتی بهینه با توجه به ظرفیت‌های مقرر در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی را فراهم نمود.

۱- لزوم به حداکثر رساندن مشارکت آحاد مردم در فعالیتهای اقتصادی و به‌ویژه در حوزه مشارکت دادن ایشان در پرداخت مالیات محلی از طریق وضع مواد قانونی متناسب با مالیات محلی.

۲- استفاده از ظرفیت‌های مهم و قابل توجه هدفمندسازی مالیات‌ها در راستای اهداف مقرر در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و بویژه پرداخت آن به اقشار ضعیف جامعه و هدایت آن در امر تولید در کشور.

۳- اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور با تاکید بر بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات موضوعه مرتبط با مالیات و به‌ویژه تدوین قانون جامع و شفاف در حوزه مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده با رویکرد حذف معافیت‌های گسترده مالیاتی، تصویب نرخ‌های جدید مالیاتی، اصلاح نظام تشخیص مالیاتی و به‌ویژه علی‌الراس مالیاتی، و تدوین پایه‌های جدید مالیاتی، کاهش مراجع دادرسی مالیاتی.

۴- تقویت بخش خصوصی از طریق تسریع در واگذاری بنگاه‌های اقتصادی دولتی و شبه‌دولتی و حمایت از این بخش در قالب حمایت‌های قضایی، قانونگذاری و اجرایی به‌گونه‌ای که با شکل‌گیری بخش خصوصی توانمند و کارآمد با افزایش درآمدهای مالیاتی و در نهایت تحقق اهداف مقرر در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و نظام مالیات مطلوب مواجه خواهیم شد.

۵- کاهش و در نهایت قطع وابستگی به نفت و لزوم اصلاح نظام درآمدی از طریق وضع و تصویب قوانین بودجه و برنامه‌های پنج ساله توسعه که در آنها بر مالیات به عنوان منبع اصلی درآمدی کشور تاکید شده باشد، ترویج فرهنگ مالیاتی، و به‌ویژه تقویت فرهنگ جهادی در ایجاد ارزش افزوده و تولید ثروت و در نهایت ایجاد و شکل‌گیری فرهنگ پرداخت مالیات به عنوان یک وظیفه ملی و قانونی محقق خواهد شد.

۶- شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن در ابعاد مختلف و به‌ویژه از طریق ایجاد سازوکارهای تقنینی، قضایی و اجرایی که منافذ هرگونه رانت نفتی را مسدود نموده و با توسعه پایه‌های مالیاتی، مالیات را به عنوان منبع اول درآمدی کشور نهادینه سازد.

۷- مقابله با هرگونه فرار مالیاتی از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی، اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، و برخورد قضایی با فراریان مالیاتی.

فهرست منابع

الف) کتب

- دادگر، یدالله، (۱۳۹۲)، اقتصاد بخش عمومی، تهران: انتشارات دانشگاه مفید.
- رستمی، ولی، (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: بنیاد حقوقی میزان.
- رضانژاد، زهرا، (۱۳۹۵)، اقتصاد مقاومتی، فرصت‌ها و تهدیدها، تهران: انتشارات سمیع.
- قاری سید فاطمی، سید محمد، (۱۳۸۲)، حقوق بشر در جهان معاصر (دفتر اول)، تهران: انتشارات دانشگاه شهید بهشتی.
- کونولی، سارا، مونرو، آلیستیر، (۱۳۸۸)، اقتصاد بخش عمومی، جلد اول، ترجمه مرتضی سامتی، تهران: انتشارات نور علم.
- مجیبی‌فر، محمدصادق، (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مودیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران: انتشارات جنگل.
- مظفری، هاشم، (۱۳۸۷)، مبانی مالیات، تهران: انتشارات مهر غزال.
- هاشمی، سیدمحمد، (۱۳۹۰)، حقوق بشر و آزادی‌های اساسی، تهران: نشر میزان.
- دادگر، یدالله، عبدالهیان، امید، (۱۳۹۶)، کارایی، دائره‌المعارف حقوق عمومی، به اهتمام سیدمحمد مهدی غمامی، تهران: انتشارات دانشگاه امام صادق (ع).
- نمازی، حسین، (۱۳۸۹)، نظام‌های اقتصادی، تهران: شرکت سهامی انتشار.
- هداوند، مهدی و دیگران، (۱۳۸۹)، آیین‌های تصمیم‌گیری در حقوق اداری (مطالعه تطبیقی)، تهران: انتشارات خرسندی.

ب) مقالات

- امین‌خاکی، علیرضا، (۱۳۹۱)، «آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم‌فرار مالیاتی»، نشریه کارآگاه، سال ششم، شماره ۲۱.
- دادگر، یدالله، (۱۳۹۲)، «بررسی عوامل شکاف توسعه بین نظام مالیاتی موجود و مطلوب در ایران، ارتقاء سلامت اداری نظام مالیاتی»، مجموعه مقالات همایش چالش‌ها و فرصت‌های فرا روی سلامت نظام مالیاتی کشور با تأکید بر پیشگیری از تخلف، تهران: انتشارات میزان.
- رستمی، ولی، قهوه‌چیان، حمید، (۱۳۹۵)، «نظام حقوقی حاکم بر بودجه جنگ در ایران»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۶، شماره ۳.
- رستمی، ولی، کتابی‌رودی، احمد، (۱۳۹۱)، «بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیستم، شماره چهاردهم.
- رستمی، ولی، (۱۳۸۹)، «نقد و بررسی حقوقی ورود به خدمت و استخدام در قانون مدیریت خدمات کشوری»، فصل هفتم و هشتم، پژوهش‌نامه اقتصادی متون و برنامه‌های علوم انسانی، شماره ۲.

۱۱۴ فصلنامه حقوق اداری، سال نهم، شماره ۲۸

- رستمی، ولی، کمرخانی، ایام، (۱۳۹۵)، «رقابت، مالیات‌ستانی و ارتقای کیفی خصوصی‌سازی»، فصلنامه علمی-پژوهشی، سال بیست و یکم، شماره ۲.
- رستمی، ولی، محمدی، فاطمه، رنجبر، مسعود، (۱۳۹۶)، «بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۷، شماره ۳.
- عزیزی، محمدمهدی، (۱۳۸۰)، «توسعه شهری پایدار»، نشریه علمی-پژوهشی صفا، دانشکده معماری و شهرسازی دانشگاه شهید بهشتی، سال اول، شماره اول.
- نظری، علیرضا، (۱۳۸۷)، «بررسی اجمالی عملکرد نظام مالیاتی کشور در سال‌های اخیر»، مجله اقتصادی ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، شماره‌های ۷۹-۸۰.
- هداوند، مهدی، (۱۳۸۸)، «معیارهای اداره مطلوب و تحولات حقوق اداری، تحلیل مفهومی»، مجله تحقیقات حقوقی، دو فصلنامه علمی-پژوهشی، ویژه‌نامه شماره ۱.
- هزاوئی، سیدمرتضی، زیرکی‌حیدری، علی، (۱۳۹۳)، «اقتصاد مقاومتی، نماد مدیریت جهادی در اقتصاد سیاسی ایران»، نشریه مطالعات انقلاب اسلامی، سال یازدهم، شماره ۳۷.
- رستمی، فرزاد، بهرامی‌پور، فرشته، (۱۳۹۷)، «بررسی ماهیت اقتصاد مقاومتی و نظریه‌های توسعه اقتصادی»، مجله اقتصادی، شماره‌های ۱ و ۲.
- هرورانی، حسین، خوشکلام خسرو شاهی، موسی، (۱۳۹۵)، «اقتصاد مقاومتی و راهبرد جمهوری اسلامی ایران جهت مقابله با رویکردهای خصمانه آمریکا و عربستان سعودی در بازار نفت»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال چهارم، شماره ۱۵.
- دادگر، یدالله، (۱۳۹۳)، «ظرفیت نظریه اقتصاد سیاسی قانون اساسی جهت انضباط‌بخشی مدیریت بخش عمومی»، نشریه اقتصاد تطبیقی، سال اول، شماره دوم.
- رائی، نیره، محسنی زرنوزی، سید جمال‌الدین، (۱۳۹۵)، «بررسی مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی در نظام درآمدی دولت و تأثیر آن بر رشد اقتصادی ایران»، فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، سال چهارم، ویژه‌نامه اقتصاد مقاومتی.
- عباسیان، عزت‌الله، و دیگران، (۱۳۹۶)، «واکنش کشش‌های بلند مدت و کوتاه مدت بایه‌های مالیاتی به ادوار تجاری در ایران»، فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، شماره ۲۸.
- پور غفار دستجردی، جواد، (۱۳۹۳)، «مالیات سبز (مالیات‌های زیست محیطی)»، مجله اقتصادی، شماره‌های ۱ و ۲.

ج) لاتین

- Arokelyan, V. (2005), Privatization as a Means to Property Redistribution in Republic of Armenia and Russia Federation, Dissertation of Economic Sciences, University of Tampere.
- Dario Castiglione (2007), Accountability, in: Encyclopedia of Governance, Volume I, edited by Mark Bevir, California Sage Publications.
- Rawls, John (1971), a Theory of Justice, Oxford University Press.
- S. L. Goel (2008), Right to Information and Good Governance, New Delhi