

## Challenges in tax laws and regulations for decentralizing governance from the national to the local level<sup>1</sup>

Hossein Sayad Abdi<sup>2</sup>, Abdolreza Rahmani Fazli<sup>3</sup>, Morteza Ghorchi<sup>4</sup>

### Abstract

The development of any country depends on its governance. One of the pillars of good governance, and the subsequent achievement of development, is decentralization and governance at the local level. Given that governance in the Islamic Republic of Iran is centralized, decentralization of governance from the national to the local level is one of the country's concerns. Considering the determination of the powers of local institutions by law and the republican nature of the Iranian system, the position of law is very important, and tax laws and regulations are considered one of the major issues in governance. This research seeks to discover the laws and regulations that hinder decentralization from the national to the local level in the tax structure of the Islamic Republic of Iran. In this research, data was collected using a library method and examined, evaluated, analyzed, and criticized through a descriptive-analytical method; Also, considering the inductive approach of the research (that is, all tax laws and regulations in force up to the time of writing the article have been taken into account), the article concludes that despite the fact that over time, an attempt has been made in tax laws and regulations to decentralize and transfer authority from the center to the provinces and cities of each province, this has been completely unsuccessful, and only a lack of concentration has occurred, and decisions and policies in the field of taxation, according to existing laws and regulations, are made by the central government, and organizations in the provinces and cities are only the executors of orders from the central government; therefore, it can be assumed that there is no concentration, but decentralization has failed.

**Keywords:** Decentralization, local governance, Tax Administration, non-congestion, Direct Tax Law.

---

1. This article is derived from a research project entitled “Challenges and Legal Requirements of Decentralizing Governance from National to Local Level” at Shahid Beheshti School of Governance.

2. Corresponding author: Master of Human Rights, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, Tehran, Iran      hosseinsayyadabdi@gmail.com

3. Associate Professor, Department of Human Geography and Planning, Faculty of Earth Sciences, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran      ar\_rahmanifazli@sbu.ac.ir

4. Assistant Professor, Department of Human Geography and Planning, Faculty of Earth Sciences, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran      m\_ghourchi@sbu.ac.ir

## چالش‌های موجود در قوانین و مقررات مالیاتی به منظور تمرکززدایی

### حکمرانی از سطح ملی به محلی<sup>۱</sup>

حسین صیاد عبدی<sup>۲</sup>، عبدالرضا رحمانی فضلی<sup>۳</sup>، مرتضی قورچی<sup>۴</sup>

پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۹/۰۳

دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۵/۱۱

#### چکیده

توسعه هر کشوری به حکمرانی آن وابسته است. یکی از ارکان حکمرانی خوب و به دنبال آن دستیابی به توسعه، تمرکززدایی و حکمرانی در سطح محلی است. نظر به اینکه حکمرانی در جمهوری اسلامی ایران تمرکزگرا است، تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی یکی از دغدغه‌های کشور است. با توجه به تعیین اختیارات نهادهای محلی توسط قانون و نیز نظر به وصف جمهوریت نظام ایران، جایگاه قانون بسیار حائز اهمیت است و قوانین و مقررات مالیاتی یکی از موضوعات کلان در حکمرانی به‌شمار می‌آید. این پژوهش در پی کشف قوانین و مقررات مانع تمرکززدایی از سطح ملی به محلی در ساختار مالیاتی جمهوری اسلامی ایران است. در این پژوهش، داده‌ها با روش کتابخانه‌ای گردآوری، و از مجرای روش توصیفی - تحلیلی مورد بررسی، ارزیابی، تجزیه و تحلیل و نقد واقع شده است؛ هم‌چنین با عنایت به رویکرد استقرایی پژوهش (چه تمام قوانین و مقررات مالیاتی لازم‌الاجرا تا زمان نگارش مقاله، لحاظ شده است.)، مقاله به این نتیجه منتهی می‌شود که به‌رغم اینکه در گذر زمان، به‌منظور تمرکززدایی و واگذاری اختیارات از مرکز به استان‌ها و شهرستان‌های هر استان، در قوانین و مقررات مالیاتی تلاشی صورت پذیرفته است، این مهم به

۱. این مقاله برگرفته از طرح پژوهشی جایگزین خدمت با عنوان «چالش‌ها و الزامات قانونی تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی» در مدرسه عالی حکمرانی شهید بهشتی است.

۲. نویسنده مسئول: دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق بشر، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران  
hosseinsayyadabdi@gmail.com

۳. دانشیار، گروه جغرافیای انسانی و آمایش، دانشکده علوم زمین، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران  
ar\_rahmanifazli@sbu.ac.ir

۴. استادیار، گروه جغرافیای انسانی و آمایش، دانشکده علوم زمین، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران  
m\_ghourchi@sbu.ac.ir

تمامیت ناموفق بوده، و تنها عدم تراکم اتفاق افتاده، و تصمیم‌گیری‌ها و خط‌مشی‌گذاری‌ها در عرصه مالیات به‌موجب قوانین و مقررات موجود، با حکومت مرکزی است و سازمان‌ها در استان‌ها و شهرستان‌ها تنها مجری اوامر بالادستی حکومت مرکزی هستند؛ لذا می‌توان به عدم تراکم قائل بود، اما تمرکززدایی ناکام بوده است.

**واژگان کلیدی:** تمرکززدایی، حکمرانی محلی، سازمان امور مالیاتی، عدم تراکم، قانون مالیات‌های مستقیم.

## مقدمه

از مسائل اصلی کشورهای در حال توسعه، قرار گرفتن در مسیر توسعه‌یافتگی است. عدم رشد اقتصادی، فقر و عدم پاسخگویی، فساد و عدم حاکمیت قانون از تعارضاتی است که کشورهای در حال توسعه با آنها روبه‌رو هستند. در برابر، مطالعات توسعه و آمارهای نهادهای بین‌المللی حاکی است که از بنیادین‌ترین عناصر توسعه کشورها، حکمرانی خوب است. در نتیجه چنانکه باید حکمرانی [خوب] را پایه توسعه نامیده‌اند (داداش کریمی و همکاران، ۱۳۹۷: ۸). طی دهه اخیر، مفهوم حکمرانی محلی مردم‌سالارانه به بخش جداناپذیری از فرایند توسعه محلی تبدیل شده است (UNDP, 2017: 5). کشورهای در حال توسعه به شیوه‌ای متمرکز اداره می‌شوند و حکومت مرکزی مداخله شدیدی در رفتار مدیریتی دارد. در پرتو نگرش تمرکزگرایی و به‌دنبال آن تمرکز شدید در تصمیم‌گیری‌ها و سیاست‌های نامشخص، این کشورها با ضعف نهادی در سطوح محلی روبه‌رو هستند؛ نهادهای محلی اختیارات اندکی دارند و فاقد جایگاه در مدیریت و تصمیم‌گیری هستند (Enemark & Williamson, 2004: 63; Magel & Wehrman, 2001: 313; Bell, 2007: 1). اثربخشی و کارایی عملکرد نظام سیاسی هر کشوری، تا اندازه بسیار زیادی به حکمرانی آن وابسته است (محمدخانی غیاثوند و محمدعلیها، ۱۳۹۹: ۱۱۲). رویکرد جدید اداره امور، بر تمرکززدایی از سطح ملی به محلی، نظام باز، کثرت‌طلبی در جامعه مدنی، اقدامات ابتکاری و تسهیلگر وضعیت مطلوب و مشارکت گسترده اتکا دارد (لاله‌پور، ۱۳۸۶: ۶۰). در نتیجه، طی سه دهه اخیر، موج گسترده‌ای از حرکت به سوی اعمال سیاست‌های تمرکززدایی در کشورهای در حال توسعه را شاهد هستیم (درخشانی درآبی، ۱۴۰۲: ۸۱). طرفداران حکمرانی غیر متمرکز بر این باورند که تمرکززدایی و فراهم‌سازی فرصت‌ها به‌منظور مدیریت بهینه در سطوح محلی، نه فقط نهادهای محلی را با دسترسی به اطلاعات محلی برای پاسخگویی به نیازها توانمند می‌سازد، بلکه زمینه‌های لازم به‌منظور تحقق حکمرانی خوب را به شکل بنیادین ایجاد می‌کند (Biitir et al, 2017: 402). در نتیجه، تمرکززدایی و حکمرانی محلی سبب رشد و توسعه می‌شود (جعفری و همکاران، ۱۳۹۹: ۳۴). باید خاطر نشان کرد که برخی تمرکززدایی را نیز در کنار دیگر شاخص‌ها، از معیارهای حکمرانی خوب ذکر کرده‌اند (تاجدار، اکبری، ۱۳۸۷: ۲۶). حکمرانی خوب، توسعه پایدار را تضمین نمی‌کند، اما نبود حکمرانی خوب، توسعه پایدار را شدیداً تحدید می‌کند (Kardos, 2012: 1167). بنابراین گفته

کوفی عنان<sup>۱</sup> دبیر کل اسبق سازمان ملل متحد، حکمرانی خوب، تنها مؤلفه کلیدی و با اهمیت در ریشه‌کن کردن فقر و پیشبرد توسعه است (Graham et al, 2003: 1).

نظام‌های سیاسی متمرکز یکی از مرسوم‌ترین گونه‌های اعمال قدرت سیاسی در جوامع انسانی است (یاپنگ غراوی، ۱۳۹۱: ۱۹۸) که جمهوری اسلامی ایران نیز از این امر مستثنی نیست (یونسی، گودرزی، ۱۴۰۲: ۴۱ - ۴۲). ارتباط متقابل توسعه‌یافتگی با تمرکزگرایی در نظامات اداری و سیاسی ایران می‌تواند زوایای پنهانی از روند عدم توسعه‌یافتگی را در جامعه نشان دهد (حیدری فرزندی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۱۲ - ۱۱۳)، چرا که ساختار تمرکزگرا در رفع نیازهای شهروندان ناموفق بوده است (اسدی، ۱۳۸۳: ۳۳ - ۳۴). در جمهوری اسلامی ایران، تمرکززدایی از حکومت مرکزی و واگذاری اختیارات و تکالیف به استان‌ها همواره یکی از دغدغه‌ها بوده، و البته از موانع عمده توسعه کشور لحاظ شده است. تحولات اخیر در عرصه احیای سازمان برنامه و بودجه استان‌ها و تلاش با هدف ایفای نقش هر استان در بودجه‌ریزی کشوری، از مهم‌ترین کارهایی است که می‌توان آن را زمینه‌ساز تمرکززدایی از مرکز و واگذاری تکالیف و اختیارات به استان‌ها در نظر گرفت. از سوی دیگر، پیامدهای واگذاری وظایف و اختیارات به هر استان و مبدل‌ساختن نظام اداره کشور به نظامی تمرکززدا و واجد حکمرانی محلی، به زیرساخت‌های دقیق نیازمند است (مشکینی و همکاران، ۱۳۹۸: ۴۴۶). تمرکززدایی اداری و سیاسی در ارتقای نتایج حاصل از تمرکززدایی مالی همچون رشد اقتصادی و نیز بهبود کیفیت حکمرانی، تأثیر مثبت دارد. تمرکززدایی، الگوی مردم‌سالارانه فوق‌العاده‌ای برای برقراری حکمرانی خوب، به‌ویژه در کشورهایی مانند ایران است که تکثر قومی، زبانی و فرهنگی دارند (Cerniglia, 2003: 759 - 761؛ هم‌چنین رضایی، ۱۴۰۲: ۱۱۴ - ۱۱۵).

نظر به اینکه اختیارات نهادهای محلی همچون شوراها را قوانین و مقررات، اعم از قانون اساسی، قوانین عادی یا مقررات دولتی تعیین می‌کند و نیز با توجه به جمهوریت نظام ایران، روند تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی به‌موجب قوانین موجود خواهد بود. بررسی عنصر قانون مسئله‌ای مهم است که نباید نسبت به آن غفلت ورزید. از دید کلان، در جمهوری اسلامی ایران می‌توان چالش‌های قانونی تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی را در چند سطح مورد مطالعه قرار داد؛ مبحث قوانین و مقررات و تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی در موضوعات مالیات، نظام پولی و بانکی، برنامه و بودجه، نهادهای محلی به‌ویژه شوراها و شهرداری‌ها، نظام انتخاباتی و

ساختار اداری - استخدای از جمله کلان‌ترین اموری است که مذاقه در قوانین و مقررات موجود در رابطه با آنها از دیدگاه تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی، از اولویت‌های پژوهش در این عرصه است. بر همین پایه، این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که «کدام قوانین و مقررات مالیاتی مانع تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی است.» و به عبارت دیگر «کدام قوانین و مقررات مالیاتی، تمرکززدایی حکمرانی از سطح ملی به محلی را در این زمینه با دشواری روبه‌رو می‌کند؟» بر همین اساس این پژوهش پس از تشریح مبانی نظری مرتبط (مفهوم قانون، تعریف حکمرانی، تبیین تمرکززدایی، عدم تراکم و حکمرانی محلی)، در بخش تجزیه و تحلیل یافته‌ها ذیل چهار عنوان، قانون مالیات‌های مستقیم و تمام قوانین و مقررات در زمینه آن، به انضمام آرای دیوان عدالت اداری، آرای شورای عالی مالیاتی و دیگر نهادهای قضایی و شبه قضایی را ارزیابی و نقد می‌کند. از چهار عنوان پیش‌گفته دو عنوان قوانین و مقررات تمرکزگرا را در برمی‌گیرد و دو عنوان قوانین و مقرراتی را شامل می‌شود که کورسوی امیدی در راستای تمرکززدایی است.

## مبانی نظری

در این بخش، مفاهیم موضوع تحقیق و عنوان پژوهش تشریح می‌شود تا به دنبال آن جهت‌گیری تجزیه و تحلیل داده‌ها معین، و مسیر ارزیابی و نقد قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات آن هموارتر شود.

## مفهوم قانون

منظور از قانون به‌عنوان منبع حقوق، جملگی قواعدی است که از سوی یکی از نهادهای صلاحیت‌دار حاکمیت، اعم از قوه مقننه یا یکی از اعضای قوه مجریه مانند رئیس دولت، وضع شده است؛ لذا در چنین مقصودی، قانون تمام مصوبات مجلس و بخشنامه‌ها و تصویب‌نامه‌های اداری را نیز در بر می‌گیرد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۲۰). با این حال، قانون در نظرگاه حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، به قواعدی اطلاق می‌شود که یا از طریق همه‌پرسی به شکل مستقیم مصوب می‌شود و یا با طریقت معهود در قانون اساسی، از سمت مجلس وضع می‌شود (اصول ۵۸ و ۵۹ قانون اساسی). به عبارتی قانون معنای خاصی دارد که با تصمیمات قوه مجریه تفاوت دارد و نباید این دو را به جای یکدیگر به کار برد. از این‌رو، برخی صاحب‌نظران پیشنهاد کرده‌اند تا هر کجا منظور معنای اعم قانون است، واژه «متون» در برابر عرف استعمال شود و دیگران نیز لفظ «حقوق نوشته»

(= حقوق موضوعه) را مرجح دانسته‌اند (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۲۰ - ۱۲۱) و برای مصوبات قوه مجریه نیز کلمه مقررات استفاده می‌شود.

در جمهوری اسلامی ایران، قانون اصلی‌ترین منبع حقوق است و نباید توان آن را با دیگر منابع حقوق هم‌تراز دانست، اما تمامی متون به قانون موسوم، از دید اعتبار و جایگاه یکی نیست و سلسله‌مراتبی میان آنها وجود دارد که باید بدان عنایت شود (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۲۱). در رابطه با سلسله‌مراتب قوانین باید گفت که در جایگاه نخست و رأس هرم سلسله‌مراتب قوانین، قانون اساسی جای می‌گیرد؛ سپس قوانین عادی قرار دارد و در پایان مقررات دولتی به‌مثابه پایه هرم است. در مورد قوانین عادی باید اضافه کرد که قوانین عادی شامل قوانین مصوب مجلس، نتایج همه‌پرسی (اصل ۵۹ قانون اساسی) و عهدنامه‌های بین‌المللی (ماده ۹ قانون مدنی) است؛ مقصود از مقررات دولتی نیز، تصویب‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و متحدالمال‌های قوه مجریه است. ناگفته نماند در جمهوری اسلامی ایران، فارغ از مجلس شورای اسلامی، قوانین و مقرراتی از نهادهای شبه تقنینی، همچون مصوبات مجمع تشخیص مصلحت نظام، شورای نگهبان، شورای عالی امنیت ملی و فرامین رهبری نیز یافت می‌شود که به‌رغم اینکه قانون اساسی در ارتباط با جایگاه مصوبات چنین نهادهایی در سلسله‌مراتب قوانین و مقررات اظهار نظری ندارد، بنابر عرف سیاسی هم‌تراز قوانین عادی و مقامی بالاتر از مقررات دولتی دارند و برای اشخاص یا سازمان‌های تأثیرپذیر، با فرض مغایر نبودن با قانون اساسی، لازم‌الاجرا است و در صورت تعارض با مقررات دولتی، اولویت با فرامین رهبری و مصوبات نهادهای شبه‌تقنینی خواهد بود.

در ادامه نباید از یاد برد که قانون‌گذار نمی‌تواند تمام مسائل را پیش‌بینی کند و در هیچ قانونی پاسخ همه مشکلات یافت نخواهد شد. بر همین اساس، نقش حقیقی حقوق به‌عنوان یک علم، از جایی آغاز می‌شود که پژوهشگر یا قاضی نیت کند تا از طریق توسیع متون موجود، نقیصه طبیعی نامبرده را جبران کند و قواعد انتزاعی را با امور خارجی عینی تطبیق دهد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۸۹ - ۱۹۰). دیوان کشور عالی‌ترین مرجع قضایی به‌منظور خلق «وحدت رویه» و تضمین اجرای صحیح قوانین میان دادگاه‌های سطح کشور است (اصل ۱۶۱ قانون اساسی)؛ دیوان کشور وحدت رویه قضایی را تأمین می‌کند؛ به‌طور کلی در کشور ما، رویه قضایی‌ای که منبع حقوق به‌شمار می‌رود و قدرت الزام‌آوری دارد، «آرای وحدت رویه دیوان عالی کشور» است که از مراجعه به آنها در این پژوهش ناگزیریم. مع‌هذا در این پژوهش فارغ از آرای وحدت رویه، آرای نهادهای قضایی و شبه

قضایی مرتبط نیز مانند آرای دیوان عدالت اداری یا آرای شورای عالی مالیاتی مورد مذاقه واقع شده است. شایان ذکر است از دید زمانی، آخرین تغییرات قوانین و مقررات، هنگام نگارش لحاظ شده است و بدین ترتیب قوانین منسوخ و آیین‌نامه‌ها و... ملغی، در این پژوهش، محلی از اعراب ندارد.

### تعریف حکمرانی

درباره چیستی حکمرانی می‌توان رساله‌ها نوشت، اما نظر به محدودیتی که در حجم نگارش مقالات هست، در اینجا به حد یقفی از تعریف حکمرانی اکتفا می‌شود. حکمرانی (= Governance) مفهومی پیچیده، چالشی و ظریف است که به تفسیر و ایضاح احتیاج دارد؛ از دیدگاه واژه‌شناسی، حکمرانی به واژه یونانی «Kubernan» به معنای هدایت یا کنترل کردن و یا مدیریت کردن باز می‌گردد و افلاطون آن را در مورد چگونگی «طراحی ساختار حاکمیت» به کار برده است. اصطلاح یونانی حکمرانی، ریشه کلمه «Gubnare» در لاتین قرون وسطی بود که بر مفاهیم هدایت کردن، راندن یا قانون‌گذاری دلالت می‌کرد (سردارنیا، ۱۳۸۶: ۱۳۰؛ نصیری زرقانی و سلگی، ۱۴۰۰: ۴).

در گام نخست باید یادآور شد اگرچه مفهوم حکمرانی با دولت و حکومت ارتباط دارد، اما با آنها مترادف نیست (زارعی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۲۵). حکمرانی شیوه کاربست قدرت و توانمندی مردم در معنای تصمیم‌سازی و عمل به سیاست‌ها و تصمیم‌های عمومی است (جهانشاهی، ۱۳۸۶: ۴۶). برخی عقیده دارند حکمرانی عبارت است از «مدیریت مؤثر اقدامات عمومی از طریق ایجاد یک رژیم (مجموعه‌ای از قوانین و مقررات) که به‌عنوان نقطه آغاز برای ارتقا و پیاده‌سازی ارزش‌های اجتماعی ایجاد، و از سوی تک‌تک افراد و گروه‌های اجتماعی پذیرفته شده است» (اسماعیل‌زاده و همتی، ۱۳۹۱: ۱۰۵). برخی نیز حکمرانی را چنین تعریف کرده‌اند: «رابطه میان جامعه مدنی و دولت، حکمرانان و حکمرانی‌شوندگان، حکومت و حکومت‌شوندگان» (منتظری و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۳۵). در فرهنگ «هرییتیج» کلمه حکمرانی «فعالیت، شیوه عمل، یا قدرت حکمرانان دولت» معنا شده، و در فرهنگ سیاسی آکسفورد، حکمرانی «فعالیت یا روش حکمرانان، اعمال کنترل یا قدرت بر زیردستان، نظامی از قوانین و مقررات» تعریف شده است (زارعی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۲۵). تعریف دیگری باور دارد که حکمرانی شامل دولت می‌شود، اما با شمول جامعه مدنی و بخش خصوصی از آن فراتر می‌رود. دولت، محیط قانونی و سیاسی مطلوب را فراهم می‌کند؛ بخش خصوصی، درآمد و شغل پدید می‌آورد و جامعه مدنی، کنش متقابل اجتماعی و سیاسی و بسیج گروه‌ها به‌منظور مشارکت در اقدامات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی را آسان می‌کند. هدف بنیادین حکمرانی شایسته، تشویق



کنش متقابل سازنده مابین آن سه است (برکپور، ۱۳۸۵: ۴۱). در تعریفی دقیق‌تر می‌توان ادعا کرد نظام حکمرانی، «چارچوبی است شامل معیارها و استانداردها، رویه‌ها و اصول حکومت‌داری که دولت‌ها از طریق آن، امور عمومی را به انجام می‌رسانند و منابع عمومی را اداره می‌کنند» (زارعی، ۱۳۸۳: ۱۵۸). بانک جهانی، حکمرانی را به‌عنوان «روشی که بر اساس آن بر مدیریت اقتصادی کشور و منابع اجتماعی آن برای رسیدن به توسعه اعمال قدرت می‌شود» تعریف کرده است. در تعریفی جامع‌تر در سال ۱۹۹۵ حکمرانی به «مجموعه‌ای از روش‌های فردی و نهادی، عمومی و خصوصی است که امور مشترک مردم را اداره می‌کند و فرایندی پیوسته است که از طریق آن منافع متضاد یا متنوع را همساز می‌کند و اقدام همکاری‌جویانه اتخاذ می‌شود. حکمرانی شامل نهادهای رسمی و نظام‌هایی است که برای تضمین رعایت قانون، قدرت پیدا کرده‌اند که به نفع آنها است» تعریف شده است (تقوایی و تاجدار، ۱۳۸۸: ۴۸). مطابق تعریف مؤسسه فناوری توکیو، مفهوم حکمرانی بر مجموعه‌ای پیچیده از ساختارها، فرایندها، هنجارها و ارزش‌ها اطلاق می‌شود که با آنها، اجتماع به‌گونه‌ای رسمی و غیر رسمی، به پیشبرد فرایند رشد و برطرف‌کردن تعارضات مبادرت می‌ورزد (See Doornbos, 2003: 3 - 15). از نظرگاه مؤسسه اتاوا، حکمرانی، التقاطی از ساختارها، فرایندها و سنت‌هایی است که چگونگی اعمال قدرت، چگونگی حق مشارکت و اعتراض شهروندان و چگونگی اتخاذ خط مشی‌ها در بستر مباحث عمومی را معین می‌کند (Weiss, 2000: 800).

نکته بنیادین نظریه حکمرانی، همکاری و تعامل سه بخش دولتی، خصوصی و نهادهای مدنی است که بر ساختار شراکتی اهتمام می‌ورزد و با واردکردن مردم در حکمرانی، ابعاد آن را توسعه می‌دهد و امکان توزیع قدرت را فراهم می‌کند که شامل راهبرد اصلاحی گسترده با هدف ارتقای چارچوب‌های جامعه مدنی است. در واقع می‌توان ادعا کرد پیش از این، حاکمیت تنها به دولت مربوط، و شامل حال آن می‌شد؛ در حالی که در حکمرانی به انضمام دولت، جامعه مدنی و بخش خصوصی نیز دخیل است (علینی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۳۶)؛ پس بدین ترتیب، حکمرانی گونه‌ای فرایند است و این فرایند، نظام به‌هم‌پیوسته‌ای است که هم حاکمیت و هم اجتماع را در خود جای می‌دهد (کاظمیان، ۱۳۸۳: ۳۱؛ کاظمیان، ۱۳۸۶: ۶). حکمرانی در حقیقت فرایندی است که دولت آن را هدایت می‌کند، اما با همکاری جامعه مدنی و بخش خصوصی رو به جلو گام برمی‌دارد (برآبادی، ۱۳۸۳: ۴۵؛ Sapru, 2006: 383).

### تمرکززدایی، عدم تراکم و حکمرانی محلی

یکی از سطوح حکمرانی، حکمرانی محلی است که به چگونگی اداره امور محلی در سطح شهر و روستا باز می‌گردد (رمضانی، ۱۳۹۵: ۵۶). از جنبه مفهومی، تمرکزگرایی بیانگر تمرکز حکومت و اقتدار سیاسی در پایتخت و در سطح ملی است که در برابر آن توزیع قدرت و مسئولیت‌ها مابین مراجع منطقه‌ای و محلی قرار می‌گیرد. در چنین نگاهی، تمرکزگرایی هم ناظر بر تجمع قدرت سیاسی و هم نشانگر تمرکز جغرافیایی - سرزمینی قدرت اداری و سیاسی است. تمرکززدایی نیازمند روند یا شرایطی است که در آن قدرت و مسئولیت‌ها از مرجع مرکزی به دیگر دستگاه‌هایی انتقال یابد که عمدتاً محلی‌تر است (حیدری فرزانه‌ئی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۳). تمرکززدایی در عام‌ترین اصطلاح خود، انتقال قدرت از دولت مرکزی به نهادهای پیرامونی است (امینی و امیرآبادی، ۱۴۰۲: ۱۳). تمرکززدایی حاکی از مدارج و مراتب گوناگونی است که وابسته به فضای سیاسی و جغرافیایی جوامع، نمودهای گوناگونی همانند اداری، سیاسی، فنی، سازمانی و یا مالی می‌یابد. در این بستر، توانایی فنی و مدیریتی حکومت محلی، مشروعیت سیاسی در اخذ تصمیمات، دسترسی به منابع، داشتن نظام حقوقی و تکثر شیوه‌های مدیریت محلی، از پیش‌نیازهای مهم تحقق حکمرانی محلی است (Van Assche & Hornidge, 2015: 207; Van den Dool et al, 2015: 12). بر همین مبنا، حکمرانی محلی الگوی مطلوبی به‌منظور ایجاد رابطه‌ای متعادل و متوازن میان انسان، جامعه و طبیعت است که با اهتمام بر نظرگاهی مشارکتی و حرکت از پایین و دو طرفه، سبب افزایش توان جوامع در مسئولیت‌پذیری، رفع نیازها و مشارکت مردم در جریان توسعه می‌شود (عظیمی آملی و رکن‌الدین افتخاری، ۱۳۹۳: ۱ - ۲۸). آنچه که محلی‌بودن حکمرانی را مشخص می‌کند، درصد مشارکت تأثیرگذار شهروندان و بازیگران محلی در تعیین اهداف و نیازهای محلی و تلاشی مشترک به‌منظور تحقق آن آرمان و خواسته‌ها در جامعه محلی است (Margre & Bertrana, 2004: 22). حکمرانی محلی، یعنی تأثیرگذاری تمامی ارکان تأثیرگذار محلی بر مدیریت محل، با تمام سازوکارهایی که در راستای رشد محل و ساکنان آن در حرکت است؛ حوزه‌های عمومی و خصوصی رها نمی‌شود و تنها «عرصه حکومت» صاحب اختیار آن نیست. ریشه قدرت و مشروعیت در حکمرانی محلی، جملگی ساکنان محل و حضور ایشان در تمام صحنه‌ها و ارکان «جامعه مدنی» است (شهیدی، ۱۳۸۶: ۴۲). حکمرانی خوب محلی به این معنا است که همه‌طرف‌ها، گروه‌ها و سازمان‌های درگیر و مردم محل، همراه یکدیگر شوند و تمام ایشان به‌نحوی از انحای مدیریت و برنامه‌ریزی ورود کنند (اسدی،

۱۳۸۲: ۲۷). شایان ذکر است دغدغه و مسئله اصلی حکمرانی خوب محلی فقط مدیریت تأثیرگذار نیست، بلکه واجد جنبه‌های سیاسی مرتبط با مردم‌سالاری، حقوق بشر و مشارکت مدنی در فرایندهای تصمیم‌سازی نیز هست (دیوان بیگی، حجازی، ۱۳۹۷: ۳).

تمرکززدایی بر اصل «واگذاری مسئولیت به سطح مادون» (= Subsidiarity) استوار است (تاجدار، اکبری، ۱۳۸۷: ۲۷). مضافاً باید میان عدم تمرکز (= Decentralization) (انتقال اختیارات به مؤسسات خصوصی و شوراهایی که به صورت محلی برگزیده می‌شوند) و عدم تراکم (= Deconcentration)<sup>۱</sup> (واگذاری اختیار به کارمندان سطوح محلی حکومت مرکزی، اما با حفظ مسئولیت رده‌های بالا) قائل به تمایز شد (هولمن، ۱۳۷۷: ۹۲). از نقطه نظر علوم سیاسی و حقوق اساسی، دولت بسیط یا تکبافت به دولتی گویند که در آن تمام اتباع و افراد کشور از مرکز فرماندهی تبعیت می‌کنند که معمولاً در پایتخت مستقر است و همه کشور به صورت یک مجموعه اداره می‌شود که به این عنوان دارای شخصیت حقوقی واحد، قانون اساسی واحد، و قانون مدنی و کیفری واحد است (طباطبایی موتنی، ۱۳۹۳: ۴۵). در کشورهای بسیط (= تکبافت) یا ساده، دولت مرکزی به شکلی تجمیعی، یگانگی سیاسی و اداری را تجسم می‌بخشد؛ سیاست‌های کلی که در مرکز اتخاذ شده است به همان وسیله اعمال می‌شود؛ قدرت مرکزی، منابع طبیعی، انسانی و مالی سراسر سرزمین را بسیج می‌کند و سرانجام آن منابع در تمامیت قلمرو سرزمینی کشور مصرف می‌شود (قاضی شریعت پناهی، ۱۳۹۵: ۸۲).

دولت بسیط، مانند جمهوری اسلامی ایران، معمولاً به صورت متمرکز یا تمرکزگرا اداره می‌شود. واگذاری اختیارات اداری، عدم تراکم یا تراکم‌زدایی به معنای تقسیم اختیارات اداری و اجرایی مابین نهادهای مرکز و ارگان‌ها و مأموران محلی است. در نتیجه دولت مرکزی، مقداری از اختیارات خود را به مأموران محلی و نهادهای اداری واگذار می‌کند. پس هر عملی که از سوی مأموران محلی همچون استاندار، فرماندار، بخشدار و دیگر رؤسای گوناگون صورت پذیرد، تحت نظر و مطابق خط‌مشی حکومت مرکزی خواهد بود. عوامل اجرایی و کارمندان گوناگون، عناصر انتقال قدرت از مرکز به سطوح پایین‌تر هستند و نمی‌توانند با استقلال تصمیم‌گیری کنند. مجرای صدور فرامین و قواعد، دولت مرکزی است، اما به جای اجرای آن قواعد توسط مرکز، انجام آنها به محل منتقل می‌شود (قاضی شریعت پناهی، ۱۳۹۵: ۸۳). از سوی دیگر، با شیوه تمرکززدایی یا عدم تمرکز، به سازمان‌های

۱. ما به تاسی از دکتر قاضی شریعت پناهی این مفهوم را عدم تراکم یا تراکم‌زدایی در نظر گرفته‌ایم. برخی آن را عدم تجمع یا تجمع‌زدایی نیز نامیده‌اند (نک. هولمن، ۱۳۷۷: ۹۲).

محلی (شوراها، انجمن‌ها و مانند آن) از سمت قانونگذار مرکزی اختیارات خاصی اعطا می‌شود تا آنها بتوانند در محل، تصمیمات اداری مربوط را اتخاذ کنند؛ هم‌چنین، خود مستقیم یا از طریق عناصر اجرایی‌شان، تصمیمات متخذ را به مرحله انجام رسانند (قاضی شریعت پناهی، ۱۳۹۵: ۸۳)؛ بنابراین دولت - کشور غیر متمرکز دارای:

- سازمان‌های اتخاذ تصمیم و دستگاه‌های خاص در سطح مرکز و نیز در سطح ارگان‌های اجرایی منطقه‌ای یا محلی است.

- شکلی از خودگردانی محلی، عناصر تصمیم‌ساز تقسیمات اداری کشور را به طرف گونه‌ای از استقلال یا نیمه‌استقلال اداری هدایت می‌کند.

- رؤسای محلی تحت گونه‌ای قیمومت یا ولایت مرکزی به امور می‌پردازند و واحدهای مرکزی بر آنها هم از لحاظ سازمانی و هم اجرایی نظارت و کنترل دارند (قاضی شریعت پناهی، ۱۳۹۵: ۸۳ - ۸۴).

به‌منظور اینکه نظام نامتمرکز، به خودمختاری محلی یا ساختاری فدرال تبدیل نشود، شروط ذیل بایسته است:

۱. خودمختاری واگذارشده به دستگاه‌های نامتمرکز محلی را در هر آن، می‌توان با وضع قانونی لاحق، مضیق ساخت.

۲. اختیارات غیر متمرکز فقط خصوصیتی اداری دارند و نه سیاسی؛ در نتیجه، سازوکار دولت مرکزی و نظارت ایشان به قوت خود باقی خواهد بود و یکپارچگی حاکمیت و قدرت صدمه‌ای نمی‌بیند.

۳. تقسیمات محلی همانند استان، شهرستان، بخش، شهر و روستا فقط با اراده قوه تقنینی مرکزی به وجود آمده است و به هیچ‌یک از آنها نباید نام کشور یا دولت اطلاق کرد و اختیارات آنها مدیریتی است و حاکمیتی نیست (هم‌چنین: طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۹۳: ۴۵).

## روش پژوهش

نظر به غلبه رویکرد قانون‌محور در این پژوهش، چه هسته مرکزی آن را بررسی، تحلیل، ارزیابی و نقد قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات مربوط به آن تشکیل داده است، روش تجزیه و تحلیل یافته‌ها توصیفی - تحلیلی است. داده‌های پژوهش از مجرای شیوه کتابخانه‌ای گردآوری و با روش

توصیفی - تحلیلی ارزیابی و نقد شده است؛ هم‌چنین رویکردی استقرایی نیز از دید روش تحقیق، در پژوهش کنونی غلبه دارد؛ زیرا تمام قوانین و مقررات مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم، درباره‌بحث تمرکززدایی و حکمرانی محلی بررسی شده است و یافته‌های پژوهش بر مبنای چنین نگرشی استنتاج شده است.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

در این فصل ذیل چهار گفتار، قانون مالیات‌های مستقیم (که از این پس ق. م. م. خوانده می‌شود). و تمام قوانین و مقررات مرتبط با آن از نگاه تمرکزگرایی (گفتار اول و دوم) و عدم تراکم و تمرکززدایی (گفتار سوم و چهارم) موشکافی شده است. در فصل کنونی، با عنایت به حجم محدود مجاز در نگارش مقاله، جز در موارد مقتضی و یا ضروری از اشاره به متن اصلی قوانین و مقررات و نیز شرح اطلاعات تنقیحی آنها خودداری کرده‌ایم.

#### ۱. غلبه تمامیت سرزمینی ایران فارغ از تفکیک منطقه جغرافیایی

باب نخست، ق. م. م. در قالب دو ماده، اشخاص مشمول مالیات را شناسایی می‌کند. به‌موجب ماده ۱ ق. م. م. و نیز به‌موجب ماده ۲ آن قانون و تبصره‌های آن، واحد سرزمینی اعمال، به‌طور کلی درون مرزهای ایران است و هیچ تفکیکی از نگاه جغرافیایی - سرزمینی وجود ندارد و بُعد ملی به‌گونه‌ای آشکار غلبه دارد که خود حاکی از تمرکزگرایی در عرصه مشمولان پرداخت مالیات است. بر پایه ماده ۵۲ فصل نخست (مالیات بر درآمد املاک) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. و نیز در بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۳۴ مورخ ۱۳۹۸/۰۴/۲۴ (ارائه نکاتی در رابطه با ارزش‌های اجاری املاک تعیین‌شده توسط ادارات امور مالیاتی سراسر کشور برای عملکرد سال قبل در مورد چگونگی تدوین ارزش اجاری عملکرد سال ۱۳۹۷ و به بعد)، سرزمین ایران به شکل سراسری و به تمامیت غلبه دارد.

به‌موجب بخشنامه شماره ۲۱۰/۵۱۷۳۳/د مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۳ (الزام ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور به تعیین ارزش معاملاتی سال ۱۳۹۹ معادل ۱۰ درصد میانگین قیمت‌های روز منطقه در سال جاری)، ذیل ماده ۶۴، بنا بر این است تا رویه یکسانی در سرتاسر جغرافیای ایران اعمال شود. بر اساس صدر ماده ۱۰۵ فصل پنجم (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. در مورد نرخ ثابت ۲۵ درصد درآمدهای حاصل از فعالیت‌های انتفاعی اشخاص

حقوقی (= شرکت‌ها)، هیچ‌گونه تمایزی از حیث منطقه جغرافیایی شرکت یا دیگر اشخاص حقوقی، لحاظ نشده است.

فصول اول (مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها شامل مواد ۲۱۹ تا ۲۳۵)، دوم (ترتیب رسیدگی شامل مواد ۲۳۶ تا ۲۴۳) و سوم (مراجع حل اختلاف مالیاتی شامل مواد ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م.، به مانند کلیت ق. م. م.، نسخه واحدی برای سرتاسر سرزمین ایران پیچیده است و جدای از عدم تفکیک از حیث منطقه‌ای، استانی یا محلی، واگذاری اختیار و عدم تراکمی نیز، به‌طور خاص در مواد فصل اول آن باب مشاهده نمی‌شود.

فصل ششم (دادستان انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) در زمینه دادستان انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن و نیز در رابطه با هیئت رسیدگی به تخلفات اداری (شامل مواد ۲۶۳ تا ۲۸۲) یکپارچگی سراسری ایران را حفظ کرده و نگاهی از جنس حکمرانی ملی داشته است.

## ۲. یکپارچه‌سازی رویه و نرخ

بخشنامه‌های شماره ۲۰۰/۹۸/۳۸ مورخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۷ (ارسال قانون اصلاح بند ۳ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات بعدی آن - دربارهٔ دهیاری‌ها) و شماره ۶۷۶۷۴ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ (در مورد لغو معافیت دستگاه‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی) و آیین‌نامه‌های شماره ۲۲۴/ت/۱۷۴ مورخ ۱۳۷۳/۰۱/۱۴ (آیین‌نامه اجرایی بند ۳ ماده ۲۴) و شماره ۴۴۰۹۶/ت/۳۰۵- مورخ ۱۳۶۸/۰۴/۲۶ (آیین‌نامه بندهای ۲، ۳، ۴ و ۵ ماده ۲) بسیار حائز اهمیت به‌نظر می‌رسد؛ چرا که اسناد مزبور در بطن مفاد خود، بر یکپارچه‌سازی نظام مالیاتی در سطح سرزمین ایران (حکمرانی ملی در زمینه قوانین مالیاتی) و عدم تمایز در رویه و نرخ اخذ مالیات حسب منطقه جغرافیایی تأکید دارد.

ذیل ماده ۶۴ بخشنامه شماره ۹۰۰۰/۲۹۴۷۶/۱۰۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۰۵ (ابلاغ تصویب‌نامه شماره ۲۹۶۷۱/ت/۵۹۶۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۸) بر تمرکزگرایی صحنه می‌گذارد؛ چه رویه یکسانی را برای محاسبه عوارض و دیگر وجوه، جاری می‌کند.

بخشنامه‌های شماره ۲۰۰/۹۶/۱۱۴ مورخ ۱۳۹۶/۰۸/۱۳ (ابلاغ الگوی جدید ضوابط تعیین ارزش معاملاتی املاک) و شماره ۲۰۰/۱۷۰۰۶/ص مورخ ۱۳۹۲/۰۹/۳۰ (الگوی کلی ضوابط ارزش

معاملاتی و اجاری املاک) نیز به طرز اخصص به «یکسان‌سازی محاسبات مربوط به مالیات نقل و انتقال املاک در کشور» و یکپارچه‌سازی آن مبادرت می‌ورزد.

بخشنامه فوریت‌دار شماره ۲۲۰/۹۴/۱۱۱ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۲۱ (ابلاغ الگوی ضوابط تعیین ارزش معاملاتی املاک و چگونگی برگزاری جلسات کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن) نیز از دید شکلی و دیوان‌سالاری، به یکپارچه‌سازی رویه برگزاری کمیسیون مبادرت می‌ورزد.

بخشنامه شماره ۳۰/۴/۹۹۰/۵۱۹۶ مورخ ۱۳۷۸/۰۲/۱۸ (اجرای رأی ۶۶۴۲ - ۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۰۶/۱۵ شورا در مورد دیگر مجتمع‌های مشابه)، به استناد وحدت رویه، رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی را در رابطه با ماده ۷۴، در تمام مجتمع‌های سراسر کشور الزامی می‌داند.

ماده ۸۵ فصل سوم (مالیات بر درآمد حقوق) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان، اعم از دولتی و غیر دولتی، مازاد بر مبلغ مذکور در ماده ۸۴ ق. م. م. را به‌صورت ثابت تعیین تکلیف کرده، و هیچ تمایزی را درباره محل جغرافیایی کارمند مربوط، مراعات نکرده است؛ هم‌چنین بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۷۶۹/۸۲۵۰ مورخ ۱۳۶۸/۰۲/۲۴ (دستورالعمل محاسبه و مطالبه مالیات حقوق)، نیز بر یکسان‌سازی تأکید می‌کند. مضافاً در دادنامه شماره ۶۶۱ مورخ ۱۳۹۶/۰۷/۱۸ (ابطال بخشنامه ۲۳۰/۹۳/۳۴ مورخ ۱۳۹۳/۰۳/۱۱)، دیوان عدالت اداری نیز از یکسان‌سازی رویه اخذ مالیات از بنگاه‌های واگذار شده، همانند مخابرات، سخن به میان می‌آید.

وحدت رویه برای سراسر کشور در فصول چهارم (مقررات عمومی)، ششم (وظایف اشخاص ثالث شامل مواد ۱۸۲ تا ۱۸۸) و هفتم (تشویقات و جرایم و مالیاتی، به‌ویژه مواد ۱۸۹ تا ۲۰۲ که بر وحدت رویه و تمرکزگرایی صحنه می‌گذرانند) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. موج می‌زند و هیچ تفکیکی از دید سرزمینی و بُعد جغرافیایی (همان‌گونه که در گفتار چهارم این بخش از پژوهش برای مثال درباره مناطق کمتر توسعه‌یافته یا مناطق آزاد اقتصادی و صنعتی لحاظ شده است.) دیده نمی‌شود. ماده ۱۷۵ و تصویب‌نامه مربوط به آن یعنی تصویب‌نامه شماره ۷۷۸۹۹/ت/۵۹۷۲۷ مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ هم بر این امر صحنه می‌گذارد.

مطابق ماده ۲۵۸ فصل چهارم (شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م. رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در موارد اختلاف رویه

برای شعب شورای عالی مالیاتی، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و مأموران مالیاتی لازم‌الاتباع است که ناگفته مسئله وحدت رویه را می‌توان در گزاره اخیر یافت.

### ۳. واگذاری در اجرا و تراکم‌زدایی

با توجه به بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۱/۵۸ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۲۲ (ابلاغ الگوی جدید ضوابط تعیین ارزش اجاری املاک)، دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۶/۵۱۰ مورخ ۲۰۰/۰۴/۱۳۹۶ (واگذاری اختیار تعیین ارزش اجاری املاک مشابه) و موضوع مقررات ماده ۵۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ (به ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور به انضمام نسخه‌ای از الگوی ضوابط ارزش اجاری املاک) رنگ و بویی از واگذاری اختیار به محلات، هرچند به شکل ضعیف آن به مشام می‌رسد؛ یعنی نسخه واحدی برای ارزش اجاری در سطح ملی پیچیده نشده، و تنظیم ارزش اجاری به مدیران همان ناحیه واگذار شده است.

به‌موجب تبصره ۳ ماده ۷۷ فصل نخست (مالیات بر درآمد املاک) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. اداره امور مالیاتی ذی‌ربط رسمیت یافته است؛ هم‌چنین نگرستن به دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۶/۵۱۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۸/۲۰ (چگونگی دریافت اطلاعات شهرداری‌ها در اجرای تبصره ۳ ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱)، مربوط به این ماده، شایان توجه و حائز اهمیت به نظر می‌رسد چه اداره امور مالیاتی ذی‌ربط متصدی اجرا شناخته شده که از دید عدم تراکم و واگذاری اختیار مهم است.

بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۱۶۹/ص مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۰۹ (دریافت داده و اطلاعات واحدهای مسکونی و باغ‌ویلاهای گران‌قیمت در اجرای بند خ تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و آیین‌نامه اجرایی آن از شهرداری‌های حوزه استان هر اداره کل و ادارات امور مالیاتی شهر و استان تهران)، آشکارا نمودی از عدم تراکم را در عین تمرکزگرایی به نمایش می‌گذارد.

به‌موجب مواد ۸۶، ۸۷، ۸۸ و ۹۰ فصل سوم (مالیات بر درآمد حقوق) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. اداره امور مالیاتی محل پرداخت (ماده ۸۶ و تبصره ۱ آن)، اداره امور مالیاتی محل سکونت (مواد ۸۷ و ۸۸) و اداره امور مالیاتی ذی‌صلاح (ماده ۹۰) مورد اشعار قرار گرفته است که از نگاه شکلی و اجرایی، ظن حکمرانی محلی را تقویت می‌کند.

بر مبنای صدر ماده ۱۰۰ فصل چهارم (مالیات بر درآمد مشاغل) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. اشاره به اداره امور مالیاتی محل شغل هر مؤدی، در بحث ما حائز اهمیت به‌نظر می‌رسد. دیوان



عدالت اداری نیز در دادنامه شماره ۱۶۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۱۵۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۳ (ابطال قسمتی از بند ۸ دستورالعمل شماره ۵۱۰/۹۹/۲۰۰ - ۱۳۹۹/۰۵/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)، درباره محل فعالیت اظهار نظر کرده است.

در ماده ۱۰۲ فصل چهارم (مالیات بر درآمد مشاغل) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. در زمینه عقد مضاربه نیز، «اداره امور مالیاتی ذی‌ربط» مقصود نظر قانونگذار قرار گرفته است. در صدر ماده ۱۱۰ فصل پنجم (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م.، وجود عبارت «اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است» از صائب‌دانستن اداره امور مالیاتی محل، ولو از دید شکلی و اجرایی حکایت دارد. بر پایه صدر ماده ۱۱۶ فصل پنجم (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م.، در زمینه تصفیه، اداره امور مالیاتی مربوط از طرف قانون‌گذار ذکر شده است. بر مبنای ماده ۱۲۶ فصل ششم (مالیات درآمد اتفاقی) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م.، درباره مالیات بر درآمد اتفاقی، محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات، اداره امور مالیاتی مربوط تعیین شده است.

بر اساس صدر ماده ۱۷۷ فصل پنجم (وظایف مؤدیان) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی و ارسال اظهارنامه تسلیمی برای اقدام توسط مأمور به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط صورت می‌پذیرد.

بر مبنای صدر ماده ۲۴۴ فصل سوم (مرجع حل اختلاف مالیاتی) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م. هیئت رسیدگی مالیاتی در هر شهرستان جدا است؛ هم‌چنین تبصره ۸، واحدهای دادرسی مالیاتی هر استان را مستقل از اداره کل مالیاتی استان می‌خواند.

بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۰۱۶۹ مورخ ۱۳۸۸/۱۰/۲۳ (انتخاب و انتصاب مشاغل مدیران در واحدهای استانی، امور مالیاتی شهر و استان تهران) ذیل ماده ۲۴۴ آشکارا از عدم تمرکز نام برده است. در رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۰۳۸ مورخ ۱۳۷۲/۱۲/۰۷ (نماینده هیئت حل اختلاف) شورای عالی مالیاتی نیز ذیل ماده ۲۴۴ از فرماندار و معتمدین محل یاد شده است.

مسئله عدم تراکم در متن ماده ۲۵۷ فصل چهارم (شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م. مبنی بر رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی هر شهر یا محل در محدوده استان هم قابل مشاهده است.

بر پایه ماده ۲۷۸ فصل ششم (دادستان انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م. «رئیس قوه قضاییه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هر یک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و مکان استقرار مستقلی را برای آنها تأمین کند».

#### ۴. تفکیکات مبتنی بر جمعیت، منطقه آزاد صنعتی - تجاری و یا محدوده سرزمینی تقسیمات کشوری

به‌موجب ماده ۵۴ مکرر فصل نخست (مالیات بر درآمد املاک) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. شهر بیشتر از صد هزار نفر جمعیت، تفکیک، و جمعیت کمتر از صد هزار نفر، از قاعده کلی ماده استثنا شده است.

نظر به اینکه بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۱۱/۱۴ مورخ ۲۱۱/۷۰۵۷/۶۴۱۸۶ (تعیین ارزش اجرای هر متر مربع املاک توسط کمیسیون تقویم املاک)، پیوست بخشنامه شماره ۲۱۳/۲۰۳۱۸/۶۷۹۷۵ تاریخ ۱۳۸۶/۰۸/۰۱ (چگونگی اجرای الگوی کلی ضوابط اجرایی ارزش معاملاتی و ارزش جاری)، بخشنامه‌های شماره ۱۷۰۰۶/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۲/۰۹/۳۰ (الگوی کلی ضوابط ارزش معاملاتی و جاری املاک) و شماره ۲۰۰/۹۷/۸۴ مورخ ۱۳۹۷/۰۶/۰۴ (ابلاغ الگوی جدید ضوابط تعیین ارزش جاری املاک) تعیین ارزش جاری و معاملاتی املاک را به استان، شهرستان، شهر و روستا وابسته می‌داند و رنگ و بویی از تمرکززدایی را یدک می‌کشد.

بر مبنای ماده ۶۴ فصل نخست (مالیات بر درآمد املاک) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. و تبصره دو آن، تعیین ارزش معاملاتی املاک مطابق «میانگین قیمت‌های روز منطقه» بر عهده کمیسیون تقویم املاک است که در آن کمیسیون از شورای اسلامی شهر نیز نماینده هست. پس علاوه بر لحاظ تمایزات منطقه‌ای، به واحدهای محلی نیز واگذاری اختیار صورت گرفته است؛ هم‌چنین رأی شماره ۱۴ - ۲۰۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۷/۲۰ شورای عالی مالیاتی (در زمینه ارزش معاملاتی موضوع ماده ۶۴ قانون مالیات‌های مستقیم) نیز تعیین ارزش معاملاتی را به منطقه وابسته می‌داند.

به‌موجب تبصره ۴ ماده ۷۷ فصل نخست (مالیات بر درآمد املاک) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. شهرهای کمتر از یکصد هزار نفر جمعیت از حکم ماده مستثنی است.

بر مبنای ماده ۹۲ فصل سوم (مالیات بر درآمد حقوق) باب سوم (مالیات بر درآمد) ق. م. م. برای کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته، بخشودگی مالیاتی لحاظ شده است؛ هم‌چنین به‌موجب

رای شماره ۳۰/۴/۱۱۹۳۴ مورخ ۱۳۶۹/۰۹/۰۵ شورای عالی مالیاتی (مشاغل در روستا)، در زمینه مشاغل روستاها، تفکیک به عمل آمده است.

بر مبنای بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۵۶۰۷/ص مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۰ (در زمینه مناطقی که ۱۰٪ و یا ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان در آن از پرداخت مالیات معاف است.) در رابطه با مناطق آزاد تجاری و صنعتی، تمایزی لحاظ شده است.

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۰۵ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۱۲ (چگونگی اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران در زمینه اشخاص مجاز به فعالیت در این مناطق که توأمان در داخل و خارج مناطق آزاد تجاری - صنعتی فعالیت می‌کنند.) نسبت به مناطق آزاد تجاری - صنعتی، تفکیک قائل شده است.

در بند «ت» ماده ۱۳۲ فصل نخست (معافیت‌ها) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. به‌طور ویژه از «مناطق آزاد» و «دیگر مناطق» کشور یاد شده است؛ هم‌چنین به‌موجب شقوق ۱ و ۲ بند «ث» همان ماده، قانون‌گذار میان «مناطق کمتر توسعه‌یافته» و «دیگر مناطق»، در زمینه مفاد ماده ۱۳۲ قائل به تفکیک شده است؛ مضافاً بند «د» ماده نیز، درباره استان تهران و استان اصفهان، مفاد ماده را مستثنی کرده است.

بر پایه ماده ۱۳۴ فصل نخست (معافیت‌ها) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیر انتفاعی... در مناطق کمتر توسعه‌یافته و روستاها و... از پرداخت مالیات معاف است»؛ هم‌چنین آیین‌نامه این ماده (آیین‌نامه شماره ۳۳۲۱۹/ت ۲۷۲۶۰/هـ مورخ ۱۳۸۱/۰۷/۱۰) حائز اهمیت به‌نظر می‌رسد.

ماده ۱۶۵ فصل چهارم (مقررات عمومی) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. نیز کمیته‌ای از مدنظر قراردادادن تمایزات منطقه‌ای را در بر می‌گیرد.

به استناد صدر بند ۵ تبصره ۸ ماده ۱۶۹ مکرر فصل چهارم (مقررات عمومی) باب چهارم (در مقررات مختلفه) ق. م. م. تمایز میان شهرهای کمتر از یکصد هزار نفر جمعیت و روستاهای کشور و شهرهای بیشتر از یکصد هزار نفر جمعیت، تفکیکی حداقلی از نقطه‌نظر محلی را نشان می‌دهد.

بر مبنای ماده ۲۸۰ فصل ششم (دادستان انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) باب پنجم (سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی) ق. م. م. جدای از تفکیک بر اساس جمعیت،<sup>۱</sup> شهرداری‌ها نیز موضوعیت یافته‌اند.

## نتیجه‌گیری

به‌طور کلی احکام قانون مالیات‌های مستقیم (= ق. م. م.) و قوانین و مقررات ذیل آن را از دیدگاه تمرکزگرایی و تمرکززدایی و حکمرانی ملی و محلی می‌توان در چهار دسته طبقه‌بندی کرد: موادی که از غلبه تمامیت سرزمینی ایران فارغ از تفکیک حسب منطقه جغرافیایی سخن می‌گویند و بر حکمرانی ملی و تمرکزگرایی تأکید دارد؛ موادی که بر یکپارچه‌سازی رویه و نرخ مالیات اهتمام می‌ورزد و جانبدار تمرکزگرایی و حکمرانی در سطح ملی است؛ موادی که اختیار اجرای امور مالیاتی را به دستگاه استان، شهرستان یا شهر واگذار کرده، و منادی عدم تراکم است؛ موادی که از حیث جمعیت، منطقه آزاد صنعتی - تجاری و یا محدوده سرزمین، مطابق تقسیمات کشور، به تمایز فائل شده، و به بیانی، کورسوی امیدی در راستای تمرکززدایی است.

چنانچه نگاه جزئی‌تری به قوانین و مقررات مالیاتی افکنده شود، چنین دریافت می‌شود که در گذر زمان، حرکت از سمت تمرکزگرایی به سوی تمرکززدایی بوده است؛ یعنی اصلاح قوانین و مقررات، نسخ قوانین و مقررات قدیمی‌تر و وضع قوانین و تدوین مقررات جدیدتر اعم از آیین‌نامه‌های هیئت وزیران و بخشنامه‌های سازمان‌های امور مالیاتی و... تمرکززدایی را نصب‌العین کرده، و از رویکرد ابتدایی حکمرانی ملی و تمرکزگرایی ق. م. م. و قوانین و مقررات ذیل آن فاصله گرفته، و برای نزدیکی به حکمرانی محلی و تمرکززدایی تلاش شده است. با تمام این اوصاف، در یک کلام، دستیابی به تمرکززدایی و به‌دنبال آن حکمرانی محلی در بستر قوانین و مقررات موجود در موضوع مالیات، ناکام بوده است.

در مجموع نرخ اخذ مالیات در سراسر کشور واحد است، رویه و طریقت اخذ آن نیز به وحدت رویه گرایش دارد؛ برای مثال می‌توان به فصل‌های اول (معافیت‌ها) و دوم (هزینه‌های قابل قبول و استهلاک) باب چهارم (مقررات مختلفه) ق. م. م. به‌منظور تأیید ادعای اخیر نگریست؛ پس در ق. م.

۱. شهرداری‌های کمتر از دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت، شهرها و دهیاری‌های شهرستان‌های کمتر از پنجاه هزار نفر جمعیت و شهرها و دهیاری‌های شهرستان‌های پنجاه تا دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت.

م. تمرکزگرایی و نگرشی از جنس حکمرانی ملی مشهود است. با این حال واگذاری برخی اختیارات اجرایی (نه تقنینی مانند نرخ گذاری) به محل همچون تشخیص، اگرچه با تمرکززدایی فاصله بسیار دارد، راه را برای آن در قانون گذاری های آینده هموار می کند. به لسان حقوقی، در حال حاضر تعیین تکلیف امر حکمی در سطح ملی تمرکزگرا است، اما اختیار ادارات امور مالیاتی استان، شهرستان یا شهر در تعیین تکلیف امر موضوعی همانند تشخیص، آن محل یا منطقه را قادر می سازد تا ضمن دخل و تصرف در امر موضوعی، کورسوی امیدی باشد برای تمرکززدایی و قدرت گرفتن حکمرانی محلی از د مالیاتی؛ ماده ۶۴ و تبصره ۲ آن و ماده ۱۱۰ ق. م. م. می تواند نمونه هایی از قوانین و مقررات بررسی شده، به منظور صحت مدعای پیش گفته باشد.

فرجام آنکه تصمیم گیری ها و خط مشی گذاری ها در بستر قوانین و مقررات مالیاتی، با حکومت مرکزی، تمرکزگرا و در سطح حکمرانی ملی است و واحدهای موجود در هر استان، شهر یا شهرستان تنها مجری اوامر بالادستی هستند؛ به عبارتی فرایند اجرا در سطح تقسیمات کشوری خرد شده است که این عدم تراکم به رغم اینکه کورسوی امیدی برای تمرکززدایی در آینده فراهم می کند و سیر زمانی و تکامل تاریخی در قوانین و مقررات مالیاتی نیز مؤید حرکت از سمت و سوی تمرکزگرایی و حکمرانی ملی به گرایش تمرکززدا و حکمرانی محلی است، ساختار کلان ق. م. م. و دیگر قوانین و مقررات نظام مالیاتی، اجازه فراتر رفتن از عدم تراکم را نداده است و با وجود تلاش در راستای این مطلب، با ماندن در عدم تراکم، تمرکززدایی ناکام بوده است.

## فهرست منابع

- اسدی، ایرج (۱۳۸۲). برنامه‌ریزی و مدیریت شهری از قلمرو علم تا میدان سیاست. **شهرداری‌ها**، ۵(۵۷): ۲۷ - ۳۰.
- اسدی، ایرج (۱۳۸۳). راهبرد منطقه‌گرایی در حکمروایی مناطق کلان شهری. **فصلنامه مدیریت شهری**: ۱۷، ۳۲ - ۴۵.
- اسماعیل‌زاده، حسن؛ همتی، مجتبی (۱۳۹۱). حکمروایی خوب راه چاره تحقق شهر خوب، **اطلاعات سیاسی - اقتصادی**، ۲۸۸: ۱۰۲ - ۱۱۵.
- امینی، سید جواد؛ امیرآبادی، محمد (۱۴۰۲). تدوین راهبردهای بهینه‌سازی حکمرانی امور محلی جمهوری اسلامی ایران، **فصلنامه حکمرانی متعالی**، ۴(۱۵): ۹ - ۳۶.
- برآبادی، محمود (۱۳۸۳). حکمروایی خوب شهری، **شهرداری‌ها**، ۶(۶۹): ۴۰ - ۵۰.
- برک‌پور، ناصر (۱۳۸۵). **حکمرانی شهری و نظام اداره شهرها در ایران**، همایش برنامه‌ریزی و مدیریت شهری، مشهد، ۱ - ۲۹.
- تاجدار، وحید؛ اکبری، مصطفی (۱۳۸۷). زنان و حکمروایی خوب شهر، **جستارهای شهرسازی**، ۲۵(۲۴): ۲۴ - ۳۹.
- تقوایی، علی‌اکبر؛ تاجدار، رسول (۱۳۸۸). درآمدی بر حکمروایی خوب شهری در رویکردی تحلیلی، **فصلنامه مدیریت شهری**، ۲۳: ۴۵ - ۵۸.
- جعفری، نسرین؛ برقی، حمید؛ قنبری، یوسف (۱۳۹۹). تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر حکمروایی در مدیریت محلی (مطالعه موردی: روستاهای شهرستان زنجان)، **مجله جغرافیا و توسعه ناحیه‌ای**، ۱۸(۲): ۳۳ - ۵۴.
- جهان‌شاهی، محمدحسین (۱۳۸۶). نگاهی به تعاریف و مفاهیم حکمروایی، **نشریه جستارهای شهرسازی**، ۱۹(۲۰): ۴۵ - ۴۷.
- حیدری فرزانه‌ئی، رسول؛ داودی، علی‌اصغر؛ جوانشیری، احمد (۱۴۰۰). وزیع قدرت و ساختار حکمرانی محلی در نظام مشروعیت ایران، **فصلنامه علمی جامعه‌شناسی سیاسی ایران**، ۴(۳): ۴۱۰ - ۴۲۶.
- داداش کریمی، یحیی؛ میرسپاسی، ناصر؛ نجف بیگی، رضا (۱۳۹۷). بررسی سیر تحول نظریات حکمرانی در نظام آموزشی عالی و دانشگاه‌ها جهت ارتقا بهره‌وری، **نوآوری‌های مدیریت آموزشی**، ۱۴(۱): ۷ - ۲۶.
- درخشانی درآبی، کاوه (۱۴۰۲). تأثیر تمرکززدایی مالی بر تورم در استان‌های ایران، **فصلنامه حکمرانی متعالی**، ۴(۱۵): ۷۷ - ۹۶.
- دیوان‌بیگی، کیان‌دخت؛ حجازی، سید حامد (۱۳۹۷). **تأثیر حکمروایی شهری بر تاب‌آوری اجتماعی**، چهارمین همایش ملی معماری و شهر پایدار، تهران.

- رضایی، سوده (۱۴۰۲). ارائه الگوی حکمرانی متعالی دو وجهی مبتنی بر قدرت نرم، تغییر ساختارها و فرایندها، *فصلنامه حکمرانی متعالی*، ۴(۱۳): ۸۷ - ۱۲۴.
- رمضانی، لائین (۱۳۹۵). جایگاه مدیریت محلی ایران در تحقق حکمروایی خوب روستایی، *ماهنامه پژوهشی، آموزشی و ترویجی دهیاری‌ها*، ۴۷: ۵۶ - ۶۰.
- زارعی، محمدحسین (۱۳۸۳). حکمرانی خوب، حاکمیت و حکومت در ایران، *مجله تحقیقات حقوقی*، ۷(۴۰): ۱۴۸ - ۱۶۸.
- زارعی، محمدحسین؛ حسنونند، محمد؛ سلمانی سبینی، مرضیه (۱۳۹۶). مفهوم حکمرانی تنظیمی، *فصلنامه جستارهای حقوق عمومی*، ۱(۱): ۱۲۴ - ۱۴۷.
- سردارنیا، خلیل‌الله (۱۳۸۶). بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی بر حکمرانی خوب، همایش سرمایه اجتماعی و توسعه ایران، تهران.
- شهیدی، محمدحسین (۱۳۸۶). شهرسازی، حمل و نقل و حکمروایی شهری، *جستارهای شهرسازی*، ۶(۱۹) - ۲۰: ۳۸ - ۴۴.
- طباطبایی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۹۳). *حقوق اساسی*، تهران: میزان.
- عظیمی آملی، جلال؛ رکن‌الدین افتخاری، علیرضا (۱۳۹۳). *حکمروایی روستایی (مدیریت توسعه پایدار)*، تهران: انتشارات سمت.
- علینی، محمد؛ غفاری، غلامرضا؛ زهیری، علیرضا (۱۳۹۴). مبانی دینی سرمایه اجتماعی و رابطه آن با حکمرانی خوب، *علوم سیاسی*، ۱۷(۶۷): ۱۳۳ - ۱۶۶.
- قاضی شریعت‌پناهی، سید ابوالفضل (۱۳۹۵). *بایسته‌های حقوق اساسی*، تهران: میزان.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۳). *مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران*، تهران: شرکت سهامی انتشار.
- کاظمیان، غلامرضا (۱۳۸۳). تبیین رابطه ساختار حاکمیت و قدرت شهری با سازمان‌یابی فضا، رساله دکتری جغرافیا و برنامه‌ریزی شهری، دانشگاه تربیت مدرس.
- کاظمیان، غلامرضا (۱۳۸۶). درآمدی بر الگوی حکمروایی شهری، *نشریه جستارهای شهرسازی*، ۱۹(۲۰): ۵ - ۷.
- لاله‌پور، منیژه (۱۳۸۶). حکمروایی شهری و مدیریت شهری در کشورهای در حال توسعه، *جستارهای شهرسازی*، ۶(۱۹) - ۲۰: ۵۸ - ۶۵.
- محمدخانی غیاثوند، حسین؛ محمدعلیها، محمدرضا (۱۳۹۹). شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های کلان حکمرانی نوآوری، *مطالعات مدیریت راهبردی*، ۴۳: ۱۱۳ - ۱۳۸.

مشکینی، ابوالفضل؛ ربانی، طاها؛ افتخاری، رکن‌الدین؛ رفیعیان، مجتبی (۱۳۹۸). آینده‌نگاری حکمروایی، بسط مفهوم و آینده‌ی حکمروایی کلان شهر تهران، پژوهش‌های جغرافیای برنامه‌ریزی شهری، ۷(۳): ۴۳۱ - ۴۵۳.

منتظری، محمد؛ بهمنی، اکبر؛ فتحی‌زاده، علیرضا (۱۳۹۷). الگوی حکمرانی خوب از دیدگاه نهج‌البلاغه: گامی در جهت تبیین الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، دوفصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات الگوی پیشرفت اسلامی ایرانی، ۶(۱۱): ۱۳۳ - ۱۵۵.

نصیری زرقانی، آرش؛ سلگی، محمد (۱۴۰۰). سیر تحول حکمرانی مردم‌پایه در ایران از مشروطه تا انقلاب اسلامی، سومین همایش ملی و اولین همایش بین‌المللی حکمرانی متعالی، تهران.

هولمن، هانس (۱۳۷۷). گستردگی مفرد دولت‌های جهان سوم و تمرکزگرایی آنها، ترجمه بدرالدین اورعی یزدانی، فصلنامه روستا و توسعه، ۲(۶): ۷۵ - ۱۰۶.

یاپنگ غراوی، بای محمد (۱۳۹۱). «نگاهی به مفهوم حکمروایی شهری: هدف‌ها، مدل‌ها و شاخص‌های آن، سیاسی - اقتصادی، ۲۸۹: ۱۹۸ - ۲۰۵.

یونسی، علی؛ گودرزی، محمدرضا (۱۴۰۲). تمرکززدایی مالی و ارتقای سرمایه انسانی، فصلنامه حکمرانی متعالی، ۴(۱۵): ۳۷ - ۵۶.

## References

- Bell, Keith Clifford. (2007). "Good governance in land administration". *FIG Congress*, Hong Kong.
- Biitir, Samuel; Baslyd, Nara; Ameyaw, Stephen. (2017). "Integrating decentralized land administration systems with traditional land governance institutions in Ghana: Policy and praxis". *Journal of Land use policy*, 68(1), 402-414.
- Cerniglia, Floriana. (2003). "Decentralization in the Public Sector: Quantitative Aspects in Federal and Unitary Countries". *Journal of Policy Modeling*, 25(8), 749-776.
- Doornbos, M. (2003). "Good Governance: The Metamorphosis of Policy Metaphor". *Journal of International Affairs*, 1, 3-17.
- Enemark, Stig; Williamson, Ian. (2004). "Capacity building in land administration - A Conceptual approach". *Survey review*, 37(294), 639-650.
- Graham, John; Amos, Bruce; Plumtre, Tim. (2003). "Principles for Good Governance in the 21st Century". *Policy Brief, Institute on Governance, Ottawa, Canada*, (15), 1-6.
- Kardos, Mihaela. (2012). "The Reflection of Good Governance in Sustainable Development Strategies". *Procedia Social and Behavioral Science*, 58, 1166-1173.
- Magel, Holger; Wehrmann, Babette. (2001). "Applying good governance to urban land management". *Why and How Conferences of the FIG XXII International*, Washington DC, 310-316.
- Margre, Jaume; Bertrana, Xavier. (2004). "Local Governance and Public City Managers in Seventeen European Countries". *UDITE Brussel les setembre*.



Sapru, R. K. (2006). **Administrative Theories & Management Thought**. Prentice Hall of India.

UNDP. (2017). **A Users' Guide to Measuring Local Governance**. Oslo, Norway: UNDP Oslo Governance Centre.

Van Assche, Kristof; Hornidge, Anna-Katharina. (2015). **Rural development knowledge and expertise in governance**. Wageningen, Netherlands: Wageningen Academic Publishers.

Van den Dool, Leon; Hendriks, Frank; Gianoli, Alberto; Schaap, Linze. (2015). **The Quest for Good Urban Governance: Theoretical Reflections and International Practices**. Tilburg, Netherlands: Springer.

Weiss, Thomas G. (2000). "Governance, Good Governance and Global Governance, Conceptual and Actual Challenges". **Third World Quarterly**, 21(5), 795-815.

---

#### COPYRIGHTS

© 2024 by the authors. Published by The National Defense University. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

---

