

تیر ۱۴۰۱  
مسلسل: ۱۸۲۹۳

## مالیات بر مجموع در آمد

### ۲. تجربه تقنینی مالیات بر مجموع در آمد در ایران



دفتر مطالعات بخش عمومی



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۸۲۹۳

کد موضوعی: ۲۳۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: مالیات بر مجموع درآمد ۲. تجربه تقنینی مالیات بر مجموع درآمد در ایران

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی

تهیه و تدوین: ایمان عابدی

مدیر مطالعه: محمدجواد شریف‌زاده

اظهار نظر کننده: محمدمهدی بکنظر

ناظران علمی: هادی ترابی‌فر، سیدعلی روحانی

ویراستار تخصصی: \_\_\_\_\_

ویراستار ادبی: \_\_\_\_\_

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر مجموع درآمد

۲. تجربه تقنینی

۳. تاریخچه مالیات‌ستانی



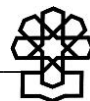
تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۴/۱۵

## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱	چکیده.....
۳	مقدمه.....
۴	۱. تاریخچه مالیات بر مجموع درآمد در کشورهای جهان.....
۴	۲. تاریخچه تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران.....
۵	۲-۱. قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره، مصوب سال ۱۳۰۹.....
۷	۲-۲. قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۱۲.....
۱۱	۲-۳. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲.....
۱۶	۲-۴. قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸.....
۱۸	۲-۵. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۴.....
۲۳	۲-۶. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۵ و اصلاحات بعد از آن.....
۲۶	۲-۷. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵.....
۲۹	۲-۸. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶.....
۳۱	۲-۹. قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۸۰.....
۳۱	۲-۱۰. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۱.....
۳۳	۳. موانع اجرای مالیات بر مجموع درآمد در ایران.....
۳۳	۳-۱. عدم توجه به اصالت فرهنگ.....
۳۴	۳-۲. فقدان ساختار اجرایی مناسب.....
۳۴	۳-۳. وقفه در جمع‌آوری مالیات.....
۳۵	۳-۴. عدم وجود ضمانت اجرایی مناسب.....
۳۵	۳-۵. تعارض منافع.....
۳۶	جمع‌بندی و نتیجه‌گیری.....
۳۹	منابع و مآخذ.....





## مالیات بر مجموع درآمد

### ۲. تجربه تقنینی مالیات بر مجموع درآمد در ایران

#### چکیده

در بسیاری از کشورهای جهان مالیات بر مجموع درآمد روشی مؤثر برای افزایش درآمد دولت و بازتوزیع درآمد در جامعه تلقی می‌شود. علی‌رغم فواید نظام مالیات بر مجموع درآمد این نظام مالیاتی هنوز در ایران به مرحله اجرا درنیامده است. به‌گونه‌ای که هم‌اکنون مالیات بر درآمد در ایران از پایه‌های مختلف درآمدی به‌صورت جداگانه اخذ می‌شود. مقایسه آمارهای مربوط به مالیات در ایران با کشورهای هم‌تراز و توسعه‌یافته نشان‌دهنده وضعیت نامطلوب نظام مالیاتی در ایران است. سهم بالای مالیات‌های غیرمستقیم و مالیات بر شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) نسبت به سهم اندک مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی نشان‌دهنده ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی دولت و آسیب‌زا بودن مالیات‌ها برای تولید است. این در حالی است که مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در نظام‌های مالیاتی پیشرفته دنیا سهم بالایی دارد.

در طول نزدیک به یکصد سال گذشته موضوع تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران فراز و نشیب‌های بسیاری را طی کرده و در مجموع هیچ‌گاه به نتیجه مطلوب نرسیده است. اولین قانون مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران، قانون «مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره» بود که در فروردین سال ۱۳۰۹ به تصویب مجلس شورای ملی رسید. از آن زمان تاکنون مهم‌ترین قوانین مرتبط با مالیات بر درآمد را می‌توان هفت قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۱۲، قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲، قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸، قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۴، قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۳۵، قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵ و قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ دانست که در ادوار مختلف مجلس به تصویب رسیده است. البته قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ دو بار در سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد بازنگری جدی قرار گرفت که با اندکی تسامح می‌توان این دو بازنگری را نیز به‌نوعی در شمار قانون‌های مالیات بر درآمد به‌شمار آورد.

از میان این قوانین و بازنگری‌های ۱۰گانه تنها قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۲ را می‌توان یک قانون استاندارد منطبق با اصول مالیات بر مجموع درآمد فراگیر دانست. در ماده (۱۴) این قانون تأکید شده بود که «مؤدی مالیاتی مکلف است در اظهارنامه‌ای که تسلیم می‌نماید میزان کل درآمد غیرویژه و هزینه‌هایی که از آن کسر می‌شود و میزان درآمد ویژه و بخشودگی‌هایی که به‌موجب این قانون تعیین شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید». اگر از قانون مصوب سال ۱۳۲۲ - که نوعی استثنا در سیر تحول قانونگذاری مالیاتی در ایران بود - چشم‌پوشی شود باید اذعان کرد در همه قوانین دیگری که از سال ۱۳۰۹ تا سال ۱۳۹۴ به تصویب قانونگذار رسیده است، اصل بر اخذ مالیات از منابع مختلف درآمدی به‌صورت جداگانه بوده است.

با این حال پس از قوانین مالیاتی مصوب سال‌های ۱۳۲۸ و ۱۳۳۴ که به‌صراحت تأکید داشتند از «مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هریک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت»، قانونگذار رویکرد جدیدی را در موضوع مالیات بر مجموع درآمد اتخاذ کرد. در این رویکرد که از قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۵ آغاز شد و به‌نوعی در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و حتی قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ نیز دنبال شد اصل بر اخذ مالیات جداگانه از منابع درآمدی افراد قرار دارد. با این حال نوعی مالیات بر مجموع درآمد به‌صورت مازاد<sup>۱</sup> (Surtax) از آن دسته از اشخاص حقیقی که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر است، اخذ می‌شود. این شیوه در واقع همان اخذ مالیات از منابع درآمدی به‌صورت مجزاست و با رویکرد مالیات بر مجموع درآمد که بنا را بر تجمیع درآمدها قرار می‌دهد فاصله زیادی دارد. ممکن است این سؤال مطرح شود که چرا قانونگذار چنین رویکردی را اتخاذ کرده و از ابتدا بنا را بر تجمیع درآمدهای افراد نگذاشته است. به‌نظر می‌رسد مهم‌ترین مسئله‌ای که باعث شد قانونگذار چنین رویکردی را انتخاب کند سهولت اجرای این شیوه باشد. شاید قانونگذار بر این عقیده بوده است که با این رویکرد اولاً، از ویژگی‌های مثبت مالیات بر مجموع درآمد از جمله افزایش درآمد دولت و گسترش عدالت اجتماعی منتفع می‌شود و ثانیاً، با توجه به آنکه تعداد نسبتاً اندکی از کل مؤدیان مشمول این نوع مالیات می‌شوند، اجرای آن سهولت بیشتری خواهد داشت. با وجود این چنین رویکردی بارها با شکست مواجه شده است. شکست اول در سال ۱۳۳۷ بود که قانونگذار ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ را - که به مالیات بر مجموع درآمد اشاره داشت - حذف کرد. شکست دوم این رویکرد در سال ۱۳۸۰ با حذف ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ اتفاق افتاد و شکست سوم با رد ماده (۲۴) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۹۱ - که به دنبال تجدید حیات مالیات بر مجموع درآمد بود - اتفاق افتاد. در تحلیل دلایل شکست این رویکرد باید به دو موضوع اشاره کرد. اولاً، مؤدیان مشمول این قرائت از مالیات بر مجموع درآمد انگیزه‌ای برای پرداخت مجدد مالیات - فراتر از آنچه از درآمدهای جداگانه خود پرداخته‌اند - ندارند و ثانیاً، حتی سازمان مالیاتی نیز (از آنجا که عمده درآمد مورد انتظار دولت در بودجه‌های سالیانه از طریق درآمدهای جداگانه محقق می‌شود) انگیزه‌ای برای ورود به این فرایند پیچیده ندارد.

از جمله موانع اجرای مالیات بر مجموع درآمد در تاریخچه مالیاتی ایران می‌توان به «عدم توجه به ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مردم»، «ضعف بسترها و زیرساخت‌های اجرایی در فرایند رصد و شناسایی درآمدها، رسیدگی و راستی‌آزمایی پرونده‌های مالیاتی و عدم اهتمام مجریان و سیاستگذاران در ارتقای بسترهای اجرایی»، «وقفه‌های قانونی و اجرایی در جمع‌آوری مالیات»، «ضمانت اجرای ضعیف در برخورد با متخلفان مالیاتی» و «تعارض منافع در لایه سیاستگذاری» اشاره نمود.

۱. در مورد مالیات مازاد (Surtax) و تجربه آن در انگلستان به گزارش شماره ۱۷۵۰۹ مرکز پژوهش‌های مجلس با عنوان «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ۱. چيستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (ویرایش اول)» مراجعه شود.



مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به‌عنوان یکی از انواع مالیات‌های مستقیم به دو شیوه حدی می‌تواند اخذ شود. شیوه اول؛ وضع مالیات بر اقلام مختلف درآمدی به‌صورت جداگانه<sup>۱</sup> است. در این شیوه، مالیات هر یک از اقلام درآمدی مثل درآمد ناشی از حقوق، مشاغل، اجاره املاک و غیره به‌صورت جداگانه محاسبه شده و ممکن است معافیت‌ها و نرخ‌های جداگانه‌ای نیز بر آنها اعمال شود. این شیوه که در برخی کشورهای در حال توسعه از جمله ایران رایج است از حیث تأثیر بر بازتوزیع درآمد و عدالت توزیعی مشکلاتی را به‌همراه دارد. شیوه دوم؛ وضع مالیات بر مجموع درآمد<sup>۲</sup> اشخاص حقیقی است. در این شیوه کل درآمد اشخاص تجمیع و سپس مشمول مالیات می‌شود. بدیهی است که شیوه دوم عادلانه‌تر بوده و درآمدهای بیشتری را عاید دولت می‌کند. امروزه مالیات‌های مستقیم در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته و برخی اقتصادهای نوظهور به همین شیوه اخذ می‌شود. از این‌رو یکی از مهم‌ترین قوانین در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته قانون مالیات بر مجموع درآمد است. از سوی دیگر یکی از ستون‌های اصلی یک نظام مالیاتی موفق برای بازتوزیع درآمد و کاهش فقر نیز اجرای همین سیاست است؛ زیرا در بین پایه‌های مختلف مالیاتی هیچ پایه یا منبعی مناسب‌تر از مالیات بر مجموع درآمد برای اجرای نرخ‌های تصاعدی وجود ندارد؛ این در حالی است که معمولاً مالیات‌ستانی با نرخ‌های تصاعدی بازتوزیع بهتری برای درآمد به ارمغان می‌آورد.

اجرای مالیات بر مجموع درآمد نیازمند اصلاح و بازنگری قوانین مالیاتی کشور است. برای این اصلاح نیاز است قوانین، تجربه و موانع اجرای آن در گذشته مورد مذاقه قرار گیرد. بررسی‌ها نشان می‌دهد علی‌رغم اینکه تاکنون سیاست مالیات بر مجموع درآمد در ایران اجرا نشده، ولی در طول تاریخ معاصر موادی از قوانین مالیاتی به این موضوع اختصاص یافته است. از این‌رو بررسی تجربه قانونگذار در این زمینه و احصای عواملی که در عدم اجرای این سیاست یا حذف آن از قانون دخیل بوده‌اند ضروری به‌نظر می‌رسد. به همین منظور در این گزارش طی یک بررسی تاریخی سابقه مالیات بر مجموع درآمد در قوانین مالیاتی کشور در دوره قبل و پس از پیروزی انقلاب اسلامی بررسی می‌شود.

در بخش دوم گزارش به کمک آمارهای رسمی، وضعیت نظام مالیاتی در ایران ترسیم و سپس از طریق مقایسه آن با کشورهای با درآمد متوسط و توسعه‌یافته، نواقص و مشکلات نظام مالیاتی کشور مشخص می‌شود. از آنجاکه برخی کشورهای با درآمد متوسط و در حال توسعه نیز نظام مالیات بر مجموع درآمد را در کشور خود به‌اجرا گذاشته‌اند، مقایسه آمار مربوط به این کشورها با ایران از حیث شباهت اوضاع اقتصادی آنها با ایران می‌تواند مفید باشد. بخش سوم نگاهی کوتاه به سابقه مالیات بر مجموع درآمد در سایر کشورهای جهان دارد. در بخش چهارم سابقه سیاست مالیات بر مجموع درآمد در قوانین مالیاتی ایران شرح داده می‌شود. وضع، نسخ و تغییرات محتوایی مواد مربوط به مالیات بر مجموع درآمد در قوانین مالیاتی مختلف از سال ۱۳۰۹ تا سال ۱۳۹۴ در این بخش بررسی شده است. همچنین علل و دلایلی که موجب وضع، نسخ و تغییرات قوانین مربوط به این سیاست شده‌اند از طریق اسناد و مدارک مربوط به مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی و مجلس شورای اسلامی استخراج شده است. از این طریق می‌توان به برخی موانع اجرای این طرح از دید نمایندگان مجلس و دولتمردان دست پیدا کرد. بخش‌های پنجم و ششم به ترتیب به بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر مجموع درآمد و نیز موانع اجرای این نظام مالیاتی اختصاص دارد. بخش پایانی گزارش به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

1. Scheduling
2. Global Personal (Individual) Income Tax

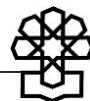
## ۱. تاریخچه مالیات بر مجموع درآمد در کشورهای جهان

بسیاری از کشورهای پیشرفته در سال‌های بسیار قبل و برخی کشورهای در حال توسعه نیز در سال‌های اخیر سیاست مالیات بر مجموع درآمد را اجرا کرده‌اند. در مغرب‌زمین شکل مدرن مالیات بر درآمد در سال ۱۷۹۹ میلادی در انگلستان برای تأمین هزینه جنگ‌های ناپلئونی وضع شد؛ هرچند ریشه‌های مالیات بر درآمد به ۷۰۰ سال قبل‌تر از این برمی‌گردد. شکل انگلیسی مالیات بر درآمد در بسیاری از مستعمرات انگلیس نیز رواج پیدا کرد تا حدی که اشکال دیگر مالیات بر درآمد نیز تحت تأثیر قانون مالیات بر درآمد انگلیس قرار گرفتند. این قانون در سال ۱۸۱۵ لغو و در سال ۱۸۴۲ اصلاح و بازتعریف شد. قوانین مالیات بر درآمد سایر کشورها به مثابه محصول و میوه قانون سال ۱۷۹۹ انگلستان محسوب می‌شود و برخی ویژگی‌های آن هنوز هم در سیستم‌های مالیاتی جهان وجود دارد (Harris, 2006). نرخ این مالیات در سال ۱۸۴۲ سه درصد بود و بعد در سال ۱۸۵۶-۱۸۵۴ به ۷ درصد به‌زای درآمدهای بالای ۱۰۰ پوند در سال رسید. این مالیات یک نوع مالیات بر مجموع درآمد محسوب می‌شد که بر درآمدهای بیش از یک مقدار خاص وضع شده بود؛ بنابراین همه مردم مشمول این مالیات نمی‌شدند. (Toch, 2014)

ایالات متحده آمریکا نیز اشکال مختلف این قانون را از سال ۱۹۱۳ و در ضمن شانزدهمین اصلاح قانون اساسی اجرا کرده است. البته قبل از آن در سال ۱۸۶۱ نیز این نوع مالیات وضع شده بود، ولی مغایر با قانون اساسی محسوب می‌شد؛ به همین دلیل قانون اساسی این کشور نیز بعداً اصلاح شد (Buller and Whittenburg, 2011 Altus). هند در سال ۱۹۹۱ در پاسخ به بحران شدید اقتصاد کلان و کسری شدید مالی، مجموعه‌ای از اصلاحات اقتصادی از جمله اصلاحات مالیاتی را انجام داد که تا حد زیادی شبیه سیستم مالیات بر مجموع درآمد بود. مالیات بر درآمد دوگانه به مثابه یکی از سیستم‌های مالیات بر مجموع درآمد در اوایل دهه سال ۱۹۹۰ در برخی کشورهای اسکاندیناوی مثل فنلاند، نروژ و سوئد ارائه شد؛ بنابراین سابقه اجرای این نوع مالیات در کشورهای جهان به بیش از ۲۰۰ سال پیش بازمی‌گردد و امروزه نیز بسیاری از کشورهای جهان این سیاست را اجرا می‌کنند. شروع اجرای این سیاست در حدود ۲۰۰ سال پیش در انگلستان، بدون آنکه پیشرفت‌های کنونی تکنولوژیک در دسترس باشد، نشان‌دهنده این است که این سیاست می‌تواند با تکیه بر حداقل تکنولوژی نیز اجرایی شود؛ بنابراین با توجه به سابقه اجرای این سیاست در جهان به‌سختی می‌توان پذیرفت که عدم توانایی فنی مانع اجرای این قانون در ایران باشد.

## ۲. تاریخچه تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران

براساس آنچه در اصل (۵۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران آمده است هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون؛ موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی نیز به‌موجب قانون مشخص می‌شود؛ بنابراین قانون مالیات‌های مستقیم به‌عنوان سند بالادستی تنها باید توسط مجلس شورای اسلامی تصویب شود. قبل از پیروزی انقلاب اسلامی نیز در قانون اساسی مشروطه اصول متعددی در مورد مالیات‌ها وجود داشت که وضع مالیات را تنها به حکم قانون مجاز می‌دانست. اصول نودوچهارم (۹۴) تا نودونهم (۹۹) متمم قانون اساسی مشروطه چنین بیان می‌کند:



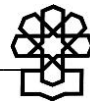
- اصل نودوچهارم (۹۴): هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون.
  - اصل نودوپنجم (۹۵): مواردی را که از دادن مالیات معاف توانند شد قانون مشخص خواهد کرد.
  - اصل نودوششم (۹۶): میزان مالیات را همه‌ساله مجلس شورای ملی با اکثریت تصویب و معین خواهد نمود.
  - اصل نودوهفتم (۹۷): در مواد مالیات هیچ تفاوت و امتیازی فی‌مابین افراد ملت گذارده نخواهد شد.
  - اصل نودوهشتم (۹۸): تخفیف و معافیت از مالیات منوط به قانون مخصوص است.
  - اصل نودونهم (۹۹): غیر از مواقعی که قانون صراحتاً مستثنا می‌دارد به هیچ عنوان از اهالی چیزی مطالبه نمی‌شود مگر به اسم مالیات مملکتی و ایالتی و ولایتی و بلدی.
- بنابراین برای بررسی سابقه تقنینی مالیات بر مجموع درآمد در قبل و پس از انقلاب اسلامی باید به قوانین رسمی کشور مراجعه کرد. در این بخش تاریخچه مواد و فصول مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد در قوانین مختلف مالیاتی بررسی می‌شود. این بررسی در دو برهه قبل و پس از انقلاب اسلامی صورت گرفته و سعی شده در متن قوانین مرتبط با مالیات مواد مرتبط با این سیاست احصا و بررسی شود.

#### ۲-۱. قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره، مصوب سال ۱۳۰۹

تاریخ وضع اولین قوانین مالیاتی در نظام پارلمانی ایران به سال ۱۲۸۸ بازمی‌گردد که موضوع آن مالیات بر یک کالا یا خدمت خاص بوده است. قوانین مختلف مالیاتی تا سال ۱۳۰۹ بیشتر منحصر در مالیات بر کالا و خدمات بوده است، ولی در قانون مالیاتی سال ۱۳۰۹ اولین بار بر اقشار، اصناف و گروه‌های مختلف مالیات بر درآمد وضع شد که آغاز تحول در نظام مالیاتی کشور بود. طبق این قانون بر تجار، اصناف، دلال و حق‌العمل‌کارها، وکلای عدلیه، اطبا و کسانی که از عواید مملکتی و بلدی ایران حقوق می‌گیرند به‌استثنای نظامیان، صاحب‌منصبان امنیه، نظمیه و کسانی که از صندوق تقاعد استفاده می‌کنند به‌صورت جداگانه و با نرخ‌های متفاوتی مالیات وضع شد. طبق ماده (۱۰) این قانون کسانی که عایداتی از محلی غیر از منابع نامبرده در مواد (۲) تا (۹) این قانون دارند در صورتی که عایدات خالص سالیانه آنها بیش از پانصد تومان باشد باید نسبت به مازاد ۵۰۰ تومان مالیات اضافه‌تری پرداخت کنند. برای ایجاد ضمانت اجرایی نیز در ماده (۱۴) این قانون چنین آمده است: کسانی که برای فرار از مقررات این قانون پایه مالیات خود را کمتر از واقع قلمداد کنند پس از اثبات امر به‌ترتیبی که در ماده (۱۵) مذکور است معادل دو برابر مالیاتی که بایست پرداخته شود خواهند پرداخت.

جدول ۱. مواد منتخب قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره، مصوب سال ۱۳۰۹

متن قانون	عنوان قانون
<p><b>ماده (۴) -</b> تجار به ترتیب ذیل مالیات جواز خواهند داد:</p> <p>الف) تاجر درجه اول سالیانه ۲۵۰ تومان، ب) تاجر درجه دوم سالیانه ۱۵۰، ج) تاجر درجه سوم سالیانه ۸۰، د) تاجر درجه چهارم سالیانه ۳۰ تبصره «۱» - تاجر درجه اول کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از شصت هزار تومان باشد. تاجر درجه دوم کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از چهل هزار تومان و منتهی شصت هزار تومان باشد. تاجر درجه سوم کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از بیست هزار تومان و منتهی چهل هزار تومان باشد. تاجر درجه چهارم کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از پنج هزار تومان و منتهی بیست هزار تومان باشد.</p> <p>تبصره «۲» - تاجری که میزان فروش سالیانه‌اش از پنج هزار تومان تجاوز نمی‌کند از پرداخت مالیات معاف است.</p>	
<p><b>ماده (۵) -</b> اصناف به ترتیب ذیل مالیات خواهند داد:</p> <p>الف) صنف درجه اول سالیانه ۱۰۰ تومان، ب) صنف درجه دوم سالیانه ۴۸ تومان، ج) صنف درجه سوم سالیانه ۱۸ تومان تبصره «۱» - صنف درجه اول کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از چهل هزار تومان باشد. صنف درجه دوم کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از بیست هزار تومان و منتهی چهل هزار تومان باشد. صنف درجه سوم کسی است که میزان فروش سالیانه‌اش بیش از پنج هزار تومان و منتهی بیست هزار تومان باشد.</p> <p>تبصره «۲» - صنفی که میزان فروش سالیانه‌اش از پنج هزار تومان تجاوز نمی‌کند از پرداخت مالیات معاف است.</p>	
<p><b>ماده (۶) -</b> دلال و حق‌العمل‌کار به ترتیب ذیل مالیات خواهند داد. حق‌العمل‌کار و دلال درجه اول سالیانه ۱۰۰ تومان حق‌العمل‌کار و دلال درجه دوم سالیانه ۵۰ تومان و حق‌العمل‌کار و دلال درجه سوم سالیانه ۳۰ تومان تبصره «۱» - حق‌العمل‌کار و دلال درجه اول کسی است که واسطه معامله بیش از ۱۰۰ هزار تومان در سال باشد. حق‌العمل‌کار و دلال درجه دوم کسی است که واسطه معامله بیش از ۵۰ هزار تومان و منتهی ۱۰۰ هزار تومان باشد. حق‌العمل‌کار و دلال درجه سوم کسی است که واسطه معامله بیش از ۳۰ هزار تومان و منتهی ۵۰ هزار تومان باشد. تبصره «۲» - حق‌العمل‌کار و دلالی که واسطه معامله کمتر از سی هزار تومان باشند از پرداخت مالیات معاف خواهند بود.</p>	
<p><b>ماده (۷) -</b> وکلای عدلیه و اطبا به تناسب ذیل مالیات خواهند داد: سالیانه در تهران در ایالات و ولایات الف) طبیب و وکیل درجه اول سالیانه در تهران ۱۲۰ تومان، ب) طبیب و وکیل درجه دوم سالیانه در تهران ۴۸ تومان، ج) طبیب و وکیل درجه سوم سالیانه در تهران ۶ تومان</p>	<p>قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره</p>
<p><b>ماده (۸) -</b> طبقات مذکور در مواد (۴)، (۵)، (۶) و (۷) برای اشتغال به مشاغل خود باید جواز تحصیل نمایند و مبالغ مذکوره در آن مواد به عنوان حق جواز اخذ خواهد شد. هریک از افراد طبقات مذکوره در مواد (۴) و (۵) مکلف هستند اظهارنامه‌ای که حاکی از میزان فروش سال قبل و مشخص درجه‌بندی آنها خواهد بود به مالیه محل بدهند. افراد طبقات مذکوره در ماده (۷) درجه خود را در ضمن اظهارنامه‌ای که خواهند داد معین می‌نمایند. اشتغال به مشاغل مذکوره در مواد (۴)، (۵) و (۶) بدون تحصیل جواز ممنوع بوده و متخلفین به جریمه‌های معادل دو برابر حق جواز محکوم خواهند شد.</p>	<p>مصوب ۱۲ فروردین‌ماه سال ۱۳۰۹</p>
<p><b>ماده (۹) -</b> کسانی که از عواید مملکتی و بلدی ایران حقوق می‌گیرند به استثنای نظامیان و صاحب‌منصبان امنیه و نظمیه و کسانی که از صندوق تقاعد استفاده می‌کنند به تناسب ذیل مالیات خواهند داد: الف) هر کس بیش از ۳۵ و منتهی پنجاه تومان حقوق ماهیانه می‌گیرد نیم درصد از کل حقوق. ب) هر کس بیش از پنجاه و منتهی صد تومان حقوق ماهیانه می‌گیرد نسبت به مازاد یک‌ونیم درصد. ج) هر کس بیش از صد و منتهی دویست تومان حقوق ماهیانه می‌گیرد نسبت به مازاد دو درصد. د) هر کس بیش از دویست تومان حقوق می‌گیرد نسبت به مازاد چهار درصد.</p>	
<p><b>ماده (۱۰) -</b> کسانی که عایداتی از غیر منابع مذکوره در مواد فوق دارند در صورتی که عایدات خالص سالیانه آنها بیش از پانصد تومان باشد به تناسب ذیل مالیات خواهند داد:</p> <p>الف) پانصد تومان تا هزار تومان عایدات خالص سالیانه صدی یک نسبت به مازاد پانصد تومان. ب) از دو هزار و یک تومان تا شش هزار تومان عایدات خالص سالیانه نسبت به مازاد صدی دو. ج) از شش هزار و یک تومان عایدات خالص سالیانه به بالا نسبت به مازاد صدی سه. تبصره «۱» - عوایدی که مطابق قانون مالیات املاک اربابی مصوب ۲۰ دی‌ماه ۱۳۰۴ حاصل می‌شود محکوم به تأدیه مالیات مذکوره در این ماده نبوده و مطابق قانون مذکور مالیات تأدیه خواهند نمود. مالیات اغنام و احشام که مطابق قانون مصوب ۲۱ مرداد ۱۳۰۷ ملغی است کماکان ملغی بود.</p>	
<p>تبصره «۲» - مادام که مالیات مستغلات مخصوص به بلدیها است عواید حاصله از مستغلات مشمول این قانون نخواهد بود.</p> <p><b>ماده (۱۵) -</b> هرگاه بین مالیه و مؤدی مالیات راجع به میزان عایدات اختلافی حاصل شود بجز در مورد مذکور در ماده (۱۳) این قانون هریک از طرفین حق دارند به کمیسیون که مطابق ترتیب مشروح در ماده (۱۰) قانون موسوم به قانون مالیات املاک اربابی و دوآب (مصوبه ۲۰ دی‌ماه ۱۳۰۴) تشکیل خواهد شد رجوع نمایند و رأی اکثریت کمیسیون قاطع است.</p>	



مطابق این قانون افراد نامبرده در مواد (۴) تا (۹) طبق ارقام مشخص شده مالیات می‌دهند، ولی اگر شخصی عایداتی غیر از درآمدهای نامبرده در مواد (۴) تا (۹) داشته باشد به‌زای درآمدهای بالای ۵۰۰ تومان مطابق ماده (۱۰) مشمول مالیات می‌شود. (جدول ۱) وزیر عدلیه وقت در مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی در هنگام تصویب این قانون در توجیه ماده (۱۰) می‌گوید:

«عرض کنم که بنده اینجا ناچار هستم یک توضیحی بدهم تا سوء تفاهمی نشود. ما علت اینکه نوشتیم کسانی که عایداتی از غیر منابع فوق دارند نمی‌خواهیم کسانی را که مشمول یکی از مواد فوق هستند و عایداتی دارند او را به‌طور کلی معاف کرده باشیم. خیر چون ممکن است آن آدم از یک منبع دیگری عوایدی داشته باشد. بنده فرض بفرمایید طبیب هستم یک حق جواز هم می‌دهم از برای طبایتم پنجاه هزار تومان هم در بانک دارم که در تنزیل است. البته از این منبع هم باید یک مالیاتی بدهم؛ اما اگر بنده تاجر بودم و جوازی برای تجارتم گرفتم و عایداتی هم از راه تجارت داشتم البته غیر از آن چیزی نمی‌دهم چون آن جواز برای تحصیل این عایدات بود؛ اما اگر از یک راه و از یک ممر دیگری بود که عایدی داشتم باید مالیات آن را هم بدهم نه اینکه ما به او بگوییم همان مالیات لازم نیست بدهی تو را به‌سلامت و ما را به خیر یا وارونه، خیر، هرکسی را ما گفتیم که بایستی به‌تناسب استعداد مالی خودش و استطاعت خودش یک چیزی به ما بدهد (خنده نمایندگان) در صورتی که البته دارای فلان مقدار و میزان عایدی باشد. مثلاً یک کسی است که وکیل عدلیه است از نقطه‌نظر عایداتی که از عدلیه دارد یک جوازی می‌گیرد و حقی هم می‌دهد، در سال فلان قدر دارد فلان قدر هم به ما می‌دهد و در ضمن هم فرض بفرمایید که همین شخص دارای یک منبع عایدی دیگری هم هست که باید آنجا هم بدهد. منتهی ما آمدیم یک استثنایی قائل شدیم که کسانی که عایدات دیگرشان از راه املاک است یا مستغل است یا املاک مزروعی است از آنها چیزی ندهد و آلا اگر از پنج ممر و منبع عایدی دارد باید از پنج ممر و منبع مختلف می‌گشت و می‌دید که کدام‌یک از این منابع کمتر عایدی دارد همان را مأخذ می‌گرفت و مالیات می‌داد و دولت هم آن وقت باید از یک منبع بزرگ عایدی که آن آدم دارد صرف‌نظر کند».

بنابراین در قانون سال ۱۳۰۹ الزامی برای جمع درآمدهای مختلف در نظر گرفته نشده و عایدات افراد از منابع مختلف به‌صورت جداگانه مشمول مالیات می‌شود. با این حال چنانکه در سخنان وزیر عدلیه نیز روشن است قانونگذار در ماده (۱۰) این قانون تلاش داشته هیچ‌یک از منابع درآمدی افراد متمول از مالیات معاف نشود.

## ۲-۲. قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۱۲

مطابق ماده اول این قانون «از عایدات خالص مشمولین این قانون در صورتی که از ۵۰۰۰ ریال در سال تجاوز کند طبق مقررات ذیل مالیات اخذ خواهد شد». در این قانون افراد حقیقی به دو دسته حقوق‌بگیر و غیر حقوق‌بگیر (شامل تجار و اطبا و...) تقسیم شده‌اند. از حقوق‌بگیران مطابق ماده دهم مالیات اخذ می‌شود. از ظاهر قانون چنین برمی‌آید که مفهوم عایدات خالص در مورد حقوق‌بگیران به‌کار نرفته و در مورد سایر مشمولین (غیر حقوق‌بگیران) - که شامل تجار، اطبا، جراحان، کحالان، دندانسازان، قابله‌ها و... می‌شود - کاربرد یافته است. بنابه تعریفی که در تبصره «۱» ماده (۱) آمده است: «عایدات خالص شامل مجموع عایدات مؤدی در دوره مالیاتی منهای مخارج جاری و مصارف شغلی است». از مفاد ماده (۱) و تبصره «۱» آن ممکن است تصور شود تمام عایدات مؤدی جمع شده و سپس بر آن مالیات وضع

می‌شود. در صورتی که عبارات ماده (۱۳) و (۱۴) و (۱۵) قانون نشان می‌دهد منظور قانونگذار وضع مالیات بر مجموع عایداتی است که یک تاجر یا طبیب از شغل خود به دست می‌آورد. نکته مهم دیگری که در مورد این قانون حائز اهمیت است وضع مالیات درصدی بر حقوق‌بگیران و در مقابل وضع مالیات مقطوع بر غیر حقوق‌بگیران است.

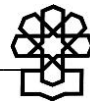
چنانکه از مجموع مذاکرات مجلس شورای ملی در تصویب این قانون برمی‌آید در آن زمان کاهش اتکای دولت بر مالیات‌های غیرمستقیم و توسعه مالیات‌های مستقیم یکی از چالش‌های مهم قانونگذار و مجری بوده است. به‌ویژه آنکه شناسایی درآمد و راستی‌آزمایی اظهارنامه‌ها یکی از مهم‌ترین چالش‌های اجرایی مالیات بر درآمد بوده است. برای مثال وزیر مالیه وقت<sup>۱</sup> در ضمن مذاکراتی که در مجلس شورای ملی انجام شده است می‌گوید:

«قرائنی که در نظامنامه معین می‌شود و آن نظامنامه هم در کمیسیون قوانین مالیه تصویب می‌شود و معلوم می‌شود که چه چیزها را باید قرینه گرفت برای دارایی و در هر محلی معین می‌کنند که این قرینه‌ها نشانه چه اندازه دارایی و عایدات است این قرائن است و این نشانه‌ها است که می‌شود تا اندازه نزدیک به حقیقت شد و سعی کرد که خیلی دور از منطق حدس زده نشود آقا بر این ایراد می‌کنند و می‌گویند قرینه ممکن است کافی نباشد بلی ممکن است نقص داشته باشد بهترش را بفرمایید بعد آمدند آقا پیشنهاد کردند که این مالیات را لغو بکنند و به‌طور غیرمستقیم مالیات بگیرند. مالیات غیرمستقیم از مالیات‌هایی است که بنده اصولاً طرفدارش نیستم مخصوصاً در این مملکت که گرفتنش هم سهل است.»

به‌علاوه مشروح مذاکرات مجلس وقت نشان می‌دهد در آن زمان چالش‌های جدی در اجرای مالیات‌های مستقیم به‌ویژه اخذ مالیات از اصناف و کسبه جزء وجود داشته و از این رو مخالفت‌هایی نیز با اصل آن وجود داشته است. برای مثال یکی از نمایندگان در جلسه تصویب این قانون می‌گوید:

«بنده معتقدم این قانون در عین اینکه اصل موضوع آن مالیات بر عایدات است مع‌ذکب برای دولت عایدات بیشتری را تحصیل نمی‌کند و برای مردم هم یک زحمت زیادتری ایجاد می‌کند. مشمولین این قانون سه طبقه‌اند. دو طبقه از آنها یک طبقه مستخدمین و آنهایی که موظفند کار می‌کنند آنها تکلیفشان معلوم است. حقوقشان هم معین است مالیاتشان را می‌دهند یک طبقه هم شرکت‌ها و تجار اشکالی ندارد نسبتاً عوایدشان را می‌شود فهمید ولی آن طبقه سوم که تقریباً شامل تمام اهل مملکت و تمام اهل شهرها می‌شود در هر شهری بین مأمور مالیه و آنها اصطکاک پیدا می‌شود یعنی هم برای مأمور مالیه اسباب اشکال می‌شود و هم برای مردم.»

برای پیشگیری از مشکل عدم تحویل اظهارنامه یا ارائه اظهارنامه نادرست به‌موجب ماده (۲۳) این قانون جریمه‌هایی بر افراد خاطی وضع شده است.

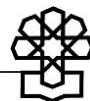


## جدول ۲. مواد منتخب قانون مالیات بر عایدات و حق تبریر مصوب ۲۹ آبان ماه ۱۳۱۲

متن قانون	عنوان قانون
<p><b>ماده (۱) -</b> عایدات خالص مشمولین این قانون در صورتی که از ۵۰۰۰ ریال در سال تجاوز کند طبق مقررات ذیل مالیات اخذ خواهد شد: تبصره «۱» - عایدات خالص از لحاظ این قانون عبارت است از مجموع عایدات مؤدی در دوره مالیاتی منهای مخارج جاری و مصارف شغل در حدودی که برای تحصیل و حفظ عایدات مزبور در دوره مالیاتی ضروری است و در نظامنامه مصوب کمیسیون قوانین مالیه تعیین خواهد شد. تبصره «۲» - عایدات املاک اربابی و خالص انتقالی و مستغلات مشمول قوانین مخصوص خود می باشد.</p> <p><b>ماده (۲) -</b> مکلفین پرداخت مذکور در ماده قبل عبارتند از: الف) هر نوع شرکت انتفاعی که مرکز اصلی آن در ایران است و هر نوع شرکت انتفاعی که مرکز اصلی آن در خارجه بوده و در ایران دارای مؤسسه (شعبه یا نماینده یا امثال آن) باشد و یا به وسیله دیگر در ایران عوایدی تحصیل نماید. ب) مستخدمین دولتی - مملکتی و بلدی و به طور کلی اشخاصی که از دیگران حقوقی دریافت می دارند. ج) اشخاص و مؤسسات مذکور در ماده (۱۲).</p>	<p>قانون مالیات بر عایدات و حق تبریر مصوب ۲۹ آبان ماه مصوب سال ۱۳۱۲</p>
<p><b>ماده (۷) -</b> میزان مالیات شرکتها مطابق ترتیب ذیل تعیین می شود:</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۵۰۰۱ تا ۲۵۰۰۰ ریال صد سه از مازاد ۵۰۰۰ ریال عایدات خالص سالیانه از ۲۵۰۰۱ تا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال صد سهونیم نسبت به مازاد ۲۵۰۰۰ ریال عایدات خالص سالیانه از ۱۰۰۰۰۱ ریال به بالا صد چهار نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰ ریال</p>	
<p><b>ماده (۹) -</b> بر کلیه حقوق بگیران اعم از کسانی که از وزارتخانه ها - ادارات دولتی - مملکتی یا بلدی یا مؤسسات تابعه آنها و یا از مؤسسات تجاری صنعتی شرکتها و یا اشخاص دیگر حقوق می گیرند (به استثنای حقوق تقاعد) مالیات بر عایدات تعلق می گیرد. کلیه عایدات اشخاص فوق از قبیل حقوق ثابت یا غیر ثابت - مدد معاش - فوق العاده - شهریه - مستمری - اجرت - انعام - فوق العاده اضافه کار و نظایر آنها بدون وضع هیچ گونه کسوری مشمول مالیات هستند فقط خرج سفر و امثال آن از پرداخت مالیات معاف است.</p> <p>تبصره - استفاده های غیر نقدی حقوق بگیران از قبیل استفاده مجانی از خانه و اتومبیل و امثال آن به حقوق نقدی اضافه می شود. به وزارت مالیه اجازه داده می شود که استفاده های غیر نقدی را به طور مقطوع تقدیم نماید.</p>	
<p><b>ماده (۱۰) -</b> میزان مالیات اشخاص فوق مطابق ترتیب ذیل تعیین و اخذ می گردد:</p> <p>حقوق ماهیانه کمتر از ۴۲۰ ریال در ماه از مالیات معاف است. حقوق ماهیانه از ۴۲۰ تا ۵۰۰ ریال در ماه صد نیم از مجموع حقوق. حقوق ماهیانه از ۵۰۱ ریال تا ۱۰۰۰ ریال در ماه صد یکونیم نسبت به مازاد ۵۰۰ ریال. حقوق ماهیانه از ۱۰۰۱ ریال تا ۲۰۰۰ ریال در ماه صد دو نسبت به مازاد ۱۰۰۰ ریال حقوق ماهیانه از ۲۰۰۰ ریال به بالا صد چهار نسبت به مازاد ۲۰۰۰ ریال.</p> <p>تبصره - از حقوق غیر ثابت مانند فوق العاده - انعام و نظایر آنها صدی سه مالیات اخذ خواهد شد.</p>	
<p><b>ماده (۱۲) -</b> این طبقه از مشمولین عبارتند از: الف) تجار کسانی که مطابق قانون تجارت مصوب اردیبهشت ماه ۱۳۱۱ تاجر شناخته می شوند. ب) طبیب - جراح - کحال - دندان ساز - قابله. ج) هر هیئت یا مؤسسه که در ایران به اعمال تجاری یا صنعتی اشتغال داشته و همچنین هر کس اعم از فرد یا هیئت یا مؤسسه که از ممری سوای آنچه قبلاً در این قانون ذکر شده عایداتی مستمر یا اتفاقی در ایران به دست آورد اعم از اینکه ساکن ایران باشد یا ساکن خارجه. د) هر کس در ایران اقامتگاه یا سکونت اختیار کرده و عوایدی از خارجه تحصیل نماید.</p>	
<p><b>ماده (۱۳) -</b> مالیاتی که بر عایدات تجار تعلق می گیرد به طور مقاطعه و به ترتیب ذیل خواهد بود. تجار به ۶ درجه تقسیم می شوند:</p> <p>درجه اول - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش ۶۰۰۰۰ ریال و یا بیشتر است. درجه دوم - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش لااقل ۵۰۰۰۰ ریال است. درجه سوم - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش لااقل ۴۰۰۰۰ ریال است. درجه چهارم - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش لااقل ۳۰۰۰۰ ریال است. درجه پنجم - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش لااقل ۲۰۰۰۰ ریال است. درجه ششم - تاجری که عایدات خالص سالیانه اش لااقل ۱۰۰۰۰ ریال است.</p>	
<p>مالیات هر درجه به ترتیب ذیل تعیین می شود:</p> <p>درجه اول - حداقل مالیات ۲۴۰۰ ریال درجه دوم - حداقل مالیات ۲۰۰۰ ریال درجه سوم - حداقل مالیات ۱۶۰۰ ریال درجه چهارم - حداقل مالیات ۹۰۰ ریال درجه پنجم - حداقل مالیات ۳۰۰ ریال درجه ششم - حداقل مالیات ۱۵۰ ریال</p>	
<p>عایداتی که از عایدات حداقل درجه اول تجاوز کند برای هر (۱۰۰۰۰) ریال اضافه ۴۰ ریال علاوه مالیات خواهد پرداخت. اشتغال به هر نوع کسب و تجارت و به طور کلی اشتغال به هر نوع عملیات صنعتی یا تجاری محتاج به داشتن جواز است مگر در مورد کسانی که عایدات خالص آنها کمتر از سالی (۵۰۰۰) ریال باشد قیمت جواز سالیانه (۶۰) ریال خواهد بود مالیات بر عواید در موقع</p>	

عنوان قانون	متن قانون
	<p>دادن جواز مطابق ترتیب فوق مأخوذ می‌شود - در روی هر جواز درجه تاجر و میزان مالیاتی که پرداخته قید می‌گردد.</p> <p>تبصره - کلیه کسبه و اصناف از طبقه تجار محسوب و مطابق مقررات فوق با آنها رفتار می‌شود.</p> <p><b>ماده (۱۴) -</b> مالیاتی که بر عایدات طبیب - جراح - کحال - دندانساز - قابله تعلق می‌گیرد به‌طور مقطعه و ترتیب ذیل اخذ می‌شود: مشمولین این ماده به ۶ درجه تقسیم می‌شوند:</p> <p>درجه اول کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۶۰۰۰۰ ریال است ۱۲۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>درجه دوم کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۵۰۰۰۰ ریال است ۱۰۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>درجه سوم کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۴۰۰۰۰ ریال است ۸۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>درجه چهارم کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۳۰۰۰۰ ریال است ۶۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>درجه پنجم کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۲۰۰۰۰ ریال است ۳۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>درجه ششم کسی که عایدات خالص سالیانه‌اش لااقل ۱۰۰۰۰ ریال است ۱۰۰ ریال مالیات خواهد پرداخت.</p> <p>اشتغال به مشاغل مذکور در این ماده محتاج به داشتن جواز است مگر در مورد کسانی که عایدات خالص آنها از سالی ۵۰۰۰ ریال کمتر باشد. قیمت جواز سالیانه ۳۰ ریال خواهد بود.</p> <p>مالیات بر عایدات در موقع دادن جواز مطابق ترتیب فوق اخذ می‌شود در روی جواز درجه مالیات‌بده و میزان مالیاتی که پرداخته قید می‌گردد.</p> <p><b>ماده (۱۵) -</b> میزان مالیات مشمولین بند «ج» و «د» ماده (۱۲) به‌ترتیب ذیل تعیین می‌شود:</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۵۰۰۱ الی ۶۰۰۰ ریال صد یک از مجموع.</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۶۰۰۱ الی ۱۲۰۰۰ ریال صد یک‌ونیم از مجموع.</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۱۲۰۰۱ الی ۲۴۰۰۰ ریال صد دو از مجموع.</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۲۴۰۰۱ الی ۳۶۰۰۰ ریال صد سه از مجموع.</p> <p>عایدات خالص سالیانه از ۳۶۰۰۱ ریال به بالا صد چهار از مجموع.</p> <p><b>ماده (۱۷) -</b> عایدات خالص مشمولین ماده (۱۲) از روی قرائن و اماراتی از قبیل میزان معاملات - مبلغ مال‌الاجاره - حق‌العمل - حق‌الزحمه - حق‌العلاج و غیره که در نظامنامه مخصوص تشریح خواهد شد معین می‌شود این نظامنامه به تصویب کمیسیون قوانین مالیه مجلس خواهد رسید. برای تشخیص اینکه قرائن و امارات در هر محل حاکی از چه میزان عایدات است و برای رفع اختلاف بین مالیه و مؤدیان در هر حوزه مالیاتی یک یا چند کمیسیون موسوم به کمیسیون تشخیص تشکیل می‌شود. طرز تشکیل کمیسیون‌های تشخیص و حدود صلاحیت و طریق رسیدگی آنها در نظامنامه‌های مصوب کمیسیون قوانین مالیه مجلس معین خواهد شد.</p> <p><b>ماده (۲۳) -</b> هیئت وزرا می‌توانند برای متخلفین از مقررات این قانون یا نظامنامه‌های مصوب کمیسیون قوانین مالیه مجلس شورای ملی و یا مقرراتی که از طرف وزارت مالیه برای تشخیص و تفتیش (در حدود این قانون) و وصول مالیات وضع می‌شود جریمه‌هایی معین کنند که حداکثر آن معادل دو برابر مالیات پرداخته نشده خواهد بود - وصول این جرائم به عهده ادارات مالیه است.</p>

قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر مصوب ۲۹ آبان‌ماه ۱۳۱۲ به‌موجب قانون اصلاح قانون مالیات بر عایدات مصوب آذرماه ۱۳۱۳ بازنگری شد. مهم‌ترین نکته قانون جدید جایگزینی مالیات مقطوع غیر حقوق‌بگیران و شرکت‌ها در قانون ۱۳۱۲ با مالیات‌های درصدی بود.



### جدول ۳. مواد منتخب قانون اصلاح قانون مالیات بر عایدات، مصوب آذرماه ۱۳۱۳

عنوان قانون	متن قانون
قانون اصلاح قانون مالیات بر عایدات مصوب ۲۴ آذرماه مصوب سال ۱۳۱۳ شمسی	<p>ماده (۱) - از مجموع عایدات خالص مشمولین قانون اخیر مالیات بر عایدات مصوب ۲۹ آبان ماه ۱۳۱۲ در صورتی که سالیانه از (۲۴۰۰) ریال به بالا باشد طبق مقررات ذیل مالیات اخذ خواهد شد:</p> <p>۲۴۰۰ تا ۵۰۰۰ ریال یک درصد از مجموع</p> <p>۵۰۰۱ تا ۱۰۰۰۰ ریال یک و نیم درصد از مجموع</p> <p>۱۰۰۰۱ تا ۲۰۰۰۰ ریال دو درصد از مجموع</p> <p>۲۰۰۰۱ تا ۳۰۰۰۰ ریال سه درصد از مجموع</p> <p>۳۰۰۰۱ تا ۵۰۰۰۰ ریال سه و نیم درصد از مجموع</p> <p>۵۰۰۰۱ به بالا چهار درصد از مجموع</p> <p>تبصره «۱» - مالیات صاحبان مشاغلی که عایدات خالص سالیانه آنها از ۲۴۰۰ ریال تا ۳۶۰۰ ریال است به طور مقطعه معین خواهد شد. اشتغال به هر نوع کسب و تجارت و به طور کلی عملیات صنعتی یا تجاری محتاج به داشتن جواز است مگر در مورد کسانی که عایدات خالص سالیانه آنها کمتر از ۲۴۰۰ ریال باشد. نظامنامه جواز به تصویب کمیسیون قوانین مالیه مجلس شورای ملی خواهد رسید.</p> <p>تبصره «۲» - عایدات املاک و خالصجات انتقالی و مستغلات و دو آب مشمول این قانون نخواهد بود.</p> <p>ماده (۲) - مواد (۷)، (۱۰)، (۱۳)، (۱۴) و (۱۵) و همچنین جمله آخر از ماده (۸) قانون مالیات بر عایدات مصوب ۲۹ آبان ۱۳۱۲ از اول فروردین ۱۳۱۴ ملغی و این قانون از همان تاریخ به موقع اجرا گذارده می شود.</p>

### ۲-۳. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲

با اطمینان خاطر می توان گفت قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲ - که نوعی استثنا در سیر تحول قانونگذاری مالیاتی در ایران بود - بیش از همه قوانین مکتوب در تاریخ مالیاتی ایران منطبق بر اصول نظام مالیات بر مجموع درآمد فراگیر تدوین شده و به آنچه امروزه در کشورهای توسعه یافته با عنوان این نظام شناخته می شود قرابت بسیار داشته است. طبق این قانون - که با مشورت دکتر میلیسپو<sup>۱</sup> مشاور مالی دولت ایران تنظیم شد - کلیه کسانی که درآمد ناویژه آنها از ممرهای مختلف سالیانه مجموعاً از دوازده هزار ریال تجاوز کند موظف به تکمیل اظهارنامه و تحویل آن به اداره مالیاتی هستند. در ماده (۱۴) قانون تأکید شده است که «مؤدی مالیاتی مکلف است در اظهارنامه ای که تسلیم می نماید میزان کل درآمد غیرویزه و هزینه هایی که از آن کسر می شود و میزان درآمد ویژه و بخشودگی هایی که به موجب این قانون تعیین شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید». ماده (۹) این قانون هزینه های قابل قبول مالیاتی را برای هر شخص حقیقی تعیین کرده است. دکتر میلیسپو بر این باور بود که به منظور تعادل بودجه و مبارزه با تورم، باید بر درآمد کسانی که سودهای هنگفت می برند، مالیات فراوان وضع کرد. این طرح در شرایطی به مجلس فرستاده می شود که کشور دستخوش بحران کسری بودجه است. پس از اشغال و اخراج رضاشاه در سال های ۱۳۲۰ و ۱۳۲۱ حکومت در مرحله سقوط قرار گرفت. به علت جنگ، واردات متوقف شد و عایدات گمرکی بسیار کاهش یافت؛ از سوی دیگر، مخارج سنگین نیروهای متفق در ایران و کمبود اقلام مورد نیاز مردم، تورم شدید را به دنبال داشت. در این شرایط جمع آوری هر نوع مالیات غیرممکن شده بود و پنج استان شمالی کشور به علت حاصلخیزی دوسوم درآمدهای مالیاتی کشور را تأمین می کردند. بنابراین دولت با کسری بودجه مواجه شد و درآمدهای

۱. آرتور میلیسپو متولد سال ۱۸۸۲ میلادی (سال ۱۲۶۲ ه.ش) حقوقدان آمریکایی و مدرس دانشکده علوم سیاسی که به عنوان مشاور تجاری وزارت امور خارجه ایالات متحده آمریکا نیز مشغول به کار بوده است. وی در سال های ۱۳۰۶-۱۳۰۱ و ۱۳۲۴-۱۳۲۰ ه.ش برای اصلاح امور مالیه به استخدام دولت ایران درآمد. در دوران وی قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۲ تصویب شد.

آن بسیار کاهش یافت. این شرایط از این نظر بسیار شبیه به شرایط کنونی ایران است. در سال ۱۳۲۲ بودجه کشور کسری داشت و دولت نمی‌توانست وام بگیرد، زیرا ۳۰۰۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال به بانک ملی بدهکار بود. تورم موجود در کشور به حدی بود که دولت دیگر نمی‌توانست مانند سابق، از طریق مالیات‌های غیرمستقیم و افزایش بهای قند، پارچه و غیره هزینه کشور را تأمین کند؛ بنابراین تنها راه تأمین هزینه کشور دو چیز بود: یکی افزایش درآمد از طریق یافتن منابع درآمدی جدید و دیگری کاستن از هزینه‌های غیرضروری و صرفه‌جویی در مخارج. مطابق آنچه نقل شده تدوین کنندگان لایحه چهار هدف را دنبال می‌کردند:

۱. مبارزه با تورم: مهم‌ترین و اساسی‌ترین وسیله مبارزه با تورم، وضع مالیات است. مثلاً در آمریکا و انگلستان، به‌دلیل جنگ جهانی، مالیات‌های بسیار سنگین‌تری نسبت به قبل بر مردم تحمیل می‌شود که این اقدام توانسته از افزایش قیمت‌ها جلوگیری کند.

۲. تأمین کسری بودجه دولت: برای تأمین کسر بودجه دو راه وجود دارد: یکی گرفتن وام از بانک مرکزی و دیگری وضع مالیات بیشتر. اگر برای تأمین کسر بودجه دولت، تنها به گرفتن وام اکتفا می‌شد، میزان تورم افزایش می‌یافت مگر اینکه پس از اخذ وام، اثر تورم با اقدام به افزایش مالیات‌ها خنثی می‌شد.

۳. توزیع بار مالیات: آنها معتقد بودند مالیات‌های وضع شده فعلی ایران، به‌طور بی‌تناسبی بر طبقات فقیر و متوسط تحمیل می‌شود و صاحبان املاک اصولاً مالیات پرداخت نمی‌کنند.

۴. فراهم کردن هزینه اصلاحات اجتماعی: خدمات اجتماعی مهم و بزرگ باید توسط دولت و پشتیبانی مالیاتی انجام پذیرد؛ بنابراین، هزینه این خدمات باید از طریق مالیات‌هایی تأمین شود که بیشتر آنها را طبقه اغنیا و متمولان پرداخت می‌کنند. (سلیمانی و عزیزخواه، ۱۳۹۲)

مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی در خلال تصویب این قانون نشان‌دهنده جهت‌گیری جدی دولت و مجلس وقت به سمت کاهش مالیات‌های غیرمستقیم (که به‌طور سنتی سهم مهمی در نظام مالیات‌ستانی ایران داشت) و جایگزینی آن با مالیات بر مجموع درآمد است.

البته از طرف دیگر مخالفت‌هایی نیز با این قانون صورت گرفته است. انتشار لایحه مالیات بر درآمد، مخالفت نمایندگان و قشرهای سرمایه‌دار را در پی داشت و بازار تهران و تبریز در اعتراض به آن بسته شد (عظیمی، ۱۳۷۲).

با اینکه برقراری مالیات‌های سنگین در مورد افراد ثروتمند، یکی از مواردی بود که می‌توانست تورم را مهار کند، ولی اجرای این روش به‌دلیل آنکه با عادات و رسوم ایرانیان مغایرت داشت، قابل اجرا نبود؛ در حالی که در مقایسه با مالیات مردم در انگلستان و آمریکا، بسیار اندک بود. در نتیجه علیرغم اینکه با فشار و به‌رغم مشکلات فراوان این لایحه به تصویب مجلس رسید، اما مشاهده شد که درآمد حاصل از آن بسیار ناچیزتر از مقدار مورد انتظار بود. (بولارد، ۱۳۶۲)

در تهران و شهرستان‌ها، عده‌ای برای فرار از این مالیات و مازاد غله، علیه وزارت دارایی تحریکاتی انجام می‌دادند (ساکما، ۲۴۰۰۳۰۸۵۴). انتشار این لایحه در اصفهان نیز انعکاس منفی به دنبال داشت و به‌دلیل شکایت و تحریکات کارخانه‌داران ثروتمند، تظاهرات چندی علیه هیئت مالی و لایحه جدید صورت گرفت. عده‌ای از تجار اهل اصفهان نامه‌ای در اعتراض به این قانون، به مجلس نوشته و طی آن عنوان کردند که مردم اصفهان در زمان رضاشاه، در پرداخت مالیات‌های کمرشکن سهم عمده‌ای داشتند و از دولت جدید انتظار داشتند که تاحدی از سنگینی بار مالیات بر دوش



آنان بکاهد، ولی با طرح جدیدی که از طرف دولت با نام مالیات بر درآمد تقدیم مجلس شده، روبه‌رو شده‌اند. آنان از دولت و مجلس تقاضا کردند که با رعایت عدالت، از تصویب آن خودداری کنند (سازمان اسناد و کتابخانه ملی: ۱۳۹۱۰۰۱۶۳). اما با تمام این مخالفت‌ها، این لایحه پس از کمیسیون‌های زیاد، به دولت پیشنهاد شد و دولت هم بلافاصله آن را تقدیم مجلس شورای ملی کرد و کمیسیون قوانین دارایی مجلس نیز مذاکرات بسیاری در مورد آن به‌عمل آورد که پس از ایجاد تغییراتی اندک، مجلس شورای ملی در تاریخ ۱۹ آبان‌ماه ۱۳۲۲ آن را تصویب کرد. (اطلاعات، ۱۳۲۲/۸/۱۹)

در این میان، موافقان نظام مالیاتی مذکور بر آن بودند که مالیات مستقیم از هر نوع مالیاتی به عدالت نزدیک‌تر است، زیرا طبق این قانون، از هرکس همان مقدار مالیات دریافت می‌شود که توانایی آن را دارد؛ اما در مالیات غیرمستقیم، بار مالیات بیشتر به کشاورزان و کارگران و طبقه بی‌بضاعت تحمیل می‌شود، زیرا وقتی مالیات از قند، شکر، پارچه و غیره دریافت گردد، مالیات از یک فرد ثروتمند و کارگر که از این کالاها استفاده می‌کنند، به یک اندازه گرفته می‌شود و این عادلانه نیست (مذاکرات مجلس چهاردهم، جلسه ۳۷). (کریم سلیمانی و جمیله عزیزخواه، ۱۳۹۲)

براساس قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۲ افراد باید ابتدا کل درآمد ناویژه (ناخالص) خود از منابع مختلف را جمع نمایند. درآمد ویژه هر فرد پس از کسر هزینه‌های کسب‌وکار (موضوع ماده (۷)) از درآمد ناویژه محاسبه می‌شود. درآمد مشمول مالیات نیز پس از کسر هزینه‌های قابل قبول (موضوع ماده (۹)) از درآمد ویژه به‌دست می‌آید. درآمد مشمول مالیات هر شخص مطابق ماده (۱۲) مشمول مالیات می‌شود. **نرخ این مالیات‌ها از ۲ تا ۸۰ درصد متغیر است.** جالب اینکه مطابق این قانون از درآمدهای مازاد بر ۱۰۰ هزار تومان در سال با نرخ نهایی ۸۰ درصد مالیات اخذ می‌شده است؛ این نرخ همچنان بالاترین نرخ مالیات بر درآمد در تاریخ قوانین مالیاتی ایران به‌شمار می‌رود. نکته بسیار جالب رفتار مالیاتی تقریباً یکسان قانونگذار با درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی در این قانون است. چنانکه در جدول ۴ مشهود است در این قانون ساختار محاسبه درآمد مشمول مالیاتی و نیز طبقات و نرخ‌های مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی یکسان در نظر گرفته شده است. شرح کامل مواد مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد در جدول ۴ آمده است. شایان ذکر است معافیت‌های فردی موجود در این قانون هم موجب شد که درآمد حاصل از این مالیات ناچیز باشد؛ جریمه تسلیم اظهارنامه نادرست، جریمه برای مالیات‌هایی که دیر پرداخت می‌شدند و بسیاری از موارد دیگر از جمله عواملی بودند که موجب شدند این قانون هیچ‌گاه کامل و دقیق به‌اجرا درنیاید. (کریم سلیمانی و جمیله عزیزخواه، ۱۳۹۲)

## جدول ۴. مواد منتخب قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲

متن قانون	عنوان قانون
<p><b>ماده (۱) -</b> هر نوع شرکت و بنگاه و مؤسسه‌ای که به‌منظور انتفاع تشکیل شده و یا می‌شود و هر شخصی اعم از اینکه مقیم ایران یا خارجه باشد از درآمدهای سالیانه تحصیل شده خود در ایران و نسبت به آنهایی که مقیم ایران می‌باشند از درآمدهای حاصله در ایران و همچنین از درآمدهایی که از منابع خارجی به ایران می‌آورند جز در موارد زیر باید مالیات مقرر را بپردازند.</p> <p><b>ماده (۲) -</b> اشخاص زیر از پرداخت مالیات موضوع این قانون بخشوده می‌باشند:</p> <p>الف) سفرای کبار - وزرای مختار - نمایندگان فوق‌العاده و سایر نمایندگان سیاسی خارجی که دولت ایران سمت آنان را به رسمیت شناخته باشد.</p> <p>ب) کنسول‌ها و نمایندگی‌های کنسولی و وابسته‌های بازرگانی و کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های خارجی نسبت به درآمدی که از خارج از ایران به‌دست بیاورند مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولتی که نماینده آن هستند بوده و دولت ایران آنها را به این سمت شناخته باشد به‌شرط اینکه دولت‌های متبوعه آنان نیز همین معافیت را در مورد نمایندگان دولت ایران به نام معامله متقابل منظور دارند.</p> <p>ج) کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های دولت شاهنشاهی ایران در خارجه مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولت خارجی باشند که در آنجا انجام خدمت می‌نمایند.</p> <p>د) کلیه کسانی که درآمد ناویژه سالیانه آنها از ممرهای مختلف مجموعاً از دوازده هزار ریال تجاوز نکند.</p> <p><b>ماده (۳) -</b> درآمد ویژه شامل اقلام زیر است:</p> <p>الف) درآمد نقدی یا جنسی حاصله از حقوق و اجرت و حق‌الزحمه و فوق‌العاده و پاداش و بهره معاملات پولی و سود سهام و کارمزد و هر نوع منافع یا سود دیگری که عاید بشود طبق آیین‌نامه مخصوص.</p> <p>ب) درآمد غیرویژه حاصله از هر نوع کسب یا معاملات به‌انضمام درآمدهای بازرگانی و بانکی و صرافی و صنعتی و هر نوع عملیات انتفاعی دیگر و همچنین بهره‌برداری کان‌ها پس از وضع هزینه‌هایی که برای تحصیل این درآمدها لازم می‌باشد و به‌موجب آیین‌نامه مخصوص تعیین می‌گردد.</p> <p>ج) نسبت به املاک مزروعی که به اجاره واگذار شده میزان درآمد ویژه عبارت خواهد بود از نصف مال‌الاجاره نقدی و جنسی سالیانه آن که به نقد تسعیر می‌گردد به‌موجب قرار اجاره کتبی یا شفاهی.</p> <p>د) از کلیه درآمد کشاورزی املاک مزروعی که عاید مالک می‌گردد برابر نصف سهم مالکانه نقدی و جنسی که قسمت جنسی آن باید تسعیر و تبدیل به نقد شود.</p> <p>ه) نسبت به مستأجرین املاک مزروعی که درآمد کشاورزی سهم مالکانه را اجاره می‌نمایند تمام سهم مالکانه محسوب پس از وضع مال‌الاجاره که به مالک می‌پردازند نصف از عواید مستأجر.</p> <p>و) نسبت به مالکین املاک مزروعی که شخصاً عمل رعیتی ملک را عهده‌دار بوده و کل محصول را برداشت می‌نمایند نصف سهم مالکانه نقدی و جنسی تسعیر شده به نقد.</p> <p>ز) صد پنجاه مال‌الاجاره حمام‌ها و یخچال‌ها و صد هفتادوپنج مال‌الاجاره خانه‌ها و صد هشتاد سایر مستغلات و اراضی و متعلقات آنها که به اجاره رفته و در شهرها و قصبات واقع شده باشد.</p> <p>تبصره - درآمدهای حاصله در سال مالیاتی از فروش اموال غیرمنقول مشروط بر اینکه فاصله بین خریدوفروش آن به‌موجب اسناد رسمی از تاریخ اجرای این قانون نسبت به معاملات قبلی سه سال و نسبت به معاملات بعد از اجرای این قانون پنج سال تجاوز ننموده باشد.</p> <p><b>ماده (۹) -</b> در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات هر مؤدی چنانچه درآمد او از دوازده هزار ریال در سال متجاوز باشد اقلام زیر از درآمد ویژه او کسر می‌شود:</p> <p>الف) مبلغی برابر ۶ هزار ریال</p> <p>ب) در صورتی که متأهل بوده و با عیال یا شوهر خود زندگانی نماید و یا اینکه کفیل خانواده باشد مبلغ چهار هزار ریال علاوه بر مبلغ فوق</p> <p>ج) برای هریک از فرزندان کمتر از هجده سال که متکفل زندگانی آنها باشد مبلغ ۶ هزار ریال اضافه بر مبالغ فوق همچنین در صورتی که اطفال بیش از هجده سال داشته باشند تا سن ۲۵ سالگی آنها این معافیت منظور خواهد شد به‌شرط آنکه مشغول تحصیل باشند و برای هریک از فرزندان که در خارج از ایران به خرج مؤدی مشغول تحصیل باشند دوازده هزار ریال.</p> <p>د) صدی ده کلیه درآمد حاصله از حقوق و اجرت و مزد و فوق‌العاده‌ها</p> <p>ه) بهره دریافتی از کلیه وجوه پس‌انداز و سپرده‌های ثابت در هریک از بانک‌ها در ایران و بهره حاصله از سهام دولتی ایران که خریداری نموده است.</p> <p>و) در مدت دو سال از تاریخ اجرای این قانون مبلغی معادل سه برابر بهره دریافتی در سال از وجوه پس‌انداز و سپرده‌های ثابت در بانک‌های ایران و بهره سهام دولتی ایران که خریداری نموده است مشروط بر اینکه این‌گونه وجوه و سپرده‌های ثابت و سهام را در عرض سال وسیله تضمین برای گرفتن وام قرار نداده باشد.</p>	<p>قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹ آبان‌ماه سال ۱۳۲۲</p>



عنوان قانون	متن قانون
	<p>ز) وجوهی که برای بیمه عمر خود یا بستگانش در عرض سال پرداخت نموده پس از کسر مبلغ وامی که از شرکت بیمه یا بانکها در ظرف سال دریافت و تا آخر سال پرداخت نکرده باشد.</p> <p>ح) فرع وجوهی که برای تحصیل درآمد کسب و تجارت و یا برای آبادی ملک از بانکها استقراض شده باشد یا استقراضهایی که در دفاتر اسناد رسمی به موجب اسناد ثبتی قبل از اول آبان ماه ۱۳۲۲ به عمل آمده است.</p> <p><b>ماده (۱۲) -</b> هر مؤدی مالیاتی از درآمد مشمول مالیات خود به نرخهای معینه زیر وجوهی را که دین قطعی و مسلم او تشخیص شود باید طبق این قانون بابت مالیات بپردازد.</p> <p>از درآمد مشمول مالیات حاصله در سال مالیاتی از ۱۰۰۰۰ ریال تجاوز ننماید ۲ درصد</p> <p>از ۱۰۰۰۱ ریال تا ۳۰۰۰۰ ریال ۳ درصد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۳۰۰۰۱ ریال تا ۵۰۰۰۰ ریال ۵ درصد نسبت به مازاد ۳۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۵۰۰۰۱ ریال تا ۶۰۰۰۰ ریال ۷ درصد نسبت به مازاد ۵۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۶۰۰۰۱ ریال تا ۸۰۰۰۰ ریال ۱۲ درصد نسبت به مازاد ۶۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۸۰۰۰۱ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال ۱۵ درصد نسبت به مازاد ۸۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۱۰۰۰۰۱ ریال تا ۱۲۰۰۰۰ ریال ۱۷ درصد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۱۲۰۰۰۱ ریال تا ۱۴۰۰۰۰ ریال ۲۱ درصد نسبت به مازاد ۱۲۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۱۴۰۰۰۱ ریال تا ۱۶۰۰۰۰ ریال ۲۶ درصد نسبت به مازاد ۱۴۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۱۶۰۰۰۱ ریال تا ۲۰۰۰۰۰ ریال ۳۰ درصد نسبت به مازاد ۱۶۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۲۰۰۰۰۱ ریال تا ۲۵۰۰۰۰ ریال ۳۷ درصد نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۲۵۰۰۰۱ ریال تا ۳۰۰۰۰۰ ریال ۴۲ درصد نسبت به مازاد ۲۵۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۳۰۰۰۰۱ ریال تا ۳۵۰۰۰۰ ریال ۴۷ درصد نسبت به مازاد ۳۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۳۵۰۰۰۱ ریال تا ۴۰۰۰۰۰ ریال ۵۰ درصد نسبت به مازاد ۳۵۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۴۰۰۰۰۱ ریال تا ۵۰۰۰۰۰ ریال ۵۵ درصد نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۵۰۰۰۰۱ ریالی تا ۶۰۰۰۰۰ ریال ۶۰ درصد نسبت به مازاد ۵۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۶۰۰۰۰۱ ریال تا ۷۰۰۰۰۰ ریال ۶۵ درصد نسبت به مازاد ۶۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۷۰۰۰۰۱ ریال تا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال ۷۰ درصد نسبت به مازاد ۷۰۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>از ۱۰۰۰۰۰۱ ریال به بالا صدی هشتاد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تبصره - سال مالیاتی عبارت است از سال شمسی که در آن تحصیل درآمد شده باشد مگر در مواردی که دوره عمل سالیانه مؤدی مالیاتی سال شمسی نباشد و در این صورت سال مالیاتی او طبق آیین نامه مخصوص تعیین خواهد شد.</p> <p><b>ماده (۱۳) -</b> به جای عوارض قپان شهرداری و مالیات مستغلات مالیاتهای زیر به وسیله وزارت دارایی وصول و در تحت نظر وزارت کشور درآمد حاصله هر شهرستان به مصرف شهرداری همان شهرستان خواهد رسید:</p> <p>الف) یک مالیات اضافی به میزان ۱۰ درصد مبلغ مالیاتی که به موجب ماده (۱۲) به هریک از مؤدیان تعلق می گیرد.</p> <p>ب) درآمد حاصله از مالیات برق.</p> <p>ج) نیم درصد از مبلغ مالیاتی که به موجب ماده (۱۲) به هریک از بازرگانان و شرکتهای بازرگانی تعلق می گیرد برای تأمین بودجه اتاقهای بازرگانی کشور.</p> <p><b>ماده (۱۴) -</b> بجز در موردی که در زیر پیش بینی شده هر مؤدی مالیاتی که طبق ماده اول این قانون مشمول مالیات بوده و جزو مستثنیات ماده دوم نمی باشد در هر سال منتها تا موعد مقرر که به موجب آیین نامه تعیین می گردد باید شخصاً و یا به وسیله دیگری اظهارنامه کتبی با درج اقلام درآمدهایی که در سال پیش به دست آورده است تنظیم و به اداره دارایی محل اقامت و یا به اداره دارایی مرکز شغل و یا کسب خود در ایران تسلیم نماید. مؤدی مالیاتی مکلف است در اظهارنامه ای که تسلیم می نماید میزان کل درآمد غیرویژه و هزینههایی که از آن کسر می شود و میزان درآمد ویژه و بخشودگیهایی که به موجب این قانون تعیین شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید. در مورد انواع درآمدهای کشاورزی مؤدیان مکلفند طبق آیین نامه مخصوص هر پنج سال یک مرتبه اظهارنامه کتبی با درج اقلام درآمد متوسطی که در سه سال پیش به دست آورده تنظیم و به مراجعی که در بالا ذکر شده تسلیم نماید اولین موقع تسلیم این گونه اظهارنامهها اولین سال اجرای این قانون خواهد بود.</p>

## ۴-۲. قانون مالیات اموالک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸

با تصویب قانون مالیات اموالک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۲۸ دستاورد مهمی که از خلال قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۲ از محل وضع مالیات بر مجموع درآمد به‌دست آمده بود به‌طور رسمی کنار گذاشته شد؛ به‌گونه‌ای که از آن زمان تاکنون هیچ‌گاه قانونی که به‌طور کامل ویژگی‌های یک نظام مالیات بر مجموع درآمد یکپارچه را داشته باشد از تصویب مجالس نگذشته است. جالب آنکه ماده (۲۷) قانون مالیات بر اموالک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب تیرماه سال ۱۳۲۸ صراحتاً اخذ مالیات بر مجموع درآمد را مردود شمرده است. چنانکه در ماده مذکور آمده است مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هر یک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت. جالب آنکه علی‌رغم نسخ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۲ همچنان منطبق آن قانون مبنی بر طبقات متعدد مالیاتی و نرخ‌های تصاعدی شدید که قبل از سال ۱۳۲۲ بی‌سابقه بود در قانون سال ۱۳۲۸ نیز تا حدودی ادامه یافت؛ به‌گونه‌ای که مالیات بر حقوق و دستمزد در ۱۱ طبقه و از نرخ ۵ تا ۵۰ درصد در نظر گرفته شد.

## جدول ۵. مواد منتخب قانون مالیات اموالک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸/۴/۲۹

عنوان قانون	متن قانون
قانون مالیات اموالک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۲۸/۴/۲۹	<p><b>ماده (۱) -</b> از درآمد مشمولین این قانون طبق مقررات زیر مالیات بر درآمد دریافت می‌شود: مشمولین پرداخت مالیات عبارتند از:</p> <p>الف) کلیه حقوق‌بگیران و مزدوران نسبت به حقوق و دستمزد خود.</p> <p>ب) کسبه و پیشه‌وران.</p> <p>ج) صنعتگرانی که منحصراً دستمزد دریافت می‌دارند.</p> <p>د) بازرگانان و کسانی که از هر نوع عملیات بازرگانی تحصیل درآمد می‌نمایند.</p> <p>ه) صاحبان حرف و مشاغل آزاد از قبیل وکلای دادگستری - کارگشایان - پزشکان - دلالان و امثال آنها.</p> <p>و) هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در ایران است نسبت به مجموع درآمد خود ولو آنکه قسمتی از آن در خارجه تحصیل شده باشد و هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در خارجه بوده و در ایران دارای شعبه یا نماینده و امثال آن باشد نسبت به درآمدی که در ایران تحصیل می‌نماید.</p> <p>ز) صاحبان مستغلات و اموالک مزروعی.</p> <p>ح) دارندگان درآمد سهام شرکت‌های خارجی و سهم‌الشرکه شرکت‌های با مسئولیت محدود خارجی.</p> <p>ط) مقاطعه‌کاران و مستأجرین و صاحبان وسائط رانندگی.</p> <p>ی) صاحبان درآمد معاملات رهنی و بیع شرطی و استقراضی و خرید و فروش اراضی و اموال غیرمنقول و هر نوع درآمدهای اتفاقی از قبیل لاتار و بخت‌آزمایی و شرط‌بندی و حق عضویت در هیئت‌های مدیره و هیئت بازرسی شرکت‌ها و غیره.</p> <p>ک) هر کس که در ایران اقامت داشته و درآمدی از خارجه تحصیل نماید.</p> <p>ل) صاحبان هر نوع درآمدی که به‌طور مستمر یا اتفاقی در ایران به‌دست آید اعم از آنکه ساکن ایران باشند یا خارجه.</p> <p><b>ماده (۲) -</b> اشخاص زیر از پرداخت مالیات بخشوده‌اند:</p> <p>الف) سفرای کبار و وزرای مختار و نمایندگان فوق‌العاده و سایر نمایندگان سیاسی خارجه که دولت ایران سمت آنان را به رسمیت شناخته باشد.</p> <p>ب) سرکنسول‌ها و کنسول‌ها و وکلای کنسولی و وابسته‌های بازرگانی و کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها نسبت به حقوقی که از دولت خود می‌گیرند مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولتی که نماینده آن هستند بوده و دولت ایران آنها را به رسمیت شناخته باشد و به شرط معامله متقابل.</p> <p>ج) کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های دولت شاهنشاهی ایران در خارجه مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولت خارجی باشند که در آنجا انجام وظیفه و خدمت می‌نمایند.</p> <p>د) زارعین نسبت به درآمدهای حاصل از کشت و برداشت.</p>



متن قانون	عنوان قانون
<p><b>ماده (۳) -</b> درآمدهای زیر از تأدیه مالیات بخشوده است:</p> <p>الف) حقوق بازنشستگی - حقوق پایان خدمت - هزینه و فوق العاده مسافرت و عیدی سالیانه - وجوه حاصله از بیمه و جبران خسارات بدنی و امثال آن - مزایای غیرنقدی کارگران کارگاه‌ها و کارخانه‌ها.</p> <p>ب) درآمد بنگاه‌هایی که منحصراً به منظور امور خیریه و عام‌المنفعه و آموزش و پرورش تشکیل و صرف کارهای عمومی می‌شود مشروط بر اینکه عام‌المنفعه بودن مقاصد آنها طبق اساسنامه محرز و رسماً به ثبت رسیده و ترازنامه خود را که به تصدیق فرماندار محل رسانده باشد مرتباً منتشر نمایند.</p> <p>ج - املاک و عوائد و مؤسسات آستان قدس رضوی و املاک موقوفه مسجد گوهرشاد و آستان حضرت معصومه و آستان حضرت عبدالعظیم و شاه نعمت‌الله ولی و شاهچراغ و مدرسه عالی سپهسالار و املاک و مؤسسات شیر و خورشید سرخ و سلطان علیشاه گنابادی.</p> <p>د) املاک موقوفه که به مصرف امور خیریه و عام‌المنفعه از قبیل بیمارستان - دبستان - دبیرستان - دانشکده - کودکانستان - پرورشگاه یتیمان و آموزشگاه‌ها می‌رسد نسبت به آن قسمت از درآمد که منحصراً به این قبیل مصارف می‌رسد و به شرط اینکه عام‌المنفعه بودن آنها با رعایت نظر واقف به موجب تصویبنامه هیئت وزیران قبول شده باشد.</p> <p>ه) تا میزان ۱۰ درصد عایدات هر شخص یا شخصیت حقوقی که برای مصارف بنگاه‌های خیریه یا هیئت‌های جمع‌آوری اعانه که دولت به رسمیت شناخته باشد پرداخته شده و از آن بنگاه‌ها یا هیئت‌ها قبض یا سندی در دست داشته باشد.</p> <p>و) درآمدهای حاصله از صنایع یدی ساکنین دهات و ماشین‌آلات و کارخانجات روستایی واقع در دهستان‌ها که به منظور توسعه کشاورزی ایجاد شده باشد.</p> <p>ز) درآمد کارخانجات مولد برق که در دهات و قصبات ایجاد شود به طور دائم و در شهرهایی که هنوز کارخانه برق دائر نشده برای مدت هفت سال از تاریخ اجرای این قانون</p> <p>ح) درآمد دبستان‌ها و دبیرستان‌ها و دانشکده‌ها و کلاس‌های تعلیم و تربیت و ورزش که از طرف مردم تأسیس شود به شرط تصدیق وزارت فرهنگ</p> <p>ط) اشخاص و یا مؤسساتی که به وسیله تلمبه یا ساختمان سد و حفر قنات جدید تهیه آب می‌نمایند نسبت به درآمد حاصله از فروش آب به غیر</p> <p>ی) کارخانجات کمپوت‌سازی - میوه خشک‌کنی - تهیه لبنیات - پنبه پاک‌کنی پنبه‌کشی - پشم‌شویی - چای‌سازی - جوجه‌کشی از تاریخ اجرای این قانون تا مدت هفت سال</p> <p>ک) درآمد اراضی خالصه خوزستان که طبق قانون و آیین‌نامه‌های مربوطه به اشخاص واگذار شده یا می‌شود تا مدت ۱۰ سال از تاریخ اجرای این قانون</p> <p>ل) شرکت‌های تعاونی تولید که در دهستان‌ها برای تولید محصولات کشاورزی یا بهبود آنها تشکیل می‌شود.</p> <p>م) شرکت‌هایی که برای استفاده از ماشین‌های فلاحی برای شخم - خرمن‌کوبی - بذرافشانی تشکیل می‌شود و در مقابل کار انجام شده یا اجاره یا دستمزد دریافت می‌دارند منحصراً برای درآمدهای حاصله از استفاده از ماشین‌های فلاحی.</p> <p>ن) کارمندان ادارات دولتی و مجلس شورای ملی و شهرداری‌ها نسبت به حقوق دریافتی و سایر مزایای خدمت.</p>	
<p><b>ماده (۴) -</b> درآمد نقدی و مزایای غیرنقدی حاصله از حقوق و یا دستمزد به نرخ زیر مشمول مالیات خواهد بود:</p> <p>تا ۲۴۰۰۰ ریال بخشوده</p> <p>از ۲۴۰۰۱ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۴۰۰۰ ریال پنج درصد</p> <p>از ۱۰۰۰۰۱ ریال تا ۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰ ریال ده درصد</p> <p>از ۲۰۰۰۰۱ ریال تا ۳۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰ ریال ۱۵ درصد</p> <p>از ۳۰۰۰۰۱ ریال تا ۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۳۰۰۰۰۰ ریال ۲۰ درصد</p> <p>از ۴۰۰۰۰۱ ریال تا ۵۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰ ریال ۲۵ درصد</p> <p>از ۵۰۰۰۰۱ ریال تا ۶۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰۰۰۰۰ ریال ۳۰ درصد</p> <p>از ۶۰۰۰۰۱ ریال تا ۷۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۶۰۰۰۰۰ ریال ۳۵ درصد</p> <p>از ۷۰۰۰۰۱ ریال تا ۸۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۷۰۰۰۰۰ ریال ۴۰ درصد</p> <p>از ۸۰۰۰۰۱ ریال تا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۸۰۰۰۰۰ ریال ۴۵ درصد</p> <p>از ۱۰۰۰۰۰۱ ریال به بالا نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰ ریال ۵۰ درصد</p> <p>وجوهی که پرداخت‌کنندگان حقوق بیمه یا حقوق بازنشستگی یا به هر عنوان دیگری که بعداً عاید مستخدم می‌گردد پرداخت و تخصیص دهند بر حقوق ماهیانه افزوده شده و مشمول مالیات بر حقوق خواهد بود. بنگاه‌های دولتی که</p>	

عنوان قانون	متن قانون
	<p>کارمندان آنها مشمول مالیات بر حقوق می‌باشند نمی‌توانند این مالیات را از درآمد خود بپردازند. در بنگاه‌های خصوصی مالیات پرداختی جزو هزینه مورد قبول در مورد محاسبه مالیات پذیرفته نخواهد شد.</p> <p>تبصره «۱» - مزایای غیرنقدی طبق آیین‌نامه هیئت وزیران تقدیم خواهد گردید.</p> <p>تبصره «۲» - کسانی که در ایران از شرکت‌ها و بنگاه‌های مقیم خارج که در ایران شعبه یا نماینده یا اداره ندارند حقوق یا حق‌العمل دریافت می‌نمایند مکلفند از تاریخ دریافت منتها در ظرف سی روز مالیات متعلقه را به اداره دارایی محل اقامت خود به ضمیمه سیاهه ریز وجوه دریافتی تسلیم دارند مگر اینکه گیرنده به عمل بازرگانی مشغول و این قبیل درآمدها را در دفتر خود ثبت و به حساب درآمد بازرگانی خود مطابق مقررات مربوطه منظور نموده باشد.</p> <p><b>ماده (۵) -</b> مالیات کسبه و پیشه‌وران و صنعتگرانی که منحصراً دستمزد دریافت می‌دارند به‌طور مقطوع دریافت و به ۶ طبقه به‌ترتیب زیر تقسیم می‌شوند:</p> <p>طبقه اول ۲۵۰ ریال</p> <p>طبقه دوم ۵۰۰ ریال</p> <p>طبقه سوم ۱۰۰۰ ریال</p> <p>طبقه چهارم ۲۰۰۰ ریال</p> <p>طبقه پنجم ۴۰۰۰ ریال</p> <p>طبقه ششم ۸۰۰۰ ریال</p> <p>تشخیص طبقه هر مؤدی با کمیسیون صنفی است که در هر محل از نمایندگان همان صنف یا اصناف تشکیل می‌گردد. طرز تشکیل کمیسیون صنفی و انجام وظیفه و طرز تشخیص طبقه هر مؤدی به‌موجب آیین‌نامه مصوبه کمیسیون قوانین دارایی مجلس شورای ملی معین می‌شود.</p> <p>کسبه و پیشه‌وران و صنعتگرانی که مشمول این ماده هستند به‌موجب آیین‌نامه مصوبه کمیسیون قوانین دارایی معین خواهند شد و مشمولین این ماده در صورت اشتغال به کسب یا پیشه یا صنعت دیگری غیر از آنچه در این آیین‌نامه معین شده موظف خواهند بود که مالیات مربوط به آن شغل یا کسب یا صنعت یا پیشه را علی‌حده طبق مقررات مربوط پرداخت نمایند.</p> <p><b>ماده (۲۷) -</b> مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هر یک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت.</p>

## ۵-۲. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۴

محتوای ماده (۲۷) قانون مالیات سال ۱۳۲۸ در مورد لغو مالیات بر مجموع درآمد عیناً در ماده (۲۷) قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۴ نیز تکرار شده است. براساس این ماده مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هر یک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت. با این حال مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی در خلال تصویب این قانون نشان می‌دهد در آن سال‌ها همچنان اصل برقراری مالیات‌های مستقیم و جایگزینی نظام مبتنی بر مالیات بر درآمد به‌جای نظام سنتی ایران که مبتنی بر مالیات‌های غیرمستقیم بوده چالشی اساسی بوده است. برای روشن‌تر شدن موضوع می‌توان به گوشه‌ای از این مذاکرات استناد کرد:

«یکی از نمایندگان: آقایان محترم این مسئله از اساسی‌ترین مسائل کشور ما می‌باشد و باید فکری برای اصلاح آن کرد. ... آیا در حکومت‌های آزاد و رژیم سرمایه‌داری که سرمایه را آزاد می‌گذارند که با ابتکار شخصی افراد فعالیت کنند مالیات واقعی وصول نمی‌شود؟ آیا در کشورهایمانند انگلستان و آمریکا و سوئیس و سوئد و فرانسه و غیره مردم با مأمورین دولت برای عدم پرداخت مالیات تشریک مساعی می‌کنند؟ و آیا در این کشورها به نسبت سرمایه و منفعت سالیانه افراد به‌طور تصاعدی عواید دولت وصول نمی‌گردد و مالیات‌ها مستقیم چند برابر مالیات غیرمستقیم نیست؟ ...



چه شده است که با پیشنهاد لایحه جدید مالیات بر درآمد این قدر سروصدا بلند شده است؟ اصلاحاتی که باید در آن بشود رسیدگی کنند باید بدون نظر به حفظ منافع طبقه خود و توجه به حفظ منافع عمومی کشور در آن بنمایند اشخاصی که با اوضاع مالی و مالیاتی کشورهایمانند آمریکا، انگلستان و غیره آشنایی دارند به خوبی می‌دانند که در آن کشورها بیشتر مالیات از طریق مالیات مستقیم وصول می‌شود و از نظر اجرای عدالت اجتماعی بیشتر مخارج عمومی را سرمایه‌داران می‌پردازند و چون مالیات‌ها تصاعدی است عواید اشخاص از یک حد معینی تجاوز نمی‌کند و افراد نمی‌توانند با سفته‌بازی تحصیل جواز و قاچاق و معاملات زمین و امثال آن در سال چند میلیون عایدی به دست آورند بدون اینکه مالیات واقعی خود را بپردازند (صحیح است) ... اگر در حکومت‌های آزاد و رژیم سرمایه‌داری بعد از جنگ دوم کمونیست‌ها شکست خوردند برای این بود که مخالفین آنها به حرف و وعده‌های توخالی قناعت نکرده (صحیح است) و با وضع قوانین اجتماعی طرز زندگی طبقات متوسط و سوم را بهبود بخشیدند (صحیح است) و قسمت زیادی از عایدات سرمایه‌داران را صرف ترمیم بیمه‌های اجتماعی برای طبقات دیگر کردند مثلاً در انگلستان - بلژیک - فرانسه - آمریکا - سوئد - دانمارک - زلاند جدید - کانادا - ایتالیا و آلمان و غیره قوانین مختلفی به تصویب رسید که به موجب آنها کارگران و مستخدمین و گاهی طبقات دیگر را در مقابل پیری، ناخوشی و مرگ‌های ناگافل - تولد اطفال - از کارافتادگی - بیکاری - بازنشستگی اضافه مخارج فامیلی - حوادث کار و ناخوشی‌های شغلی بیمه نموده و بدین وسیله کارفرمایان و دولت و خود افراد بیمه شده شرکت در پرداخت اقساط ماهیانه و سالیانه بیمه‌های اجتماعی نموده‌اند. ... آقایان محترم اگر در کشورهای غیراشتراکی آزادی سرمایه و کار و فعالیت‌های انفرادی در بهره‌برداری از سرمایه مانده است برای این است که به پیروی از اصول ادیان و مذاهب قوانین و مقررات سرمایه‌داران را وادار کرده است که در فعالیت‌های خود تنها جلب منفعت خصوصی و شخصی را رعایت نکرده بلکه منافع اجتماعی را نیز در نظر بگیرند ... همکاران محترم! ما که به اصول حقه دیانت اسلام معتقد هستیم و مباحثات به تاریخ و آداب و سنن باستانی خود می‌کنیم باید بیش از سایرین متوجه منافع اجتماعی و مردم بوده و حقوق عمومی را بپردازیم اگر در مذهب مقدس ما دستور پرداخت زکات و خمس خیرات و مبرات و غیره داده شده است برای این است که با پرداخت این حقوق مردم به یکدیگر نزدیک شده و طبقات پایین از منافع متمکنین بهره‌مند گردند و مخارج عمومی نیز تأمین شود تا موقعی که متمکنین نسبت به زیردستان خود به پدیری می‌کردند و در خوشی و ناخوشی آنان شریک و سهیم بودند اختلاف زیادی به وجود نمی‌آمد ولی از موقعی اختلافات شدید شد که عده‌ای از منافع کشور بهره‌مند گردیدند و در موقع خطر از آن کشور فرار نموده‌اند و زندگی در خارج را ترجیح دادند و حتی گاهی مالیات بر ارث خود را هم به کشور خارجی پرداختند دیگر روشن‌تر نمی‌گوییم بدین ترتیب آیا می‌توان باور کرد که با حرف و بدون عمل ممکن است اختلاف طبقاتی را از بین برد ... (احسنت - احسنت)».

جالب آنکه یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های قانونگذاران در آن زمان راستی‌آزمایی اظهارنامه‌ها و قابل اتکا نبودن دفاتر مالی تجار و بازرگانان بوده است. برای مثال یکی از نمایندگان در مشروح مذاکرات این قانون می‌گوید:

«در این قانون نوشته شده مأخذ مالیات بازرگانان دفاتر مالیاتی است؛ بنابراین تاکنون هم این دفاتر مأخذ مالیات بوده است و همه آقایان می‌دانند که اینها دفاتر صحیح نبوده و مالیات‌ها عمده دولت وصول نشده است (صحیح است) ... حالا در این قانون می‌گویید اگر تاجر دفترش مورد قبول نبود باید مالیاتش روی ۱۰ درصد ضریب کل معاملاتش باشد

دفاتر هم که همیشه اصلاً معاملات را ده یک نشان می‌دهد یا کمتر از واقع نشان می‌دهد. آقایان می‌دانند اجناسی که در این مملکت است که صد درصد و دویست درصد منفعت دارد؛ بنابراین اگر مأخذ مالیات دفاتر مالیاتی و این ضریب باشد این بزرگ‌ترین و بهترین مساعدتی است که به ثروتمند می‌شود و بزرگ‌ترین ضرری است که به دولت زده می‌شود».

شاید براساس همین نگرانی‌ها بوده که قانونگذار در این قانون تلاش کرده است عدم تقارن اطلاعات بین مؤدیان مالیاتی (به‌ویژه اصناف و بازرگانان) و وزارت دارایی را تاحدی مرتفع نماید. یکی از نکات بسیار جالب این قانون ابتکار ماده (۳۳) آن در این موضوع است که ۲۶ دستگاه و سازمان دولتی، عمومی و خصوصی را (که اسامی آنها در جدول ۸ آمده است) موظف می‌کند طبق نمونه‌ای که وزارت دارایی تهیه و در دسترس آنها خواهد گذاشت اطلاعات و آمار مورد احتیاج ادارات وصول مالیات را برای هر ماه در دو نسخه تهیه و تا بیستم ماه بعد به مرکزی که وزارت دارایی معرفی خواهد نمود ارسال دارند. ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۹۴ نیز به همین موضوع اشاره کرده است.

ماده (۱۶۹) مکرر - به‌منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به‌نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

الف) اطلاعات هویتی:

۱. اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی
۲. مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادها

ب) اطلاعات معاملاتی اشخاص:

۱. معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)
۲. تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)
۳. قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری
۴. قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات
۵. اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا
۶. اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی
۷. بارنامه و صورت وضعیت حمل‌ونقل بار و مسافر

پ) اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:

۱. جمع‌گردش سالیانه (دوره مالی) نقل‌وانتقال سهام و سایر اوراق بهادار
۲. جمع‌گردش و مانده سالیانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی



۳. جمع گردش و مانده سالیانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها

۴. تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن

(ت) اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها

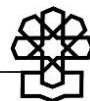
(ث) سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.

بنابراین ریشه ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۴ را می‌توان در ماده (۳۳) قانون مالیاتی سال ۱۳۳۴ جست‌وجو کرد که در قوانین جدید ارتقا و بهبود یافته است.

### جدول ۶. مواد منتخب قانون مالیات بر درآمد، مصوب ۱۳۳۴/۰۵/۱۰

عنوان قانون	متن قانون
قانون مالیات بر درآمد مصوب تاریخ ۱۳۳۴/۰۵/۱۰	<p><b>فصل اول - مشمولین مالیات</b></p> <p><b>ماده (۱) -</b> از درآمد مشمولین این قانون طبق مقررات زیر مالیات بر درآمد دریافت می‌شود. مشمولین پرداخت مالیات عبارتند از:</p> <p>(الف) کلیه حقوق‌بگیران و مزدبگیران نسبت به حقوق و دستمزد خود.</p> <p>(ب) کسبه و اصناف و صنعتگران.</p> <p>(ج) بازرگانان و کسانی که از هر نوع عملیات بازرگانی تحصیل درآمد می‌نمایند.</p> <p>(د) صاحبان حرف و مشاغل آزاد از قبیل وکلای دادگستری - پزشکان - صاحبان دفاتر اسناد رسمی - مهندسی و امثال آنها.</p> <p>(ه) هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در ایران است نسبت به درآمد خود ولو آن که قسمتی از آن در خارجه تحصیل شده باشد و هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در خارجه بوده و در ایران دارای شعبه یا نمایندگی و امثال آن باشد نسبت به درآمدی که در ایران تحصیل می‌نمایند.</p> <p>(و) صاحبان مستغلات و املاک مزروعی.</p> <p>(ز) دارندگان درآمد سهام شرکت‌های خارجی و سهم‌الشرکه شرکت‌های با مسئولیت محدود خارجی.</p> <p>(ح) مقاطعه‌کاران و مستأجرین و صاحبان وسایل نقلیه.</p> <p>(ط) صاحبان درآمد معاملات رهنی و بیع و شرطی و استقراضی و نقل و انتقالات اموال غیرمنقول و هر نوع درآمدهای اتفاقی از قبیل لاتار و بخت‌آزمایی و شرط‌بندی و حق عضویت در هیئت‌های مدیره و بازرسان شرکت‌ها و غیره - هر کس که در ایران اقامت داشته و درآمدی از خارجه تحصیل نماید.</p> <p>(ک) صاحبان هر نوع درآمدی که به‌طور مستمر یا اتفاقی در ایران به‌دست آید اعم از آن که ساکن ایران باشند یا خارجه.</p>
	<p><b>فصل دوم - بخشودگی‌های مالیاتی</b></p> <p><b>ماده (۲) -</b> اشخاص زیر از پرداخت مالیات بخشوده‌اند:</p> <p>(الف) سفرای کبار و وزرای مختار و نمایندگان فوق‌العاده و سایر نمایندگان سیاسی خارجه که دولت ایران سمت آنان را به رسمیت شناخته باشد.</p> <p>(ب) سرکنسول‌ها و کنسول‌ها و وابسته‌ها و کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها نسبت به حقوقی که از دولت خود می‌گیرند مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولتی که نماینده آن هستند بوده و دولت ایران آنها را به رسمیت شناخته باشد و به شرط معامله متقابل.</p> <p>(ج) کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های دولت شاهنشاهی ایران در خارجه مشروط بر اینکه دارای تابعیت خارجی باشند که در آنجا انجام وظیفه و خدمت می‌نمایند به شرط معامله متقابل.</p> <p>(د) زارعین نسبت به درآمدهای حاصله از کشت و برداشت.</p> <p><b>ماده (۳) -</b> درآمدهای زیر از تأدیه مالیات بخشوده است:</p> <p>(الف) حقوق بازنشستگی - حقوق پایان خدمت - جوهری که به‌عنوان حق بیمه یا پس‌انداز کارمندان دولت به مستخدم پرداخت می‌شود - هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت و عیدی سالیانه - وجوه حاصله از بیمه و جبران خسارات بدنی و امثال</p>

عنوان قانون	متن قانون
	<p>آن - مزایای غیرتقدی کارگران کارگاه‌ها و کارخانه‌ها.</p> <p>ب) درآمد بنگاه‌هایی که منحصرأ به منظور امور خیریه و عام‌المنفعه و آموزش و پرورش تشکیل و صرف کارهای عمومی می‌شود مشروط بر اینکه عام‌المنفعه بودن مقاصد آنها طبق اساسنامه محرز و رسماً به ثبت رسیده و ترازنامه خود را مرتباً منتشر نمایند.</p> <p>ج) املاک و عواید و مؤسسات آستان قدس رضوی (ع) و املاک موقوفه مسجد گوهرشاد و آستان حضرت معصومه و آستان حضرت عبدالعظیم و شاه نعمت‌الله ولی و شاهچراغ و مدرسه عالی سپهسالار و املاک شیر و خورشید سرخ و سلطان علیشاه گنابادی مسجد سلطانی تهران.</p> <p>د) املاک موقوفه که به مصرف امور خیریه و عام‌المنفعه از قبیل بیمارستان - تیمارستان و آسایشگاه معلولین - دبستان - دبیرستان - دانشکده - کودکستان - پرورشگاه یتیمان و آموزشگاه‌ها می‌رسد نسبت به آن قسمت از درآمد که منحصرأ به این قبیل مصارف می‌رسد و به شرط اینکه عام‌المنفعه بودن آنها با رعایت نظر واقف به موجب تصویبنامه هیئت وزیران قبول شده باشد.</p> <p>ه) تا میزان ۱۰ درصد عایدات هر شخص یا شخصیت حقوقی که برای مصارف بنگاه‌های خیریه یا هیئت‌های جمع‌آوری اعانه که دولت به رسمیت شناخته باشد پرداخته شده و از آن بنگاه‌ها یا هیئت‌ها رسیدی در دست داشته باشند.</p> <p>و) درآمدهای حاصله از صنایع یدی ساکنین دهات و ماشین‌آلات و کارخانجات روستایی واقع در دهستان‌ها که به منظور توسعه کشاورزی و صنایع یدی ایجاد شده باشد.</p> <p>ز) درآمد کارخانجات مولد برق که در دهات و قصبات ایجاد شود به طور دائم و در شهرهایی که هنوز کارخانه برق دایر نشده برای مدت هفت سال از تاریخ اجرای این قانون.</p> <p>ح) درآمد دبستان‌ها و دبیرستان‌ها و دانشکده‌ها و کلاس‌های تعلیم و تربیت و ورزش که از طرف مردم تأسیس شود به شرط تصدیق وزارت فرهنگ.</p> <p>ط) اشخاص و یا مؤسساتی که به وسیله تلمبه یا ساختمان سد و ایجاد نهر و حفر قنات جدید و یا چاه عمیق تهیه آب می‌نمایند نسبت به درآمد حاصله تا مدت ۱۰ سال از تاریخ بهره‌برداری.</p> <p>ی) کارخانجات کمپوت‌سازی - میوه خشک‌کنی - تهیه لبنیات - پنبه‌پاک‌کنی - پنبه‌کشی - پشم‌شویی - قالیشویی - چای‌سازی - جوجه‌کشی از تاریخ بهره‌برداری تا مدت هفت سال.</p> <p>ک) درآمد اراضی خالصه خوزستان که طبق قانون و آیین‌نامه‌های مربوطه به اشخاص واگذار شده یا می‌شود تا مدت ۱۰ سال از تاریخ بهره‌برداری.</p> <p>ل) شرکت‌های تعاونی تولید و مصرف و صندوق‌های روستایی.</p> <p>م) اشخاص و شرکت‌هایی که برای استفاده از ماشین‌های فلاحی از قبیل شخم - خرمن‌کوبی - بذرافشانی تشکیل می‌شود و در مقابل کار انجام شده اجاره یا دستمزد دریافت می‌دارند منحصرأ برای درآمدهای حاصله از استفاده از ماشین‌های فلاحی.</p> <p>ن) کلیه اشخاصی که از بودجه دولت یا شهرداری‌ها حقوق و یا مقرری‌بگیر هستند نسبت به آن قسمت درآمدی که از بابت حقوق و مقرری و اجرت و مزایا از خزانه دولت یا صندوق شهرداری‌ها به آنها پرداخت می‌شود.</p> <p><b>ماده (۲۷) -</b> مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هر یک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت.</p> <p><b>ماده (۳۳) -</b> مراجع ذیل مکلف هستند به درخواست وزارت دارایی و طبق نمونه‌هایی که وزارت نامبرده تهیه و در دسترس آنها خواهد گذاشت اطلاعات و آمار مورد احتیاج ادارات وصول مالیات‌ها را برای هر ماه در دو نسخه تهیه و منتها تا بیستم ماه بعد به مرکزی که وزارت دارایی معرفی خواهد نمود ارسال دارند.</p> <p>۱. اداره کل ثبت اسناد - فهرست کلیه شرکت‌هایی که در اثنای یک ماه به ثبت رسیده یا منحل شده به انضمام فهرست دفاتر ثبت شده شرکت‌ها و بازرگانان.</p> <p>۲. دفاتر اسناد رسمی - فهرست کلیه معاملات ماهیانه با مشخصات لازم.</p> <p>۳. اتاق بازرگانی - فهرست اسامی بازرگانان و دارندگان کارت بازرگانی با مشخصات لازم.</p> <p>۴. کانون وکلا - فهرست اسامی وکلای دادگستری با مشخصات لازم.</p> <p>۵. وزارت بهداشتی - فهرست اسامی پزشکان - جراحان - آزمایشگاه‌ها - رادیوگراف‌ها و همچنین فهرست مقاطعه‌کاران تدارکات بیمارستان‌ها.</p> <p>۶. وزارت اقتصاد ملی - صورت پروانه‌های صادر مربوط به قانون انحصار تجارت خارجی و پروانه‌های استخراج معادن و کارخانجات صنعتی.</p> <p>۷. وزارت فرهنگ - صورت مقاطعه‌کاران ساختمانی - صورت خرید و فروش اموال عتیقه.</p>



عنوان قانون	متن قانون
	۸. شهرداری - فهرست پروانه‌های کسبی و صنفی - فهرست اسامی مهندسیین ساختمانی و مقاطعه‌کاران و اجاره‌کاران میادین - آمار بلیت‌های مصرفی سینماها - تماشاخانه‌ها - فهرست پروانه‌های ساختمانی و تأسیساتی.
	۹. شهربانی - فهرست اسامی مؤسسات حمل‌ونقل باری یا مسافری با تعیین تعداد وسایط نقلیه - فهرست مقاطعه‌کارهای تدارکات شهربانی - صورت مالکین وسایط نقلیه.
	۱۰. گمرک - یک نسخه از تمام اظهارنامه‌های گمرکی.
	۱۱. وزارت دادگستری - ارسال آگهی دعوت بستنکاران در مورد تصفیه امور ورشکستگان - صورت حق‌الحکمیه‌های پرداختی - صورت حق کارشناسی با مشخصات کامل.
	۱۲. راه‌آهن - فهرست محمولات ماهیانه و صورت پیمانکاران آنها.
	۱۳. کمیسیون ارز - فهرست پروانه‌های ارزی.
	۱۴. شرکت سهامی بیمه - فهرست بیمه‌های بازرگانی - فهرست معاملات رهنی.
	۱۵. بانک رهنی - فهرست وام‌های رهنی.
	۱۶. بانک‌های دولتی - صورت دلال‌ها.
	۱۷. بانک ساختمانی - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی بانک و مبلغ کار هر یک.
	۱۸. بنگاه مستقل آبیاری - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی شرکت و مقدار کار هر یک.
	۱۹. سازمان برنامه - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی و تدارکاتی و مبلغ کار هر پیمان.
	۲۰. وزارت راه - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی و مبلغ کار هر یک.
	۲۱. ژاندارمری - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی و تدارکات ژاندارمری و مبلغ هر پیمان.
	۲۲. اداره دارایی ارتش - فهرست مقاطعه‌کاران ساختمانی و تدارکاتی ارتش.
	۲۳. کلیه مؤسسات خارجی - صورت پیمانکاران ساختمانی و تدارکاتی و معاملات و صورت اسامی کارمندان و حقوق آنها.
	۲۴. دانشگاه - صورت مقاطعه‌کاران ساختمانی و تدارکاتی.
	۲۵. وزارت خارجه - صورت پیمانکاران ساختمانی و تأسیساتی سفارتخانه‌ها و نمایندگی‌های سیاسی - صورت اسامی و میزان حقوق کارمندان ایرانی سفارتخانه‌ها و نمایندگی‌های سیاسی.
	۲۶. شرکت ملی نفت - صورت مقاطعه‌کارهای ساختمانی و تدارکاتی.

## ۲-۶. قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۵ و اصلاحات بعد از آن

از قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵ قانونگذار رویکرد جدیدی را در مورد مالیات بر مجموع درآمد اتخاذ کرد که به نوعی در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ نیز دنبال شد. در این رویکرد اصل بر اخذ مالیات جداگانه از منابع درآمدی افراد است. با این حال نوعی مالیات بر مجموع درآمد از آن دسته از اشخاص حقیقی که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر است اخذ می‌شود.

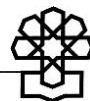
مطابق ماده (۱۵) این قانون اشخاص ابتدا بنابه شغل و حرفه خود با نرخ‌های متفاوت مشمول مالیات می‌شوند، ولی پس از آن اگر باز هم مجموع درآمد سالیانه اشخاص پس از پرداخت مالیات‌های مختلف و کسر معافیت‌ها از هفتاد هزار تومان تجاوز کند آنگاه مشمول مالیات‌های بخش چهاردهم قانون می‌شود. نرخ این مالیات بستگی به میزان مازاد درآمد دارد و بین ۶ تا ۵۰ درصد متغیر است که نسبت به قانون سال ۱۳۲۲ حداقل مالیات از ۲ درصد به ۸ درصد افزایش و حداکثر مالیات از ۸۰ درصد به ۵۰ درصد کاهش یافته است. شیوه اخذ مالیات در این قانون به صورت اخذ مالیات از منابع به صورت جداگانه است؛ یعنی ابتدا شیوه مالیات بر مجموع درآمد اجرا نمی‌شود، ولی اگر باقیمانده درآمدهای مختلف شخص پس از پرداخت مالیات از مقداری تجاوز کند آنگاه مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شود. این شیوه با آنچه دقیقاً در اقتصاد تحت عنوان نظام فراگیر مالیات بر مجموع درآمد از آن یاد می‌شود فاصله زیادی دارد.

اکنون این سؤال قابل طرح است که چرا قانونگذار چنین رویکردی را اتخاذ کرده و از ابتدا بنا را بر تجمیع درآمدهای افراد نگذاشته است. به نظر می‌رسد مهم‌ترین مسئله‌ای که باعث شده قانونگذار چنین رویکردی را انتخاب کند سهولت

اجرای این شیوه باشد. شاید قانونگذار بر این عقیده بوده است که با این روش اولاً با برقراری نوعی مالیات بر مجموع درآمد از ویژگی‌های مثبت این نوع مالیات از جمله افزایش درآمد دولت و گسترش عدالت اجتماعی برقرار می‌شود و ثانیاً با توجه به آنکه تعداد نسبتاً اندکی از کل مؤدیان مشمول این نوع مالیات می‌شوند اجرای آن با سهولت بیشتری همراه خواهد بود. با وجود این به نظر می‌رسد این رویکرد در ذات خود دچار پارادوکس است. چراکه اولاً مؤدیان مشمول این نوع مالیات انگیزه‌ای برای پرداخت مالیات مجدد - فراتر از آنچه به صورت جداگانه در درآمدهای خود پرداخته‌اند - ندارند و ثانیاً حتی سازمان مالیاتی نیز (از آنجا که عمده درآمد مورد انتظار دولت در بودجه‌های سالیانه از طریق درآمدهای جداگانه محقق می‌شود) انگیزه‌ای برای ورود به فرایند پیچیده‌ای از این دست نخواهد داشت. تجربه این رویکرد چه در حوزه تقنین و چه در حوزه اجرا این تحلیل را تأیید می‌کند.

### جدول ۷. مواد منتخب قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۳۵

عنوان قانون	متن قانون
قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر، مصوب تاریخ ۱۳۳۵/۰۱/۱۶	<p><b>ماده (۱) -</b> از درآمد مشمولین این قانون طبق مقررات زیر مالیات دریافت می‌شود مشمولین پرداخت مالیات عبارتند از:</p> <p>الف) کلیه حقوق‌بگیران و مزدبگیران نسبت به حقوق و دستمزد خود.</p> <p>ب) کسبه جزء و صنعتگران.</p> <p>ج) بازرگانان و کسانی که از هر نوع عملیات بازرگانی تحصیل درآمد می‌نمایند.</p> <p>د) صاحبان حرف و مشاغل آزاد از قبیل وکلای دادگستری - پزشکان - صاحبان دفتر اسناد رسمی - مهندسين و صاحبان جراند و امثال آنها.</p> <p>ه) هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در ایران است نسبت به درآمد خود ولو آنکه قسمتی از آن در خارج تحصیل شده باشد و هر نوع شرکت یا شخصیت حقوقی که مرکز اصلی آن در خارج بوده و در ایران دارای شعبه یا نماینده و امثال آن باشد نسبت به درآمدی که در ایران تحصیل می‌نماید.</p> <p>و) صاحبان مستغلات و املاک مزروعی و باغات.</p> <p>ز) مقاطعه‌کاران و اجاره‌داران و صاحبان وسائط نقلیه.</p> <p>ح) صاحبان درآمد معاملات رهنی و بیع شرطی و استقراضی و نقل و انتقالات اموال غیرمنقول و هر نوع درآمدهای اتفاقی از قبیل لاتار و بخت‌آزمایی و شرط‌بندی و حق عضویت در هیئت‌های مدیره و بازرسان شرکت‌ها و غیره.</p> <p>ط) هر کس که در ایران اقامت داشته و درآمدی از خارج تحصیل نماید.</p> <p>ی) صاحبان هر نوع درآمدی که به‌طور مستمر یا اتفاقی در ایران به‌دست آید اعم از آنکه ساکن ایران باشند یا خارجه.</p> <p><b>فصل دوم - بخشودگی مالیاتی</b></p> <p><b>ماده (۲) -</b> اشخاص زیر از پرداخت مالیات بخشوده‌اند:</p> <p>الف) اعلیحضرت همایون شاهنشاهی و علیاحضرت ملکه.</p> <p>ب) سفرای کبار و وزرای مختار و نمایندگان فوق‌العاده و سایر نمایندگان سیاسی و خارجی که دولت ایران سمت آنان را به رسمیت شناخته باشد.</p> <p>ج) سرکنسول‌ها و کنسول‌ها و وکلای کنسولی و وابسته‌ها و کارمندان سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها نسبت به حقوقی که از دولت خود می‌گیرند مشروط بر اینکه دارای تابعیت دولتی که نماینده آن هستند بوده و دولت ایران آنها را به رسمیت شناخته باشد و به شرط معامله متقابل.</p> <p>د) زارعین نسبت به درآمد حاصله از کشت و برداشت به شرط آن که شخصاً مباشرت زراعت را عهده‌دار باشند.</p> <p><b>ماده (۳) -</b> درآمدهای زیر از تأدیه مالیات بخشوده است:</p> <p>الف) حقوق بازنشستگی - حقوق پایان خدمت - وجوهی که به‌عنوان حق بیمه یا پس‌انداز کارمندان دولت به مستخدم پرداخت می‌شود - هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت و عیدی سالیانه - وجوه حاصله از بیمه و جبران خسارت بدنی و امثال آن - مزایای غیرنقدی کارگران کارگاه‌ها و کارخانه‌ها.</p> <p>ب) درآمد بنگاه‌هایی که منحصراً به‌منظور خیریه یا عام‌المنفعه یا آموزش و پرورش تشکیل و صرف کارهای عمومی می‌شود مشروط بر اینکه عام‌المنفعه بودن مقاصد آنها طبق اساسنامه محرز و رسماً به ثبت رسیده و ترازنامه را مرتباً منتشر نمایند.</p> <p>ج) املاک و عوائد و مؤسسات آستان قدس رضوی و مسجد گوهرشاد و آستان حضرت معصومه و آستان حضرت عبدالعظیم</p>



عنوان قانون	متن قانون
	<p>و شاه نعمت‌الله ولی و شاهچراغ و مدرسه عالی سپهسالار و شیر و خورشید سرخ و سلطان علیشاه گنابادی و مسجد سلطانی تهران و همچنین مستغلات و املاک دولت و شهرداری‌ها.</p> <p>(د) املاک موقوفه که به مصرف امور خیریه و عام‌المنفعه از قبیل بیمارستان - تیمارستان - آسایشگاه مسلولین - دبستان و دبیرستان - دانشگاه - کودکستان - پرورشگاه یتیمان و آموزشگاه و مساجد می‌رسد نسبت به آن قسمت از درآمد که منحصرأ به این قبیل مصارف می‌رسد به شرط آن که عام‌المنفعه بودن آنها با رعایت نظر واقف به موجب تصویبنامه هیئت وزیران قبول شده باشد.</p> <p>تبصره - کلیه املاک و مستغلاتی که متعلق به اقلیت‌های مذهبی است و عواید آن به وسیله هیئت‌های ملی مربوطه به مصرف معابد و بنگاه‌های فرهنگی و بهداشتی می‌رسد از پرداخت مالیات معاف است مشروط بر اینکه رسمیت هیئت‌های مذکور به گواهی مراجع رسمی و مذهبی آنها و شهرداری محل رسیده باشد.</p> <p>(ه) تا میزان ۱۵ صد عایدات هر شخص یا شخصیت حقوقی که برای مصارف بنگاه‌های خیریه یا هیئت‌های جمع‌آوری اعانه که دولت یا شهرداری‌ها به رسمیت شناخته باشند پرداخت شده و از آن بنگاه‌ها یا هیئت‌ها رسید در دست داشته باشد.</p> <p>(و) درآمدهای حاصله از صنایع یدی ساکنین دهات و ماشین‌آلات و کارخانجات روستایی واقع در دهستان‌ها که به منظور توسعه کشاورزی و صنایع یدی ایجاد شده باشد.</p> <p>(ز) درآمد کارخانجات مولد برق که در دهات و قصبات ایجاد شود به طور دائم و در شهرها تا پنج سال از تاریخ بهره‌برداری.</p> <p>(ح) درآمد دانشگاه‌ها و دبیرستان‌ها و دبستان‌ها و کلاس‌های تعلیم و تربیت و ورزش که از طرف مردم تأسیس شود به شرط تصدیق وزارت فرهنگ.</p> <p>(ط) درآمدی که در نتیجه ایجاد تلمبه یا ساختمان سد و نهر و قنات جدید و یا چاه عمیق در املاک مزروعی به دست آید تا مدت ۱۰ سال از تاریخ بهره‌برداری.</p> <p>(ی) کارخانجات کمپوت‌سازی - میوه خشک‌کنی - جوجه‌کشی - تهیه لبنیات - یخ‌سازی - پنبه پاک‌کنی - پنبه‌کشی - پشم‌شویی - قالیشویی - چای‌سازی و همچنین مؤسسات تولیدی برای امور صنعتی و کشاورزی و معدنی به تشخیص وزارت مربوطه و موافقت وزارت دارایی از تاریخ بهره‌برداری تا مدت پنج سال.</p> <p>(ک) درآمد اراضی خالصه خوزستان که طبق قانون و آیین‌نامه‌های مربوطه به اشخاص واگذار شده یا می‌شود تا مدت پنج سال از تاریخ بهره‌برداری به استثنای درآمدهایی که معافیت آنها طبق قوانین قبلی بیش از پنج سال بوده و در این صورت قانون قبلی نسبت به آنها اجرا خواهد شد.</p> <p>(ل) شرکت‌های تعاونی تولید و مصرف و صندوق‌های روستایی که طبق قوانین مربوط تشکیل شده باشد یا بشود.</p> <p>(م) اشخاص و شرکت‌هایی که در مقابل انجام کار با ماشین‌های فلاحتی از قبیل ماشین خرمن‌کوبی - شخم - بذرافشانی و غیره اجاره یا دستمزد دریافت می‌دارند منحصرأ برای درآمدهای مذکور.</p> <p>(ن) کلیه اشخاصی که از بودجه دولت یا مجلسین یا شهرداری‌ها حقوق و یا دستمزد دریافت می‌نمایند و همچنین کارمندان و کارگران بنگاه راه‌آهن دولتی ایران و کارمندان دستگاه مرکزی سازمان برنامه و همچنین کارمندان رسمی دولت که از اداره املاک و مستغلات پهلوی حقوق دریافت می‌نمایند نسبت به آن قسمت از درآمدی که از بابت حقوق و دستمزد و مزایا از دولت یا مجلسین یا صندوق شهرداری‌ها یا بودجه بنگاه و سازمان و اداره مذکور دریافت می‌نمایند.</p> <p>(س) سود دریافتی از حساب‌های سپرده ثابت و جاری نزد بانک‌ها و همچنین سود متعلق به اوراق قرضه و اسناد خزانه دولتی و اوراق عمومی شرکت‌های سهامی.</p> <p>(ع) معافیت‌های مندرجه در قانون تشویق صادرات کماکان به قوت خود باقی است.</p>
	<p><b>بخش چهاردهم - مالیات مجموع درآمد</b></p>
	<p><b>ماده (۱۵) -</b> کلیه اشخاصی که درآمد ویژه سالیانه آنها از یک یا چند منبع که طبق این قانون مشمول مالیات است از هفتصد هزار ریال تجاوز کند مکلفند علاوه بر مالیات‌های مقرر مالیات دیگری بر مجموع درآمد خود طبق تعرفه زیر بپردازند: مجموع درآمد ویژه سالیانه تا هفتصد هزار ریال معاف. از هفتصد هزار و یک ریال تا یک میلیون ریال ۶ درصد از یک میلیون و یک ریال تا یک میلیون و پانصد هزار ریال ۱۲ درصد نسبت به مازاد یک میلیون ریال. از یک میلیون و پانصد هزار و یک ریال تا دو میلیون ریال ۱۸ درصد نسبت به مازاد یک میلیون و پانصد هزار ریال. از دو میلیون و یک ریال تا دو میلیون و پانصد هزار ریال ۲۴ درصد نسبت به مازاد بر دو میلیون ریال. از دو میلیون و پانصد هزار و یک ریال تا سه میلیون ریال ۳۰ درصد نسبت به مازاد بر دو میلیون ریال و پانصد هزار ریال. از سه میلیون و یک ریال به بالا ۵۰ درصد نسبت به مازاد سه میلیون ریال. در مورد مؤدیانی که مشمول ۵۰ درصد می‌شوند آنچه طبق این قانون مالیات پرداخته‌اند از صدی پنجاه مقرر کسر می‌شود. مشمولین این ماده باید منتها تا آخر شهریورماه هر سال اظهارنامه حاوی فهرست درآمدهایی که در سال قبل تحصیل کرده‌اند به اداره دارایی محل اقامت خود تسلیم نموده و مالیات مقرر را پرداخت نمایند.</p>

عنوان قانون	متن قانون
	چنانچه مؤدی از دادن اظهارنامه در ظرف مدت مقرر خودداری نماید اداره دارایی طبق تحقیقاتی که خواهد نمود با در نظر گرفتن مالیات‌هایی که این نوع مؤدیان از منابع مختلف پرداخته‌اند و یا باید بپردازند مالیات متعلقه را رأساً تشخیص و به مؤدی ابلاغ می‌نماید. مؤدی می‌تواند در ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ توسط اداره دارایی به گروه تشخیص مقرر در ماده (۲۱) اعتراض دهد. چنانچه در ظرف مدت مقرر اعتراض داده نشده مالیات مشخصه قطعی و قابل وصول است مگر آنکه در اعمال ضریب یا در محاسبه اشتباه شده باشد. تبصره «۱» - سود سهام شرکت‌های سهامی و همچنین منافع شرکت‌های سهامی مشمول مالیات جمعی نخواهد بود؛ به‌استثنای سهامی که سرمایه پرداخت آنها پنج میلیون ریال یا کمتر است. تبصره «۲» - آن قسمت از درآمد مؤدیان که بدون توجه به درآمد مقطوع مشمول مالیات قرار گرفته از لحاظ مالیات جمعی ۱۰ برابر مالیات متعلقه درآمد مشمول مالیات محسوب می‌گردد. درآمدی که به‌موجب تبصره «۲» ماده (۱۱) وصول می‌شود مشمول مالیات جمعی نخواهد بود. تبصره «۳» - مالیات املاک مزروعی و مستغلات که طبق مقررات این قانون پرداخت شده از جمع درآمد مؤدی کسر و باقیمانده طبق مقررات فوق مالیات اخذ خواهد شد. تبصره «۴» - مشمولین ماده (۱۱) و تبصره «۲» ماده (۱۲) مشمول مالیات جمعی نخواهند بود.

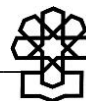
در سال ۱۳۳۷ اصلاح قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ در دستور کار قرار گرفت و ماده پانزدهم قانون ۱۳۳۵ که به اخذ مالیات بر مجموع درآمد اشاره داشت حذف شد. قانونگذار در مصوبه جدید خود به رویکرد قانونی سال‌های ۱۳۲۸ و ۱۳۳۴ مبنی بر اخذ مالیات از پایه‌های درآمدهای مختلف به‌صورت جداگانه بازگشت؛ با این تفاوت که تأکید می‌کند درآمدهای افراد مشمول در هر فصل از قانون (یعنی در هر پایه درآمدی) باید تجمیع شده و نرخ تصاعدی به حاصل جمع کل درآمدهای هر فصل تعلق گیرد. چنانکه مشهود است قانونگذار حتی از رویکرد قانون مالیاتی ۱۳۳۵ در تعیین مالیات بر مجموع درآمد نیز عقب‌نشینی کرده است.

#### جدول ۸. مواد منتخب قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۷

عنوان قانون	متن قانون
قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد - مصوب اول تیرماه سال ۱۳۳۷	ماده (۱۴) - ماده پانزدهم و کلیه تبصره‌های آن حذف و به‌جای آن مقررات زیر تصویب می‌شود: درآمدهای مذکور در هر یک از فصول قانون اعم از اینکه صاحب درآمد شرکت یا فرد باشد یک نوع درآمد مستقل محسوب شده و با یکدیگر جمع نمی‌شوند، ولی درآمدهای مذکور در هر فصلی که به نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات هستند مالیات به جمع آنها در ظرف سال مالیاتی تعلق می‌گیرد. مؤدیان مالیات در صورتی که مالیات آنها نسبت به جمع درآمد ظرف سال پرداخت نشده باشد مکلفند اظهارنامه مالیاتی برای مجموع درآمدی که در سال قبل تحصیل نموده‌اند در مواقع مقرر به اداره دارایی تسلیم و مالیات متعلقه به جمع هر نوع را پرداخت نمایند. از درآمدهایی که مقرر است به‌نحو مقطوع مالیات دریافت گردد مالیات دیگری مطالبه نمی‌شود. تبصره - مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند در یک سال بیش از یک دفعه نمی‌توانند از حداقل بخشودگی استفاده نمایند.

#### ۷-۲. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵

بخش مهمی از قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ به موضوع مالیات بر درآمد اختصاص یافته است. رویکرد این قانون به موضوع مالیات بر مجموع درآمد کاملاً شبیه رویکردی است که قانونگذار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ انتخاب کرده بود. براساس ماده (۱۳۱) این قانون حساب مالیاتی اشخاص حقیقی که مالیات بر درآمد آنان طبق مقررات فصل دوم این باب پرداخت شده باشد تصفیه شده تلقی می‌شد مگر آنکه جمع درآمد شخص حقیقی از یک یا چند منبع از چهارصد هزار ریال در سال تجاوز می‌کرد یا اینکه شخص بیشتر از میزان مقرر در مواد (۶) و (۹۳) از نرخ ۱۰



درصد یا از بخشودگی مالیاتی حداقل درآمد استفاده کرده بود. حداقل نرخ مالیات در این قانون نسبت به قانون سال ۱۳۳۵ از ۸ درصد به ۱۰ درصد افزایش داشته و حداکثر میزان آن از ۵۰ درصد به ۵۵ درصد افزایش یافته است. با این حال تبصره «۱» ماده (۱۳۴) این قانون که به بیان نرخ‌های مالیاتی اختصاص داشت تکلیف خاص دیگری را نیز بر صاحبان درآمدهای بالا تحمیل می‌کرد. براساس این تبصره درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی که از یک یا چند منبع موضوع بخش‌های یکم و چهارم و پنجم این قانون از یک میلیون و سیصد و بیست هزار ریال در سال تجاوز کند مزاد بر یک میلیون و سیصد و بیست هزار ریال مشمول یک مالیات اضافی به نرخ ۱۰ درصد خواهد بود. این مالیات در محاسبه مالیات مجموع درآمدی منظور نخواهد شد. سررسید پرداخت مالیات موضوع این تبصره همان است که برای مالیات منبع مربوط تعیین شده است. در مواردی که وصول مالیات منبع مربوط به عهده نامبرندگان خواهد بود. در مورد حقوق و مزایای یا صاحبان دفاتر اسناد رسمی واگذار شده کسر این مالیات نیز به عهده نامبرندگان خواهد بود. در مورد حقوق و مزایای مستمر هر ماه نسبت به مزاد یکصد و هزار ریال و در مورد مزایای غیرمستمر در صورتی که در هر پرداخت جمع پرداختی از اول سال تا آن تاریخ از این بابت به اضافه دوازده برابر حقوق و مزایای مستمر همان ماه از یک میلیون و سیصد و بیست هزار ریال تجاوز کند مالیات متعلق محاسبه خواهد شد. صاحبان درآمد موضوع این تبصره که جمع درآمد سالیانه آنان از چند محل در یک یا چند منبع از منابع مذکور از یک میلیون و سیصد و بیست هزار ریال بیشتر است مکلفند مابه‌التفاوت آن را در موقع تسلیم اظهارنامه تکمیلی موضوع ماده (۱۳۲) به وزارت دارایی بپردازند.

#### جدول ۹. مواد منتخب قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵

عنوان قانون	متن قانون
قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸	<p><b>باب اول - مالیات بر درآمد</b></p> <p><b>فصل اول - اشخاص مشمول مالیات</b></p> <p><b>ماده (۱) - اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات بر درآمد می‌باشند:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از کشور تحصیل می‌کند.</li> <li>هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از کشور نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.</li> <li>هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از کشور تحصیل می‌کند.</li> <li>هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.</li> </ol> <p><b>ماده (۲) - اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات بر درآمد به شرح زیر نمی‌باشند:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>اعلیحضرت همایون شاهنشاه و علیاحضرت شهبانو و والاحضرت ولایتعهد</li> <li>رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع ایران نباشند.</li> <li>رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.</li> <li>کارشناسان خارجی که با موافقت دولت ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوعه یا مؤسسات بین‌المللی مذکور.</li> <li>کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت شاهنشاهی ایران در خارج نسبت به حقوق دریافتی از دولت ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت ایران نباشند و به شرط معامله متقابل.</li> <li>شهرداری‌ها و اشخاص حقوقی دولتی و شهرداری که به صورتی غیر از شرکت طبق قوانین تأسیس شده باشند.</li> <li>موقوفات آستان قدس رضوی - مسجد گوهرشاد - آستان حضرت معصومه - آستان حضرت عبدالعظیم - شاه نعمت‌الله ولی - شاهچراغ - مدرسه عالی سپهسالار - سلطان علیشاه گنابادی - مسجد سلطانی تهران - سازمان شاهنشاهی خدمات اجتماعی - شیر و خورشید سرخ - بنیاد پهلوی - و مؤسساتی که تمام سرمایه آنها متعلق به بنیاد پهلوی است - سازمان</li> </ol>

عنوان قانون	متن قانون
	<p>بیمه‌های اجتماعی - بنگاه حمایت مادران و نوزادان - انجمن ملی حمایت کودکان و مؤسسه هنرستان دختران و آموزشگاه حرفه‌ای پسران که از محل موقوفه‌های اداره می‌شود که تولیت آن با سلطان وقت است.</p> <p>۸. موقوفات عام که درآمد آن به مصرف تحقیقات علمی و فنی - تعلیم و تربیت بهداشت - بنا و تعمیر و نگاهداری مساجد و تعمیر آثار باستانی می‌رسد نسبت به آن قسمت از درآمد که منحصرأ به این قبیل مصارف برسد مشروط بر اینکه از طرف دولت بر درآمد و هزینه آن نظارت شود.</p> <p>۹. مؤسسات عام‌المنفعه که به ثبت رسیده و درآمد آنها به‌موجب اساسنامه منحصرأ به مصرف تحقیقات علمی و فنی - حفظ آثار باستانی - تعلیم و تربیت - بهداشت برسد مشروط بر اینکه بر درآمد و هزینه‌های آنها از طرف دولت یا شهرداری‌ها نظارت شود و همچنین مجامع حرفه‌ای که به‌موجب قوانین خاص تشکیل شده‌اند به تشخیص هیئت وزیران.</p> <p>۱۰. انجمن‌های مربوط به اقلیت‌های مذهبی زردشتی - مسیح - کلیمی که درآمد آن به‌وسیله هیئت‌های رسمی ملی صرف معابد و امور تعلیم و تربیت و بهداشت می‌شود مشروط بر اینکه رسمیت انجمن‌ها یا هیئت‌های مزبور به تصویب مراجع رسمی مذهبی آنها و وزارت کشور رسیده باشد.</p> <p>تبصره «۱» - آن قسمت از درآمد موقوفات مؤسسات مذکور در بند «۷» این ماده که عاید مؤسسات مزبور نمی‌شود مشمول معافیت نخواهد بود.</p>
	<p>تبصره «۲» - آیین‌نامه‌های اجرایی مربوط به بندهای «۸» و «۹» و «۱۰» این ماده را وزارت دارایی با جلب نظر سازمان اوقاف تهیه و پس از تصویب کمیسیون دارایی مجلس شورای ملی به‌موقع اجرا خواهد گذارد.</p> <p><b>ماده (۱۳۱) -</b> حساب مالیاتی اشخاص حقیقی که مالیات بر درآمد آنان طبق مقررات فصل دوم این باب پرداخت شده باشد تصفیه‌شده تلقی می‌شود مگر در مورد اشخاص زیر:</p>
	<p>۱. هر شخص حقیقی که جمع درآمد مشمول مالیات او از یک یا چند منبع از چهارصد هزار ریال در سال تجاوز نماید. تا سیصد هزار ریال حقوق و یا مقرری هر شخص در جمع درآمد او محسوب نخواهد شد. وزارت دارایی در مواردی که درآمد اشخاص حقیقی از یک محل در یک منبع تحصیل و مالیات آن قانوناً به نرخ ماده (۱۳۴) پرداخت شده است اشخاص مزبور را از تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۳۲) معاف خواهد نمود.</p> <p>۲. هر شخص حقیقی مشمول مالیات که بیشتر از میزان مقرر در مواد (۶) و (۹۳) از نرخ ۱۰ درصدی یا از بخشودگی مالیاتی حداقل درآمد استفاده کرده باشد.</p> <p>۳. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران که درآمدی در خارج از کشور تحصیل کرده باشد.</p>
	<p><b>ماده (۱۳۲) -</b> هر یک از اشخاص مذکور در بندهای ماده (۱۳۱) مکلفند تا آخر تیرماه هر سال یک اظهارنامه تکمیلی حاوی جمع کل درآمد مشمول مالیات که در سال مالیاتی قبل تحصیل کرده‌اند تنظیم و به دفتر ممیزی مالیاتی محل سکونت خود تسلیم نمایند و نسبت به مجموع درآمد خود مالیات متعلق را با رعایت نرخ ماده (۶) و طبق نرخ مربوط ماده (۱۳۴) احتساب و پس از کسر وجوهی که به‌عنوان مالیات بر درآمد منابع درآمدهای مذکور در اظهارنامه نقداً یا از طریق ابطال تمبر پرداخت کرده‌اند یا به‌موجب قانون وسیله اشخاص دیگر از درآمد آنان کسر شده است تأیید نمایند. در مواردی که گیرندگان حقوق درآمد دیگری داشته باشند که مشمول معافیت حداقل درآمد باشد در احتساب مالیات معافیت مزبور در درجه اول در منبع حقوق منظور می‌شود.</p> <p>تبصره «۱» - درآمدهای مذکور در اظهارنامه تکمیلی نسبت به آنچه در ایران تحصیل شده عبارت است از مبلغی معادل درآمد مشمول مالیات طبق مقررات بخش مربوط از فصل دوم این باب پس از معافیت‌های مقرر و نسبت به درآمدهایی که اشخاص حقیقی ایرانی مقیم خارج از کشور تحصیل کرده‌اند به مأخذ کل درآمد ویژه.</p> <p>تبصره «۲» - در صورتی که مؤدی محل سکونتی در ایران نداشته باشد محل تسلیم اظهارنامه تکمیلی اداره دارایی تهران خواهد بود.</p> <p><b>ماده (۱۳۴) -</b> نرخ مالیات بر درآمد به‌استثنای موارد مذکور در قسمت اخیر جزء یک بند ماده (۸۰) و ماده (۹۰) و همچنین در مورد مالیات بر درآمد املاک که به‌موجب مقررات مربوط مالیات باید به مأخذ صدی دو قیمت فروش وصول شود به شرح زیر تعیین می‌گردد.</p>
	<p>تا ۴۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۱۵ درصد</p> <p>تا ۶۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۱۸ درصد نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تا ۸۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۲۰ درصد نسبت به مازاد ۶۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۲۲ درصد نسبت به مازاد ۸۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تا ۲۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۲۴ درصد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تا ۴۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۲۶ درصد نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰۰ ریال</p> <p>تا ۷۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۲۸ درصد نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰۰ ریال</p>



عنوان قانون	متن قانون
	تا ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۳۰ درصد نسبت به مازاد ۷۰۰۰۰۰۰۰ ریال تا ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۳۵ درصد نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال تا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۴۰ درصد نسبت به مازاد ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال تا ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۴۵ درصد نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال تا ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه ۵۰ درصد نسبت به مازاد ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال تا ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالیانه به بالا ۵۵ درصد
	تبصره «۱» - درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی که از یک یا چند منبع موضوع بخش‌های یکم و چهارم و پنجم این قانون از یک میلیون و سیصدویست هزار ریال در سال تجاوز کند مازاد بر یک میلیون و سیصدویست هزار ریال مشمول یک مالیات اضافی به نرخ ۱۰ درصد خواهد بود. این مالیات در محاسبه مالیات مجموع درآمد مؤدی منظور نخواهد شد. سررسید پرداخت مالیات موضوع این تبصره همان است که برای مالیات منبع مربوط تعیین شده است. در مواردی که وصول مالیات منبع مربوط به عهده پرداخت‌کنندگان وجه یا صاحبان دفاتر اسناد رسمی واگذار شده کسر این مالیات نیز به عهده نامبردگان خواهد بود. در مورد حقوق و مزایای مستمر هر ماه نسبت به مازاد یکصدوده هزار ریال و در مورد مزایای غیرمستمر در صورتی که در هر پرداخت جمع پرداختی از اول سال تا آن تاریخ از این بابت به‌اضافه دوازده برابر حقوق و مزایای مستمر همان ماه از یک میلیون و سیصدویست هزار ریال تجاوز کند مالیات متعلق محاسبه خواهد شد. صاحبان درآمد موضوع این تبصره که جمع درآمد سالیانه آنان از چند محل در یک یا چند منبع از منابع مذکور از یک میلیون و سیصدویست هزار ریال بیشتر است مکلفند مابه‌التفاوت آن را در موقع تسلیم اظهارنامه تکمیلی موضوع ماده (۱۳۲) به وزارت دارایی بپردازند.
	تبصره «۲» - در مورد درآمدهای معوقه و استثنایی که منشأ آن لااقل پنج سال فعالیت مداوم یا نگاهداری دارایی غیرمنقول برای مدت پنج سال یا بیشتر باشد از قبیل حق تألیف و اختراع و اکتشاف و فروش املاک و انتقال حق واگذاری محل و مستحقات موضوع تبصره «۴» ماده (۲۰) و درآمدهای مشابه که فهرست آن از طرف وزارت دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید درآمد به پنج قسمت مساوی تقسیم و هر قسمت از آن به سایر درآمدهای سال تحصیل آن درآمد و هریک از چهار سال قبل اضافه و براساس نرخ‌های مندرج در این ماده مالیات آن محاسبه خواهد شد. در صورتی که با اجرای حکم این تبصره قسمتی از درآمد به سال‌های قبل از اجرای این قانون مربوط شود مالیات هریک از آن قسمت‌ها جداگانه به نرخ مقرر در ماده (۱۳۴) احتساب و وصول خواهد شد.

## ۸-۲. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶

بعد از انقلاب اسلامی اولین قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ تصویب شد. در این قانون نیز اصل بر مالیات جداگانه قرار داده شد و تنها بخشی از افراد - مطابق فصل هفتم این قانون - ملزم به اظهارنامه تکمیلی برای مالیات بر مجموع درآمد شدند. مطابق ماده (۱۲۹) این قانون اشخاص حقیقی موظفند مجموع درآمدهای خود را از محل‌های مختلف در آخر سال محاسبه کنند. سپس «اشخاص حقیقی که در یک سال مالیاتی به جمع درآمد مشمول مالیات خود از یک یا چند منبع از منابع باب سوم این قانون کمتر از نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱)<sup>۱</sup> این قانون مالیات پرداخت نموده یا بیش از یکبار از معافیت موضوع مواد (۸۴) و (۱۰۱) این قانون استفاده کرده باشند، مکلفند یک اظهارنامه تکمیلی حاوی جمع کل درآمدهای مشمول مالیات مذکور در این ماده را به تفکیک هریک از منابع و محل تحصیل تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود تسلیم و نسبت به مجموع درآمد خود مالیات متعلق را با رعایت معافیت مقرر در مواد (۸۴) و (۱۰۱) این قانون طبق نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون محاسبه و پس از کسر وجوهی که به‌عنوان مالیات بر درآمد منابع درآمدهای مذکور در اظهارنامه نقداً یا از طریق ابطال تمبر پرداخت کرده‌اند یا به‌موجب قانون به‌وسیله اشخاصی دیگر از درآمد آنان کسر شده است تأدیه نمایند». رویکرد قانونگذار در تدوین این قانون شباهت زیادی به رویکردی دارد که از قوانین ۱۳۳۵ و ۱۳۴۵ انتخاب شده بود. در این مورد نیز

۱. ماده (۱۲۱) - نرخ مالیات بر درآمد به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه هست به شرح زیر است: تا ۲۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات به نرخ ۱۲ درصد و... تا ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال بالا نسبت به مازاد بیست‌وپنج میلیون ریال به نرخ ۷۵ درصد.

قانونگذار اصل را بر مالیات‌های جداگانه قرار داده و تنها عده‌ای از اشخاص حقیقی را که ویژگی‌های خاص داشته باشند موظف به تکمیل اظهارنامه تکمیلی کرده است. نرخ‌های مالیاتی در این قانون در مقایسه با قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ از حداقل ۱۰ درصد به ۱۲ درصد و از حداکثر ۵۵ درصد به ۷۵ درصد افزایش پیدا کرده است.

### جدول ۱۰. مواد منتخب قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶

عنوان قانون	متن قانون
قانون مالیات‌های مستقیم مصوب تاریخ ۱۳۶۶/۱۲/۳	<p><b>بخش هفتم - مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف</b></p> <p><b>ماده (۱۲۹) -</b> اشخاص حقیقی که در یک سال مالیاتی به جمع درآمد مشمول مالیات خود از یک یا چند منبع از منابع باب سوم این قانون کمتر از نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون مالیات پرداخت نموده و یا بیش از یکبار از معافیت موضوع مواد (۸۴) و (۱۰۱) این قانون استفاده کرده باشند مکلفند یک اظهارنامه تکمیلی حاوی جمع کل درآمدهای مشمول مالیات مذکور در این ماده را به تفکیک هریک از منابع و محل تحصیل تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود تسلیم و نسبت به مجموع درآمد خود مالیات متعلق را با رعایت معافیت مقرر در مواد (۸۴) و (۱۰۱) این قانون طبق نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون محاسبه و پس از کسر وجوهی که به‌عنوان مالیات بر درآمد منابع درآمدهای مذکور در اظهارنامه تقدماً یا از طریق ابطال تمبر پرداخت کرده‌اند یا به‌موجب قانون وسیله اشخاصی دیگر از درآمد آنان کسر شده است تأدیه نمایند. در مواردی که گیرندگان حقوق درآمدهای دیگری داشته باشند که مشمول معافیت موضوع ماده (۱۰۱) این قانون باشد در احتساب مالیات جمع درآمد در درجه اول معافیت از منبع حقوقی مواد (۸۴) و (۱۰۱) این قانون داشته باشد فقط از یک معافیت استفاده می‌کند و اگر درآمد حقوق سالیانه کمتر از معافیت مقرر بوده و مؤدی درآمد مشاغل یا کشاورزی هم داشته باشد در محاسبه مالیات بر جمع درآمد مابه‌التفاوت آن تا میزان معافیت مزبور از درآمد مشاغل یا کشاورزی حسب مورد احتساب خواهد شد.</p> <p>تبصره «۱» - هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران که درآمدی در خارج از کشور تحصیل کرده باشد مکلف است در صورت داشتن درآمد دیگر مشمول مالیات، ضمن اظهارنامه تکمیلی و در غیر این صورت طی اظهارنامه جداگانه و تا آخر تیرماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود اعلام و مالیات متعلق را طبق نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نماید. درآمد مشمول مالیات تحصیل شده در خارج از کشور عبارت است از درآمد خالصی که عاید وی شده است.</p> <p>تبصره «۲» - در صورتی که مؤدی محل سکونتی در ایران نداشته باشد محل تسلیم اظهارنامه تکمیلی حوزه مالیاتی مربوط در تهران خواهد بود.</p>
	<p><b>ماده (۱۳۱) -</b> نرخ مالیات بر درآمد به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه هست به شرح زیر است:</p> <p>تا ۲۰۰۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات به نرخ ۱۲ درصد</p> <p>تا ۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۴ درصد</p> <p>تا ۷۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۶ درصد</p> <p>تا ۱۱۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۷۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۸ درصد</p> <p>تا ۱۶۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۱۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۰ درصد</p> <p>تا ۲۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۶۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۳ درصد</p> <p>تا ۲۸۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۶ درصد</p> <p>تا ۳۶۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۸۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۲۹ درصد</p> <p>تا ۴۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۳۶۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۲ درصد</p> <p>تا ۵۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۴۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۵ درصد</p> <p>تا ۶۴۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۳۸ درصد</p> <p>تا ۸۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۶۴۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۱ درصد</p> <p>تا ۱۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۸۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۵ درصد</p> <p>تا ۱۲۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۴۹/۵ درصد</p> <p>تا ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۲۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۵۴ درصد</p> <p>تا ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۵۹ درصد</p> <p>تا ۲۱۲۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۶۴ درصد</p> <p>تا ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۱۲۰۰۰۰۰ ریال به نرخ ۶۹ درصد</p> <p>تا ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال بالا نسبت به مازاد بیست‌وپنج میلیون ریال به نرخ ۷۵ درصد</p>



## ۹-۲. قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۸۰

ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ براساس لایحه پیشنهادی دولت که در سال ۱۳۸۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید حذف شد. براساس مذاکرات مربوط به جلسه ۱۹ دی‌ماه سال ۱۳۸۰ وزیر امور اقتصادی و دارایی وقت در اظهاراتی ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ را دارای مراحل پیچیده‌ای دانسته که نوعی افزایش بوروکراسی را به‌همراه داشته است:

«وزیر امور اقتصادی و دارایی: این متنی که در ماده (۵۵) نوشته شده، دو پیام دارد. یک پیامش این است که ماده (۱۲۹) قانون فعلی را حذف کند که ماده (۱۲۹) قانون فعلی مالیات جمع درآمد که یک مراحل پیچیده و بوروکراسی و دوباره مالیات گرفتن را از آدم‌هایی که مالیات درآمدهایشان را قبلاً داده‌اند. ... اگر این باشد که ماده (۱۲۹) حذف می‌شود ما موافقیم».

طبق تلقی وزیر وقت امور اقتصادی و دارایی مالیات بر مجموع درآمد در ماده (۱۲۹) نوعی دوباره مالیات گرفتن از اشخاصی است که مالیات درآمدهایشان را قبلاً پرداخته‌اند! جالب آنکه عمده مباحثه مجلس وقت به بحث درباره تبصره «۱» ماده (۱۲۹) گذشته و عملاً بحث جدی درباره اصل این ماده انجام نمی‌شود. درنهایت با نظر دولت وقت پیشنهاد حذف این ماده بدون هیچ بحث مخالفی در مجلس به تصویب می‌رسد.

### جدول ۱۱. مواد منتخب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۸۰

عنوان قانون	متن قانون
قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷	ماده (۵۶) - ماده (۱۲۹) و تبصره‌های ذیل آن حذف می‌گردد.

## ۱۰-۲. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۱

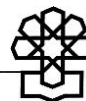
در جریان اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۹۱ نیز بحث‌هایی پیرامون مالیات بر مجموع درآمد در گرفت. در ماده (۲۴) لایحه‌ای که دولت در آبان‌ماه سال ۱۳۹۱ به مجلس تقدیم کرده بود مالیات بر مجموع درآمد آمده بود، ولی به دلایلی در قانون نهایی تصویب نشد. (متن ماده پیشنهادی دولت در جدول ۱۴ آمده است) رویکرد این لایحه به مالیات بر مجموع درآمد تا حد زیادی مشابه رویکردی بود که در قوانین مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ و قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ در پیش گرفته شده بود. طبق ماده (۲۴) این لایحه هر شخص حقیقی که جمع درآمد وی از یک یا چند منبع از منابع مختلف اعم از معاف یا غیرمعاف و یا مشمول نرخ مقطوع در یک سال مالیاتی بیش از مبلغ یک میلیارد ریال باشد نسبت به کل درآمد حاصله پس از کسر هزینه‌های قابل قبول، مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود. در تبصره «۲» این ماده آمده بود که معافیت‌های مالیات بر درآمد مقرر در قوانین موضوعه، درخصوص مؤدیان مشمول حکم این ماده به‌عنوان مالیات بر درآمد با نرخ صفر تلقی و درآمدهای مذکور در محاسبه مالیات موضوع این ماده به نرخ مقرر در این ماده مشمول مالیات می‌شود. به‌علاوه طبق تبصره «۳» این ماده مالیات‌های پرداختی مؤدیان که بابت هر یک از منابع مالیات بر درآمد در سال مورد رسیدگی پرداخت گردیده است به‌عنوان علی‌الحساب مالیات پرداختی موضوع حکم این ماده تلقی می‌شد. ماده فوق‌الذکر پس از طرح در کمیسیون اقتصادی مجلس در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۵ حذف گردید.

شایان ذکر است آنچه از آن تعبیر به مالیات بر مجموع درآمد می‌شود با آنچه در قوانین سال‌های ۱۳۳۵، ۱۳۴۵ و

لایحه سال ۱۳۹۱ تحت عنوان مالیات بر مجموع درآمد آمده تفاوت زیادی دارد. مالیات بر مجموع درآمد طبق ادبیات اقتصاد به مالیاتی گفته می‌شود که پس از جمع تمامی درآمدها بر همه افراد خواه کم‌درآمد، خواه پُر درآمد وضع می‌شود. اما آنچه در قوانین سال‌های ۱۳۴۵، ۱۳۳۵ و لایحه سال ۱۳۹۱ آمده تنها برای بخشی از افراد اعمال می‌شود که درآمدهای بالاتری دارند. رویکرد قانونگذار در مورد مالیات بر مجموع درآمد رویکردی ناقص است که به نظر می‌رسد تمامی سختی‌ها و موانع مالیات بر مجموع درآمد را دارد، ولی مزایای آن را در عمل محقق نخواهد کرد. به دلیل اینکه اولاً این رویکرد نیز منطقاً برای شناسایی درآمدهای بیشتر از یک حد خاص مستلزم محاسبه مجموع درآمد همه افراد است. بنابراین در نهایت باید مجموع درآمد همه افراد مشخص شود تا کسانی که مجموع درآمد آنها بیش از یک مقدار خاص است مشمول مالیات بیشتری تحت مالیات بر مجموع درآمد شوند. ثانیاً به دلیل اینکه شرط اخذ مالیات بر مجموع درآمد داشتن درآمدی بیشتر از یک حد خاص است عملاً افزایش درآمد دولت به اندازه مورد انتظار نخواهد بود. ضمن اینکه رویکرد مالیات بر مجموع درآمد در کنار یارانه قرار می‌گیرد و کسانی که درآمد پایینی دارند مشمول دریافت یارانه و انواع بخشودگی‌ها می‌شوند. بنابراین رویکردی که در این قوانین برای اخذ مالیات بر مجموع درآمد اتخاذ شده به‌طور جدی قابل نقد است.

#### جدول ۱۲. ماده (۲۴) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۱ (غیر مصوب)

عنوان لایحه	متن لایحه
ماده (۲۴) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۱	ماده (۲۴) - متن زیر به‌عنوان ماده (۱۲۹) مکرر الحاق می‌گردد: ماده (۱۲۹) مکرر - هر شخص حقیقی که جمع درآمد وی از یک یا چند منبع از منابع مختلف اعم از معاف یا غیرمعاف و یا مشمول نرخ مقطوع در یک سال مالیاتی بیش از مبلغ یک میلیارد ریال باشد نسبت به کل درآمد حاصله پس از کسر هزینه‌های قابل قبول، مشمول مالیات به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود. تبصره «۱» - فهرست اقلام هزینه‌ای مورد قبول موضوع این ماده به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. تبصره «۲» - معافیت‌های مالیات بر درآمد مقرر در قوانین موضوعه، درخصوص مؤدیان مشمول حکم این ماده به‌عنوان مالیات بر درآمد با نرخ صفر تلقی و درآمدهای مذکور در محاسبه مالیات موضوع این ماده به نرخ مقرر در این ماده مشمول مالیات می‌شود. تبصره «۳» - مالیات‌های پرداختی که بابت هر یک از منابع مالیات بر درآمد سال مورد رسیدگی توسط مؤدیان مشمول حکم این ماده پرداخت گردیده است به‌عنوان علی‌الحساب مالیات پرداختی موضوع حکم این ماده تلقی خواهد شد. تبصره «۴» - مالیات‌های پرداختی که بابت هر یک از منابع مالیات بر درآمد سال مورد رسیدگی توسط مؤدیان مشمول حکم این ماده به نرخ‌های مقطوع پرداخت شده است به‌عنوان علی‌الحساب مالیات پرداختی موضوع حکم این ماده تلقی خواهد شد و درآمد حاصل از منابع مذکور در محاسبه جمع درآمد منظور خواهد شد، حکم این تبصره شامل درآمد نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل نمی‌باشد. تبصره «۵» - تعیین درآمد مشمول مالیات درخصوص منابع معاف از مالیات و یا منابع دارای نرخ مقطوع، به‌موجب دستورالعملی خواهد بود که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. تبصره «۶» - در محاسبه جمع درآمد اشخاص حقیقی، درآمد متعلق به اشخاص کمتر از (۱۸) سال سن به‌عنوان درآمد ولی آنها تلقی می‌گردد. تبصره «۷» - اشخاص حقیقی ایرانی مقیم ایران که درآمد در خارج از کشور تحصیل کرده باشند، نیز مشمول مقررات این ماده خواهند بود. تبصره «۸» - اشخاص حقیقی موضوع این ماده موظفند برای هر سال مالیاتی اظهارنامه مالیاتی جمع درآمد خود را طبق نمونه‌ای که سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد نمود، تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی که توسط سازمان مذکور تعیین می‌گردد، تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. تبصره «۹» - مرور زمان مالیاتی درخصوص مالیات‌های موضوع این ماده ۱۰ سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه خواهد بود. تبصره «۱۰» - عدم انجام تکلیف مقرر در این ماده از ناحیه مؤدیان، علاوه بر تعلق جرائم و مجازات مقرر در این قانون، موجب محرومیت از حقوق زیر می‌شود:



عنوان لایحه	متن لایحه
	<p>۱. شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها با انجام معامله یا انعقاد قرارداد با نصاب معاملات متوسط و بزرگ که مطابق تبصره «۱» ماده (۳) قانون برگزاری مناقصات - مصوب ۱۳۸۳ - تعیین می‌شود، با اشخاص زیر: الف) اشخاص موضوع مواد (۱) تا (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری - مصوب ۱۳۸۶. ب) واحدهای زیر نظر مقام معظم رهبری اعم از نظامی و غیرنظامی و تولید آستان‌های مقدس. ج) شوراهای اسلامی شهر و روستا و مؤسسات خصوصی حرفه‌ای عهده‌دار مأموریت عمومی.</p> <p>۲. دریافت تسهیلات مالی و اعتباری از بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری.</p> <p>۳. تأسیس شرکت تجاری، مؤسسه غیرتجاری و عضویت در هیئت مدیره و مدیریت و بازرسی هر نوع شرکت یا مؤسسه.</p> <p>۴. دریافت و یا استفاده از کارت بازرگانی.</p> <p>۵. اخذ موافقتنامه اصولی و با مجوز واردات و صادرات.</p> <p>۶. عضویت در ارکان مدیریتی و نظارتی در تشکل‌های حرفه‌ای، صنفی، شوراها و نمایندگی مجلس شورای اسلامی.</p> <p>۷. عضویت در هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری، انتظامی و انتصاب به مشاغل مدیریتی.</p> <p>تبصره «۱۱» - تاریخ اجرای سیستم مالیات بر جمع درآمد، سه سال پس از سال تصویب این قانون به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید، خواهد بود.</p>

### ۳. موانع اجرای مالیات بر مجموع درآمد در ایران

با توجه به آنچه تاکنون بیان شد در این بخش به جمع‌بندی مباحث مربوط به تجربه قانونگذاری در مالیات بر مجموع درآمد پرداخته می‌شود. با توجه به نکاتی که در بخش‌های قبلی بیان شد برای اصلاح رویکرد قانونگذار در مورد مالیات بر مجموع درآمد، اجرای این قانون در عمل و اصلاح نظام مالیاتی موانعی پیش روی حکمران قرار دارد که در ادامه به آنها اشاره شده و برای رفع و حل آنها نیز نکاتی ذکر شده است.

#### ۳-۱. عدم توجه به اصالت فرهنگ

در یک نگاه عمیق، اصلاح باورها، احساسات و خواسته‌های انسان‌ها تنها نقطه شروع برای اصلاحات نهادی، اقتصادی و سیاسی است. فرهنگ و اخلاق مالیاتی مردم در میزان موفقیت یک نظام مالیاتی نقش بسزایی دارد. وقتی اخلاق مالیاتی ضعیف باشد مردم فرار مالیاتی را نوعی زرنگی تلقی کنند. هنگامی که افراد تعهدی به پرداخت مالیات نداشته باشند نمی‌توان انتظار داشت که مالیات‌ها در کشور اصلاح شوند. اگر مردم از این واقعیت آگاه شوند که درآمدهای نفتی برای دولت‌ها فسادزا و ناکارآمد هستند و درنهایت به بیماری هلندی، اقتصاد دولتی، رانتی و نفتی منجر می‌شوند آنگاه خود مردم خواهان حرکت به سمت رهاسازی اقتصاد از نفت خواهند بود؛ از طرف دیگر عدم اعتماد مردم به دولت و سازمان مالیاتی و نیز وقوع فساد اقتصادی انگیزه پرداخت مالیات را کاهش می‌دهد. بسیاری از کشورها با افزایش کمیت و کیفیت کالای عمومی انگیزه پرداخت مالیات در کشور را افزایش داده‌اند. از این جهت نظام مالیاتی ایران از حیث پرداخت مالیات توسط مؤدیان، جمع‌آوری از سوی سازمان، مصرف آن از سوی دولت، نظارت بر حسن اجرای هر سه مرحله، ایجاد مشوق‌های انگیزه‌بخش و تهدیدهای بازدارنده دچار مشکل است. برای اصلاح این مشکلات نیاز به تغییراتی در ساحت فرهنگی و اخلاقی است. پس مالیات بر مجموع درآمد نیازمند یک خواست عمومی از سوی مردم و مسئولین است که این تنها با تحول در باورها و خواسته‌های مردم امکان دارد.

### ۳-۲. فقدان ساختار اجرایی مناسب

نظام مالیات بر مجموع درآمد نباید به بهانه عدم وجود ساختار اجرایی مناسب کنار گذاشته شود. در مورد ساختار اجرایی معمولاً مهم‌ترین موضوع بحث اطلاعات است و اطلاعات نیز با پیشرفت تکنولوژی وابستگی تنگاتنگی دارد. چنانکه در بخش تاریخچه مالیات بر مجموع درآمد بیان شد، انگلستان ۲۰۰ سال پیش این قانون را اجرا کرده و قطعاً امکانات و تکنولوژی انگلیس در ۲۰۰ سال پیش از امکانات موجود در ایران کنونی بسیار ضعیف‌تر بوده است. بنابراین عدم وجود ساختار اجرایی و تکنولوژی نمی‌تواند توجیه‌گر حذف این سیاست از قانون مالیاتی باشد. ناگفته نماند چنانکه در مذاکرات مربوط به قانون مالیاتی سال ۱۳۰۹ نیز بیان شد سیستم مالیاتی که بر مبنای خوداظهاری باشد معمولاً با دو مشکل عمده مواجه است. اولاً، بسیاری از مؤدیان اطلاعات دقیقی از هزینه‌ها و درآمدهایشان ندارند. ثانیاً، دولت بعضاً در راستی‌آزمایی اظهارنامه‌های مالیاتی توانایی بالایی ندارد و نمی‌تواند صحت و سقم اظهارنامه‌ها را تشخیص دهد؛ با همین استدلال در آن زمان گفته شده که عملاً برای اجرای مالیات بر درآمد زیرساخت‌های اجرایی مناسب وجود ندارد. هم‌اکنون نیز با گذشت نود سال از آن زمان و با وجود پیشرفت‌های علمی بشر، همچنان همین استدلال‌ها برای عدم اجرا یا تقنین سیاست مالیات بر مجموع درآمد وجود دارد. بنابراین لازم است اولاً، صحت و سقم این ادعا بررسی شود که آیا واقعاً دستگاه اجرایی یعنی سازمان مالیاتی توانایی اجرای این طرح را ندارد؟ و ثانیاً، لازم است در جهت تقویت و ترقی سازمان مالیاتی برای اجرای این طرح تلاش شود.

### ۳-۳. وقفه در جمع‌آوری مالیات

مشکل ساختار اجرایی خود منجر به وقفه در جمع‌آوری مالیات می‌شود. درحقیقت از دل ساختار اجرایی نامناسب مشکلات دیگری نیز به وجود می‌آید. با فرض اینکه اطلاعات نیز به‌طور کامل در اختیار سازمان قرار گیرد باز بین زمان ممیزی و وصول مالیات گاهی چند سال فاصله می‌افتد. اجرا نشدن به‌موقع موجب می‌شود سیاست‌ها اثر واقعی خود را از دست بدهند. در وصول مالیات‌ها به‌علت به‌روز نبودن تکنولوژی، سنتی بودن سازمان و... اشخاص حقیقی و حقوقی گاهی بعد از دوره‌های طولانی ۴-۵ ساله مالیات خود را می‌پردازند که این موجب کاهش درآمد واقعی دولت می‌شود؛ یعنی نرخ تورم و کاهش ارزش پول، مالیات را از ارزش واقعی خود دور کرده و موجب خسارت به جریان درآمدی دولت می‌شود.

فاصله زمانی میان زمان مقرر در پرداخت مالیات و زمان پرداخت واقعی آن را وقفه (تأخیر) زمانی در جمع‌آوری مالیات<sup>۱</sup> می‌گویند. وقفه‌های مالیاتی را نیز می‌توان به دو دسته تقسیم کرد: وقفه قانونی و غیرقانونی. در وقفه قانونی، از طرف قانون به مؤدی مالیاتی این اجازه داده می‌شود که پرداخت مالیات را به تأخیر اندازد و مؤدی مشمول هیچ‌گونه جریمه‌ای نشود. وقفه غیرقانونی نیز از اتمام مهلت وقفه قانونی تا زمان پرداخت واقعی است که مثلاً میزان آن در ایران در سال ۱۳۸۳ به ۹ ماه نیز رسیده است (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۷). امروز مؤدیان مالیاتی از این طریق کسب منفعت می‌کنند. به‌دلیل اینکه جریمه دیرکرد مالیات در ایران برای هر ماه ۲/۵ درصد از مالیات است که برای یک سال ۳۰ درصد از مبلغ مالیات می‌شود؛<sup>۲</sup> اما در صورت قبول برگ تشخیص، مؤدی از پرداخت ۸۰ درصد جریمه معاف

1. Tax Collection Lags

۲. ماده (۱۹۰) - علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد



می‌شود<sup>۱</sup> یعنی تنها ۶ درصد از ۳۰ درصد جریمه دیرکرد را باید بپردازد. پس به‌ازای حداقل یک سال عدم پرداخت مالیات، پرداخت جریمه تقریباً صفر است؛ زیرا ۶ درصد جریمه دیرکرد سالیانه به‌طور معناداری از نرخ تورم سالیانه کمتر است و انگیزه لازم را برای عدم پرداخت مالیات فراهم می‌کند.

به این معنا در نظام مالیاتی ایران درنگ مالیاتی وجود دارد. هرچند درنگ مالیاتی به‌اندازه اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی مشکل‌آفرین نیست، ولی حجم آن در اقتصاد ایران بالاست و اثرات اقتصادی بزرگی هم دارد. همچنین فرایند وصول مالیات با تأخیر همراه است و این نیز هزینه وصول مالیات را بالا می‌برد؛ بنابراین بسیار دور از ذهن است که تنها بتوان با شناسایی جمع درآمدها آن را به‌طور کامل وصول کرد. پس با وجود قانون مالیات بر مجموع درآمد نیز اگر مشکل درنگ مالیاتی برطرف نشود نمی‌توان انتظار زیادی در افزایش درآمدهای دولت داشت. مادامی که مشکل وقفه مالیاتی برطرف نشود قانون مالیات بر مجموع درآمد نیز عملاً نمی‌تواند درآمد زیادی برای دولت ایجاد کند و در بازتوزیع اثر قابل توجهی داشته باشد. به همین دلیل برای تحقق اهداف مالیات بر مجموع درآمد نیاز است مشکل وقفه مالیاتی حل شود. در این صورت انگیزه قانونگذار نیز برای وضع چنین قانونی از بین می‌رود، چراکه اگر وقفه مالیاتی مانعی در جهت ایجاد درآمد بیشتر و بازتوزیع باشد، چرا قانونگذار به وضع قانونی تن دهد که پیچیدگی‌های اجرایی را بیشتر می‌کند و هزینه‌های بیشتری به‌همراه دارد. به‌عبارت دیگر تحقق واقعی اهداف مالیات بر مجموع درآمد در گرو رفع وقفه مالیاتی است و قانونگذار نیز مادامی که این مشکل حل نشود انگیزه‌ای برای وضع این قانون ندارد.

#### ۳-۴. عدم وجود ضمانت اجرایی مناسب

تا وقتی سازمان امور مالیاتی با فرار، اجتناب، درنگ مالیاتی، عدم خوداظهاری و... برخورد قاطعی به کمک قوه قضائیه نداشته باشد نمی‌توان صرف داشتن قوانین و آمار شفاف به یک نظام مالیاتی سالم دست پیدا کرد. مطابق ماده (۱۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۹۴ جریمه عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در ایران ۵ درصد است درحالی‌که این جریمه در کشورهای نظیر آمریکا و هلند حداقل سه برابر ایران است. این قوانین منجر می‌شود که افراد رغبتی برای همکاری با سیستم نداشته باشند. بنابراین تا زمانی که ضمانت اجرایی مناسب برای قوانین وجود نداشته باشد، اولاً قانونگذار انگیزه قانونگذاری در این زمینه را ندارد، زیرا دستگاه اجرایی را دچار هزینه‌های بیشتر و فعالیت پیچیده‌تر می‌کند و در عین حال منافع مورد انتظار را به‌وجود نمی‌آورد. ثانیاً اگر قانونگذار مالیات بر مجموع درآمد را وضع کند با عدم وجود ضمانت اجرایی در عمل نمی‌توان به‌خوبی آن را اجرا کرد.

#### ۳-۵. تعارض منافع

به‌طور کلی ممکن است تصویب بعضی قوانین با منافع شخصی برخی از افراد در تعارض قرار گیرد. اگر قانون مالیات بر مجموع درآمد تصویب نشود بخش عمده درآمدی که از محل عایدی سرمایه، سپرده‌گذاری، اجاره، مسکن، ارز، سفته‌بازی و سوداگری به‌دست می‌آید یا مشمول مالیات نیست یا با نرخ‌های مالیاتی پایین مواجه است، ولی اگر این قانون تصویب

موجب تعلق جابزه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به‌ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به‌ازای هر ماه خواهد بود.  
۱. ماده (۱۹۰) تبصره «۱» قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴.

و اجرا شود کسانی که درآمدهای مختلفی از محل‌های گوناگون کسب می‌کنند مشمول مالیات بیشتری می‌شوند و در ضمن نمی‌توانند از معافیت‌های گسترده استفاده کنند. در این صورت افراد ذی‌نفع مانع تصویب و اجرای چنین قوانینی در کشور می‌شوند و طبیعی است تمام تلاش خود را در جهت منصرف کردن قانونگذار انجام دهند. در واقع منافع یک گروه که معمولاً در اقلیت هستند و سهم زیادی از درآمد و ثروت جامعه را در اختیار دارند با تصویب و اجرای این دست قوانین در تعارض قرار می‌گیرد.

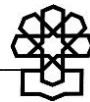
تا زمانی که عده‌ای از افراد پُردرآمد در هر سمتی بتوانند مانع تصویب یا اجرای این دست قوانین شوند نمی‌توان انتظار داشت نظام مالیاتی و سازوکارهای اقتصادی اصلاح شود. قانون مالیات بر مجموع درآمد، قانون مالیات بر خانه‌های خالی، قانون مالیات بر عایدی سرمایه، قانون مالیات بر زمین بایر و... از جمله قوانینی هستند که تعارض منافع در عدم اجرای آنها نقش مهمی ایفا می‌کند.

برای رفع این موانع راه‌های مختلفی وجود دارد. برای مثال می‌توان از مطالبه‌گری به کمک رسانه‌های مختلف استفاده کرد. در صورتی که برای تصویب این قوانین یک مطالبه‌گری همگانی به‌وجود آید، قانونگذار می‌تواند به پشتوانه این مطالبه مردمی قوانین را اصلاح کند. در حال حاضر بعضاً عدم پرداخت مالیات نوعی زرنگی محسوب شده و به‌طور کلی یک نگرش منفی نسبت به پرداخت مالیات وجود دارد. این نگرش باید اصلاح شود. لازم است به آحاد مردم به‌خصوص اقشار ضعیف جامعه اطلاع‌رسانی شود که وضع مالیات بر مجموع درآمد به نفع آنها بوده و چه‌بسا بتواند موجب دریافت یارانه بیشتری بشود. به‌نظر می‌رسد بیشتر ذی‌نفعان قانون مذکور دهک‌های پایین‌تر جامعه باشند و می‌توان انتظار داشت که مطالبه‌گری از سوی آنها با احتمال بیشتری صورت گیرد، اما این امر به اطلاع‌رسانی و آگاهی‌بخشی نیاز دارد. در این راستا نیاز است رسانه‌های مختلف از جمله رسانه ملی با فعالیت در این حوزه این موضوعات را به یک مطالبه عمومی تبدیل کنند.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

عدالت اقتصادی حکم می‌کند کسی که در مجموع درآمد بیشتری از منابع مختلف دارد مالیات بیشتری نیز بپردازد. این غرض در نظام مالیاتی به‌وسیله مالیات بر مجموع درآمد بسیار بهتر مهیا می‌شود. علی‌رغم فواید نظام مالیات بر مجموع درآمد این نظام هنوز در ایران به مرحله اجرا در نیامده، به‌گونه‌ای که هم‌اکنون مالیات‌های مستقیم در ایران از پایه‌های مختلف درآمدی به‌صورت جداگانه اخذ می‌شود که نتایجی همچون نابرابری اقتصادی و کاهش درآمد دولت را به‌همراه داشته است.

در طول دهه‌های گذشته موضوع تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران فراز و نشیب‌های بسیاری را طی کرده و در مجموع هیچ‌گاه به نتیجه مطلوب نرسیده است. همان‌طور که جدول ۱۳ نشان می‌دهد اولین قانون مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران، قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره بود که در فروردین‌ماه سال ۱۳۰۹ به تصویب مجلس شورای ملی رسید. از آن زمان تاکنون مهم‌ترین قوانین مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد را می‌توان هفت قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۱۲، قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۲، قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸، قانون مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۳۴، قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر، مصوب سال ۱۳۳۵، قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵ و قانون



مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ دانست که در ادوار مختلف مجلس به تصویب رسیده است. البته قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ دو بار در سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد بازنگری جدی قرار گرفت که با اندکی تسامح می‌توان این دو بازنگری را نیز به‌نوعی در شمار قانون‌های مالیات بر درآمد به‌شمار آورد.

جدول ۱۳. مقایسه جایگاه مالیات بر مجموع درآمد در قوانین مختلف

ردیف	نام و سال تصویب قانون	وجود مالیات بر مجموع درآمد	حداکثر و حداقل نرخ مالیاتی	تعداد طبقه‌های مالیاتی	نحوه محاسبه مالیات بر مجموع درآمد	نوع مالیات بر مجموع درآمد
۱	قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره، مصوب ۱۲ فروردین‌ماه سال ۱۳۰۹	-	-	-	-	-
۲	قانون مالیات بر عایدات و حق تمیر، مصوب سال ۱۳۱۲	-	۴ تا ۰/۵	۴	-	-
۳	قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۲	✓	۲ تا ۸۰	۱۹	۱. تجمیع درآمدها ۲. کسر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها ۳. پرداخت مالیات طبق نرخ‌های ۱۹گانه	نزدیک به تعریف Haig-Simons <sup>۱</sup>
۴	قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب سال ۱۳۲۸	-	۵ تا ۵۰	۱۱	-	-
۵	قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۴	-	۴ تا ۵۰	۱۲	-	-
۶	قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمیر، مصوب سال ۱۳۳۵	✓	۶ تا ۵۰	۷	۱. پرداخت مالیات به‌صورت جداگانه ۲. پرداخت مالیات بر جمع درآمد در صورتی که جمع درآمد ویژه بیش از ۷۰ هزار تومان باشد.	وضع مالیات بر جمع درآمد برای افرادی که درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر است.
۷	قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵	✓	۱۵ تا ۵۵	۱۳	۱. پرداخت مالیات به‌صورت جداگانه ۲. پرداخت مالیات بر جمع درآمد برای برخی از درآمدهای مشمول مالیات اگر بیش از ۱۳۲ هزار تومان باشد	وضع مالیات بر جمع درآمد برای افرادی که درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر است.
۸	قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶	✓	۱۲ تا ۷۵	۱۹	۱. پرداخت مالیات به‌صورت جداگانه ۲. پرداخت مالیات بر جمع درآمد تحت شروط خاص از جمله اینکه این مالیات پرداختی در طول سال از نرخ مالیات بر مجموع درآمدها کمتر باشد و یا بیش از یکبار از معافیت استفاده شده باشد.	وضع مالیات بر جمع درآمد برای افرادی که شرایط خاص درآمدی دارند. (عمدتاً افراد با درآمد بالا)
۹	قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۸۰	-	۱۵ تا ۳۵	۵	-	-
۱۰	قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴	-	۱۵ تا ۲۵	۳	-	-

۱. جامع‌ترین تعریف از درآمد اشخاص حقیقی که تمام اقسام درآمد تعهدی و تحقق‌ی را دربرمی‌گیرد و به شکل مجموع جبری موارد زیر تعریف می‌شود: الف) ارزش بازاری میزان مصرف آن فرد در طول یک سال، ب) میزان تغییر ارزش بازاری دارایی‌های فرد از ابتدا تا انتهای سال مورد نظر.

از میان این قوانین و بازنگری‌های ۱۰ گانه تنها قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۲ را می‌توان یک قانون استاندارد منطبق با اصول مالیات بر مجموع درآمد فراگیر دانست. در ماده (۱۴) این قانون تأکید شده بود که «مؤدی مالیاتی مکلف است در اظهارنامه‌ای که تسلیم می‌نماید میزان کل درآمد غیرویژه و هزینه‌هایی که از آن کسر می‌شود و میزان درآمد ویژه و بخشودگی‌هایی که به‌موجب این قانون تعیین شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید». اگر از قانون سال ۱۳۲۲ - که نوعی استثنا در سیر تحول قانونگذاری مالیاتی در ایران بود - چشم‌پوشی شود باید اذعان کرد در همه قوانین دیگری که از سال ۱۳۰۹ تا ۱۳۹۴ به تصویب قانونگذار رسیده، اصل بر اخذ مالیات از منابع مختلف درآمدی به‌صورت جداگانه بوده است.

با این حال پس از قوانین مالیاتی، مصوب سال ۱۳۲۸ و ۱۳۳۴ که به‌صراحت تأکید داشتند از «مؤدیانی که درآمدهای مختلف مشمول مالیات دارند از هریک از درآمدهای آنها جداگانه مالیات وصول می‌شود و درآمدهای مختلف جمع نشده و به آنها مابه‌التفاوت تعلق نخواهد گرفت»، قانونگذار رویکرد جدیدی را در موضوع مالیات بر مجموع درآمد اتخاذ کرد. در این رویکرد که از قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ آغاز شد و به‌نوعی در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و حتی قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ نیز دنبال شد اصل بر اخذ مالیات جداگانه از منابع درآمدی افراد قرار دارد. با این حال نوعی مالیات بر مجموع درآمد از آن دسته از اشخاص حقیقی که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر است اخذ می‌شود. ممکن است این سؤال مطرح شود که چرا قانونگذار چنین رویکردی را اتخاذ کرده و از ابتدا بنا را بر جمع‌کردن درآمدهای افراد نگذاشته است. به‌نظر می‌رسد مهم‌ترین مسئله‌ای که باعث شد قانونگذار چنین رویکردی را انتخاب کند، سهولت اجرای این شیوه باشد. شاید قانونگذار بر این عقیده بوده که با این رویکرد اولاً، از ویژگی‌های مثبت مالیات بر مجموع درآمد از جمله افزایش درآمد دولت و گسترش عدالت اجتماعی منتفع می‌شود و ثانیاً، با توجه به آنکه تعداد نسبتاً اندکی از کل مؤدیان مشمول این نوع مالیات می‌شوند اجرای آن با سهولت بیشتری خواهد بود. با وجود این، چنین رویکردی بارها با شکست مواجه شده است. شکست اول در سال ۱۳۳۷ بود که قانونگذار ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ را - که به مالیات بر مجموع درآمد اشاره داشت - حذف کرد. شکست دوم این رویکرد در سال ۱۳۸۰ با حذف ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۶۶ و شکست سوم با رد ماده (۲۴) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۹۱ - که به دنبال تجدید حیات مالیات بر مجموع درآمد بود - اتفاق افتاد. در تحلیل دلایل شکست این رویکرد باید به دو موضوع اشاره کرد. اولاً مؤدیان مشمول این قرائت از مالیات بر مجموع درآمد انگیزه‌های برای پرداخت مجدد مالیات - فراتر از آنچه از درآمدهای جداگانه خود پرداخته‌اند - ندارند و ثانیاً حتی سازمان مالیاتی نیز (از آنجاکه عمده درآمد مورد انتظار دولت در بودجه‌های سالیانه از طریق درآمدهای جداگانه محقق می‌شود) انگیزه‌ای برای ورود به این فرایند پیچیده ندارد. از این‌رو مسلم است چنانچه قانونگذار در آینده نیز چنین رویکردی را - که در ذات خود دچار پارادوکس است - در پیش بگیرد، نتیجه‌ای جز شکست مجدد مالیات بر مجموع درآمد در ایران حاصل نخواهد شد. از این‌رو اگر قانونگذار در پی موفقیت مالیات بر مجموع درآمد در ایران است چاره‌ای جز کنار نهادن شیوه متکی بر اخذ مالیات‌های جداگانه از منابع مختلف درآمدی و احیای رویکرد جامع به مالیات بر مجموع درآمد - چنانکه در قانون سال ۱۳۲۲ اتخاذ شده بود - وجود ندارد.

اما کنار گذاشتن شیوه فعلی و حرکت به سمت مالیات بر مجموع درآمد با موانعی روبه‌رو است. عدم توجه به اصالت فرهنگ در اصلاحات ساختاری، نبود ساختار اجرایی مناسب در سازمان‌ها و نهادهای مرتبط با مالیات، وقفه در



جمع‌آوری مالیات، عدم وجود ضمانت اجرایی و تعارض منافع از جمله مهم‌ترین موانع پیش روی اجرای طرح مالیات بر مجموع درآمد است. در این بین تعارض اجرا و تصویب این قانون با منافع افراد پُردرآمد اهمیت بیشتری از سایر موانع دارد. بنابراین برای رفع مانع مذکور مستلزم افزایش آگاهی عمومی از طریق رسانه‌ها و نخبگان جامعه است.

## منابع و مآخذ

۱. قانون اساسی مشروطه.
۲. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۳. قوانین مختلف مالیاتی - سایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۴. مشروح مذاکرات مجلس شورای ملی و مجلس شورای اسلامی - ادوار مختلف - سایت کتابخانه و مرکز اسناد مجلس شورای اسلامی.
۵. اسکراین، سرکلارمونت. جنگ‌های جهانی در ایران، ترجمه حسین فراهانی، ج ۱، تهران، نوین، ۱۳۶۳.
۶. بولارد، سرریدر. شترها باید بروند، ترجمه حسین ابوترابیان، تهران، نشر نو، ۱۳۶۲.
۷. درویشی، باقر. طرح درس‌هایی از اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۵.
۸. سلیمانی، کریم و جمیله عزیزخواه. قانون مالیات بر درآمد آرتور میلسپو، پژوهشنامه تاریخ اجتماعی و اقتصادی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، سال دوم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۲.
۹. شریف‌زاده، محمدجواد. مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ۱. چیستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (ویرایش اول)، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۰، گزارش شماره ۱۷۵۰۹.
۱۰. عبده، جلال. چهل سال در صحنه، ویرایش و تنظیم: مجید تفرشی، ج ۲، تهران، رسا، ۱۳۶۸.
۱۱. عظیمی، فخرالدین. بحران دموکراسی در ایران، ترجمه عبدالرضا هوشنگ مهدوی و بیژن نوذری، تهران، البرز، ۱۳۷۲.
۱۲. معمارزاده، غلامرضا و حبیب‌الله طاهرپور کلانتری. شرایط و عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۴، آینده‌پژوهی مدیریت، ۱۷ (شماره ۴ (پیاپی ۶۷))، ۷۱-۸۰.
۱۳. مقدس‌پور، سعید؛ دانایی‌فرد، حسن و اسدالله کرد نایج. واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت برخی خط‌مشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران مطالعه خط‌مشی‌های مالیاتی کشور، مدیریت فرهنگ سازمانی، سال یازدهم، ش ۱، ۱۳۹۲.
۱۴. نصیری اقدم، علی و اشرف رزمی. وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، ۱۳۹۴، سال ۱۵، ش ۵۸.
۱۵. واعظی، رضا و حسن محمدی. الگویی برای ارزیابی خط‌مشی‌های عمومی در ایران (مطالعه خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده)، چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۱۳۹۶، سال هشتم، ش ۲۹.
۱۶. وکیلی فرد و همکاران. تأثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه مالیاتی قانونی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، ۱۳۸۷).
17. Abramovsky, L. Johnson, P. & Phillips, D. (2013, June). Tax Design in Turkey and Other Middle Income Countries: Lessons from the Mirrlees Review. Economic Research Forum, TÜSİAD, Koç Univ.
18. Toch, H. (2014). Income Tax: Made Simple. Elsevier.
19. Harris, P. (2006). Income Tax in Common Law Jurisdictions: Volume 1, From the Origins to 1820. Cambridge University Press.
20. Schneider, F. Buehn, A. & Montenegro, C. E. (2010). New estimates for the Shadow Economies All Over the World. International Economic Journal, 24(4), 443-461.
21. Whittenburg, G. E., Gill, S., & Altus-Buller, M. (2015). Income Tax Fundamentals 2016. Nelson Education.