



Original Research Paper

Identifying and prioritizing obstacles to the implementation of green tax policies with an emphasis on reducing damage to human and animal communities

Maha Taheri, Gholamreza Memarzadeh, Morteza Mousakhani*

Department of Public Management, Faculty of Economic and management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Key Words

Green tax policy
Policy implementation
Community protection
Fuzzy Delphi
Sustainable Development

Abstract

Introduction: Today, environmental issues are more sensitive among societies than in the past, and governments are expected to take the necessary measures to reduce environmental pollution and destruction and damage to the health of human and animal communities as much as possible. One of these solutions is to use the green tax tool, which, despite its high effectiveness, faces many obstacles in the way of implementation. Therefore, the aim of the research is to identify and prioritize the obstacles to the implementation of green tax policies with an emphasis on the protection of human and animal communities.

Materials & Methods: The current research is applied in terms of purpose and is among quantitative research. After examining the theoretical foundations and previous researches, 51 implementation obstacles were identified and in the next step, the fuzzy Delphi method was used in order to localize and determine the implementation obstacles of green tax policies. For this purpose, 12 experts were polled with a market questionnaire and after 3 round trips, the experts reached a consensus. Next, TOPSIS fuzzy method was used in order to prioritize the identified obstacles. For this purpose, 32 managers and specialists, who were selected purposefully, were asked for their opinions with a questionnaire.

Results: Based on the findings of the fuzzy Delphi phase, 47 obstacles and 10 dimensions for the implementation of green tax policies were identified. Also, the results of the TOPSIS fuzzy method showed that the most important obstacles include "bureaucratic structure in the policy implementation organization", "weak content and lack of integration of policy components" and "weak leadership skills among executive managers".

Conclusion: The results of the research showed that the implementation of green tax policies has a complex and multiple nature, and for success, a set of factors related to the executive organization, auditors and experts, policy content and external factors should be considered. Finally, the results show that the implementation of green taxes is necessary to achieve the goals of sustainable development and the protection of human and animal communities in order to reduce damage and pollution.

* Corresponding Author's email: gmemar@gmail.com

Received: 8 October 2022; Reviewed: 8 November 2022; Revised: 6 January 2023; Accepted: 6 February 2023

(DOI): [10.22034/AEJ.2023.383136.2927](https://doi.org/10.22034/AEJ.2023.383136.2927)

مقاله پژوهشی

شناسایی و اولویت‌بندی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز با تاکید بر کاهش آسیب به جوامع انسانی و جانوری

مها طاهری، غلامرضا معمارزاده*، مرتضی موسی‌خانی

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

کلمات کلیدی

خط‌مشی مالیات سبز
اجرای خط‌مشی
حفاظت از جوامع
دلفی‌فازی
توسعه پایدار

چکیده

مقدمه: امروزه، مسائل زیست محیطی نسبت به گذشته از حساسیت بیش‌تری در بین جوامع برخوردار است و از دولت‌ها انتظار می‌رود تا حد امکان در جهت کاهش آلودگی و تخریب محیط زیست و آسیب به سلامت جوامع انسانی و جانوری اقدامات لازم را به‌عمل آورند. یکی از این راهکارها، بهره‌گیری از ابزار مالیات سبز است که با وجود اثربخشی بالایی که می‌تواند داشته باشد، در مسیر اجرا با موانع متعددی روبه‌رو است. از این‌رو، هدف تحقیق شناسایی و اولویت‌بندی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز با تاکید بر حفاظت از جوامع انسانی و جانوری است.

مواد و روش‌ها: تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و در زمره تحقیقات کمی است. پس از بررسی مبانی نظری و تحقیقات پیشین، ۵۱ مانع اجرا شناسایی شدند و در گام بعد از روش دلفی‌فازی به‌منظور بومی‌سازی و تعیین موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات‌های سبز استفاده شد. بدین‌منظور، با ۱۲ نفر از خبرگان با بازار پرسشنامه نظرخواهی به‌عمل آمد و پس از انجام ۳ دور رفت و برگشت، خبرگان به اجماع رسیدند. در ادامه، از روش‌فازی تاپسیس به‌منظور اولویت‌بندی موانع شناسایی شده استفاده شد. بدین‌منظور از ۳۲ نفر از مدیران و متخصصان که به‌صورت هدفمند انتخاب شدند، با پرسشنامه نظرخواهی شد.

نتایج: براساس یافته‌های مرحله دلفی‌فازی، ۴۷ مانع و ۱۰ بعد برای موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز شناسایی شدند. هم‌چنین، نتایج روش‌فازی تاپسیس نشان داد که مهم‌ترین موانع به‌ترتیب شامل "ساختار بوروکراتیک در سازمان مجری خط‌مشی" و "محتوای ضعیف و عدم یکپارچگی اجزای خط‌مشی" و "مهارت رهبری ضعیف در بین مدیران اجرایی" هستند.

بحث و نتیجه‌گیری: نتایج تحقیق نشان داد که اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز ماهیتی پیچیده و چندگانه دارد و برای موفقیت باید مجموعه‌ای از عوامل مرتبط با سازمان مجری، ممیزان و کارشناس‌ها، محتوای خط‌مشی و عوامل خارجی مدنظر قرار گیرد. نهایتاً، نتایج گویای آن است که اجرای مالیات‌های سبز برای تحقق اهداف توسعه پایدار و حفاظت از جوامع انسانی و جانوری در جهت کاهش آسیب‌ها و آلودگی‌ها ضرورت دارد.

مقدمه

تغییرات آب و هوا، تخریب محیط زیست و گرم شدن زمین موضوعاتی است که در میان سیاست گذاران، محققان و جوامع تجاری بسیار مورد بحث قرار گرفته است. این یک واقعیت شناخته شده است که علت اصلی تخریب محیط زیست و مسائل مربوط به گرمایش زمین، انتشار گازهای گلخانه‌ای مرتبط با انرژی ناشی از استفاده از منابع انرژی تجدیدناپذیر (زغال سنگ، نفت، نفت و غیره) است (۱). از طرفی، در فرآیند رشد و توسعه پایدار، ارتباط بین محیط زیست، سلامت و رشد اقتصادی از اهمیت بالایی برخوردار است. بنابراین، اگرچه افزایش رشد اقتصادی می‌تواند باعث بهبود شاخص سلامت شود، هم‌زمان می‌تواند با کاهش کیفیت محیط زیست آثار منفی بر شاخص سلامت جامعه داشته باشد (۲). هم‌چنین، آلودگی‌های زیست‌محیطی از جمله آلودگی هوا، آب و آلودگی صوتی یکی از مهم‌ترین تهدیدات سلامت است. براساس گزارش سازمان جهانی بهداشت، حدود ۲۵ درصد از بیماری‌ها در سراسر جهان ناشی از عوامل محیطی است. آلودگی بر سیستم ایمنی بدن تأثیر می‌گذارد و باعث بیماری‌های قلبی عروقی، بیماری‌های تنفسی و سایر بیماری‌ها می‌شود (۳). امروزه تضمین توسعه پایدار هر کشور منوط به حفظ و استفاده بهینه از منابع محدود و غیر قابل جایگزین در آن کشور شده است و اقدامات گوناگونی برای مواجهه با این مسئله توسط دولت‌ها انجام گرفته است که از جمله آن‌ها اعمال قوانین و اصول سبز است (۴). محیط زیست خوب، مقدمه و پایه بقا و توسعه انسان و جوامع است. فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی جامعه بشری ارتباط تنگاتنگی با محیط زیست دارد. هم‌چنین، کیفیت محیط زیست با سلامت و کیفیت زندگی افراد مرتبط بوده و پیش‌نیاز شادی است (۳). یکی از راه حل‌های امیدوارکننده برای مشکلات جدی زیست محیطی فعلی، مانند گرم شدن آب و هوا، گسترش باران‌های اسیدی و از بین رفتن شدید جنگل‌ها، جایگزینی سوخت‌های فسیلی سنتی با انرژی پاک است (۵). آژانس بین‌المللی انرژی پیش‌بینی می‌کند که تا سال ۲۰۳۰، انرژی پاک ۳۰ درصد از مصرف انرژی را به‌خود اختصاص دهد. به‌منظور جایگزینی هرچه سریع‌تر سوخت‌های فسیلی سنتی، نه تنها توسعه منابع انرژی پاک مانند انرژی باد و خورشید به‌شدت ضروری است، بلکه باید مکانیزمی مناسب برای ورود انرژی پاک به بازار ایجاد کرد (۵). هم‌چنین، انتشار گازهای گلخانه‌ای و کربن برای ترویج اقتصاد کم کربن یک بحث مهم برای کشورهای توسعه یافته، در حال توسعه و نوظهور بوده است که با اهداف توسعه پایدار کشورها نیز ناسازگار است (۶). در زمان‌های اخیر، افکار عمومی و سیاسی در مورد ابتکارات سیاست زیست‌محیطی و صنعتی به سمت ایجاد اقتصادهای کم کربن تغییر کرده است. یکی از ابزارهای سیاستی

برای جلوگیری از آسیب‌های زیست محیطی، مالیات سبز است (۷). مالیات‌های مربوط به محیط زیست به‌عنوان یک عامل کلیدی در کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای مرتبط با انرژی و مشکلات زیست محیطی (به‌عنوان مثال، آلودگی، انتشارات گلخانه‌ای، موج گرما و تغییرات آب و هوایی) معرفی شده است (۸). به‌عنوان یکی از مقررات زیست محیطی بازار محور، مالیات زیست محیطی می‌تواند نوآوری زیست محیطی شرکت‌ها را به روشی تحریک و هدایت کند (۳). مالیات‌های زیست محیطی به یکی از موضوعات داغ در سال‌های اخیر تبدیل شده است؛ زیرا تلاش می‌کند تا بر فعالیت‌های اقتصادی که اثرات خارجی منفی بر محیط زیست ایجاد می‌کند مالیات بگیرد (۸). سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان باید توجه ویژه‌ای برای اخذ مالیات سبز جهت دستیابی به اهداف توسعه پایدار داشته باشند (۹). هم‌چنین، استفاده از مالیات‌های زیست محیطی ابزاری برای تخصیص بهینه منابع برای افزایش رفاه اجتماعی است (۹). مالیات‌های سبز آثار مثبت متعددی بر بهبود شرایط زیست محیطی در سکونتگاه‌های انسانی و جانوری دارد و شرایط را برای بهبود زندگی در آن‌ها فراهم کند (۱۰). اجرای مقررات و مالیات‌های زیست‌محیطی برای تشویق منابع انرژی جایگزین از طریق مقرون به صرفه‌سازی آن‌ها با سوخت‌های ارزان‌تر مفید است. به‌عنوان مثال، تحمیل مالیات زیست محیطی بر محصولات ارزان‌تر مانند زغال سنگ و نفت می‌تواند هزینه تولید برق را در مقایسه با فعالیت‌های تولید برق پاک‌تر افزایش دهد (۱۱). مالیات زیست محیطی عملاً بنگاه‌ها را مجبور به کاهش هزینه‌ها می‌کند. یکی از مثبت‌ترین رفتارهای در این زمینه، نوآوری فناورانه است. در درازمدت، نوآوری فناوری می‌تواند محصولات و خدمات ارائه شده توسط شرکت‌ها را نوآورانه‌تر و سازگار با محیط زیست کند، توانایی توسعه با کیفیت بالا را بهبود بخشد و هزینه‌های عملیاتی را تا حد معینی کاهش دهد، مانند هزینه‌های مربوط به رعایت مقررات زیست محیطی. تا رقابت پذیری بازار را افزایش دهد (۳). به‌عبارتی، بهبود بهره‌وری انرژی و کاهش مشکلات زیست محیطی از طریق قوانین و مالیات‌های زیست محیطی به‌عنوان موتور محرکه اصلی سیاست‌های تغییر اقلیم در نظر گرفته می‌شود (۸). با توجه به اهمیت حفظ محیط زیست و هزینه‌های فراوان خارجی حاصل از تخریب محیط زیست و اهمیت آن در توسعه پایدار، مالیات‌های سبز ابزار مناسبی برای جبران هزینه‌های خارجی خسارات ناشی از آلودگی فراهم کرده تا انتشار آلودگی را به حد باثباتی کاهش دهد (۱۲). از مهم‌ترین مشکلات محیط زیست کشورها، حراست از منابع ژنتیکی و تنوع زیستی در قلمرو سرزمین می‌باشد. نظر به آن که ایران جزء ۲۰ کشور نخست جهان در تنوع زیستی است، لذا این موضوع جایگاه ویژه‌ای در قوانین کشور دارد (۱۳). مالیات‌های سبز یکی از ابزارهای اقتصادی قدیمی در حفظ محیط زیست است که سالیان طولانی در کشورهای مختلف

از آن استفاده شده است. استفاده از این ابزار در مواردی که اقتصاد محیط زیست پیشنهاد می‌کند بسیار لازم و ضروری است و مانع انتشار آلاینده‌های بیش از حد بهینه اجتماعی می‌شود (۱۴). در قوانین مالیاتی، موردی که بتوان آن را به مالیات سبز مرتبط ساخت مشاهده نشده است؛ تنها در بخش معافیت‌های مالیاتی تمهیداتی برای مؤسسات و شرکت‌هایی که صنایع خود را از شهرهای بزرگ به مناطق کم‌تر توسعه یافته منتقل می‌کنند، دیده شده است. هم‌چنین، برای شرکت‌ها و مؤسساتی که در امر تحقیق و توسعه برای بهبود روش‌های تولید و کاهش آلودگی هزینه‌هایی انجام دهند، این هزینه‌ها به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در نظر گرفته خواهد شد (۱۲). اساساً مالیات سبز برای کاهش تأثیر منفی بر محیط‌زیست ناشی از فعالیت‌های کسب و کار مورد استفاده قرار می‌گیرد (۱۴). القای مالیات‌های سبز و سایر سیاست‌های زیست‌محیطی تولید زباله‌های صنعتی را کاهش می‌دهد (۱۵). هم‌چنین، نتایج پژوهش Qaderi و همکاران، نیز نشان‌دهنده آن است که اجرای سیاست مالیات سبز بر کاهش انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی اثر گذار است و با توجه به افزایش تعداد آلاینده‌های زیست‌محیطی، توجه به تعریف و اجرای سیاست‌های مالیاتی در قالب مالیات‌های سبز از اهمیت زیادی برخوردار است (۱۶). نتایج تحقیق Yi و همکاران، نیز گویایی آن است که سیاست توأمان مالیات-یارانه می‌تواند منجر به رفاه اجتماعی بالاتر و سطوح بالاتر سرمایه‌گذاری در نوآوری سبز نسبت به یک سیاست مالیاتی یارانه‌ای منفرد شود (۱۷). براساس یافته‌های تحقیق Rasmi و همکاران، ابعاد مختلف پیاده سازی نظام مالیات سبز در ایران به ترتیب شامل کارایی محوری، بعد حفظ‌کننده و ارتقاء دهنده کیفیت محیط زیست، بعد قابلیت کاربرد در حوزه‌های مختلف، بعد افزایش دهنده درآمد و مؤثر در اقتصاد و بعد مؤثر بر توسعه پایدار می‌باشد (۱۴). یافته‌های تحقیق Pejuyan و همکاران، حکایت از آن دارد که اعمال مالیات سبز در کشورهای منتخب، منجر به افزایش کل درآمدهای مالیاتی دولت و اتقای سلامت محیط زیست می‌گردد (۱۸). مالیات‌های زیست‌محیطی یا مالیات‌های سبز، یکی از ابزارهای اقتصادی و به‌طور دقیق‌تر یکی از سیاست‌های مالی در حفظ و حراست از محیط‌زیست است که در طی سالیان طولانی در کشورهای مختلف استفاده می‌شود (۱۹). بسیاری از اقتصاددانان محیط زیست معتقدند که اعمال مالیات‌های سبز، با تحمیل کم‌ترین هزینه بر جامعه، میزان آلودگی و مصرف انرژی را کاهش می‌دهد (۲۰). یکی از مسائل بسیار مهم در زمینه مالیات‌های سبز، اجرای خط مشی‌های تدوین شده در این زمینه است که ناکارآمدی‌ها و ضعف‌های متعددی در مورد آن وجود دارد (۱۷). در رابطه با مالیات‌های سبز، یکی از مهم‌ترین مسائلی که سازمان امور مالیاتی به‌طور متوالی و مستمر با آن مواجه می‌باشد، ناکارآمدی در اجرای خط مشی‌های تدوین

شده می‌باشد، این امر منجر به صدور اصلاحیه‌های متعدد در طی سال مالیاتی شده است که تضاد و سردرگمی در اجرای آن، برای ماموران مالیاتی که در حوزه عملیاتی فعالیت می‌کنند را ایجاد نموده و هم‌چنین منجر به صدور بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، تبصره‌های متعدد، از دیدگاه‌های مختلف مسئولین شده است، به‌طور مثال، مدیر کل دادستانی سازمان امور مالیاتی برای جلوگیری از فساد مالی در پرونده‌های مالیاتی، بر بعد جرم‌انگاری و جرم‌شناسی قوانین تکیه می‌کند. این درحالی است که مدیران میانی سازمان بر افزایش حق دسترسی به اطلاعات و حق تصمیم‌گیری در مدیران خط مقدم تأکید دارند؛ هم‌چنین، علاوه بر تضاد در تدوین خط‌مشی‌ها، سوگیری در صدور اصلاحیه‌ها، سلیقه‌ای عمل کردن مدیران عملیاتی و سوءاستفاده از خلأهای قانونی و عدم شفافیت بعضی قوانین برای کلیه سطوح مدیریتی، حتی اعضای تدوین‌کننده قوانین و مقررات مالیاتی، منجر به وجود آمدن شرایطی شده است که رسالت اصلی و فلسفه وجودی سازمان امور مالیاتی که موظف به احقاق حقوق دولت است، به چالش کشیده است. باوجود تلاش‌های متعدد سازمان امور مالیاتی، هم‌چنان ناکارآمدی در اجرای قوانین مالیاتی ابلاغ‌شده و سردرگمی‌های موجود در اجرای قوانین و سوءاستفاده از خلأهای قانونی از مهم‌ترین مسائل مطرح در این سازمان می‌باشد. با توجه به اهمیت و جایگاه ویژه مالیات سبز و اجرای موفق آن و تأثیری که بر بهبود شرایط محیط زیست و سکونت‌گاه‌های انسانی و جانوری دارد، در این تحقیق تلاش می‌شود ضمن شناسایی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز با محوریت حفاظت از سکونت‌گاه‌های انسانی و جانوری اولویت‌آنها تعیین گردد. از این رو، سوال اصلی تحقیق بدین صورت است که: چه موانعی در اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز وجود دارد؟ هم‌چنین سوالات فرعی تحقیق عبارتند از: ۱) ابعاد و مولفه‌های موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز کدامند؟ ۲) اولویت مولفه‌های اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز چگونه است؟ مهم‌ترین مرحله پس از تدوین خط‌مشی، اجرای آن است. شاید، به دلیل اهمیت آن، برخی از محققان از مرحله اجرای خط‌مشی به عنوان قطب فرآیند خط‌مشی‌گذاری یاد کنند. اساساً، اجرای خط‌مشی فرآیند ترجمه یک خط‌مشی به اقدامات و پیش‌فرض به نتایج از طریق پروژه‌ها و برنامه‌های مختلف است (۲۱). اجرای خط‌مشی مرحله‌ای از فرآیند خط‌مشی‌گذاری است که در آن نیاتی که زمینه خط‌مشی‌های پذیرفته شده هستند، عملی می‌شوند، ایده‌ها به اقدامات عملی تبدیل می‌شوند و اقدامات به وسیله بازیگران (هم دولتی و هم غیردولتی) برای نیل به هدف یا عملی ساختن یک استراتژی اعمال می‌شوند (۲۲). اجرای خط‌مشی مجموعه اقداماتی است که افراد یا گروه‌های خصوصی و عمومی را به سوی تحقق اهداف اساسی موردنظر در تصمیمات خط‌مشی هدایت می‌کند (۲۳).

جدول ۱: تحقیقات داخلی و خارجی در زمینه اجرای خط‌مشی

عنوان	منبع	موانع / عوامل شناسایی شده
شناسایی و واکاوی عوامل مؤثر بر خط‌مشی گذاری عدالت مالیاتی در راستای توسعه	۲۶	سیستم‌های مالیاتی ضعیف، کمبود نیروهای متخصص، مشکلات ساختارها در مقوله آموزش؛ ضعف آموزش و آگاهی مؤدیان و نیروی انسانی، ذهنیت منفی مؤدیان، قیمت‌گذاری دستوری، وجود منابع نفتی، عدم همکاری بین‌بخشی و هزینه‌های پایین قانون‌گریزی و هم‌چنین فرار مالیاتی و عدم شفافیت مالیاتی
فراترکیب مطالعات اجرای خط‌مشی عمومی در ایران	۲۷	مجریان ناکارآمد و ناتوان، عدم شکل‌گیری فهم صحیح از مسئله، فقدان نگرش یکپارچه و کلان به مسئله، ضعف‌های ساختاری و درونی و ضعف پشتیبانی و حمایت در اجرا
بررسی عوامل مؤثر بر اجرای قوانین مالیاتی در امور مالیاتی استان تهران	۲۸	عوامل مؤثر بر اجرای قوانین مالیاتی: تمایل و گرایش، مشروعیت، همکاری بین سازمانی، ارتباطات، نظارت و کنترل، شفافیت و حمایت سیاسی
آسیب‌شناسی تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خط‌مشی گذاری	۲۹	عوامل مؤثر بر موفقیت لایحه تحول نظام مالیاتی: ویژگی‌های خط‌مشی تحول نظام مالیاتی، شکل‌گیری خط‌مشی تحول نظام مالیاتی، لایه‌ها و ترازهای درگیر در خط‌مشی تحول نظام مالیاتی، عوامل مؤثر بر پاسخ‌های مجریان خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی، روابط بین سازمانی خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی، بازخورد جمعیت هدف در خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی، عوامل محیطی کلان در خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی
آسیب‌شناسی خط‌مشی گذاری مالیاتی در ج. ا. ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده	۳۰	اجرای خط‌مشی مالیاتی ضعیف (اهمال، تفسیر شخصی، اجرای ناقص، اجرا با اکراه)، خط‌مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده (منسجم نبودن، مبهم بودن وظایف مجریان، مبانی نظری، اهداف مبهم یا متناقض)
شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی در ایران	۳۱	عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی در ایران: فرهنگ مالیاتی، شفافیت خط‌مشی‌های مالیاتی، تعهد سازمان‌های مالیاتی، استفاده از مشوق‌های مالیاتی، نظام یکپارچه مالیاتی، شرایط کسب و کار
واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت برخی خط‌مشی‌های عمومی در ج. ا. ایران: مطالعه خط‌مشی‌های مالیاتی کشور	۳۲	عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی: شاخص‌های مربوط به هدف‌گذاری، تعیین و تدوین خط‌مشی‌ها، شاخص‌های مربوط به ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی مجریان، شاخص‌های مربوط به تخصص و مهارت مجریان، شاخص‌های مربوط به گروه‌های هدف و استفاده‌کنندگان خط‌مشی، شاخص‌های مربوط به نظام اداری و بوروکراسی، شاخص‌های مربوط به منابع و ابزارهای اجرای خط‌مشی‌های
آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها	۳۳	آسیب‌های قانونی در نظام مالیاتی ایران: ابهام، عدم ثبات و تورم منابع فروقانونی (بخشنامه‌های مالیاتی)، عدم توجه قانون‌گذار و سیاست‌گذاران قانونی به ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی در قالب عدم تمکین مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی یا تمکین ناقص و نامناسب آن‌ها، نابسامانی فرهنگ مالیاتی، وجود چالش‌های اقتصادی
آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران	۳۴	ضعف‌های نظام مالیاتی: قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان به‌عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی، مؤدیان مالیاتی
عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط‌مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس	۳۵	عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی: شفافیت سیاست‌ها و قوانین مالیاتی، رهبری سازمانی و توجه به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانون‌گذاری، شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی، اهمیت سازمان مالیاتی برای سایر سازمان‌ها و نهادهای تعهد سازمان مالیاتی و مسئولان آن به اجرا، گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آن‌ها، جو همدلی و همکاری در سازمان، انگیزش و تمایلات کارکنان سازمان مالیاتی، گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمان‌های وابسته، محدودیت زمانی و ضمانت اجرا، شرایط اقتصادی، تحصیلات و رشته تحصیلی مجریان، تجربه‌کاری مجریان، اجرای آزمایشی قانون و دانش و آگاهی‌های کارکنان سازمان مجری سیاست‌ها و قوانین مالیاتی
اجرای قوانین مالیاتی توسط بوروکرات‌های سطح خیان ضعیف	۳۶	عوامل مؤثر بر ضعف بوروکرات‌ها (ممیزها و کارشناسان): بی‌انگیزگی، عدم اختیار، عدم حمایت مدیران، ضعف ساختار اداری
نگرش بوروکرات‌ها نسبت به مشتری به اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی مؤثر است.	۳۷	نگرش بوروکرات‌های سطح خیان نسبت به مشتری: مطالعه در اداره مالیات هلند و بلژیک
اجرای سیاست تحت فشار: روابط دولت مرکزی و محلی در اداره مالیات بر دارایی در تانزانیا	۳۸	عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی خط‌مشی‌های (با رویکرد روابط دولت مرکزی و محلی): درک متقابل اهداف، درک متقابل نقش‌ها و انتظارات، طراحی فنی، منابع
چالش‌های اجرای سیاست در آفریقا و اهداف توسعه پایدار	۳۸	چالش‌های پیاده‌سازی خط‌مشی: تنظیم اهداف غیرواقعی، حمایت‌های سیاسی، نادیده گرفتن ذینفعان هدف، عدم توجه به محیط سیاسی
مشکلات و چالش‌های خط‌مشی عمومی در بنگلادش: مسیر توسعه پایدار	۳۹	مشکلات خط‌مشی‌های عمومی: مشکلات سازمانی، مشکلات فرهنگی، مشکلات اقتصادی، مشکلات روانی، مشکلات آموزشی، مشکلات اجتماعی، مشکلات سیاسی
مشکلات و چالش‌های اجرای سیاست برای توسعه ملی	۴۰	موانع اجرای خط‌مشی: عدم تعریف دقیق و واضح اهداف، اهداف سیاسی مبهم، فقدان فناوری مناسب برای اجرا، عدم تعهد به خط‌مشی، عدم تعریف دقیق مسئولیت‌ها و هماهنگی‌ها، فساد (گرایش‌های فاسد مقامات دولتی و سیاستمداران)، مقایسه در طول اجرای خط‌مشی (معمولاً خط‌مشی با خط‌مشی‌های شکست خورده قبلی مقایسه می‌شوند).
موانع اجرای سیاست‌های مؤثر توسط بوروکراسی عمومی در کشورهای در حال توسعه: پرونده نیجریه	۴۱	موانع اثربخشی اجرای خط‌مشی‌های عمومی توسط بوروکراسی عمومی: رهبری بوروکراسی توسط افراد فاسد و ناکارآمد، جاه طلبانه و غیرواقعی بودن بیش از حد برخی از خط‌مشی‌های عمومی، فقدان منابع مالی و انسانی مورتیاز، تمایل به حفظ منافع شخصی و تعصبات بوروکرات‌ها، نفوذ سیاسی فراگیر در برابر بوروکراسی عمومی، تأثیر تغییرات سیاسی بر اجرای خط‌مشی‌های توسط بوروکراسی عمومی
سیستم مالیاتی در نیجریه: چالش‌ها و راهکارهای پیشرفت	۴۲	چالش‌های پیش روی نظام مالیاتی در نیجریه: عدم دسترسی به داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، ناتوانی در تعیین اولویت اقدامات مالیاتی، اجرای ضعیف خط‌مشی، چندگانگی مالیات‌ها، چالش‌های قانونی، مشکلات ساختاری در اقتصاد، اقتصاد زیرزمینی
اجرای خط‌مشی	۴۳	موانع اجرای خط‌مشی: ناکافی بودن منابع، ابزارهای نامناسب، انحرافات ناشی از نیت سیاسی (زد و بندهای سیاسی)، نارسا بودن طرح‌های اولیه، عدم تعهد لازم مجریان خط‌مشی

به طور کلی، فعالیت‌های مرتبط با اجرای خط‌مشی عبارتند از: شناسایی مجریان، تعیین حدود مسئولیت‌ها و اختیارات مجریان، توزیع منابع و سایر اقدامات پشتیبانی و نظارت بر فعالیت‌های مجریان. اغلب بین تصویب قوانین و مقررات و به کارگیری آن‌ها شکاف بزرگی قرار دارد که این شکاف از طریق خط‌مشی‌گذاران ممکن است بزرگ تر و ژرف‌تر شود (۲۴). به عنوان یک نتیجه‌گیری می‌توان گفت، دو دیدگاه متفاوت در اجرای خط‌مشی‌ها وجود دارد. اولین دیدگاه که نگرشی سنتی به مسأله اجرای خط‌مشی دارد و مفروضات اصلی آن جدایی مرحله تنظیم و تدوین خط‌مشی و اجرای آن می‌باشد. با این حال و پس از نتایج بسیار ضعیفی که از اجرای خط‌مشی‌های تدوین شده به شیوه سنتی به دست آمد، بسیاری از نظریه پردازان حوزه خط‌مشی‌گذاری و اجرا، نگرش جدیدی را در اجرای خط‌مشی مورد توجه قرار دادند که پیوستگی و وابستگی متقابلی بین تمام گام‌های فرایند خط‌مشی‌گذاری و اجرا متصور بودند (۲۵). در این قسمت تعدادی از تحقیقات داخلی و خارجی در زمینه اجرای خط‌مشی مالیاتی بررسی شده است. نتایج بررسی مبانی نظری و تحقیقات پیشین نشان داد که اگرچه تاکنون تحقیقاتی به بررسی موانع اجرای خط‌مشی‌های عمومی پرداخته‌اند، اما تاکنون تحقیقی به بررسی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز نپرداخته و از این‌رو، در این زمینه خلاء تحقیقاتی وجود دارد. پس از بررسی تحقیقات پیشین، ۵۱ مانع موثر بر اجرای خط‌مشی‌های عمومی شناسایی شدند که این عوامل به عنوان ورودی روش دلفی فازی جهت بومی‌سازی و تعیین موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز هستند.

مواد و روش‌ها

هدف این تحقیق، شناسایی و اولویت‌بندی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز می‌باشد. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نوع تحقیقات کمی به حساب می‌آید. هم‌چنین، با توجه به نوع داده‌هایی که از روش جمع‌آوری میدانی و با استفاده از ابزار جمع‌آوری پرسشنامه گردآوری شده‌اند، روش پس‌رویدادی تک‌نمونه‌ای است. پس روش پیمایش بالاجبار انتخاب گردید. در این پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه تحقیق در زمینه اجرای خط‌مشی‌های عمومی بررسی و بر اساس یافته‌ها، ۵۱ مانع موثر شناسایی شد که این عوامل ورودی روش دلفی فازی برای بومی‌سازی موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز هستند. در مرحله دلفی فازی از خبرگان نظام مالیاتی نظرخواهی به عمل آمد. تعداد اعضای نمونه در این مرحله، ۱۲ نفر و روش نمونه‌گیری نیز روش هدفمند بود. شاخص‌های انتخاب خبرگان برای مشارکت در فرآیند تحقیق شامل سابقه حداقل پنج سال فعالیت در سازمان امور

مالیاتی کشور در سطوح مدیریتی، داشتن حداقل مدرک کارشناسی ارشد در رشته‌های مدیریت و حسابداری، تخصص در زمینه خط‌مشی‌گذاری و اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی در نظام مالیاتی (حداقل ۳ سال حضور در شوراها و کمیسیون‌های سیاست‌گذاری در نظام مالیاتی)، کسب رتبه‌های برتر در آزمون‌های تعیین سطح مالیاتی در سال‌های اخیر و آشنایی و تجربه در زمینه مالیات سبز است. هم‌چنین، در مرحله تاپسیس فازی، از ۳۲ نفر از سرمی‌های مالیاتی، ممیزکل‌های مالیاتی، معاونین مالیاتی و مدیر کل امور مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شمیرانات نظرخواهی به عمل آمد. مبنای انتخاب آن‌ها مواردی هم‌چون سابقه کارمدیریتی در سطوح میانی و اجرایی، دانش مالیاتی بالا و قضاوت در جایگاه نماینده هیات‌های حل اختلافات مالیاتی و ... بوده است. این گروه از این‌رو انتخاب گردیده‌اند که هریک از آن‌ها در سطوح عملیات، میانی، مدیریتی در بحث مالیات مشغول به فعالیت بوده‌اند و دارای دانش و تسلط کامل به قوانین مالیاتی می‌باشند، هم‌چنین از سابقه کار و دانش و تجربه خوبی در زمینه مالیات سبز برخوردار بوده‌اند. در این مرحله نیز انتخاب افراد با روش هدفمند بود. در این تحقیق، از روش میدانی و ابزار پرسشنامه شامل پرسشنامه دلفی و روش فازی تاپسیس برای اولویت‌بندی معیارها استفاده شده است. پرسشنامه دلفی به منظور نظرخواهی از خبرگان و دستیابی به اجماع نظرات و تایید روایی موانع شناسایی شده استفاده گردید. در گام بعد، بررسی گردید که برای اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز اولویت موانع شناسایی شده به چه شکل است. پرسشنامه فازی تاپسیس براساس طیف ۵ تایی تنظیم شد و روایی آن توسط خبرگان تایید شد. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در مرحله فازی تاپسیس در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در مرحله فازی تاپسیس

جنسیت	
مرد	۲۳
زن	۹
مدرک تحصیلی	
کارشناسی	۵
کارشناسی ارشد	۲۱
دکتری	۶
سابقه کاری	
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۳
بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۱۵
بیش از ۳۰ سال	۴

نتایج

دور دلفی نباید کم‌تر از ۳ باشد و اگر میزان تغییرات امتیازات داده شده توسط صاحب‌نظران در ۲ دور متوالی کم‌تر از ۰/۲ درصد باشد، اجماع و اتفاق‌نظر بر موضوع مورد بررسی، صورت گرفته است. در دور اول، اعضای پانل، موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی را براساس طیف ۵ تایی لیکرت ارزیابی کردند. نتایج ارزیابی خبرگان نشان داد که دو مولفه "وابستگی دولت به درآمدهای نفتی" و "تحریم" دارای میانگین امتیاز پایین‌تر از سطح متوسط (مقدار ۳) هستند و حذف شدند. بالاترین نمره ارزیابی نیز مربوط به مولفه "سلسله مراتب در فرآیند اجرای خط‌مشی (فقدان رویکرد افقی)" با نمره ۴ بوده است. نتایج دور دوم، کاهش قابل‌ملاحظه اختلاف نظر خبرگان (مقدار انحراف معیار پاسخ‌ها) را نشان می‌دهد. هم‌چنین، در این مرحله، میانگین تمام پاسخ‌ها بالاتر از حد متوسط (مقدار ۳) است.

تعداد افراد خبرگان برای انجام فرآیند دلفی ۱۲ نفر بود. در دور اول انجام روش دلفی، فهرستی از موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی که از مطالعات پیشین استخراج شده بود، در اختیار تمام اعضای پانل قرار گرفت تا میزان اهمیت هریک را مشخص کنند. تعداد موانع شناسایی شده ۵۱ مورد بود. هم‌چنین، از آن‌ها خواسته شد تا علاوه بر مؤلفه‌های موجود، مؤلفه‌های مورد نظر خود را در این فهرست اضافه و پیشنهاد کنند. در تمام مراحل، تعیین میزان اهمیت عوامل در قالب طیف ۵ تایی لیکرت انجام گرفت. در هر دور نیز در مقابل هر عامل، میانگین پاسخ‌های اعضای پانل در دوره پیش به آگاهی پاسخگویان می‌رسید. براساس مطالعات انجام شده، به‌منظور حفظ ارزش و اعتبار مطالعه، میزان پاسخ‌دهی صاحب‌نظران در هر

جدول ۳: ابعاد و مولفه‌های موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز

بعد	مؤلفه
موانع مربوط به ضعف عملکرد بوروکرات‌های سطح خیابان (ممیزها و کارشناسان)	عدم ارائه منابع و امکانات موردنیاز به بوروکرات‌های سطح خیابان، فقدان ارائه اختیار و قدرت تصمیم‌گیری لازم به بوروکرات‌های سطح خیابان، عدم بهره‌گیری مناسب از دانش و تخصص موجود در نیروهای عملیاتی و بوروکرات‌های سطح خیابان، عدم ارائه مشوق‌های انگیزه‌بخش به بوروکرات‌های سطح خیابان، فقدان مهارت‌های ارتباطی و مذاکره‌ای در بین بوروکرات‌های سطح خیابان
موانع ساختاری-اداری سازمان مجری	ساختار بوروکراتیک در سازمان مجری خط‌مشی، تغییرات مدیریتی زیاد در سازمان‌های مجری خط‌مشی، حاکم بودن روابط یکطرفه از بالا به پایین (عدم ارتباط بین مدیران سازمان مجری و بوروکرات‌های سطح خیابان)، تعدد سلسله‌مراتب در فرآیند اجرای خط‌مشی (فقدان رویکرد افقی)، سازمان دهی نامناسب و عدم تعریف صحیح وظایف و مسئولیت‌ها در سازمان مجری، فقدان برنامه‌ریزی و زمان‌بندی مناسب در اجرای خط‌مشی
موانع فرهنگی-رفتاری در سازمان مجری	فقدان جو همدلی و فرهنگ جمع‌گرایی در سازمان مجری، ارتباطات ضعیف درون و برون سازمانی سازمان مجری، وجود رویکرد تمایل به حفظ وضع موجود و محافظه‌کاری در سازمان مجری، مهارت رهبری ضعیف در بین مدیران اجرایی، تعهد پایین مدیران نسبت به اجرای خط‌مشی
ارتباطات ضعیف و ناکارآمد بین سازمانی	وابستگی زیاد و استقلال محدود سازمان‌های درگیر خط‌مشی، فقدان کانال‌های ارتباطی مناسب بین سازمان‌های درگیر در خط‌مشی، ارتباطات محدود و یکطرفه بین سازمان‌های سطوح بالا و پایین درگیر در خط‌مشی
موانع مربوط به پذیرش خط‌مشی از سوی مؤدیان مالیاتی	فرهنگ مالیاتی ضعیف بین مؤدیان مالیاتی، فقدان ارائه آموزش و آگاهی بخشی در مورد خط‌مشی‌ها به مؤدیان (فقدان شفافیت کامل در محاسبات مالیات و گزارش دهی)، تمرکز درآمدهای مالیاتی دولت بر گروه‌های خاص مانند تولیدکنندگان به جای عموم مردم (درک بی‌عدالتی مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی)، شناخت نادرست و جامع از گروه‌های هدف خط‌مشی (گروه‌های مختلف مؤدیان)، فقدان شفافیت مصارف مالیات و اطلاع‌رسانی عمومی در این زمینه
عوامل خارجی (محیطی) مداخله‌گر و فلج‌کننده	تمایل به قانون‌گریزی و دور زدن قانون در سطح عمومی جامعه، عدم ثبات اقتصادی کشور و وقوع تغییرات گسترده در حوزه اقتصاد، مشکلات زیرساختی اقتصاد و گستردگی اقتصاد زیرزمینی، فقدان اعتماد عمومی نسبت به دولت و سازمان‌های دولتی، رنگ و لعاب سیاسی گرفتن کلیه اقدامات دولتی در نزد عموم مردم
موانع مربوط به ماهیت و محتوای ضعیف خط‌مشی	پیچیدگی و ابهام بالای خط‌مشی، جاه‌طلبانه و غیرواقعی بودن بیش از حد خط‌مشی، پشتوانه نظری ضعیف خط‌مشی، محتوای ضعیف و عدم یکپارچگی اجزای خط‌مشی، فقدان انعطاف و پویایی خط‌مشی، هدف‌گذاری مبهم و متناقض برای خط‌مشی
موانع مربوط به تدوین نامناسب خط‌مشی	تعارض محتوای خط‌مشی با خط‌مشی‌های دیگر، تخصص و دانش پایین خط‌مشی‌گذاران، عدم شناخت صحیح مساله‌ای که منجر به تصویب خط‌مشی و تحلیل راهکارهای متعدد شده است، فقدان نگاه بلندمدت و پیوستگی بین خط‌مشی‌ها (درنظرنگرفتن تقدم و تاخر و رابطه علی و معمولی خط‌مشی‌ها)، تفکیک تدوین و اجرای خط‌مشی به جای درنظرگرفتن توانان آن‌ها، فقدان تطبیق خط‌مشی‌ها با شرایط اجتماعی و فرهنگی حاکم بر جامعه
عدم بهره‌گیری مناسب از بازخورد خط‌مشی	فقدان نظام ارزیابی و نظارت بر اجرای خط‌مشی، فقدان وجود نظام بازخورد مناسب در اجرای خط‌مشی، عدم اجرای آزمایشی و اصلاح خط‌مشی قبل از اجرای گسترده
موانع مربوط به رفتارهای سیاسی در اجرای خط‌مشی	زد و بند و پیروی از منافع شخصی در اجرای خط‌مشی، ائتلاف ضعیف و نامطلوب بین ذینفعان خط‌مشی، حاکمیت روابط غیررسمی و دوستانه به جای حاکمیت قانون

"نوسانات ارزی" و "فقدان سیستم مدیریت ارتباط با مؤدیان در سازمان مجری (فقدان بهره‌گیری از ابزارهای نوین فناوری اطلاعات)" دارای امتیاز بالاتر از سطح متوسط داشتند و از مولفه‌ها حذف نمی‌شوند.

در این مرحله، هیچ متغیر جدیدی توسط خبرگان ارائه نشد. مولفه‌هایی که در دور اول اضافه شده بودند، توسط خبرگان ارزیابی شدند که نتایج پاسخ‌ها نشان داد تمامی متغیرها به‌غیر از مولفه‌های

استفاده شد. متغیرهای زبانی و عددی فازی مثلثی برای ارزیابی موانع اجرا در جدول ۴ آورده شده است.

جدول ۴: اعداد فازی مثلثی (۴۴)

متغیر عددی	متغیر زبانی
۷ ۹ ۹	خیلی زیاد
۵ ۷ ۹	زیاد
۳ ۵ ۷	متوسط
۱ ۳ ۵	کم
۱ ۱ ۳	خیلی کم

در نخستین گام، ماتریس تصمیم که ورودی تکنیک TOPSIS به حساب می آید، ایجاد شد. ماتریس تصمیم، ماتریسی است که از معیارها و گزینه های تصمیم تشکیل شده است. در این پژوهش گزینه های تصمیم، موانع اجرای خط مشی های مالیاتی و معیارهای تصمیم گیری، پاسخ دهندگان هستند. ماتریس تصمیم که در جدول ۵ ارائه شده، جمع بندی نظرات ۳۲ خبره مالیاتی در مورد اولویت موانع اجرای خط مشی های مالیات سبز می باشد. پس از تشکیل ماتریس تصمیم، در این مرحله براساس گام های تکنیک تاپسیس فازی گزینه ها اولویت بندی می شوند. در مرحله بعد ماتریس تصمیم نرمالایز شده و سپس ماتریس نرمالایزه شده موزون محاسبه می شود. نهایتاً، ایده آل مثبت و منفی و ضریب نزدیکی محاسبه شده و موانع اجرا اولویت بندی می شوند. در جدول ۶، نتایج نهایی محاسبات تاپسیس فازی به تفکیک ارائه شده است.

در این دور، مولفه "سلسله مراتب در فرآیند اجرای خط مشی (فقدان رویکرد افقی)" مانند دور اول با امتیاز ۴.۵۱ در بالاترین رتبه قرار دارد. نهایتاً نتایج دور سوم، کاهش قابل ملاحظه مقدار انحراف معیار پاسخ های خبرگان را نشان می دهد. جمع بندی نتایج این مرحله نشان می دهد که مقدار نظرات خبرگان بسیار به هم نزدیک شده است و آن ها به اتفاق نظر رسیده اند. هم چنین، با توجه به این که در دور سوم دلفی اختلاف میانگین پاسخ های خبرگان برای تمام مولفه ها کم تر از ۰/۲ بود، می توان اطمینان حاصل کرد که خبرگان به اتفاق نظر رسیده اند. براساس نتایج دلفی فازی، ۴۷ مانع بومی اجرای خط مشی های مالیات سبز نهایی شدند مولفه های نهایی شده با روش دلفی، براساس نظرات خبرگان در ۱۰ بعد مجزا دسته بندی شدند که در جدول ۳ ارائه شده است. هم چنین در ادامه، موانع شناسایی شده برای اجرای خط مشی های مالیات سبز اولویت بندی می گردد. روش تاپسیس فازی به منظور اولویت بندی موانع استفاده شده است. روش تاپسیس فازی از روش های تصمیم گیری چندمعیاره می باشد. در این تحقیق، از آن جا که هدف محقق تعیین اولویت موانع اجرای مالیات سبز بود، از روش فازی تاپسیس بهره گرفته شد. روش فازی تاپسیس زمانی مورد استفاده قرار می گیرد که محقق قصد داشته باشد چند گزینه که در این جا موانع اجرای خط مشی هستند را براساس تعدادی معیار که در این تحقیق افراد پاسخ دهنده هستند، اولویت بندی کند. بنابراین، در این تحقیق گزینه ها شامل موانع اجرای خط مشی مالیات سبز و معیار رتبه بندی، نظرات پاسخ دهندگان می باشد. لذا، با توجه به هدف تحقیق و تناسب بین روش فازی تاپسیس و ساختار اولویت بندی موانع اجرای خط مشی های مالیات سبز از این روش

جدول ۵: ماتریس تصمیم

گزینه ها	معیارها	پاسخ دهنده ۱	پاسخ دهنده ۲	پاسخ دهنده ۳	...	پاسخ دهنده ۳۱	پاسخ دهنده ۳۲
۱	۹ ۹ ۷	۹ ۹ ۷	۹ ۷ ۵	۷ ۵ ۳	...	۷ ۵ ۳	۷ ۹ ۹
۲	۹ ۷ ۵	۷ ۵ ۳	۹ ۷ ۵	۷ ۹ ۹	...	۷ ۹ ۹	۱ ۳ ۵
۳	۹ ۷ ۵	۷ ۵ ۳	۹ ۷ ۵	۷ ۹ ۹	...	۷ ۹ ۹	۵ ۷ ۹
۴	۹ ۷ ۵	۷ ۹ ۷	۷ ۹ ۵	۷ ۹ ۹	...	۷ ۹ ۹	۷ ۹ ۹
...	...	...	...	...	...	...	...
۴۴	۹ ۹ ۷	۷ ۹ ۹	۷ ۹ ۹	۷ ۹ ۹	...	۷ ۹ ۹	۵ ۷ ۹
۴۵	۹ ۷ ۵	۷ ۹ ۵	۷ ۹ ۵	۷ ۹ ۵	...	۷ ۹ ۵	۵ ۷ ۹
۴۶	۷ ۵ ۳	۳ ۵ ۷	۵ ۷ ۳	۳ ۵ ۷	...	۳ ۵ ۷	۵ ۷ ۹
۴۷	۷ ۵ ۳	۳ ۵ ۷	۵ ۷ ۳	۷ ۹ ۹	...	۷ ۹ ۹	۱ ۳ ۵

جدول ۶: نتایج اولویت‌بندی گزینه‌ها با روش تاپسیس فازی

رتبه	عامل	D+	D-	CCi
۱	ساختار بوروکراتیک در سازمان مجری خط‌مشی	۰/۱۸۴	۰/۷۱۹	۰/۷۹۵
۲	محتوای ضعیف و عدم یکپارچگی اجزای خط‌مشی	۰/۱۹۰	۰/۷۳۲	۰/۷۹۳
۳	مهارت رهبری ضعیف در بین مدیران اجرایی	۰/۲۱۰	۰/۶۹۱	۰/۷۶۶
۴	فقدان شفافیت مصارف مالیات و اطلاع‌رسانی عمومی در این زمینه	۰/۲۲۱	۰/۶۸۵	۰/۷۵۶
۵	تمایل به قانون‌گریزی و دور زدن قانون در سطح عمومی جامعه	۰/۲۲۵	۰/۶۷۲	۰/۷۴۹
۶	فرهنگ مالیاتی ضعیف بین مودیان مالیاتی	۰/۲۶۸	۰/۶۱۴	۰/۶۹۶
۷	وجود رویکرد تمایل به حفظ وضع موجود و محافظه‌کاری در سازمان مجری	۰/۳۲۰	۰/۷۲۳	۰/۶۹۳
۸	هدف‌گذاری مبهم و متناقض برای خط‌مشی	۰/۳۰۶	۰/۶۸۵	۰/۶۹۱
۹	عدم اجرای آزمایشی و اصلاح خط‌مشی قبل از اجرای گسترده	۰/۳۴۲	۰/۵۹۹	۰/۶۳۶
۱۰	زد و بند و پیروی از منافع شخصی در اجرای خط‌مشی	۰/۳۵۵	۰/۵۸۰	۰/۶۲۰

بحث

یکی از دغدغه‌های امروز در جامعه بحث مسائل زیست محیطی است که بر تمام جوانب زندگی در جوامع تاثیر گذاشته و می‌تواند باعث آسیب‌های جدی به جوامع انسانی و جانوری شود. وضع مالیات‌های سبز برای کسب و کارها و سایر فعالان ایجادکننده آلودگی‌های زیست محیطی، یکی از روش‌های مرسوم در جهان است. در کنار تدوین مالیات‌های سبز، اجرای موفق خط‌مشی‌ها و قوانین مربوط به آن‌ها اهمیت زیادی دارد و تجارب کشورهای مختلف نشان می‌دهد مرحله اجرا با چالش‌ها و موانع متعددی روبه‌رو است که اثربخشی خط‌مشی‌های تعریف شده را تهدید می‌کند. در این تحقیق تلاش شد موانع اجرای خط‌مشی‌های مربوط به مالیات سبز شناسایی شده و اولویت آن‌ها تعیین گردد. براساس یافته‌های به‌دست آمده، ۴۷ مانع موثر در ۱۰ بعد دسته‌بندی شدند. هم‌چنین، با بهره‌گیری از روش تاپسیس فازی، موانع شناسایی شده براساس میزان تاثیر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز اولویت‌بندی شدند. ابعاد شناسایی شده شامل موانع مربوط به ضعف عملکرد بوروکرات‌های سطح‌خیابان (ممیزها و کارشناسان)، موانع ساختاری-اداری سازمان مجری، موانع فرهنگی-رفتاری در سازمان مجری، ارتباطات ضعیف و ناکارآمد بین‌سازمانی، موانع مربوط به پذیرش خط‌مشی از سوی مودیان مالیاتی، عوامل خارجی (محیطی) مداخله‌گر و فلج‌کننده، موانع مربوط به ماهیت و محتوای ضعیف خط‌مشی، موانع مربوط به تدوین نامناسب خط‌مشی، عدم بهره‌گیری مناسب از بازخورد خط‌مشی و موانع مربوط به رفتارهای سیاسی در اجرای خط‌مشی است. بعضی از موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز، به خود خط‌مشی و محتوا و ماهیت برمی‌گردد. اگر خط‌مشی محتوای مناسبی نداشته باشد، هرچه هم مجریان تلاش کنند نمی‌توانند خروجی و نتایج خوبی به‌دست آورند. هم‌چنین، نظام بازخورد یک

حلقه مفقوده در اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز است که باعث شده بسیاری از اشتباهات مکرر انجام شود و هم‌چنین مجریان نتوانند در طول زمان اشتباهات خود را اصلاح کنند. از این‌رو، نیاز است یک نظام بازخورد در اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز مورد استفاده قرار گیرد که بتواند مشکلات را اصلاح و نواقص را رفع کند و این چرخه بهبود به‌طور دائم وجود داشته باشد. هم‌چنین، عدم ارتباط و لینک سیستم سازمان امور مالیاتی با سایر سازمان‌ها به‌منظور استعلامات یکی از مسائل مهم است. این موضوع باعث افزایش حجم کار اداره امور مالیاتی و فقدان اثربخشی ارتباطات بین آن‌ها می‌شود. هم‌چنین، مودیان مالیاتی مخاطبان اکثر خط‌مشی‌ها هستند که نقش مهمی در موفقیت اجرا دارند. با این وجود، مسائل متعددی در رابطه با آن‌ها وجود دارد. مورد اول این‌که در حالی‌که جدول ضرایب تعیین مالیات هر ساله دارای نرخ افزایشی است، دولت بدون در نظر گرفتن کاهش درآمد مردم که ناشی از تورم اقتصادی است، برای همه اقشار به‌صورت یکپارچه عمل می‌کند. هم‌چنین، بی‌عدالتی اجتماعی در جدول تعیین ضرایب مالیاتی وجود دارد. مورد دیگر، عدم شفافیت در هزینه‌کرد دولت در رابطه با پول و درآمد حاصل از مالیات‌های زیست محیطی است. بعضی از مردم، تمایل به قانون‌گریزی و فرار مالیاتی دارند. این در حالیست که آن‌ها نیز به‌عنوان یک شهروند از خدمات عمومی نیز به‌رمند می‌باشند. یکی دیگر از مسائل، عدم شفافیت در بحث محاسبه مالیات و نحوه تهیه گزارش مالیاتی در هر پرونده است. اعتماد دولت به ماموران مالیاتی، مبنی بر این‌که آن‌ها نماینده دولت هستند و در بازدید از مشاغل و شرکت‌ها و ... مورد اعتماد دولت هستند، باعث شده که این موضوع مورد سوءاستفاده افراد سودجو قرار بگیرد. سواد کم ماموران مالیاتی (به‌علت رشته تحصیلی غیرمرتبط و یا سهل‌انگاری در هنگام بررسی سوابق مالیاتی مودیان و بی‌مسئولیتی در بحث محاسبات،) باعث می‌شود که فرایند اجرای قانون مالیات‌ها و

رسیدگی به پرونده‌ها با درصد خطای بالایی روبرو گردد. بیش از چهل سال است که ساختار داخلی نیروی انسانی این سازمان به شکل ممیز و سرممیز و ممیزکل و معاون و مدیرکل است که دقیقاً یکی از دلایل فساد اداری و مالی این سازمان است. زیرا شرایط را برای ایجاد باندها و گروه‌های کاری غیررسمی در یک امور مالیاتی که با همدیگر فعالیت می‌کنند را به راحتی فراهم می‌کند. هم‌چنین، روابط یک‌طرفه بالا به پایین همیشه باعث دوباره کاری و اشکال در فرآیند اجرا می‌شود؛ زیرا افرادی که به واسطه روابط غیررسمی در راس امور واقع شده‌اند، کم‌ترین درکی از نحوه اجرا در سطوح پایین ندارند و به واسطه دیدگاه متفاوتی که دارند باعث انحراف فرآیند اجرا می‌شوند. این امر می‌تواند از سلیقه‌ای عمل کردن آن‌ها نشأت بگیرد. ممیزها و کارشناسان مالیاتی با توجه به این که در سطوح عملیاتی اجرای خط‌مشی‌های مالیات سبز قرار دارند، نقشی تعیین‌کننده در اجرای این خط‌مشی‌ها دارند. با این حال، آن‌ها در کار خود با محدودیت‌هایی مواجهند که مانع اجرای موثر خط‌مشی‌ها می‌شود. علاوه بر این، وقوع رفتارهای سیاسی در فرآیند اجرای خط‌مشی‌ها می‌تواند مانعی قوی و موثر باشد. رفتارهای سیاسی اجرا را درگیر روابط دوستانه و غیررسمی می‌کند و منافع شخصی افراد را به جای منافع سازمانی در اولویت قرار می‌دهد. افرادی که دچار رفتارهای سیاسی می‌شوند، از هر فرصتی استفاده می‌کنند که منافع خود را تامین کنند و در صورتی که منافع آن‌ها به خطر بیفتد، کارشکنی و مخالفت پیش می‌کنند و اجرای خط‌مشی‌ها را دچار چالش‌های جدی می‌کنند. در مجموع، یافته‌های تحقیق با نتایج تحقیق Schmoll (۳۶)، Keulemans و Walle (۳۷)، Fjeldstad و همکاران (۲۲)، Sarker و همکاران (۳۹) و Iyanda و Bello (۴۰) سازگار است و مولفه‌های جدیدی را به آن افزوده است. هم‌چنین، نتایج تحقیق یافته‌های تحقیقات پیشین از جمله Atalahi و همکاران (۲۶)، Qarabaghi و همکاران (۲۷)، Tahirpur Kalantari (۲۸)، Sanai Alam و Elwani (۱۳۹۷)، Qolipour و همکاران (۲۵) و Mohammadi Azad (۳۱) را تایید کرده است. شایان ذکر است نتایج این تحقیق فراتر از تحقیقات انجام گرفته، به یک موضوع جدید و پراهمیت در زمینه خط‌مشی‌های مالیات سبز پرداخته که در تحقیقات گذشته کم‌تر به آن پرداخته شده است. از این رو، تحقیق حاضر ضمن دانش افزایی در زمینه اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی، با تمرکز بر مالیات‌های سبز، حوزه جدیدی را برای تحقیقات آتی پیش‌روی محققان در پژوهش‌های آتی قرار داده است. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی هر یک از مولفه‌های شناسایی شده به طور دقیق بررسی شود و راهکارهای غلبه بر آن‌ها تعیین گردد. نهایتاً، پیشنهادات زیر در راستای اجرای بهتر خط‌مشی‌های مالیات سبز ارائه می‌گردد: پیشنهاد می‌گردد کارشناسان و مدیران مالیاتی در زمینه مسائل محیط زیستی و نحوه اجرای خط‌مشی‌های مالیات

منابع

1. Lin, B. and Jia Z., 2018. The energy, environmental and economic impacts of carbon tax rate & taxation industry: a CGE based study in China. *Energy*. 159: 558-568.
2. Izdakhasi, H., Arab Mazar, A.A. and Khushnam Vand, M. 2016. Analysis of the effect of green tax on the emission of pollutants and health index in Iran: simultaneous equations model. *Journal of Economics and Modeling*. 8(29): 89-117. (In Persian)
3. Yu, Y. and Cheng, H., 2021. Environmental Taxes and Innovation in Chinese Textile Enterprises: Influence of Mediating Effects and Heterogeneous Factors. *Sustainability*. 13(8): 4561.
4. Honary, M., Mirfakhredini, H., Dehghan Dehnavi, H. and Totunchi, J., 2019. The role of environmental effects in the sustainable green supply chain (case study: Iran's tile and ceramic industry). *Journal of Animal Environment*. 12(1): 443-452. (In Persian)
5. Khaloie, H., Abdollahi, A. and Shafie-Khah M., 2020. Co-optimized bidding strategy of an integrated wind thermal-photovoltaic system in deregulated electricity market under uncertainties. *Journal of Cleaner Production*. 242: 118434.
6. Sun, C. and Ouyang, X., 2016. Price and expenditure elasticities of residential energy demand during urbanization: an empirical analysis based on the household-level survey data in China. *Energy Policy*. 88: 56-63.
7. Ouyang, X., Mao, X., Sun, C. and Du, K., 2019. Industrial energy efficiency and driving forces behind efficiency improvement: evidence from the Pearl River Delta urban agglomeration in China. *Journal of Cleaner Production*. 220: 899-909.
8. Shahzad, U., 2020. Environmental taxes, energy consumption, and environmental quality: theoretical survey with policy implications. *Environmental Science and Pollution Research*. 27: 24848-24862.
9. Norouzi, N., Fani, M. and Talebi, S., 2022. Green tax as a path to greener economy: A game theory approach on energy and final goods in Iran. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*. 156: 111968.

28. **Tahirpur Kalantari, H., 2019.** Review of factors affecting the implementation of tax laws in tax affairs of Tehran province. The 6th International Conference on Management and Humanities Research in Iran. Tehran, Iran. (In Persian)
29. **Sanai Alam, F. and Elwani, M., 2017.** Pathology of the formulation and implementation of the tax system transformation bill from the perspective of policy making. *Quarterly Journal of Public Policy Making in Management*. 9(29): 1-15. (In Persian)
30. **Sheikh Hasani, A., Faqih, A. and Danesh Fard, K., 2017.** Pathology of tax policy in the Islamic Republic of Iran: A study of the value added tax system. *Tax Research Journal*. 38: 1-13. (In Persian)
31. **Mohammadi Azad, M. 2016.** Identification and ranking of factors affecting the implementation of tax policies in Iran. *New research approaches in management and accounting*. 1(3): 50-62. (In Persian)
32. **Moghadpour, S., Danai Fred, H. and Kurdanaij, A., 2012.** Analyzing the key factors in the failure of some public policies in c. A. Iran: A study of the country's tax policies. *Scientific Journal of organizational culture management*. 11(1): 33-68. (In Persian)
33. **Ahmadi Mousavi, M., Saleh Walidi, M. and Najafi Tavan, T., 2013.** Pathology of Iran's tax system and the explanation of the effective factors in the occurrence of damages. *Journal of Judiciary Legal*. 80(96): 37-59. (In Persian)
34. **Nazari, A. and Fadaei, I., 2012.** Pathology of Iran's Tax System. *Financial and Economic Policy Quarterly*. 1(4): 95-110.
35. **Tahirpur Kalantari, H. and Memarzadeh, G., 2008.** Factors affecting the successful implementation of tax policies approved by the parliament. *Economic Research Journal*. 4: 45-68. (In Persian)
36. **Schmoll, M., 2021.** Weak Street-level Enforcement of Tax Laws: The Role of Tax Collectors' Persistent but Broken Public Service Expectations. *The Journal of Development Studies*. 57(2): 209-225.
37. **Keulemans, S. and Walle, S.V., 2020.** Street-Level Bureaucrats Attitude toward Clients: A Study of Work Group Influence in the Dutch and Belgian Tax Administration. *Public Performance & Management Review*. 43(2): 334-362.
38. **Ajolor, O.V., 2018.** The Challenges of Policy Implementation in Africa and Sustainable Development Goals. *PEOPLE. International Journal of Social Sciences*. 3(3): 1497-1518.
39. **Sarker, N.I., Bingxin, Y., Sultana, A. and Prodhan, A.S., 2017.** Problems and challenges of public administration in Bangladesh: pathway to sustainable development. *International Journal of Public Administration and Policy Research*. 3(1): 16-25.
40. **Iyanda, K.A. and Bello, S.D., 2016.** Problems and Challenges of Policy Implementation for National Development. *Research on Humanities and Social Sciences*. 6(15): 60-65.
41. **Ikechukwu, U.B. and Chukwuemeka, E.E.O., 2013.** The Obstacles to Effective Policy Implementation by the Public Bureaucracy in Developing Nations: The Case of Nigeria. *Journal of Business and Management Review*. 7(2): 59-68.
42. **Micah, L.C., Ebere, C. and Umobong, A.A., 2012.** Tax System in Nigeria: Challenges and the Way Forward. *Research Journal of Finance and Accounting*. 3(5): 9-16.
43. **Calista, D., 1994.** Policy Implementation. In S. Nagle (Ed), *Encyclopedia of policy studies* (2nd ed.). 117-158. New York: Marcel Dekker Inc.
44. **Lee, H.I., Chen, W.C. and Chang, C.J., 2008.** A fuzzy AHP and BSC approach for evaluating performance of IT department in the manufacturing industry in Taiwan. *Expert Systems with Applications*. 34: 96-107.
10. **Bashir, M.F., MA, B., Bilal, Komal, B. and Bashir, M.A., 2021.** Analysis of environmental taxes publications: a bibliometric and systematic literature review. *Environmental Science and Pollution Research*. 28(16): 20700-20716.
11. **Chiu, F.P., Kuo, H.I., Chen, C.C. and Hsu, C.S., 2021.** The energy price equivalence of carbon taxes and emissions trading-theory and evidence. *Appl Energy*. 160: 164-171.
12. **Ameri, R. and Miri, A., 2014.** Review of environmental taxes with emphasis on green tax to protect environmental rights in Iran. *Economic Journal*. 11: 49-64. (In Persian)
13. **Mojabi, M., Maknoun, R. and Zibakalam, P., 2021.** The effect of the general policies of the system in the field of the environment in the realization of the law on the protection of genetic resources based on the protocols under the Convention on Biological Diversity. *Journal of Animal Environment*. 13(3): 413-422. (In Persian)
14. **Rasmi, J., Adabi, Z., Panahi, M. and Mousavi, Y., 2022.** Investigating the implementation of the green tax system in Iran. *Sustainability. Development and Environment*. 3(9): 45-61. (In Persian)
15. **Giménez, J.V. and Marco, A.Z., 2022.** Industrial waste, green taxes and environmental policies in a regional perspective. *Regional Studies*. 56: 1510-1523.
16. **Qaderi, S., Khanzadi, A. and Karimi, M., 2019.** Evaluation and analysis of the effects of implementing the green tax policy on the development of renewable energies in Iran. *Journal of Development and Capital*. 5(9): 105-121. (In Persian)
17. **Yi, Y., Wei, Z. and Fu, C., 2020.** An optimal combination of emissions tax and green innovation subsidies for polluting oligopolies. *Journal of Cleaner Production*. 284: 124693.
18. **Pejuvan, J., Eskandari, M., Mohammadi, T. and Ghaffari, F., 2018.** The effect of green tax on government tax revenue (case study of selected OECD countries). *Program and development researches*. 1(4): 9-35. (In Persian)
19. **Ahangari, A., Farazmand, H., Montazerhojat, A. and Haft Lang, R., 2017.** Effects of green tax on economic growth and welfare in Iran (Dynamic Stochastic General Equilibrium Approach. *Quantitative Economics Quarterly*. 15(1): 27-61. (In Persian)
20. **Zarei, P., Jalai, A. and Sadeghi, Z., 2018.** Simulation and prediction of the effect of green tax on energy consumption and intensity in Iran using genetic algorithm. *Research Journal of Taxation*. 90: 103-125. (In Persian)
21. **Ikelegbe, A., 2006.** *Public Policy Analysis: Concepts, Issues and Cases*. Lagos: Imprint Services.
22. **Fjeldstad, O., Ali, M. and Katera, L., 2019.** Policy implementation under stress: Central-local government relations in property tax administration in Tanzania. *Journal of Financial Management of Property and Construction*. <https://doi.org/10.1108/JFMPC.10.2018.0057>.
23. **Paudel, N.P., 2009.** A critical account of policy implementation theories status and reconsideration. *Nepalese Journal of Public Policy and Governance*. 25(2): 36-54.
24. **Danesh Fard, K., 2013.** Obstacles to the implementation of public policies in non-governmental organizations (police services department + 10 and government service counter offices). *Resource management in the police force, second period*. 2: 23-30. (In Persian)
25. **Qolipour, R., Danai Fard, H., Zarei Mateen, H., Jandaghi, G. and Fallah, M., 2018.** Presenting a model for the implementation of industrial policies, a case study in Qom province. *Organizational Culture Management*. 9(2): 103-130. (In Persian)
26. **Atalahi, H., Amini, Z., Saad, A. and Kalantari Khalilabad, H., 2021.** Identifying and analyzing factors affecting the policy of tax justice in line with development. *Islamic lifestyle based on health*. 5: 416-428. (In Persian)
27. **Qarabaghi, M., Moghimi, M. and Latifi, M., 2021.** Metasynthesis of public policy implementation studies in Iran. *Public Policy*. 7(3): 243-260. (In Persian)