مجله علمی، پژوهشنامه مالیات،
شماره پنجاه و هفت (مسلسل ۱۰۵)،
بهار ۱۴۰۲، مقاله پژوهشی، صفحه ۱۴۷-۱۲۱

طراحی مکانیزم‌های اجرایی شدن یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی با استفاده از فن داده بنیان

صدیقه عزیزی[۱]

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، طراحی مکانیزم‌های اجرایی شدن یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی با استفاده از فن داده بنیان است. در این پژوهش، با مطالعه و بررسی وضعیت موجود مکانیزاسیون نظام مالیاتی و فرایند مالیات بر درآمد منابع طبیعی، چالش‌ها و مشکلات عمده این بخش شناسایی گردیده و با ارائه و معرفی سیستم جامع درآمد بخش منابع طبیعی، پیش نیازهای ضروری جهت اجرا ارائه شده‌اند. سپس پیش نیازهای معرفی شده با نظرسنجی از نخبگان در زمینه منابع طبیعی مورد بررسی قرار گرفته و پاسخ‌های به دست آمده، با فن نظریه داده بنیان تحلیل گردیده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته است و به منظور گردآوری اطلاعات، با به‌کارگیری روش نمونه‌گیری هدفمند، با ۲۱ نفر شامل کارشناسان ارشد مالیاتی، دیوان محاسبات، مدیران عالی رتبه و کارشناسان داخلی دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاهی مصاحبه انجام شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سه مرحلهٔ کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت و بر اساس آن، مدل کیفی پژوهش طراحی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد قوانین و مقررات، عوامل سازمانی، سرمایه، بهبود فرآیند مدیریتی، آموزش نیروی انسانی متخصص، برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات، منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی، افزایش بهره‌وری و استراتژی سازمانی، به ترتیب از جمله مهمترین عامل‌های یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی در ایران است.

واژه‌های کلیدی: نظام مالیات ستانی، بخش منابع طبیعی، نظریه داده بنیان

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۳، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۶

۱. استادیار حسابداری دانشگاه آزاداسلامی، واحد کرمان؛ s_azizi23@yahoo.com

doi 10.61186/taxjournal.31.57.6
[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

مقدمه

مالیات به عنوان یک بحث راهبردی، زیربنایی و پویا که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه‌ای دارد، در اکثر کشورهای توسعه یافته مهمترین منبع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از کاراترین ابزارهای اقتصادی جهت سیاست‌گذاری‌های مالی و هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی به شمار می‌رود. به عقیده اقتصاددانان، لازمه مالیات ستانی مؤثر برای دستیابی به اهداف کلان و تداوم فعالیت‌های دولت، وجود یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد است (Arab Mazar, Gol Mohammadi and Bagheri, 2013). از مهمترین مشخصه‌های یک نظام مالیاتی کارا، توانایی پاسخ‌دهی مطلوب آن به افزایش در تولید ناخالص داخلی (پایه مالیاتی) است؛ به بیانی دیگر، یکی از جنبه‌های کارایی نظام مالیاتی این است که در آن افزایش درآمدهای مالیاتی به میزانی بیشتر و با سرعتی بالاتر از افزایش در تولید ناخالص داخلی باشد (Darvishi and Moham-madi Ahmadabadi, 2019).

در همین راستا، وضعیت مواجهه حاکمیت اقتصادی کشورهای مختلف با بخش‌های دارای مزیت نسبی در ابعاد مختلف حمایتی و درآمدی، میزان تأثیرگذاری سیاست‌ها و به طور متقابل میزان اثربخشی در اقتصاد را نمایان می‌کند. یکی از بخش‌های مهم و دارای مزیت در اقتصاد، بخش معدن و صنایع معدنی است که افزایش رقابت‌پذیری در جذب سرمایه‌های داخلی و خارجی به آن، نیازمند تدوین مقررات ویژه مالیاتی برای این بخش است. بررسی وضعیت مالیات در بخش معدن کشورهای مختلف معدن‌خیز نشان می‌دهد پس از بحران مالی و رکود اقتصادی فراگیر در سال ۲۰۰۸، تعدادی از کشورهای دارنده ذخایر معدنی، درآمدهای مالیاتی این بخش را افزایش داده یا راه‌هایی را مورد ملاحظه قرار داده‌اند که درآمدهای مالیاتی از بخش معدن را افزایش دهند. نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌های معدنی فقط بخشی از هزینه‌های مالیاتی فراگیر وضع شده بر این بخش و سرمایه‌گذاری در آن است و پژوهش‌ها نشان می‌دهد روند کل بار مالیاتی تحمیل شده بر بخش منابع طبیعی در کشورهای مورد بررسی، فزاینده بوده است. در اغلب کشورها، در کنار مالیات‌های اعمال شده بر بخش معدن، حقوق دولتی نیز در سطوح ملی و استانی بر این بخش وضع می‌شود که نرخ آن بسته به نوع تولیدات معدنی، متغیر است. در کشورهایی که حقوق دولتی توسط دولت‌های ایالتی یا استانی ارزیابی و جمع‌آوری می‌شود، نرخ حقوق دولتی محلی می‌تواند بین مناطق به میزان بیش از ۱۰ درصد متغیر باشد. هرچند بسیاری از کشورها از بخش معدن، حقوق دولتی دریافت می‌کنند، اما در این زمینه استثناهایی هم وجود دارد؛ برای مثال، در مکزیک از این بخش حقوق دولتی دریافت نمی‌شود. با وجود آنچه بیان شد، در قوانین مالیاتی ایران، مقررات مالیاتی خاصی برای بخش معدن وجود ندارد و فعالان این بخش همانند سایر فعالان اقتصادی، مشمول مقررات مالیاتی به شرح جدول ۱ هستند. دریافت حقوق دولتی در معادن ایران، مطابق قانون معادن از صفر تا حداکثر ۱۰ درصد ارزش مواد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

معدنی استخراج شده در سر معدن است که درصد مذکور با توجه به معیارهایی مانند محل وقوع معدن، نوع ماده معدنی و فاکتورهای دیگر مختص ماده معدنی، توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت تعیین می‌شود. همچنین، به منظور تشویق سرمایه‌گذاری در زنجیره ارزش فرآوری و جلوگیری از خام‌فروشی، تخفیفات ویژه برای محصولات معدنی که در محل معدن فرآوری شود، در نظر گرفته می‌شود.

جدول (۱)ـ خلاصه مالیات‌های پرداختی و سایر پرداختی‌ها در بخش معادن ایران

ردیف	عنوان	توضیحات
۱	حداکثر نرخ مالیات وضع شده بر درآمد شرکت‌های معدنی (درصد)	اشخاص حقوقی: (ماده ۱۰۵ ق.م.م) جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهند بود. اشخاص حقیقی: (ماده ۱۳۱ ق.م.م) تا میزان پانصد میلیون ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه، به نرخ ۱۵ درصد؛ نسبت به مازاد پانصد میلیون تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه، به نرخ ۲۰ درصد؛ نسبت به مازاد پانصد میلیون تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه، به نرخ ۲۵ درصد؛
۲	سطح اعمال مالیات (ملی، استانی و منطقه‌ای)	در ایران، این نوع مالیات در سطح ملی اعمال می‌شود. ـ مالیات‌های اشاره شده در این جدول، منحصراً مربوط به مالیات ستانی در سطح ملی است و مالیات‌ها و عوارضی که ممکن است توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها اخذ شود را شامل نمی‌گردد.
۳	نرخ مالیات بر دارایی‌های معدنی (درصد)	در ایران این نوع مالیات اعمال نمی‌شود.
۴	نرخ مالیات بر زمین و بهسازی	در ایران این نوع مالیات اعمال نمی‌شود.
۵	نرخ مالیات بر ساختمان‌ها (درصد)	در صورت فروش، مشمول مالیات نقل و انتقال ساختمان به نرخ ۵ درصد ارزش معاملاتی می‌شود.
۶	نرخ مالیات بر کارخانه و ماشین آلات (درصد)	در ایران این نوع مالیات اعمال نمی‌شود.
۷	نرخ مالیات بر لایه‌های معدنی (درصد)	در ایران این نوع مالیات اعمال نمی‌شود.

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

با این وجود، نظام مالیات ستانی هر کشوری از جمله ایران، از قوانین و مقرراتی شامل قانون اساسی، قوانین برنامه‌های پنج‌ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات عمومی تأثیر می‌پذیرد؛ بنابراین، پیاده‌سازی نظام مالیات ستانی در بخش منابع طبیعی کشور، مستلزم وجود الگویی متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت نهادهای بخش منابع طبیعی است. استقرار و کارآمدی الگوهای پیاده‌سازی بدون در نظر گرفتن تأثیرها و ویژگی‌های خاص قانونی، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سازمانی با چالش روبه‌رو است؛ از این رو، شکاف قابل توجهی در ادبیات موجود وجود دارد؛ لذا با توجه به این که نظام مالیات ستانی، در عملکرد بخش منابع طبیعی سراسر کشور اثرگذار است، در این پژوهش تلاش شده با توجه به محیط دولتی اقتصاد ایران، با ارائه الگویی جامع به پرسش زیر پاسخ داده شود: مکانیزم‌های اجرایی شدن یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی (معادن و نفت و...) در ایران چگونه است؟ بر همین مبنا، هدف اصلی پژوهش حاضر، طراحی مکانیزم‌های اجرایی شدن یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی (معادن و نفت و..) و اهداف فرعی پژوهش، به شرح زیر است:

۱. جست‌وجوی شاخص‌های اصلی نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی.
۲. طراحی الگوی جامع نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی با استفاده از فن داده بنیان.

مبانی نظری پژوهش

در آمدهای حاصل از منابع طبیعی، نقش مهمی در اقتصاد سیاسی ایران ایفا می‌کنند. به طور متوسط ۶۰ درصد از درآمدهای دولت ایران از صادرات نفت و حدود ۹۰ درصد از درآمدهای ارزی از طریق صادرات نفت و گاز به دست می‌آید (Central Bank, 2010). این موضوع، اقتصاد ایران را تا حد زیادی به در آمدهای منابع طبیعی وابسته کرده و موجب شده است تا بودجه کشور نیز به شدت به منابع طبیعی وابسته شود. اقتصاد ایران از دیرباز تحت تأثیر درآمدهای حاصل از منابع طبیعی بوده و سیاست‌گذاری‌های اقتصادی دولت هم بر این اساس، دستخوش تغییر شده است (Hadi Zenouz, 2008).

طی سالیان گذشته و به‌ویژه در دو دهه اخیر، در ارتباط با نقش منابع طبیعی در اقتصادهای دارای چنین منابع خدادادی، مباحث متنوع و گسترده‌ای از سوی اقتصاددانان مطرح شده است. ابتدا این تصور وجود داشت که درآمدهای فراوان حاصل از منابع طبیعی برای یک کشور ایجاد ثروت کرده و پیشرفت اقتصادی و کاهش فقر را به دنبال دارد؛ اما مشاهدات تجربی، عکس این ادعا را نشان می‌دهد. میزان پیشرفت اقتصادی و کاهش فقر در برخی از کشورهای ثروتمند از نظر منابع طبیعی، نسبت به دیگر کشورها بسیار ضعیف بوده است (Shahabadi and Sadeghi, 2012).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

در همین راستا، برخی از پژوهشگران مانند (Ross, 2001; Torvik, 2002) بیان می‌کنند در اقتصادهای صاحب منابع طبیعی، گروه‌های خاصی وجود دارند که مانع رشد نوآوری می‌شوند و این گروه‌ها عموماً دارای چنان قدرتی هستند که می‌توانند منافع خود را از درآمدهای دولتی حاصل از مالیات بر بخش منابع تأمین کنند. گروهی دیگر (such as: Goel and Karronin, 2009; Bhattacharyya and Hodler, 2010; Bass and Gronig, 2011) معتقدند که وفور منابع، باعث رواج رشوه خواری و بوروکراسی‌های ناکارآمد و غافل ماندن دولت‌ها از سرمایه‌گذاری در کالاهای عمومی و زیرساخت‌ها برای افزایش قابلیت‌های رشد تولید می‌شود. افزون بر آن اقتصادهایی که از درآمدهای حاصل از صادرات مواد منتفع می‌شوند از سیاست‌های توسعه‌ای «جایگزینی واردات» پیروی می‌کنند (Sachs and Warner, 1997; 2001) با این وجود، مالیات به عنوان مهمترین منبع درآمدی دولت‌ها نقش ویژه‌ای در تأمین مالی آن‌ها ایفا می‌کند. اگرچه برخی کشورها از جمله ایران به دلیل دسترسی به منابع جایگزین مانند نفت، آن چنان‌که شایسته است، به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کنند؛ اما با توجه به اهداف برنامه هفتم توسعه و توجه به مالیات به عنوان منبع اصلی تأمین درآمد دولت و نگاه جدید به نفت نه به عنوان منبع درآمد دولت، بلکه دارایی و سرمایه ملت، بررسی ظرفیت مالیاتی و طراحی یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی با استفاده از تکنیک‌های جدید، از اهمیت ویژه ای برخوردارست (Sameti and Esmaeil Darjani, 2012).

از منظر سیاست عمومی، اجرای طرح‌های خاص در منابع طبیعی می‌تواند با انگیزه‌های مالی و زیست‌محیطی مرتبط باشد. با این حال، چنین انگیزه‌های ترکیبی ممکن است گیج کننده و گمراه کننده باشد؛ زیرا بر اساس معیارهای کارایی اقتصادی، طراحی‌های مالی و زیست محیطی معمولاً تفاوت زیادی دارند و مالیات زیست محیطی کارآمد، ممکن است با یک مالیات مالی بسیار ناکارآمد در تقابل باشد (Heaps and Helliwell, 1985). توجه به این نکته نیز مهم است که منابع طبیعی ممکن است به شیوه‌های مختلف مورد استفاده قرار گیرند؛ به عنوان مثال، زمین (به عنوان مالیات بر دارایی) یا اجاره ممکن است مشمول مالیات شود.

از نقطه نظر کارایی اقتصادی، هدف اصلی مالیات‌های مالی، افزایش درآمدها بدون ایجاد انحراف بیش از حد در فعالیت‌های اقتصادی است. در واقع، این بدان معناست که کالاهایی که تقاضا برای آنها نسبتاً کشش قیمتی ندارد، باید در مقایسه با کالاهایی که نسبت به تغییرات قیمت خود کشش بیشتری دارند، مشمول مالیات بیشتری شوند. منابع طبیعی، اغلب در دسته کالاهای اول قرار می‌گیرند. تقاضا برای منابع طبیعی و مواد بکر به ویژه در کوتاه‌مدت تمایل به عدم کشش قیمت دارد. به عنوان مثال، مطالعات تجربی به طور معمول نشان می‌دهند که تقاضا برای فلزات و مواد معدنی نسبتاً غیرکشسانی است (Radetzky, 2002; 2008). این موضوع تا حدی به این دلیل است که: الف) چند جایگزین برای منابع وجود دارد و ب) فرآوری منابع طبیعی (به عنوان مثال، ذوب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

فلزات) اغلب بسیار سرمایه‌بر است و جایگزینی با سایر نهاده‌ها ممکن است پرهزینه باشد و زمان قابل توجهی را ببرد. علاوه بر این، تقاضا برای منابع طبیعی، معمولاً یک تقاضای مشتق شده است؛ یعنی برای منابع طبیعی، به ندرت تقاضای مستقیم وجود دارد؛ اما در عوض، برای کالاهای مصرفی که با کمک این منابع تولید می‌شوند، تقاضای بسیار زیادی وجود دارد. منابع طبیعی، اساس فعالیت‌های اقتصادی را تشکیل می‌دهند و احتمالاً در آینده نیز به این امر ادامه خواهند داد. به این ترتیب، مشابه نهاده‌های نیروی کار حتی ممکن است کشش قیمتی تقاضا در بلندمدت پایین باشد و منابع طبیعی می‌تواند پایه مالیاتی بسیار پایداری برای دولت باشد (Soderholm, 2011).

برای ذخایر منابع طبیعی نیز می‌توان استدلال مشابهی را مطرح کرد. استخراج منابع طبیعی منجر به اصطلاح رانت‌های ریکاردویی[1] می‌شود که تفاوت بین قیمت موجود در بازار برای یک منبع و هزینه فرصت است. این رانت‌ها، معمولاً منعکس‌کننده مزیت‌های خاص بنگاه اقتصادی از لحاظ هزینه‌های پایین‌تر به دلیل کیفیت‌های مختلف ذخایر معدنی هستند (Heaps and Helliwell, 1985). در تعریف رانت ریکاردویی باید توجه داشت که رانت مذکور وجوهی است که اگر از عامل اقتصادی گرفته شود، رفتار بهینه قبلی تغییر نکند؛ لذا سود اقتصادی که تمام هزینه‌ها و فرصت در آن لحاظ شده است، رانت محسوب می‌شود و اگر سود اقتصادی تماماً به‌عنوان رانت از طریق مالیات اخذ شود، رفتار عامل اقتصادی تغییر نمی‌کند. جذاب‌ترین ویژگی مالیات بر اجاره، بیطرفی آن از نظر تخصیص منابع است؛ از آنجایی که هیچ مالیاتی وصول نمی‌شود مگر اینکه یک سود معمولی (یا نرخ بازده قابل قبول) تحقق یابد، مالیات بر اجاره هیچ زیانی در کارآیی ثابت ایجاد نمی‌کند؛ زیرا سطح تولید را تغییر نمی‌دهد. از نظر اقتصادی، کشش قیمتی ذخایر منابع طبیعی ممکن است در کوتاه مدت بسیار کم یا حتی صفر باشد. با این وجود، در بلندمدت رانت‌های ریکاردویی، شرکت‌ها را به اکتشاف منابع جدید برمی‌انگیزد و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری باید تحت تأثیر منفی مالیات بر اجاره قرار بگیرند؛ به این معنا که برخی از پروژه‌ها غیراقتصادی می‌شوند؛ بنابراین، اگرچه مالیات بر منابع طبیعی مبتنی بر رانت، معمولاً رفتار اقتصادی را با توجه به سرمایه موجود مخدوش نمی‌کند، اما منجر به از بین رفتن کارایی پویا می‌شود. در مقابل، مالیات بر تولید منابع طبیعی ـ که غالباً حق امتیاز نامیده می‌شود ـ نیز باعث از بین رفتن کارایی ثابت می‌شود. در بسیاری از کشورهای توسعه یافته، مالیات بر منابع معدنی از طریق حق امتیاز، روشی برای استخراج درآمد از شرکت‌های معدنی چند ملیتی برای سرمایه‌گذاری در توسعه محلی است (Otto, 1993).

در حقیقت، هدف نهایی مالیات است که تعیین می‌کند چگونه باید یک نظام مالیات ستانی طراحی شود. مالیات‌هایی که به دلایل مالی و/یا توزیع مجدد اعمال می‌شوند باید به‌گونه‌ای طراحی و هدف‌گذاری شوند که جریان ورودی پایدار درآمدهای مالیاتی را تضمین کنند؛ یعنی پایه‌های مالیاتی گسترده و غیرکشش قیمتی

1. Ricardian Rents

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

را هدف‌گذاری کنند. این ویژگی، در تضاد با هدف مالیات‌های با انگیزه زیست‌محیطی است. در اینجا هدف، تأثیرگذاری بر رفتار به‌گونه‌ای است که آسیب‌های زیست‌محیطی خاص را به مقرون‌به‌صرفه‌ترین راه کاهش دهد و این بیش از هر چیز دلالت بر آن دارد که مالیات زیست محیطی، باید تا حد امکان به تناسب نزدیکی با زیان وارده، دست یابد.

پیشینه پژوهش

با وجود این که بخش منابع طبیعی در مطالعات داخلی توسط پژوهشگرانی مانند (Mohammad Rezaei et al., 2014; Sameti and Esmaeil Darjani, 2014) مورد مطالعه قرار گرفته، اما در هیچ یک از این مطالعات، به بررسی یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی پرداخته نشده است.

آدیسون و لوین به این نتیجه رسیدند که اندازه بخش منابع طبیعی و کمک‌های خارجی بر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، تاثیر منفی دارد؛ اما مالیات بر ارزش افزوده و محیط صلح‌آمیز، رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی دارند (Addison and Levin, 2012).

انوار به این جمع‌بندی رسید که درآمدهای مالیاتی بخش منابع طبیعی با نرخ ارز و نرخ تورم رابطه‌ای مثبت و با آزادسازی تجاری، رابطه منفی دارند (Anware, 2014).

بوبیچ و همکاران به بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی پرداخته و دریافتند تولید ناخالص داخلی سرانه و ارزش‌افزوده بخش کشاورزی، تاثیر مثبت و معنی‌داری بر درآمدهای مالیاتی دارند؛ اما درجه باز بودن تجاری و نرخ رشد جمعیت، به ترتیب اثر مثبت و منفی غیرمعنادار بر درآمدهای مالیاتی دارند (Bubich et al., 2018).

ماویج نشان داد درآمدهای بادآورده ناشی از بهره‌برداری از منابع طبیعی، تأثیر منفی بر درآمدهای مالیاتی غیرمنبعی دارد. در نتیجه، بهبود حکمرانی و شفافیت در مدیریت درآمدهای منابع طبیعی، در کاهش پیامدهای منفی که کشورهای غنی از منابع را مشخص می‌کند، حیاتی تلقی می‌شود. همچنین نتایج نشان داد عضویت در سازمان ابتکار شفافیت صنایع استخراجی، تأثیر مثبت ضعیفی بر درآمدهای غیرنفتی دارد و تنها تا حدی تأثیر منفی وابستگی منابع طبیعی به درآمدهای مالیاتی غیرمنابعی را جبران می‌کند. این نتایج نشان می‌دهد در حالی که عضویت در سازمان ابتکار شفافیت صنایع استخراجی تاثیر مثبتی داشته است، اما نوش‌دارویی برای حذف نفرین درآمد مالیاتی در کشورهای آفریقایی غنی از منابع طبیعی نیست (Mavej, 2019).

ما[1] و همکاران به بررسی تاثیر نوسانات مالیاتی منابع طبیعی بر عملکرد اقتصادی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که نوسانات مالیاتی منابع طبیعی، بر عملکرد اقتصادی تاثیری مثبت و معنادار می‌گذارد (Ma et al., 2022).

خداپرست شیرازی و تبعه ایزدی به بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران پرداختند. در این پژوهش با

1. Ma

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

استفاده از داده‌های سری زمانی در ایران طی دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۵۷ اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، به عنوان شاخص مقبول در مطالعات جهانی، بررسی شده است. اندازه بخش کشاورزی به عنوان مهمترین بخش استفاده‌کننده از معافیت‌های مالیاتی به همراه عوامل مؤثر دیگر همچون میزان وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی، عوامل فرهنگی، عوامل انگیزشی سازمانی برای سازمان وصول کننده مالیات، حجم اقتصاد زیر زمینی و وضعیت توزیع درآمدها در این پژوهش مورد توجه قرارگرفته اند. نتایج در مجموع نشان داد که گسترش درآمدهای نفتی و سهم بخش کشاورزی با میزان وصول مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، رابطه‌ای معکوس و عوامل انگیزشی سازمانی، رابطه مستقیم دارند (Khodaparast Shirazi and Izadi, 2012).

صامتی و اسمعیل درجانی تأثیر وفور منابع طبیعی بر سیاست‌های مالی دولت در ایران را طی دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۵۷ با تأکید بر فرضیه نفرین منابع طبیعی مورد بررسی قرار دادند و دریافتند ثروت‌های بادآورده ناشی از منابع طبیعی، نیاز به مالیات‌گیری را کاهش می‌دهد و کارایی سیستم مالیاتی را پایین می‌آورد (Sameti and Esmaeil Darjani, 2012).

خداپرست شیرازی و تبعه ایزدی به اندازه‌گیری وابستگی درآمدهای مالیاتی دولت‌های تحصیل‌دار به درآمدهای نفتی پرداختند و نشان دادند رانت ناشی از منابع نفت و گاز یکی از تعیین‌کننده‌های اصلی سطوح درآمدهای مالیاتی در دولت‌های تحصیل‌دار است. به بیانی دیگر، دولت‌های تحصیل‌دار به مراتب بیش از آنچه تصور می‌شود به درآمدهای ناشی از منابع طبیعی وابسته هستند و اگر درآمدهای ناشی از منابع طبیعی در آینده کاهش یابد، این دولت‌ها با مشکلاتی بیش از آنچه تصور می‌شود، مواجه خواهند شد (Khodaparast Shirazi and Izadi, 2014).

محمد رضایی و همکاران به بررسی اثر وفور منابع طبیعی (نفت و گاز) بر سرکوب مالی و رشد اقتصادی از کانال اثرگذاری بر توزیع درآمد پرداختند و به این نتیجه رسیدند که افزایش درآمدهای منابع طبیعی، منجر به افزایش نابرابری شده و مطابق آنچه انتظار می‌رفت، افزایش نابرابری نیز به افزایش سرکوب مالی در اقتصاد دامن می‌زند. همچنین سرکوب مالی، منجر به کاهش رشد اقتصادی شده است (Mohammad Rezaei et al., 2014).

رضایی، مداح و موسوی جهرمی به بررسی اثرات استقرار نظام مالیات ستانی محلی بر رشد اقتصادی بلندمدت منطقه‌ای پرداختند و به این نتیجه رسیدند که مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر درآمد، منجر به کاهش رشد اقتصادی بلندمدت منطقه‌ای و مالیات بر دارایی و مالیات بر مصرف منجر به افزایش رشد اقتصادی بلندمدت منطقه‌ای می‌شوند. همچنین، انتقال درآمد خنثی از مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر درآمد به هر کدام از مالیات بر دارایی و مالیات بر مصرف، باعث افزایش رشد اقتصادی بلندمدت منطقه‌ای خواهند شد (Rezaei, Madah, and Mousavi Jahrami, 2021).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر گردآوری داده‌ها و نحوه اجرا، توصیفی- تحلیلی و پیمایشی است. در پژوهش حاضر، شاخص‌ها از طریق مصاحبه و با استفاده از روش نظریه داده‌بنیان شناسایی می‌شوند. در این بخش، هدف، شناسایی مؤلفه‌های مرتبط با یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی و استخراج مقوله‌های مربوطه بوده و قلمرو زمانی پژوهش، طی سال ۱۴۰۱ است.

در این پژوهش، اطلاعات مورد نیاز بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، داده ثانویه از نوع مستندات رسمی و داده‌های مورد نیاز بخش الگوسازی، داده ثانویه از نوع داده‌های پژوهشی بایگانی است. بنابراین، برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز و نگارش بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، از مجله‌ها و کتاب‌های تخصصی داخلی و انگلیسی و به منظور گردآوری داده‌های کمّی و دیگر اطلاعات لازم، از ابزارهای زیر استفاده خواهد شد: الف) مطالعات کتابخانه‌ای مانند کتب و نشریات خارجی و داخلی، پایگاه‌های داده، سایت‌های اینترنتی و غیره؛ ب) مصاحبه با نخبگان دانشگاهی، خبرگان نظام اداری و متخصصان امر.

همان‌گونه که بیان شد از آنجا که پژوهش حاضر یک پژوهش کیفی است، روش‌های پاسخ‌گویی به سؤال‌های پژوهش متفاوت است؛ بنابراین، باید روش‌شناسی پژوهش ارائه شود که در ادامه به تفصیل شرح داده شده است.

در این پژوهش با استفاده از فن نظریه داده‌بنیان، مؤلفه‌ها و مقوله‌های مؤثر بر نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی شناسایی می‌شود؛ از این‌رو، ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختار یافته است که با طرح سؤالاتی بین ۶۰ تا ۹۰ دقیقه انجام شده است. جامعه آماری پژوهش، شامل کارشناسان ارشد مالیاتی، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی است که دارای تخصص، تجربه کار و مشاوره در ناحیه موضوع پژوهش هستند. با توجه به هدف و روش پژوهش، جهت تعیین حجم نمونه جامعه آماری، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در روش نظریة داده‌بنیان، برای شناسایی مؤلفه‌ها و ساخت الگوی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی از مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختار یافته استفاده می‌شود. در این روش مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم جهت طراحی مدل در اختیار پژوهشگر قرار گیرد. به این ترتیب، بر اساس اصل کفایت نظری، ۲۱ نفر از اعضای جامعه به عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از این‌رو، در پژوهش حاضر ۲۱ مصاحبه انجام شد که از مصاحبه شانزدهم، مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد. با این وجود، برای اطمینان از حصول اشباع نظری، پنج مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری، در جدول ۲ گزارش شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

جدول (۲)ـ ویژگی‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری

جنسیت	فراوانی	سابقه کار	فراوانی
مرد	۱۴	کمتر از ۱۵ سال	۱۱
زن	۷	۱۵ تا ۳۰ سال	۱۰
تحصیلات	**فراوانی**	**مصاحبه شوندگان**	**فراوانی**
کارشناسی	۳	کارشناسان ارشد مالیاتی	۹
دکتری	۱۰	اساتید دانشگاه	۱۱

در این پژوهش، براساس مبانی نظری و مفاهیم بنیادی هر یک از ویژگی‌های کیفی (با توجه به متن مفاهیم نظری مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی)، چندین گزاره خبری تدوین و با استفاده از فن نظریة داده‌بنیان، به شناسایی عوامل عمده اصلی و فرعی پرداخته شده است. فن نظریة داده‌بنیان، شامل سه مرحله اصلی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی بوده و به منظور تحلیل داده‌های کیفی پژوهش، از نرم‌افزار مکس کیودا[1] استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

با توجه به این که موضوع پژوهش در ایران کاملا بدیع بوده و شاخص‌های مشخص و شناسایی شده‌ای در این ارتباط وجود ندارد، لذا در این پژوهش از یک مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با رویکرد اکتشافی استفاده شده است؛ از اینرو در پژوهش حاضر ۲۱ مصاحبه با برخی از کارشناسان ارشد مالیاتی شامل دیوان محاسبات و کارشناسان داخلی دستگاه‌های اجرایی، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی انجام شد که در مصاحبه شانزدهم به دلیل اشباع داده‌ها به پایان رسید. محوریت سوالات مصاحبه با رویکرد تعیین نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی (معادن و نفت و..) است. پژوهشگر در طول مصاحبه بنا به ضرورت برخی از سوالات را تغییر داد؛ اما ساختار کلی این مصاحبه‌ها پیرامون سوالاتی با توجه به ابعاد اصلی یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی ایران صورت گرفته است.

از میان مصاحبه‌های صورت گرفته، در مواردی که اجازه ضبط داده شد، مصاحبه‌ها ضبط گردید و در حین مصاحبه نیز نت‌برداری‌ها توسط پژوهشگر صورت گرفت. این نت برداری‌ها، شامل ثبت برخی کلید واژه‌ها به‌عنوان کد و همزمان یادداشت نظرات مصاحبه شوندگان به صورت کلی بود. پس از انجام هر مصاحبه، داده‌های گردآوری شده در قالب فایل ورد[2] مرتب و جهت انجام تحلیل و کدگذاری، وارد نرم افزار مکس کیودا گردید.

1. Maxqda
2. Word

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

در فن نظریه داده بنیان، پس از گردآوری داده‌های مصاحبه‌ای و متنی، تحلیل و کدگذاری در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی (Azizi et al., 2019) صورت گرفته که به شرح زیر است:

مرحله کدگذاری باز: در این مرحله، نظریه پردازی داده بنیان، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را به وسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد. در این پژوهش، پس از انجام هر مصاحبه و پیاده‌سازی آن، ابتدا متن هر مصاحبه مورد مطالعه قرار گرفت و بر مبنای تحلیل خط به خط و بند به بند، مفاهیم اولیه و نکات اساسی تعیین و کدگذاری باز انجام شد (کدگذاری باز ـ سطح اول). این روش تا زمان جمع‌آوری نتایج و رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. برای مثال، برخی از مفاهیم اولیه استخراج شده در مرحله کدگذاری باز از مصاحبه شماره (۱) عبارتند از: تعدد مراجع وضع قوانین مالیاتی و چندگانگی، نقش سرمایه و سرمایه‌گذار به عنوان عامل تولید، مدیریت صحیح و پایدار، در دستور کار قرار دادن وضع مالیات در بخش منابع طبیعی. پس از کدگذاری سطح اول و تشکیل مفاهیم، کدگذاری باز برای شکل‌گیری مقوله‌ها انجام شد (کدگذاری باز ـ سطح دوم). هدف از مقوله‌بندی کردن، استفاده از بیشترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال‌گری و تقلیل انبوه داده‌ها است. در این مرحله، ضمن مراجعه به متن عبارتی که هر کد از آن استخراج شده و مقایسه کدها با هم، سعی در شناسایی کدهای مشابه گردید و با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم اولیه، کدهای مشابه یا مشترک در قالب یک مقوله واحد قرار گرفتند؛ بنابراین، انبوهی از داده‌ها و مفاهیم اولیه به مقوله‌هایی مشخص و محدود کاهش یافت. نتایج تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای فن نظریه داده بنیان در مرحله کدگذاری باز، در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳)ـ مقوله‌های کشف شده

مقوله‌ها	مفاهیم
چالش‌های قانونی و ضمانت اجرا	تضادهای قانونی با یکدیگر و نیز با اسناد بالادستی
	نبود قوانین سختگیرانه، فقدان ضمانت اجرایی
	چالش قوانین مالیاتی
	نارسایی‌های قوانین مالیاتی
	کاستی قانون مالیاتی
	تعدد مراجع وضع قوانین مالیاتی و چندگانگی
	سیاست زدگی و سطحی نگری در تصویب و تدوین قوانین مالیاتی در بخش منابع طبیعی
	وجود گروه‌های فشار و چانه زنی افراد ذی‌نفوذ در سیاست‌گذاری مالیاتی
	ابهام در اجرای قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی در بخش منابع طبیعی
	ایجاد ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی بخش منابع طبیعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

مالیات سبز	مالیات مستقیم زیست محیطی مالیات غیرمستقیم زیست محیطی با استفاده از مکانیزم قیمت‌گذاری تشویق
ایجاد یک نظام مالیاتی کارا	انتخاب یک معیار مالیات مناسب بر اساس حداقل عدم‌کارایی جایگزینی با سایر پایه‌های مالیاتی کاهش اثرات منفی شدید ناشی از اصلاحات مالیاتی زیست محیطی در بخش منابع طبیعی ثبات بار مالیاتی کل پس از مالیات زیست محیطی استفاده از ابزارهای مالیاتی مبتنی بر خروجی مانند حق امتیاز و مالیات بر اجاره منابع بر سود افزایش شفافیت طراحی نظام جمع‌آوری مالیات کارآمد
ویژگی‌های سازمانی	وجود سلامت اداری نوع استخدام کارکنان امور مالی
نظارت	نظارت و کنترل
زیر ساخت‌ها	سرمایه‌گذاری ناکافی در سیستم‌های فناوری بخش منابع طبیعی به روز نمودن سیستم‌های اطلاعاتی بخش منابع طبیعی رفع کمبودها و امکانات فنی بخش منابع طبیعی تهیه سیستم اطلاعاتی جامع و بانک اطلاعاتی از داده‌ها سخت افزارها و نرم‌افزارهای لازم برای وصول مالیات در بخش منابع طبیعی هوشمندسازی نظام مالیاتی بخش منابع طبیعی
سرمایه	نقش سرمایه و سرمایه‌گذار به عنوان عامل تولید
مدیریت و نگرش مدیران	مدیریت صحیح و پایدار در دستور کار قرار دادن وضع مالیات در بخش منابع طبیعی شناخت تصمیم‌گیران دولتی از مالیات بخش منابع طبیعی آشنایی مسئولان سازمان امور مالیاتی و وزارت دارایی با مالیات بخش منابع طبیعی اراده در مدیران ارشد نظام بانکی و حل مسأله تضاد منافع
بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی	بهبود تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای مدیران بهبود تصمیم‌گیری برای مسئولان ذیربط ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی شناسایی سیستماتیک مؤدیان مالیاتی بخش منابع طبیعی با استفاده از ظرفیت موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

آموزش	ایجاد سازوکارهایی برای افزایش دانش سیاست‌گذاران درباره نظام مالیاتی بخش منابع طبیعی مطالعات تطبیقی و بررسی تجربیات کشورها تحقیق و توسعه
برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات	نگرش صحیح در جامعه نسبت به مصارف مالیات بخش منابع طبیعی درک درست از پرداخت مالیات اعتماد دوطرفه بین مؤدیان مالیاتی و دولت توزیع عادلانه
نیروی انسانی	جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی فقدان نیروی انسانی کارآمد و متخصص در حوزه مالیات بخش منابع طبیعی ارتقای توانمندی کارمندان شایسته سالاری مدیریت و حفظ سرمایه انسانی استفاده از نخبگان در تعیین اولویت‌ها و دستور کارنویسی مالیات در بخش منابع طبیعی
جلوگیری از فساد و کاهش تخلفات اداری	فسادهای اقتصادی متعدد مانند قاچاق و نقش آن در عدم‌وصول مالیات بخش منابع طبیعی مبارزه با فساد اداری مدیران و کارمندان بخش منابع طبیعی شفاف‌سازی و کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی بخش منابع طبیعی سیاست‌های بازدارنده برای تخلفات مدیران و کارکنان مبارزه هوشمند با فرار مالیاتی بخش منابع طبیعی از طریق تدوین شاخص‌ها و معیارهای کشف تقلب و فرار مالیاتی محدود کردن دامنه فساد موجود در مزایده‌های بخش منابع طبیعی
سلامت اداری	سلامت اداری
افزایش کارایی	افزایش کارایی
نظام گزارشگری	رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی و اعتمادسازی به این گزارش‌ها ارائه گزارشگری شفاف
آمادگی در مقابل تغییر	آمادگی بخش منابع طبیعی برای تغییر وضع جاری آمادگی مدیران در برابر تغییر وضع جاری
مشوق‌ها	ارائه مشوق‌ها برای مالیات درآمدهای منابع طبیعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

مرحله کدگذاری محوری: کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه پردازی داده بنیان داده شده است که در آن مفاهیم اصلی برگرفته از مرحله کدگذاری باز با یکدیگر مرتبط می‌شوند. در این مرحله، پژوهشگر توجه خود را به کشف مقوله هسته‌ای معطوف می‌کند، مقوله‌ای که بیشترین قدرت تبیین را دارد و تا حد امکان اشباع شده است (Khaki, 2017). هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد؛ اما در غیر این صورت، باید مقوله جدیدی خلق شود (Strauss and Corbin, 1998). پس از آنکه مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف‌گر مقوله محوری می‌شوند.

با توجه به توضیحات فوق، در کدگذاری محوری، مقوله‌ها با توجه به مبانی نظری موجود، مصاحبه‌های انجام شده و نظر محقق، در قالب پنج دسته شرایط علّی، بستر، مداخله‌گرها، راهبردها و پیامدها حول محور مقوله اصلی دسته‌بندی گردیدند. پس از مشخص شدن اقلام هر دسته، زمینه برای تدوین یک الگوی انگاره‌ای شامل دسته‌ها و روابط میان آنها در مرحله کدگذاری گزینشی فراهم آمد. نتایج کدگذاری محوری در جدول ۴ و شکل ۲ ارائه شده است.

جدول (۴)- نتایج کدگذاری محوری

شرایط علّی	ایجاد یک نظام مالیاتی کارا، آموزش، نیروی انسانی، نظارت و کنترل، سرمایه
پدیده محوری	تعیین نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی
شرایط زمینه‌ای	چالش‌های قانونی و ضمانت اجرا، ویژگی‌های سازمانی، زیر ساخت‌ها و فناوری
عوامل مداخله‌گر	برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات، مدیریت و نگرش مدیران، آمادگی در مقابل تغییر
راهبردها	نظام گزارشگری، مالیات سبز، مشوق‌ها
پیامدها	بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی، جلوگیری از فساد و کاهش تخلفات اداری، سلامت اداری، افزایش کارایی

شرایط علّی: در این پژوهش، پنج مقوله «ایجاد یک نظام مالیاتی کارا، آموزش، نیروی انسانی، نظارت و کنترل، سرمایه» شرایط علّی شناسایی شده‌اند که در پیوند با شرایط زمینه‌ای و عوامل مداخله‌گر با راهبردهای خاصی، یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی ایران می‌شوند.

پدیده محوری: پدیده اصطلاحی است که به سؤال «چه چیزی در اینجا می‌گذرد یا در حال وقوع است» پاسخ می‌دهد. در نگاه به پدیده، به دنبال الگوی تکرار شونده یا کنش‌ها/برهم‌کنش‌هایی هستیم که افراد، به تنهایی یا با یکدیگر، در پاسخ به مشکلات یا وضعیت پیش آمده برای خود، می‌گویند یا انجام می‌دهند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

(Strauss and Corbin, 1998). در این پژوهش «تعیین نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی» به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شده است.

شرایط زمینه‌ای: مجموعه شرایطی است که به مشکلات یا موقعیت‌هایی منجر می‌شود که افراد از طریق کنش/برهمکنش/احساسات به آن پاسخ می‌دهند (Strauss and Corbin, 2008). در این پژوهش سه مقوله «چالش‌های قانونی و ضمانت اجرا، ویژگی‌های سازمانی، زیرساخت‌ها و فناوری» به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.

شرایط مداخله‌گر: در این پژوهش، سه مقوله «برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات، مدیریت و نگرش مدیران، آمادگی در مقابل تغییر» به‌عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده‌اند.

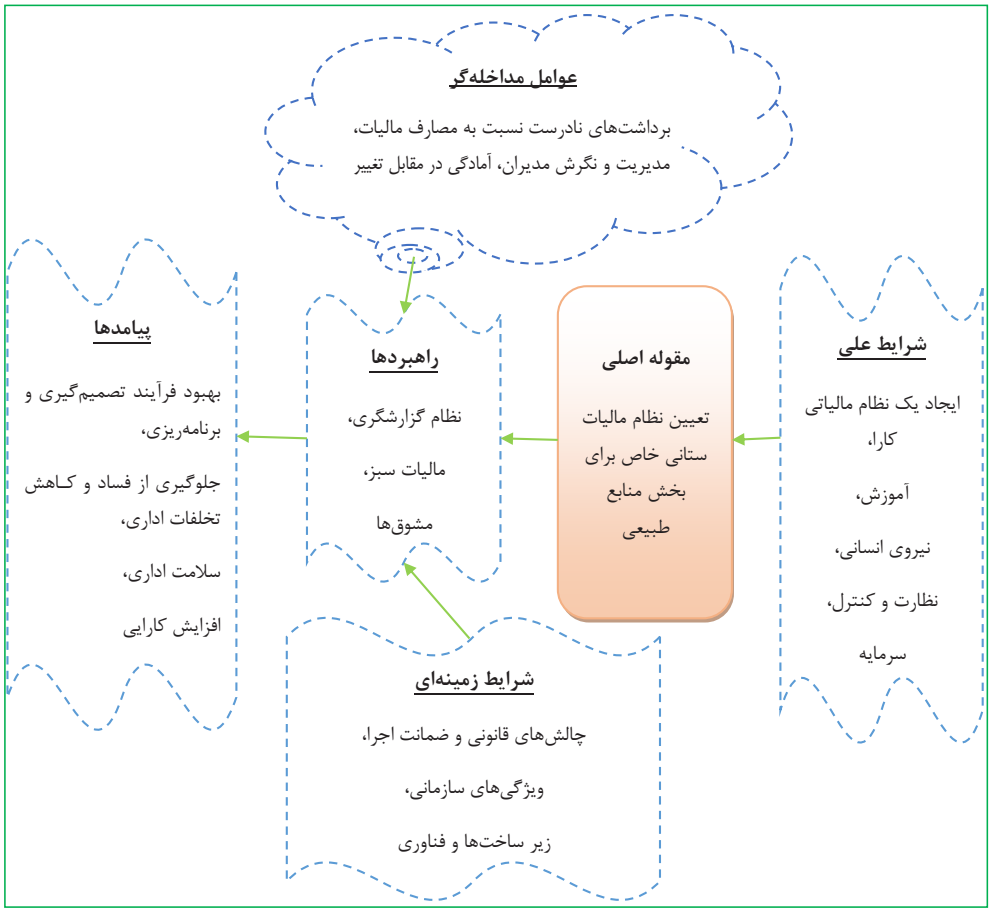
راهبردها: تاکتیک‌های راهبردی، چگونگی مدیریت وضعیت‌ها، مشکل‌ها و مسأله‌هایی است که اشخاص با آنها روبه‌رو می‌شوند و کنش‌ها/برهم‌کنش‌ها نامیده می‌شوند. (Strauss and Corbin, 1990). در این پژوهش سه مقوله «نظام گزارشگری، مالیات سبز، مشوق‌ها» به منزله راهبردهای اقدام شناسایی شده‌اند.

پیامدها: در این پژوهش پیامدها موضوعاتی را شامل می‌شوند که تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و علّی و راهبردهای انتخاب شده برای واکنش به مسأله، موجودیت می‌یابند و چهار مقوله «بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی، جلوگیری از فساد و کاهش تخلفات اداری، سلامت اداری، افزایش کارایی» را در بر می‌گیرند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

شکل (۱)ـ طراحی الگوی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی



مرحله کدگذاری انتخابی: در این مرحله، با استناد به پژوهش استراوس و کوربین مقوله‌های عمده در قالب یک مدل پارادایمی حول مقوله هسته به یکدیگر ارتباط داده شده و روابط موجود تشریح می‌شوند؛ به عبارت دیگر، در این مرحله یک مدل از روابط فی‌مابین مقوله‌های موجود در مرحله کدگذاری محوری به نگارش درآورده می‌شود (Strauss and Corbin, 1990). همانطور که اشاره شد در این الگو، تعیین نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی به‌عنوان مقوله هسته‌ای شناسایی شده است. نتایج نهایی تحلیل محتوای مصاحبه‌ها بر مبنای فن نظریه داده بنیان، در جدول ۵ ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

جدول (۵)ـ یافته‌های تحلیل محتوا

کدگذاری انتخابی	کدهای محوری	کدهای باز
عوامل	مقوله‌ها	مفاهیم
قوانین و مقررات	چالش‌های قانونی و ضمانت اجرا	تضادهای قانونی با یکدیگر و نیز با اسناد بالادستی نبود قوانین سختگیرانه، فقدان ضمانت اجرایی چالش قوانین مالیاتی نارسایی‌های قوانین مالیاتی کاستی قانون مالیاتی تعدد مراجع وضع قوانین مالیاتی و چندگانگی سیاست زدگی و سطحی نگری در تصویب و تدوین قوانین مالیاتی در بخش منابع طبیعی وجود گروه‌های فشار و چانه زنی افراد ذی‌نفوذ در سیاست‌گذاری مالیاتی ابهام در اجرای قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی در بخش منابع طبیعی ایجاد ضمانت و اهرم اجرایی کافی برای سیاست‌های مالیاتی بخش منابع طبیعی
	مالیات سبز	مالیات مستقیم زیست محیطی مالیات غیرمستقیم زیست محیطی با استفاده از مکانیزم قیمت‌گذاری تشویق
عوامل سازمانی	ایجاد یک نظام مالیاتی کارا	انتخاب یک معیار مالیات مناسب بر اساس حداقل عدم‌کارایی جایگزینی با سایر پایه‌های مالیاتی کاهش اثرات منفی شدید ناشی از اصلاحات مالیاتی زیست محیطی در بخش منابع طبیعی ثبات بار مالیاتی کل پس از مالیات زیست محیطی استفاده از ابزارهای مالیاتی مبتنی بر خروجی مانند حق امتیاز و مالیات بر اجاره منابع بر سود افزایش شفافیت طراحی نظام جمع‌آوری مالیات کارآمد
	ویژگی‌های سازمانی	وجود سلامت اداری نوع استخدام کارکنان امور مالی
	نظارت	نظارت و کنترل
	زیر ساخت‌ها	سرمایه‌گذاری ناکافی در سیستم‌های فناوری بخش منابع طبیعی به روز نمودن سیستم‌های اطلاعاتی بخش منابع طبیعی رفع کمبودها و امکانات فنی بخش منابع طبیعی تهیه سیستم اطلاعاتی جامع و بانک اطلاعاتی از داده‌ها سخت افزارها و نرم‌افزارهای لازم برای وصول مالیات در بخش منابع طبیعی هوشمندسازی نظام مالیاتی بخش منابع طبیعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

سرمایه	سرمایه	نقش سرمایه و سرمایه‌گذار به عنوان عامل تولید
بهبود فرآیند مدیریتی	مدیریت و نگرش مدیران	مدیریت صحیح و پایدار در دستور کار قرار دادن وضع مالیات در بخش منابع طبیعی شناخت تصمیم‌گیران دولتی از مالیات بخش منابع طبیعی آشنایی مسئولان سازمان مالیاتی و وزارت دارایی با مالیاتی بخش منابع طبیعی اراده در مدیران ارشد نظام بانکی و حل مسئله تضاد منافع
	بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی	بهبود تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی برای مدیران بهبود تصمیم‌گیری برای مسئولان ذیربط ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی شناسایی سیستماتیک مؤدیان مالیاتی بخش منابع طبیعی با استفاده از ظرفیت موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم
آموزش نیروی انسانی متخصص	آموزش	ایجاد ساز وکارهایی برای افزایش دانش سیاست‌گذاران درباره نظام مالیاتی بخش منابع طبیعی مطالعات تطبیقی و بررسی تجربیات کشورها تحقیق و توسعه
برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات	برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات	نگرش صحیح در جامعه نسبت به مصارف مالیات بخش منابع طبیعی درک درست از پرداخت مالیات اعتماد دو طرفه بین مؤدیان مالیاتی و دولت توزیع عادلانه
منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی	نیروی انسانی	جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی فقدان نیروی انسانی کارآمد و متخصص در حوزه مالیات بخش منابع طبیعی ارتقای توانمندی کارمندان شایسته سالاری مدیریت و حفظ سرمایه انسانی استفاده از نخبگان در تعیین اولویت‌ها و دستور کار نویسی مالیات در بخش منابع طبیعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

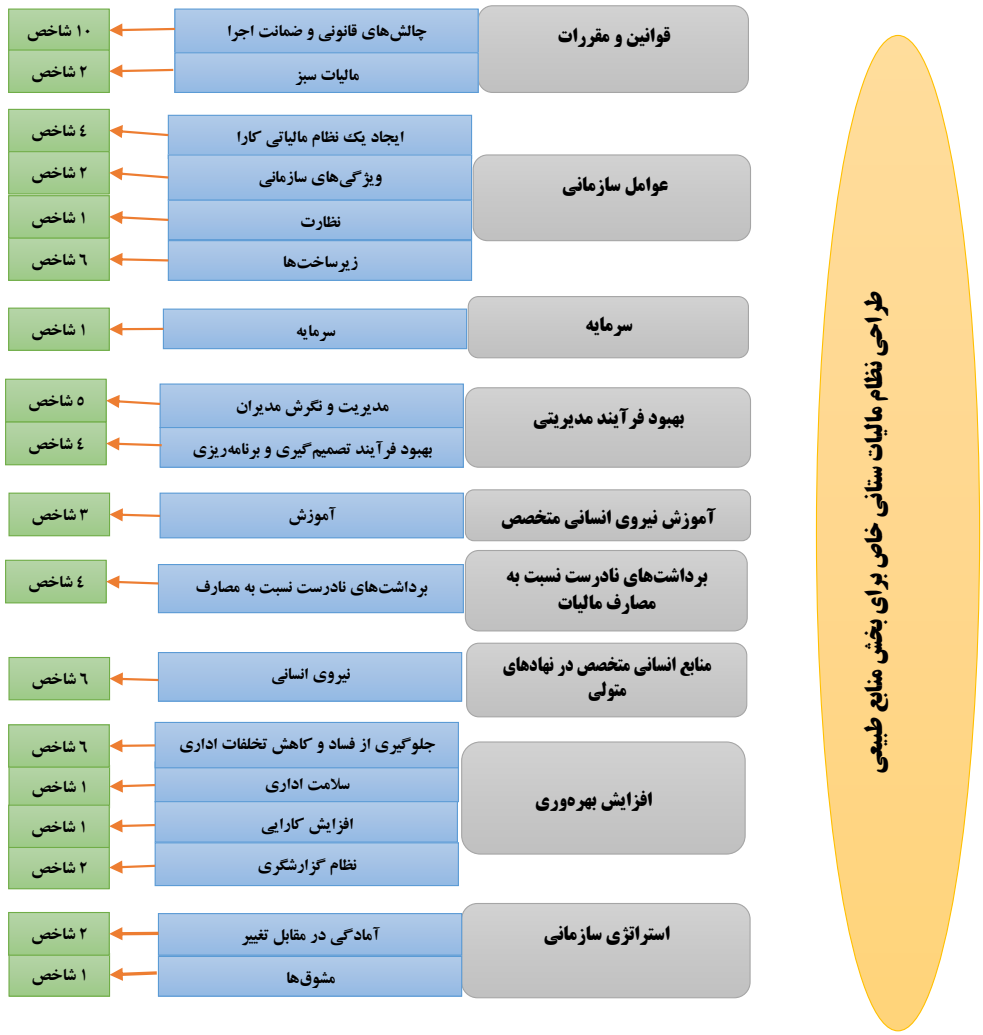
افزایش بهره‌وری	جلوگیری از فساد و کاهش تخلفات اداری	فسادهای اقتصادی متعدد مانند قاچاق و نقش آن در عدم‌وصول مالیات بخش منابع طبیعی مبارزه با فساد اداری مدیران و کارمندان بخش منابع طبیعی شفاف‌سازی و کاهش تخلفات در دستگاه‌های اجرایی بخش منابع طبیعی سیاست‌های بازدارنده برای تخلفات مدیران و کارکنان مبارزه هوشمند با فرار مالیاتی بخش منابع طبیعی از طریق تدوین شاخص‌ها و معیارهای کشف تقلب و فرار مالیاتی محدود کردن دامنه فساد موجود در مزایدهای بخش منابع طبیعی
	سلامت اداری	سلامت اداری
	افزایش کارایی	افزایش کارایی
	نظام گزارشگری	رفع ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی و اعتمادسازی به این گزارش‌ها ارائه گزارشگری شفاف
استراتژی سازمانی	آمادگی در مقابل تغییر	آمادگی بخش منابع طبیعی برای تغییر وضع جاری آمادگی مدیران در برابر تغییر وضع جاری
	مشوق‌ها	ارائه مشوق‌ها برای مالیات درآمدهای منابع طبیعی

در نهایت، بر اساس کدگذاری انتخابی، ساختار کلی الگوی پژوهش استخراج شده و پس از استخراج شاخص‌ها در بخش کیفی و بازنگری و اصلاح متغیرها، مدل مفهومی پژوهش که بیانگر چگونگی ارتباط میان متغیرهای پژوهش است، ارائه گردید؛ از اینرو بر اساس یافته‌های پژوهش، الگوی جامع طراحی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی، به شرح شکل ۲ ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

شکل (۲)ـ مدل نهایی پژوهش



[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

نتیجه‌گیری

وجود رانت اقتصادی معمولاً دلیل اعمال مالیات‌های خاص بر بخش منابع طبیعی عنوان شده است. رانت اقتصادی به معنای سود بیش از آنچه برای ایجاد انگیزه در فعالیت اقتصادی لازم است، در مورد منابع طبیعی (به ویژه صنایع نفت و معادن)، به پتانسیل شرکت‌ها برای کسب سود بیش از سود مورد نیاز برای ایجاد انگیزه در اکتشاف، توسعه و تولید منابع طبیعی اشاره دارد؛ از اینرو، هدف اصلی این پژوهش، طراحی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی (معادن و نفت و...) ایران است. در این پژوهش با استفاده از فن نظریه داده بنیان به شناسایی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش، متشکل از کارشناسان ارشد مالیاتی، مدیران عالی رتبه و اجرایی و اساتید دانشگاهی است که دارای تخصص، تجربه کار و مشاوره در ناحیه موضوع پژوهش هستند. جهت تعیین حجم نمونه آماری، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. به این ترتیب، بر اساس اصل کفایت نظری، ۲۱ نفر از اعضای جامعه آماری به‌عنوان نمونه انتخاب شدند؛ از اینرو در پژوهش حاضر ۲۱ مصاحبه انجام شد که از مصاحبه شانزدهم، مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد؛ با وجود این، برای اطمینان از حصول اشباع نظری، پنج مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد.

در همین راستا، در این پژوهش تلاش شده است با شناسایی و استخراج مؤلفه‌های اثرگذار بر نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی و ارائهٔ الگویی در این زمینه، گامی مؤثر در راستای طراحی یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی برداشته شود. یافته‌های پژوهش نشان داد قوانین و مقررات، عوامل سازمانی، سرمایه، بهبود فرآیند مدیریتی، آموزش نیروی انسانی متخصص، برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات، منابع انسانی متخصص در نهادهای متولی، افزایش بهره‌وری و استراتژی سازمانی به‌عنوان عوامل اثرگذار در طراحی یک نظام مالیات ستانی برای بخش منابع طبیعی (نفت، معادن و...) هستند. هرکدام از این ابعاد، شامل تعدادی مؤلفه و شاخص است که در ادامه به تشریح آنها پرداخته شده است.

بر این اساس، با توجه به عامل اول برای طراحی یک نظام مالیات ستانی خاص در بخش منابع طبیعی، باید نهادهای متولی پیاده‌سازی نظام مالیات ستانی، نسبت به رفع چالش‌های قانونی و ضمانت اجرای قوانین، اقدامات لازم را انجام دهند؛ زیرا در غیاب قوانین و مقررات شفاف و سازگار، پیاده‌سازی با چالش روبه‌رو می‌شود. وجود تعداد زیادی قوانین و مقررات حاکم بر نظام مالیاتی در بخش منابع طبیعی، موجب این ضرورت شده است. دومین مقوله اثرگذار بر طراحی یک نظام مالیات ستانی خاص در بخش منابع طبیعی، عوامل سازمانی است؛ عوامل سازمانی که مربوط به ایجاد یک نظام مالیاتی کارا، زیرساخت‌ها و فناوری، نظارت و ویژگی‌های ساختاری و محتوایی سازمانی نهادهای متولی پیاده‌سازی نظام مالیات ستانی است، در پیاده‌سازی اثرگذار بوده و باید از شرایط مساعد برخوردار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

باشد. سومین مقوله اثرگذار، سرمایه است. نقش سرمایه و سرمایه‌گذار به عنوان عامل تولید از اهمیت بالایی برخوردار است. بهبود فرآیند مدیریتی و دیدگاه مدیران ارشد نهادهای بخش منابع طبیعی نسبت به سودمندی پیاده‌سازی یک نظام مالیات ستانی خاص در بخش منابع طبیعی، چهارمین مقوله و عامل مؤثر و مهم، نگرش مدیران و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی مدیران ارشد نهادهای بخش منابع طبیعی نسبت به پیاده‌سازی یک نظام مالیات ستانی خاص در این بخش به عنوان موضوعی ضروری است. آموزش نیروی انسانی متخصص در راستای پیاده‌سازی یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی نیز امر لازم و ضروری دیگری است که جز با حمایت مراکز آموزش عالی، مجامع حرفه‌ای و نهادهای اجرایی محقق نخواهد شد. برداشت‌های نادرست نسبت به مصارف مالیات بخش عمومی، عامل دیگری است که نقش مهمی در پیاده‌سازی یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی دارد. ممکن است عده‌ای تصور کنند که اثر تخصیصی توزیع مالیاتی بخش منابع طبیعی، بسیار قوی خواهد بود. یکی از راه‌هایی که اثر تخصیصی از طریق آن باعث خلق محرک‌هایی برای حکمرانی بهتر می‌شود، این است که سهم دولت از منابع طبیعی، به یک سوژه سیاسی و رقابتی تبدیل می‌شود؛ مخصوصا توسط سیاستمداران پوپولیست و مردم گرا؛ حتی دولتی هم که به خوبی این منابع را هزینه می‌کند، عرصه را برای رقابت با سیاستمدارانی که مدام قول سهم بیشتر از منابع طبیعی را به مردم می‌دهند، تنگ می‌بیند و اینگونه کشوری که سرشار از منابع طبیعی است، با یک خزانه خالی و دولتی که قادر به تامین کالاهای عمومی نیست مواجه می‌شود. برداشت‌های نادرست باعث می‌شود زمانی که دولت خود را در تامین مالی پروژه‌های ضروری ناتوان ببیند، چون مردم دیگر به دریافت‌های خود خو گرفته و آن را حق مسلم خود می‌دانند، کاهش این پرداخت‌ها به منظور افزایش درآمدهای دولت، از لحاظ سیاسی ممکن نباشد. در این حالت، توزیع درآمدها مشمول مالیات نیست. با اینکه در سیستم غیرمالیاتی ممکن است پرداخت‌ها به دید یک حق مسلم انگاشته شوند، اما در یک سیستم توزیع مالیاتی، الزاما این‌طور نیست و تامین مالی کالاهای عمومی از راه مالیات، پذیرفتنی است؛ لذا شهروندان به این نوع مالیات مانند انواع دیگر مالیات بر درآمدها می‌نگرند و با وجود عدم میل کافی در پرداخت، آن را کاملا می‌پذیرند. همچنین، دلیلی برای نگرانی در مورد سیاستمداران پوپولیستی که قصد کاهش نرخ مالیات‌ها را دارند، وجود ندارد؛ زیرا آنها حداقل دیگر از قطع این مالیات‌ها پشتیبانی نخواهند کرد. مبارزه با فساد اداری مدیران و کارمندان در دستگاه‌های اجرایی، شفاف‌سازی، کاهش تخلفات در دستگاه‌های مربوطه و ارتقای کارایی مدیران و کارمندان و سلامت اداری، جزء افزایش بهره‌وری سازمانی است که از اهمیت بالایی در طراحی یک نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی برخوردار است. عامل استراتژی سازمانی در قالب آمادگی در مقابل تغییر و مشوق‌ها، آخرین عامل کلیدی در طراحی نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی است. مشوق‌های موجود برای مالیات درآمدهای منابع طبیعی، عمدتاً در قالب اعتبارات یا نرخ‌های مالیاتی پایین به منظور تشویق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

تولید و گسترش استخراج نفت و گاز ارائه می‌شوند.

در مجموع، لازم به ذکر است پیامد درون‌زایی سیستم‌ها و وضع نرخ‌های مالیات بر منابع طبیعی این است که تحلیل کامل اثرات مالیات بر منابع طبیعی، بیشتر به تغییرات واقعی و پیش‌بینی‌شده آتی در سیستم‌های مالیاتی بستگی دارد تا به جزئیات سیستم فعلی که بعید است دائمی باشد. ناپایداری سیستم‌های مالیاتی، احتمالاً زمانی که بازدهی بزرگ به نظر می‌رسد، توسعه منابع را تسریع می‌کند؛ زیرا افزایش مالیات‌های پیش‌بینی‌شده در آینده، ممکن است بازده‌های پیش‌بینی‌شده از توسعه تاخیری را کاهش دهد. از سوی دیگر، ترکیبی از عدم قطعیت مالیاتی و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بزرگ و مورد نیاز برای پروژه‌های منابع طبیعی، ممکن است باعث شود برخی از سرمایه‌گذاری‌ها در منابع سودآور کنار گذاشته شوند. احتمالاً این موضوع درست است که یک سیستم مالیاتی پایدار اما منعطف که توزیع قابل قبولی از هزینه‌ها و منافع را تحت شرایط مختلف قیمت و هزینه ایجاد می‌کند، از دیدگاه دولت‌ها و همچنین تولیدکنندگان مطلوب خواهد بود. شاید تعجب‌آور نباشد که در بسیاری از کشورها در غیاب چنین مالیات‌هایی برای منابع طبیعی در همه فصول، استفاده فزاینده از مشارکت مستقیم دولت و سرمایه‌گذاری‌های مشترک وجود دارد که بیشتر ریسک توسعه را به دولت که قوانین مالیاتی را تعیین می‌کند، منتقل می‌نماید.

با توجه به عوامل مؤثر شناسایی شده بر نظام مالیات ستانی خاص برای بخش منابع طبیعی، به سازمان‌های متولی از جمله سازمان امور مالیاتی و به ویژه وزارت امور اقتصادی و دارایی که مسئولیت مالی را از سوی قوه مجریه بر عهده دارد، پیشنهاد می‌شود قوانین لازم‌الاجرا در خصوص استقرار یک نظام مالیات ستانی اثربخش برای بخش منابع طبیعی و نیز پیاده‌سازی ساز و کارهای راهبری شرکتی وضع و در صورت تخطی، مجازات‌های لازم را برای خاطیان اعمال کنند. با توجه به نتایج پژوهش و مطالعه تجربه کشورهای پیشرو در وضع مالیات‌های بخش منابع طبیعی و تأثیرپذیری سطح گازهای گلخانه‌ای منتشر شده در این کشورها از وضع مالیات‌های منابع طبیعی، می‌توان بیان کرد که وضع این دسته از مالیات‌ها از سیاست‌های مؤثر در زمینه کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای و کنترل عوامل محیط زیستی در کشور است.

بر این اساس و با توجه به نتایج پژوهش، لزوم معرفی پایه‌های جدید مالیاتی و وضع مالیات‌های منابع طبیعی می‌تواند در وضع قوانین مناسب و بسترسازی برای برقراری مالیات‌های محیط زیستی در کشور مفید و مؤثر باشد. همچنین، با توجه به نتایج پژوهش و وجود منابع طبیعی گسترده در کشور، پیشنهاد می‌شود دولت‌ها در راستای برخورد با رانت منابع، با ارتقای کیفیت حکمرانی و ایجاد نهادهای کارآمد، منابع رانتی را به گونه‌ای در اقتصاد تخصیص دهند تا علاوه بر اصلاح ساختار مخارج دولت، منجر به ارتقای سرمایه انسانی و رشد اقتصادی شوند. از طرف دیگر، با بهبود کیفیت حکمرانی و افزایش اعتماد عمومی به دولت، زمینه کسب درآمدهای مالیاتی بیشتر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

و بهبود عملکرد نظام مالیاتی را فراهم کنند. به سازمان‌های متولی پیشنهاد می‌شود ضمن تعامل با دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، درباره انجام پژوهش‌های بنیادی و گسترده در زمینه امور مالیاتی، انگیزه‌های مادی و معنوی را برای سوق دادن مؤسسات مذکور به سمت این تحقیقات ایجاد نمایند. برای تحقق مسئولیت پاسخگویی و برون رفت از این وضعیت نامناسب، تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم نمودن مسئولان دستگاه‌های اجرائی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش‌های مربوط به این پاسخگویی جهت دسترسی عموم به منظور تأمین حقوق شهروندان پیشنهاد می‌شود. برای آینده پیش رو نیز پیشنهاد می‌گردد پژوهشی در زمینه طراحی الگویی جهت رفع چالش‌ها و محدودیت‌های مالیات ستانی در بخش منابع طبیعی صورت پذیرد و به بررسی و شناخت نارسائی‌های موجود در نظام مالیاتی و آثار آن بر ناکارآمدی بخش منابع طبیعی پرداخته شود. پیشنهاد می‌شود جهت بررسی اثر مالیات‌های بخش منابع طبیعی، کلیه حامل‌های انرژی در یک مدل VAR مورد مطالعه قرار گرفته و اثرات متقابل حامل‌ها بر مصرف یکدیگر نیز با توجه به امکان جانشینی آنها در برخی موارد، در نظر گرفته شود. به طور مشخص، در مورد بنزین می‌توان جایگزینی مصرف بنزین و گاز طبیعی در بخش حمل و نقل را با استفاده از داده‌های با تواتر ماهیانه مورد بررسی قرار داد.

بدیهی است، هر پژوهشی در فرآیند انجام با محدودیت‌هایی مواجهه است؛ پراکندگی اعضای جامعه آماری در سراسر کشور و در نتیجه، مشکلات مربوط به مصاحبه‌های میان آنها و محدودیت‌های ذاتی مصاحبه‌ها، از مهمترین محدودیت‌های پژوهش حاضر است. در مرحله تحلیل و طی مصاحبه‌ها، پژوهشگر نکاتی را از مصاحبه با متخصصان یادداشت می‌نمود که بیانگر مفهوم صحبت‌های آنها بودند و کدهای کلیدی مصاحبه را تشکیل می‌دادند؛ بنابراین، این مضامین تا حدی بسته به قضاوت پژوهشگر هستند که می‌تواند محدودیت‌هایی را در ارتباط با شاخص‌های پژوهش، وارد کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

فهرست منابع

1. Abdollah Milani, M.; Mahmoudi, A. (2018). The Environmental Taxes and their Distributive Effects (A Case Study of lranian oil products). J Tax Res, 18 (8), 153-176. (Persian)
2. Addison, T. & Levin, J. (2012). The Determinants of Tax Revenue in SubSaharan Africa.
3. Anware, N. (2014). Determinants of Tax Revenue Performances in Ethiopia: Mini Research Paper.
4. Arabmazar, A.; Golmohammadi, M. & Bagheri, B. (2012). The Compliance Level: The Most Important Index Towards an Effective and Desirable Tax System. J Tax Res, 19 (12), 27-70. (Persian)
5. Bhattacharyya, S. & Hodler, R. (2010). Natural Resources, Democracy and Corruption. European Economic Review, 54 (4), 608-621.
6. Boukbech, R.; Bousselhamia, A. & Ezzahid, E. (2018). Determinants of Tax Revenues: Evidence from a Sample of Lower Middle-Income Countries.
7. Busse, M. & Gröning, S. (2011). The Resource Curse Revisited: Governance and Natural Resources. Hamburg Institute of International Economics, (HWWI paper 106), Available at: www.rohindex.de/uploads/tx.../HWWI_Research_Paper_106.pdf
8. Creswell, John W. (2007). Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches, USA. Sage.
9. Goel, R. K. & Korhonen, I. (2009). Composition of Exports and Cross -Country Corruption. (Institute for Economies in Transition, BOFIT Discussion Papers 5/2009). Available at: www.suomenpankki.fi/bofit.
10. Graei Nejad, Gh. & Chapardar, A. (2012). Investigating Factors Affecting Tax Revenues in Iran. Financial Economics, 6 (20), 69-92. (Persian)
11. Hadi Zenouz, Behruzeh. (2008). National Development Fund. 28 Report of Program and Budget Studies Office, (Program Group). (Persian)
12. Heaps, T. & Helliwell, J.F. (1985). Taxation of Natural Resources. In Auerbach, A. J. & Feldstein, M. (Eds.); Handbook of Public Economics, Elsevier Science, New York.
13. Khodaparast Shirazi, J. & Tabaeh Izady, A. (2015). Measuring the Tax Revenues Dependency on Oil Revenues in the Rentier States. Quarterly Journal of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

Quantitative Economics, 11 (4), 21-46. (Persian)

14. Mahdavi S. (2008). The Level and Composition of Tax Revenue in Developing Countries: Evidence from Unbalanced Panel Data, International Review of Economics and Finance, 17 (4), 607–617. (Persian)
15. Martilla, J. A. & James, J. C. (1977). Importance-performance analysis. Journal of Marketing, 41 (1), 77–79.
16. Ma, Q.; Mentel, G.; Zhao, X.; Salahodjaev, R. & Kuldasheva, Z. (2022). Natural Resources Tax Volatility and Economic Performance: Evaluating the Role of Digital Economy. Resources Policy, 75, 176-183.
17. Mohammadi Ahmadabadi, Zahra & Darvishi, Baqer. (2019). Investigating the Efficiency of Iran's Tax System with an Emphasis on Tax Buoyancy and Elasticity. Scientific Quarterly of Applied Economic Theories, 7(2), 1-26. (Persian)
18. Mohammadi, Ali; Mohammadzadeh Salteh, Heidar; Dianati Deilami, Zahra & Aghdam Mazraeh, Yaqoub. (2018). Presentation of Challenges Detail Model Quality of Financial Eporting in the Public Sector: Based on Grounded Theory Approach; Empirical Studies in Financial Accounting, 16 (3), 51-27. (Persian)
19. Otto, J. (1993). Mineral Taxation Methods: A Global Overview. In Mineral Industry Taxation Policies for Asia and the Pacific, United Nations, New York.
20. Pierse, RG. & Shell, AJ.; Temporal Aggregation and the Power of Tests for Unit Root; Journal of Econometrics, 1995, 65: 335– 345. https://www.research.ed.ac.uk/en/publications/temporal-aggregation-and-the-power-of-tests-for-a-unit-root
21. Ghetmiri, MA. & Islamlouian, K.; Tax Effort in Iran in Comparison with Selected Developing Countries. Journal of Economic Research. 2008, 83: 163-18.
22. Radetzki, M. (2002). Is Resource Depletion a Threat to Human Progress? Oil and Other Critical Exhaustible Materials. In Energex 2002: Energy Sustainable Development – A Challenge for the New Century, Plenary Papers Presented at the 9th International Energy Conference, Krakow, Poland, May 19-24, 2002, Mineral & Energy Economy Research Institute of the Polish Academy of Sciences and the International Energy Foundation.
23. Radetzki, M. (2008). A Handbook of Primary Commodities in the Global Economy, Cambridge University Press, Cambridge.
24. Rezaei, M.; Yavari, K.; Ezzati, M., & Etesami, M. (2015). Analysis of the Effect of the Abundant Natural Resources (Oli & Gas) on Financial Repression and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]

Economic Growth through the Income Distribution Channels. Iranian Energy 25. Economics, 4(14), 89-122. (Persian)

25. Rounyasi, Nasim; Makhfi, Golnar & Rounyasi, Mohammad Reza; (2009). A Dynamic Approach to the Economy of Natural Resources. National Conference of Human, Environment and Sustainable Development. (Persian); https://www.sid.ir/paper/816015/fa
26. Ross, M. (2001). Does Oil Hinder Democracy? World Politics, 53(3), 325-361.
27. Sachs, J. D. & Warner, A. M. (1995). Natural Resource Abundance and Economic Growth, NBER Working Paper 5398. National Bureau of Economic Research, 49.
28. Sachs, J. D., & Warner, A. M. (2001). Natural Resources and Economic development: The Curse of Natural Resources. European Economic Review, 45, 827-838.
29. Salimi Suderjani, E.; Mahmoudinia, D. & Pourshahabi, F.; Trade liberalization and Tax Revenue in Selected Lower- and Middle-Income Countries. Economic Development Research Quarterly. 2011, 1:148-180. (Persian)
30. Sameti, M. & Esmaeil Darjani, N. (2013). The Effect of Natural Resource Abundance on the Government's Financial Policies in Iran During 1979-2009 with Emphasizing on the Natural Resource Curse Hypothesis. Financial and Economic Policies, 1(3), 53-70. (Persian)
31. Shah abadi, A. & Sadeghi, H. (2013). Comparative Study of Natural Resource Abundance on Economic Growth in Iran and Norway. Economic Modelling, 7 (22), 21-43. (Persian)
32. Söderholm, P. (2011). Taxing Virgin Natural Resources: Lessons from Aggregates Taxation in Europe. Resources, Conservation and Recycling, 55 (11). 911-922.
33. Strauss, A. & Corbin, J. (1993). Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques. Newbury Park, CA: Sage Publications.
34. Torvik, R. (2002). Natural Resources, Rent Seeking and Welfare. Journal of Development Economics, 67 (2), 455-470.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-01]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.6]