

مالیات بر مجموع در آمد اشخاص حقیقی
۱. چیستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع
در آمد اشخاص حقیقی در ایران
(ویرایش اول)

معاونت مطالعات برنامه و بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۷۵۰۹
اردیبهشت ماه ۱۴۰۰

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۳.....	تعریف اصطلاحات
۴.....	مقدمه
۵.....	۱. مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی چیست؟
۵.....	۱-۱. تاریخچه
۷.....	۱-۲. انواع مالیات بر درآمد
۸.....	۱-۳. منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد
۹.....	۱-۴. سازوکار محاسبه مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد
۱۳.....	۲. سازوکار کنونی مالیات بر درآمد در ایران چه تفاوتی با نظام مالیات بر مجموع درآمد دارد؟
۱۶.....	۳. آیا وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران مسبوق به سابقه است؟
۱۸.....	۴. چرا وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران امروز ضروری است؟
۱۹.....	۴-۱. کاهش نابرابری و ارتقای عدالت اجتماعی
۲۲.....	۴-۲. هدفمندسازی مخارج حمایتی دولت با هدف رفع فقر
۲۳.....	۴-۳. گذار از اقتصاد نفتی و پوشش پایدار کسر بودجه
۲۵.....	جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۲۷.....	منابع و مأخذ



مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی

۱. چیستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (ویرایش اول)

چکیده

دانش اقتصاد و تجربه جهانی نشان می‌دهد یکی از مهم‌ترین راهکارهای کاهش کسری بودجه و ایجاد درآمدهای پایدار برای دولت و درعین حال یکی از بهترین سازوکارهای گسترش عدالت، کاهش نابرابری و رفع فقر، طراحی بهینه و اجرای دقیق مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی است. در شرایط کنونی اقتصاد ایران نیز یکی از اقدامات اجتناب‌ناپذیر برای اصلاح ساختار بودجه و اصلاح نظام مالیاتی که آثار ارزشمند دیگری از جمله کاهش نابرابری، رفع فقر و ارتقای عدالت اجتماعی را به بار خواهد آورد اصلاح قوانین مالیاتی با هدف استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی است. گزارش حاضر - که اولین گزارش از سلسله گزارش‌های مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی با موضوع مالیات بر مجموع درآمد است - با هدف معرفی چیستی و ضرورت استقرار این نظام مالیاتی در ایران تنظیم شده است. مرور تاریخچه، انواع و منطق اخذ مالیات بر مجموع درآمد و نیز بیان برتری‌های آن بر نظام کنونی اخذ مالیات بر درآمد در ایران از مهم‌ترین محورهای این گزارش است.

از زمانی که اخذ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در کشورهای مختلف جهان رواج یافت دو رویکرد در محاسبه و اخذ مالیات بر درآمد وجود داشته است. رویکرد اول اخذ جداگانه مالیات‌ها از پایه‌های مختلف درآمدی است. در این رویکرد قانونگذار پایه‌های مختلف درآمدی را از جهت نوع درآمد (مانند حقوق و دستمزد، سود سپرده‌ها، سود سهام، درآمد املاک، درآمد اتفاقی و ...) تفکیک و بر هر پایه با نرخ‌ها و ضوابط مختلفی مالیات وضع می‌کرده است. این رویکرد که به رویکرد انگلیسی اخذ مالیات بر درآمد مشهور است گاه با اخذ نوعی مالیات مازاد (Surtax) از مؤدیان پردرآمد نیز همراه بوده است. رویکرد دوم اخذ یکپارچه مالیات از همه پایه‌های درآمدی مؤدیان است که امروزه در جهان با نام نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی شناخته می‌شود. این رویکرد که از انتهای قرن نوزدهم در اروپای قاره‌ای رواج یافت هم‌اکنون با الگوهای مختلف در اغلب کشورهای جهان در حال اجراست.

نظام مالیات بر درآمد در ایران از ابتدا با رویکرد اول (اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی) متولد شد. حتی آنچه در ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵، ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ و ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ به‌عنوان مالیات بر جمع درآمد افراد پردرآمد و سایر مؤدیان خاص آمده بود نیز نوعی مالیات مازاد از جنس مالیات مازاد (Surtax) انگلیسی بود که در همین رویکرد قرار

داشت و بالطبع نباید آن را با رویکرد دوم که مبتنی بر اخذ یکپارچه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی است یکسان دانست. رویکرد اول در حالی همچنان مبنای نظام مالیاتی ایران است که در بیشتر کشورهای جهان - حتی در کشورهای در حال توسعه هم‌تراز ایران - از دهه‌ها پیش منسوخ شده است. رویکرد کنونی اخذ مالیات بر درآمد در ایران معیارهای عدالت مالیاتی (اعم از عدالت افقی و عمودی) را نقض می‌کند و علاوه بر هدردهی بخش مهمی از ظرفیت درآمدی بالقوه دولت، موجب جهت‌دهی نامطلوب فعالان اقتصادی می‌شود. لازم به یادآوری است که به‌لحاظ تاریخی مهم‌ترین و البته تنها تلاش برای استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد براساس رویکرد دوم (اخذ یکپارچه مالیات بر درآمد) قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۲۲ مجلس شورای ملی بود که به دلایل مختلف از جمله اشغال کشور توسط قوای بیگانه در آن برهه و نیز بحران‌های متعدد سیاسی و اقتصادی در کنار فراهم نبودن زیرساخت‌های نهادی و اجرایی با شکست مواجه و بار دیگر رویکرد اخذ جداگانه مالیات بر درآمد در ایران احیا شد.

نخستین موضوعی که استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی (به معنی رویکرد دوم و نه به معنی احیای مالیات مازاد مذکور در قوانین مالیاتی ۱۳۳۵، ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶) را ضروری ساخته است لزوم اصلاح ساختار بودجه و مقاوم‌سازی اقتصاد کشور در مقابل شوک‌های ناشی از تحریم و دیگر تبعات ناشی از کاهش درآمدهای نفتی دولت است. تجربه جهانی و مطالعات داخلی نشان می‌دهد تعریف مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند نقشی بی‌بدیل در افزایش قابل توجه نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی و کاهش پایدار کسری بودجه دولت داشته باشد. موضوع دوم افزایش نابرابری درآمدی در کشور است. ضریب جینی - به‌عنوان مشهورترین شاخص اندازه‌گیری نابرابری - پس از کاهش نسبتاً ملموس در سه سال اول دهه ۱۳۹۰ به سرعت در حال افزایش و بازگشت به سطوح تاریخی خود در اوایل دهه ۱۳۸۰ (بالتر از ۰/۴۰) است. تجربه جهانی نشان می‌دهد مهم‌ترین ابزار سیاستی برای کاهش نابرابری‌های درآمدی استفاده بهینه از ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای است. مطالعات تجربی نیز نشان می‌دهد استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد در ایران می‌تواند به کاهش چشمگیر ضریب جینی و بهبود توزیع درآمد در کشور بیانجامد. موضوع سوم که ضرورت نظام مالیات بر مجموع درآمد را روشن می‌سازد لزوم کاهش فقر و ارتقای معیشت طبقات ضعیف است. انتظار می‌رود با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد، اولاً درآمد مالیاتی و در نتیجه توان مالی دولت برای حمایت از اقشار ضعیف افزایش یابد و ثانیاً زیرساخت‌های اطلاعاتی فراهم شده برای اجرای مالیات بر مجموع درآمد این امکان را فراهم آورد که دولت بتواند منابع جاری یارانه‌ای خود را نیز به‌نحو مؤثرتری هزینه کند. ضمن آنکه یکی از بهترین شیوه‌ها برای توزیع صحیح و هدفمند یارانه‌های مستقیم به اقشار هدف تعریف این یارانه‌ها به‌عنوان مالیات بر درآمد منفی و یا اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر است. بر این اساس اهمیت طراحی بهینه و استقرار کامل مالیات بر مجموع درآمد و تأثیرات عمیق آن بر ارتقای عدالت اجتماعی، کاهش نابرابری، رفع فقر، گذار از اقتصاد نفتی و اصلاح ساختار بودجه کشور به حدی است که تصویب مواد قانونی آن می‌تواند به‌عنوان مهم‌ترین میراث مجلس یازدهم تلقی شود.



تعریف اصطلاحات^۱

- **درآمد ناخالص (Gross income):** مجموع درآمدهایی است که مؤدی در یک سال مالیاتی، از همه منابع درآمدی خود (مانند درآمد کسب و کار، دستمزد، سود سهام، درآمد اجاره و ...) در ایران یا خارج از ایران کسب کرده است.
- **درآمد خالص (Net income):** درآمد خالص پس از کسر هزینه‌های کسب و کار از درآمد ناخالص به دست می‌آید.
- **معافیت (بخشودگی) مالیاتی (Exemptions):** مبلغی است که با توجه به مخارج ضروری زندگی مؤدی و افراد تحت تکفل او از درآمد خالص مؤدی قابل کسر است.
- **هزینه‌های قابل قبول (Deductions):** آن بخش از هزینه‌های پذیرفته شده مؤدی مانند مخارج نگهداری از کودکان و سالمندان، مخارج درمانی و یا کمک به امور خیریه است که به موجب قانون قابل کسر از درآمد خالص است.
- **درآمد مشمول مالیات (Taxable income):** حاصل کسر معافیت (بخشودگی) مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول از درآمد خالص است.
- **بدهی مالیاتی (Taxes owed):** آن بخش از درآمد مشمول مالیات مؤدی است که پس از اعمال نرخ‌های مالیاتی، بدهی مالیاتی مؤدی تلقی می‌شود.
- **اعتبار مالیاتی (Tax Credit):** مبالغی است که به موجب قانون اجازه کسر آن از بدهی مالیاتی وجود دارد.
- **مالیات قابل پرداخت (Tax Due):** مبلغی است که پس از کسر اعتبار مالیاتی از بدهی مالیاتی، مؤدی باید به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.
- **بازگشت (استرداد/برگشت) مالیاتی (Tax Refund):** مبلغی است معادل اعتبار مالیاتی مازاد بر بدهی مالیاتی که مؤدی می‌تواند از سازمان امور مالیاتی مطالبه و دریافت کند.
- **پیش پرداخت مالیاتی (Withholding):** به وضعیتی گفته می‌شود که مالیات یک یا چندپایه درآمدی مؤدی در زمان تحقق درآمد، از طریق شخص ثالث به حساب سازمان امور مالیاتی واریز شود یا آنکه خود مؤدی بخشی از مالیات خود را پیش از پایان سال مالیاتی به صورت علی الحساب به سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.
- **اجتناب مالیاتی (Tax Avoidance):** به تغییر رفتار اقتصادی مؤدی (به صورت قانونی) با هدف

۱. تعاریف بیان شده برای این اصطلاحات تعاریفی است که در این گزارش به کار رفته است. لازم به ذکر است در برخی از سایر پژوهش‌های فارسی و لاتین و نیز در نظام‌های مالیاتی کشورهای گوناگون، تعاریف ارائه شده برای برخی از این اصطلاحات تفاوت‌هایی دارد.

کاهش بدهی مالیاتی گفته می‌شود؛ مانند آنکه مؤدی سرمایه خود را در دارایی‌هایی که معاف از مالیات هستند سرمایه‌گذاری کند. اجتناب مالیاتی قانونی است.

• **فرار مالیاتی (Tax Evasion):** به وضعیتی گفته می‌شود که مؤدی از طرق خلاف قانون همچون پنهان کردن درآمد، کم‌اظهاری، پرداخت رشوه و ... بدهی مالیاتی خود را کاهش دهد. فرار مالیاتی غیرقانونی است.

مقدمه

گزارش حاضر اولین گزارش از سلسله گزارش‌هایی است که مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به تدریج در موضوع مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی^۱ منتشر خواهد کرد. هدف این گزارش (که به نوعی مقدمه و فتح باب گزارش‌های تفصیلی آتی است) معرفی چిستی و بیان ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران امروز است. ساختار این گزارش در قالب چند پرسش محوری طراحی شده است. اولین پرسش گزارش آن است که «مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی چیست؟». هدف از طرح این پرسش معرفی نظام مالیات بر مجموع درآمد است. بدین منظور ابتدا تاریخچه مختصر اخذ مالیات بر درآمد در جهان معرفی خواهد شد. در ادامه انواع مالیات بر درآمد، منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد و سازوکار محاسبه و اخذ این نوع مالیات توضیح داده می‌شود. پرسش دوم ناظر به این موضوع مهم است که «سازوکار کنونی اخذ مالیات بر درآمد در ایران چه تفاوت (تفاوت‌هایی) با نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد دارد؟» هدف این پرسش تبیین نقاط اشتراک و افتراق نظام کنونی اخذ مالیات بر درآمد در ایران با نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد است. انتظار می‌رود پاسخ به این پرسش ضمن آنکه به تبیین دقیق‌تر چيستی مالیات بر مجموع درآمد کمک کند به فهم بهتر از ضرورت استقرار این نظام مالیاتی در کشور نیز یاری رساند. پرسش سوم آن است که «آیا وضع مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد در ایران مسبوق به سابقه است؟» در این مورد نیز ضمن پاسخ به این سؤال کوشش شده است با مرور تاریخ تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران، چالش‌های تاریخی و نهادی تقنین و استقرار این نظام مالیاتی به اختصار بیان شود. با توجه به ثبات نسبی بافت نهادی و اقتصاد سیاسی ایران، پاسخ این پرسش می‌تواند تا حدی زیرساخت‌های نهادی و فنی بازطراحی موفق این نظام مالیاتی را روشن کند. پرسش چهارم که شاید از همه پرسش‌های پیشین مهم‌تر باشد آن است که «چرا وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران امروز ضروری است؟» در پاسخ به این پرسش تلاش می‌شود ضمن تشریح ویژگی‌های اقتصاد سیاسی ایران، ضرورت وضع مالیات بر مجموع



درآمد (اشخاص حقیقی) در شرایط کنونی کشور تبیین شود. بخش پایانی گزارش به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

۱. مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی چیست؟

هدف این بخش، افزایش شناخت مخاطبان از چستی مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد و نحوه محاسبه و اخذ آن است. بدین منظور ابتدا به اختصار تاریخچه وضع مالیات بر درآمد در جهان بررسی و سپس انواع مالیات بر درآمد معرفی خواهد شد. در ادامه منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد اشخاص حقیقی و سازوکار محاسبه و دریافت آن با ذکر مثال تشریح می‌شود.

۱-۱. تاریخچه

اگرچه برای جامعه شیعی محاسبه و پرداخت مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد به صورت خمس ارباح مکاسب از قرون اولیه اسلامی شناخته شده و مورد عمل بوده است^۱ اما در دنیای مدرن سابقه اخذ مالیات بر درآمد به سستی از دو قرن فراتر می‌رود. برای اولین بار مالیات بر درآمد در انگلستان در ۱۷۹۹ و با هدف تأمین مخارج دولت در جنگ‌های ناپلئونی وضع شد. مالیات مذکور از اساس نوعی مالیات موقت بود که تمدید آن باید هر ساله به تأیید پارلمان می‌رسید. اگرچه در ابتدای وضع این مالیات منظور اخذ آن از جمع درآمد افراد بود اما از سال ۱۸۰۳ پایه‌های مختلف درآمدی به جداول A تا E تفکیک و از هر یک به صورت جداگانه و حتی المقدور به صورت اخذ در منبع مالیات گرفته شد. در این نظام، پایه‌های درآمدی هر جدول، تعریف، نحوه محاسبه، نرخ و حتی کسورات ویژه خود را داشت. درآمدهایی که در این جدول‌ها قرار نمی‌گرفت از پرداخت مالیات معاف بود (Sabine, 2013). پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد آنچه باعث شد دولت انگلستان به جای نگاه یکپارچه به همه درآمدهای فرد چنین رویکردی را اتخاذ کند بافت نهادی این کشور در آن دوران و تنوع مالیات‌هایی بود که از گذشته‌های دور از سرمایه‌های فیزیکی و زمین گرفته می‌شد. مالیات بر درآمد در انگلستان پس از نبرد معروف واترلو در سال ۱۸۱۶ لغو اما از سال ۱۸۴۲ مجدداً برقرار شد. یکی از اتفاقات مهم تاریخ مالیاتی انگلستان وضع مالیات مازاد (Super Tax or Surtax) بر صاحبان درآمدهای بالا در سال ۱۹۱۰ بود. این مالیات که بر جمع درآمد برخی اشخاص حقیقی وضع شده بود نوعی مالیات مضاعف بود که از افراد با توان پرداخت بالا اخذ می‌شد (Ault, Arnold, & Gest, 2010: 145-148).

۱. به لحاظ تاریخی می‌توان ادعا کرد خمس ارباح مکاسب اولین نمونه شناخته شده مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی با در نظر گرفتن هزینه‌های قابل قبول (مشمول بر مخارج ضروری زندگی) است که در میان شیعیان با نرخ هموار و به صورت داوطلبانه محاسبه و پرداخت می‌شده است. از زاویه نظریه اقتصادی نیز می‌توان خمس را یکی از مترقی‌ترین و عادلانه‌ترین انواع مالیات در تاریخ بشر دانست. برای مقایسه خمس و الگوهای مدرن مالیات بر مجموع درآمد بنگرید: (رضایی‌دوانی، خادمی و حاج‌محمدی، ۱۳۹۱)

برخلاف مدل انگلیسی مالیات بر درآمد که مبتنی بر اخذ جداگانه مالیات‌ها بود در اروپای قاره‌ای به‌ویژه از اواخر قرن نوزدهم میلادی رویکرد دیگری ظهور کرد که مبتنی بر اخذ یکپارچه مالیات از مجموع درآمد مؤدیان حقیقی بود. یکی از مهم‌ترین مصادیق این رویکرد وضع مالیات بر درآمد در ایالت پروس آلمان بود که در ۱۸۹۱ انجام گرفت. مالیات مذکور نوعی مالیات عمومی بر درآمد بود که درآمدهای ناشی از املاک و مستغلات، سرمایه، تجارت و کسب‌وکار و مشاغل پردرآمد را دربرمی‌گرفت. این مالیات بر واحد خانوار (شامل مجموع درآمد مؤدی اصلی، همسر و فرزندان تحت تکفل) وضع شده بود.^۱ هزینه‌های قابل قبول در این مالیات شامل مواردی مانند هزینه‌های نگهداری فرزندان، مخارج درمانی، مخارج ناشی از تصادفات و دیگر مواردی بود که توان پرداخت خانوار را کاهش می‌داد. در مالیات بر درآمد پروس درآمدها و مخارج خانوار به دو دسته ثابت و نامطمئن^۲ تقسیم می‌شد. در مورد درآمدهای ثابت، درآمد همان سال، مبنای اخذ مالیات بود اما در مورد درآمدهای نامطمئن، متوسط درآمد سه سال اخیر مبنای قرار می‌گرفت.^۳ اتریش - دیگر کشور واقع در اروپای قاره‌ای - از سال ۱۸۹۶ مالیات بر مجموع درآمد را برقرار کرد. این مالیات (که محصول سال‌ها تلاش وزرای مالیه این کشور از جمله بوهم باورک اقتصاددان سرشناس اتریش بود) از مجموع درآمدهایی که فرد از منابع مختلف کسب می‌کرد اخذ می‌شد. مالیات بر درآمد اتریش شباهت زیادی با الگوی پروس داشت. در این الگو مؤدیانی که بیش از ۲۰۰۰ کرون درآمد سالیانه داشتند موظف به تکمیل اظهارنامه مالیاتی بودند. افرادی که درآمد آنان بین ۲۰۰ تا ۲۰۰۰ کرون بود نیز در صورت تشخیص مقامات مالیاتی باید اظهارنامه مالیاتی را تقدیم این مقامات می‌کردند. نکته جالب توجه دیگر در مورد مالیات بر درآمد اتریش جرائم بسیاری بود که برای فرار مالیاتی در نظر گرفته شده بود. طبق قانون، فراریان مالیاتی در صورت شناسایی، بسته به شرایط بین ۲ تا ۹ برابر بدهی مالیاتی خود جریمه می‌شدند (Seligman, 1911).

در ایالات متحده آمریکا مالیات بر درآمد نخستین بار در سال ۱۸۶۴ به‌منظور تأمین مالی جنگ‌های داخلی وضع شد. این مالیات که به‌دلیل معافیت‌های گسترده تنها یک درصد از مؤدیان را مشمول می‌کرد در سال ۱۸۷۲ لغو شد. در سال ۱۸۷۵ کنگره آمریکا مجدداً به وضع مالیات بر درآمد افراد حقیقی و حقوقی اقدام کرد اما این اقدام از طرف دادگاه عالی این کشور خلاف قانون اساسی شناخته شد. تصویب متمم ۱۶ قانون اساسی ایالات متحده در ۱۹۱۳ راه را برای وضع مجدد مالیات بر درآمد فدرال در همان سال هموار

۱. یکی از محورهای تصمیم‌گیری در طراحی نظام مالیات بر مجموع درآمد، انتخاب واحد (مؤدی) مالیاتی است. هم‌اکنون در برخی کشورها این مالیات از خانوار و در برخی از فرد اخذ می‌شود. در برخی کشورها نیز افراد مخیرند به‌صورت فردی یا خانوادگی مالیات خود را محاسبه و پرداخت کنند. این مبحث در گزارش مستقلی تحت عنوان "تعریف مؤدی در مالیات بر مجموع درآمد" از گزارش‌های همین مجموعه بررسی خواهد شد.

۲. برخی درآمدها دارای ماهیت ثابت و دائمی نیستند. برای مثال ممکن است کشاورزان یا هنرمندان در یک سال درآمد قابل توجهی داشته باشند و در یک بازه زمانی هیچ درآمدی نداشته باشند.

۳. چنین روشی همچنان هم در مورد درآمدهای پرنوسان در بسیاری از کشورها مورد عمل است؛ برای مثال در مورد درآمدهای کشاورزی و یا درآمد اصناف خاص مثل هنرمندان. برای اطلاع بیشتر به گزارش نحوه محاسبه درآمد در نظام مالیاتی یکپارچه بر مجموع درآمد (از گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه کنید.



کرد (Ault et al., 2010: 173-175). اهمیت مالیات بر درآمد به حدی بود که از میانه دهه ۱۹۲۰ نیمی از درآمد دولت فدرال ایالات متحده از این محل تأمین می‌شد (Blankson, 2007: 62). در حال حاضر نیز مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی مهم‌ترین منبع درآمدی دولت فدرال ایالات متحده است (Stiglitz & Rosengard, 2015 ch. 22).

۲-۱. انواع مالیات بر درآمد

چنانکه به هنگام بحث در باب تاریخچه مالیات بر درآمد گفته شد می‌توان دو رویکرد را در محاسبه و اخذ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شناسایی کرد. رویکرد اول اخذ جداگانه^۱ مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی است. در این رویکرد قانونگذار پایه‌های مختلف درآمدی را از جهت نوع و حتی کسب‌وکار ایجادکننده درآمد تقسیم و حکم مالیاتی هر پایه را مشخص می‌کند. اولین نمونه‌های این رویکرد را می‌توان در تاریخ مالیاتی انگلستان جستجو کرد که مبتنی بر پنج و بعدها ۶ جدول مالیاتی بود که در هر جدول حکم مالیاتی چند پایه مالیاتی مشخص می‌شد.^۲ رویکرد دوم، اخذ یکپارچه^۳ مالیات از درآمد با لحاظ همه انواع درآمد است. در این رویکرد (که مالیات بر درآمد پروس و اتریش نمونه‌های اولیه آن است) همه درآمدهای مؤدی در طول سال جمع و مشمول مالیات قرار می‌گیرد^۴ (Zee, 2005). آنچه در این گزارش به‌عنوان مالیات بر مجموع درآمد یا مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد مدنظر قرار دارد همین رویکرد است. در این رویکرد مؤدی موظف است در پایان سال مالی همه درآمدهای خود (اعم از درآمدهای ناشی از کار مانند حقوق و دستمزد و درآمدهای ناشی از سرمایه مانند سود سپرده‌های بانکی، سود تقسیمی سهام، درآمد اجاره املاک و ...) را در قالب فرم‌های سازمان امور مالیاتی اظهار کند. در این رویکرد آنچه مبنای محاسبه بدهی مالیاتی مؤدی است جمع درآمد وی از منابع مختلف درآمدی است.^۵ گفتنی است در این رویکرد مؤدی می‌تواند متناسب با بعد خانوار، هزینه‌های ضروری زندگی و مخارج خاص خود از تخفیف‌هایی استفاده کند که قانونگذار در قالب معافیت پایه، هزینه‌های قابل قبول یا اعتبارهای مالیاتی در نظر گرفته است. در ادامه این بخش ابتدا منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد (به‌معنای مذکور در رویکرد دوم) و سپس سازوکار محاسبه و اخذ آن با ذکر مثال تشریح می‌شود.

1. Scheduling

۲. می‌توان ادعا کرد این رویکرد تا حد زیادی در جهان امروز منسوخ شده است و تنها تعداد معدودی از کشورهای جهان از رویکرد اخذ جداگانه مالیات بر مجموع درآمد استفاده می‌کنند. براساس منابع موجود در سال‌های پایانی قرن بیستم تنها نظام مالیاتی کشورهای برونیدی، جمهوری خلق چین، اتیوپی، اریتره، لبنان، رومانی، رواندا، سومالی، سودان، یمن و جمهوری دموکراتیک کنگو مبتنی بر این رویکرد بوده است (Thuronyi, 1998, ch.14).

3. Global

۴. لازم به ذکر است که انتخاب این رویکرد در تعارض با اخذ مالیات‌ها در منبع نیست. هم‌اکنون بسیاری از کشورهایی که از این رویکرد استفاده می‌کنند به‌منظور جلوگیری از فرار مالیاتی و نیز تأمین بخشی از پرداخت‌های دولت در طول سال، مالیات برخی پایه‌های درآمدی مانند حقوق و دستمزد، سود سپرده‌های بانکی و سود تقسیمی سهام را در منبع (به‌صورت علی‌الحساب) اخذ و در پایان سال مالیاتی نسبت به تسویه مازاد یا کسر آن اقدام می‌کنند. برای مثال در ایالات متحده آمریکا که از رویکرد اخذ یکپارچه مالیات از مجموع درآمد استفاده می‌کند در برخی سال‌ها نزدیک به ۹۰ درصد درآمد حاصل از این نوع مالیات در منبع اخذ شده است (Musgrave & Musgrave, 1989).

۵. درباره تعریف انواع درآمد افراد حقیقی و نحوه محاسبه آن در نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد به گزارش نحوه محاسبه درآمد (از سلسله گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه کنید.

۳-۱. منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد

سؤال مهمی که اکنون مطرح می‌شود آن است که منطق اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد (به معنی رویکرد دوم ذکر شده در قسمت ۱-۲) چیست. به عبارت دیگر چرا دولت باید بخش عمده درآمد خود را از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و با توجه به مجموع درآمد آنان تأمین کند. در پاسخ باید گفت در طول دو قرن گذشته مباحث فراوانی درباره معیار منصفانه اخذ مالیات‌ها در محافل علمی و فلسفی مطرح بوده و در مجموع دو آموزه (دکترین) برای مالیات‌ستانی طرح شده است.^۱ آموزه اول در میان اقتصاددانان به آموزه مالیات‌ستانی بر مبنای منفعت^۲ مشهور است. آموزه دوم – که مالیات بر مجموع درآمد از آن ریشه گرفت و رشد یافت – با نام آموزه مالیات‌ستانی بر اساس توان پرداخت^۳ شناخته شده است. (Musgrave & Musgrave, 1989) در ادامه به اختصار این دو رویکرد معرفی خواهد شد.

آموزه مالیات‌ستانی بر مبنای منفعت بیش از هر چیز ریشه در آموزه‌های متفکران جریان روشنگری^۴ داشت. در این آموزه لازمه برقراری عدالت مالیاتی، اخذ مالیات به‌عنوان بهای خدماتی است که دولت به شهروندان عرضه می‌کند. در این اندیشه خدمات دولتی باید همچون سایر کالاهایی که افراد از بازار تهیه می‌کنند تلقی شود و همه افراد مکلف شوند متناسب با مصرف خود بهای لازم را بپردازند. به عبارت دیگر مالیات‌ها در حقیقت عوارضی هستند که هر فرد باید متناسب با میزان مصرف کالاهای عمومی به دولت پرداخت کند. اکنون اگر این آموزه را بپذیریم این سؤال مطرح می‌شود که ساختار نرخ‌های مالیاتی باید چگونه باشد؛ تصاعدی، تناسبی یا تنازلی؟ پاسخ، وابسته به آن است که بدانیم چه کسانی بیشترین منفعت را از خدمات دولت دریافت می‌کنند. وجود سؤال‌های مبهمی از این دست باعث شد از میانه قرن نوزدهم کمتر اقتصاددان برجسته‌ای از این آموزه طرفداری کند (Musgrave, 1985).

در مقابل از میانه قرن نوزدهم این تصور در میان اقتصاددانان رواج یافت که قواعد مالیات‌ستانی عادلانه باید از قواعد عام عدالت اجتماعی استخراج شود. از همین زمان بود که آموزه مالیات‌ستانی بر مبنای توان پرداخت در میان اقتصاددانان و سیاستگذاران اقتصادی مقبول افتاد. شاید همین مقبولیت بود که در نیمه دوم قرن نوزدهم زمینه را برای وضع و اخذ مالیات بر درآمد در کشورهای مختلف اروپایی هموار کرد. با فراگیر شدن حمایت اقتصاددانان از آموزه مالیات‌ستانی بر اساس توان پرداخت (به‌عنوان مبنای عادلانه اخذ مالیات) این موضوع مطرح شد که توان پرداخت افراد (ظرفیت اقتصادی آنان) باید بر چه اساسی اندازه‌گیری شود. در اروپای قرون وسطی – که مبتنی بر روابط فئودالیستی اداره می‌شد – ظرفیت اقتصادی افراد بر اساس دارایی‌ها و به‌ویژه املاک و مستغلات آنان ارزیابی می‌شد تا آنکه به آرامی

۱. موضوع معیارهای مالیات‌ستانی مطلوب از زوایای دیگری نیز قابل تأمل و بررسی است. برای مثال بنگرید: (Eisenstein, 2010).

2. Benefit Taxation

3. Ability to Pay Taxation

4. Enlightenment



مفهوم درآمد جایگزین آن شد. تغییر مذکور تا حد زیادی ناشی از تحول در نهادهای اجتماعی و اقتصادی و گذار از فئودالیسم به سرمایه‌داری بود. اکنون مسئله آن بود که تعریف دقیق درآمد چیست. اقتصاددانان کلاسیک انگلیسی از اسمیت تا میل نگاهی نسبتاً جامع به درآمد داشتند. با این حال آنان وضع مالیات بر درآمد کار (دستمزدها) را عبث می‌دانستند؛ چون در آن دوران دستمزدها بسیار ناچیز و در حد بقای فرد بود. از نگاه آنان تنها منابع درآمدی قابل مالیات‌ستانی عبارت از اجاره زمین، سود سهام و آن بخش از درآمد افراد بود که صرف خرید کالاهای لوکس می‌شد. از آنجاکه آنها مالیات بر سود را نیز مانع تشکیل سرمایه و رشد اقتصاد می‌دانستند تنها درآمد اجاره و نیز درآمد مصرف شده برای کالاهای لوکس قابل مالیات‌ستانی تلقی می‌شد (Musgrave, 1985).

تعریف یکپارچه و فراگیر درآمد تا حد زیادی مدیون اقتصاددان آلمانی جورج شانز و نیز دو اقتصاددان آمریکایی با نام‌های هیگ (Haig, 1921) و سایمونز (Simons, 1958) بود که در قرن بیستم بیان شد. در این تعریف - که امروزه عموماً با نام تعریف جامع درآمد هیگ - سایمونز مشهور است - درآمد فرد مساوی افزایش خالص^۱ قدرت خرید وی طی یک دوره مالیاتی تعریف می‌شود. افزایش قدرت خرید در یک دوره مالیاتی مساوی است با مجموع مصرف فرد در دوره مالیاتی به اضافه افزایش خالص ثروت او در پایان دوره. بر این اساس همه درآمدهای ملموس و ناملموس فرد در یک دوره مالیاتی باید مشمول مالیات قرار گیرد. منظور از درآمدهای ملموس، هرگونه درآمد پولی است که فرد بابت انجام کار یا مالکیت سرمایه دریافت می‌کند. درآمدهای ناملموس شامل مواردی مانند ارزش اجاره منزل تملیکی فرد است که در آن زندگی می‌کند. براساس تعریف هیگ - سایمونز هیچ‌یک از منابع درآمدی ملموس یا ناملموس مؤدی نباید از شمول مالیات مستثنا شود.

۴-۱. سازوکار محاسبه مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد

مشهورترین الگوی محاسبه و اخذ مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد الگوی فراگیر^۲ است که هم‌اکنون با تفاوت‌های اندکی در بسیاری از کشورهای جهان اخذ می‌شود. شیوه مذکور تا حد زیادی مبتنی بر تعریف درآمد جامع هیگ - سایمونز است. در این شیوه همه مؤدیان مالیاتی در یک کشور موظفند در پایان هر دوره مالیاتی اظهارنامه‌ای را تکمیل و به مقامات مالیاتی تحویل دهند. در این اظهارنامه همه درآمدهای مؤدی - مشتمل بر درآمدهای ناشی از کار (مانند دستمزد، حقوق، پاداش پایان سال، عیدی و ...) و نیز درآمدهای ناشی از سرمایه (اعم از سود سهام، بهره سپرده‌های بانکی و اوراق قرضه دولتی و شرکتی و مواردی از این دست) - باید اعلام شود. مجموع درآمدهای فرد در دوره مذکور پس از کسر

1. Net Accretion
2. Comprehensive

بخشودگی‌ها و هزینه‌های قابل قبول^۱ (مانند هزینه‌های ضروری زندگی و هزینه‌های درمانی و آموزشی) به‌عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود.^۲ بدهی مالیاتی مؤدی براساس جدول حاوی طبقات و نرخ‌های مالیاتی محاسبه می‌شود (Gayner & Rosen, 2013 ch. 17).

در اینجا توجه به چند نکته ضروری است:

اولاً در اکثر قریب به اتفاق کشورهای جهان نرخ‌های نهایی مالیات تصاعدی است؛ بدین معنا که افراد دارای توان پرداخت بیشتر باید با افزایش درآمد، به‌طور میانگین نرخ‌های مالیاتی بالاتری را پرداخت کنند.^۳ ثانیاً چنانکه پیش‌تر نیز گفته شد دولت‌ها به‌منظور جلوگیری از فرار مالیاتی و نیز تأمین بخشی از نیازهای مالی دولت در هر سال، مالیات بسیاری از پایه‌های درآمدی مانند حقوق و دستمزد، سود سپرده‌های بانکی و سود تقسیمی سهام را در منبع اخذ و در پایان سال مالیاتی نسبت به تسویه مازاد یا کسر آن اقدام می‌کنند. در برخی پایه‌ها مانند مالیات اصناف و مشاغل نیز مالیات به‌صورت علی‌الحساب چندین بار در سال اخذ می‌شود. به این‌گونه پرداخت‌های مالیاتی که قبل از تنظیم اظهارنامه مالیاتی انجام می‌شود در اصطلاح «پیش‌پرداخت»^۴ گفته می‌شود. در ایالات متحده آمریکا که از همین روش استفاده می‌کند در برخی سال‌ها ۹۰ درصد درآمد حاصل از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به‌صورت اخذ در منبع و یا علی‌الحساب دریافت شده است. زمانی که افراد به‌صورت مستقیم یا از طریق افراد ثالث بخشی از بدهی مالیاتی خود را در طول سال به‌عنوان «پیش‌پرداخت» به‌صورت علی‌الحساب به حساب سازمان مالیاتی واریز کرده باشند می‌توانند مبالغ مذکور را از بدهی مالیات خود کسر و مابه‌التفاوت را به حساب سازمان مالیاتی واریز کنند. این احتمال نیز وجود دارد که پیش‌پرداخت‌های انجام شده مؤدی بیش از رقم نهایی بدهی وی باشد؛ در این صورت مؤدی به‌صورت خالص بستانکار خواهد شد و سازمان مالیاتی موظف است مابه‌التفاوت را به حساب وی بازگشت دهد. از این‌رو است که در بسیاری از کشورهای جهان فرم‌های اظهارنامه مالیاتی فرم «بازگشت مالیاتی»^۵ نامیده می‌شود. برای نمونه در ایالات متحده آمریکا در پایان برخی سال‌ها دولت به بیش از ۷۰ درصد مؤدیان بدهکار شده و مازاد مالیات پرداختی را به آنان بازگشت (استرداد) داده است (Musgrave & Musgrave, 1989).

ثالثاً در برخی کشورها از الگوی فراگیر برای اخذ مالیات استفاده می‌شود که در آن تفاوتی بین درآمد حاصل از کار و درآمد حاصل از سرمایه گذاشته نمی‌شود. به‌عبارت‌دیگر در این الگو نظام مالیاتی

1. Deductions

۲. در مورد کسورات در نظام مالیات بر مجموع درآمد و کارکردهای توزیعی و سیاستی آن به گزارش بخشودگی‌ها و هزینه‌های قابل قبول در نظام مالیات بر مجموع درآمد - از گزارش‌های همین مجموعه - مراجعه کنید. نیز بنگرید: (Gruber, 2015, ch.18)

۲. در مورد تعیین نرخ‌های بهینه در نظام مالیات بر مجموع درآمد به گزارش نرخ‌های مالیاتی در نظام مالیات بر مجموع درآمد (از گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه کنید.

4. Withholding

5. Tax Return



نسبت به انواع مختلف درآمد خنثی است و تبعیض له یا علیه یک پایه یا منبع درآمد گذاشته نمی‌شود.^۱ با این حال افزایش امکان جابه‌جایی سرمایه و ایجاد رقابت مالیاتی در میان کشورهای توسعه‌یافته باعث شده است برخی کشورها (مانند نروژ، دانمارک، فنلاند و اتریش) در سال‌های اخیر از الگوی فراگیر مالیات‌ستانی فاصله گیرند و الگوی مشهور به مالیات بر مجموع درآمد دوگانه را انتخاب کنند. در این الگو درآمد ناشی از سرمایه با نرخ مالیاتی کمتر (از نرخ مالیات بر درآمد ناشی از کار) مشمول مالیات می‌شود. برخی کشورها نیز الگوی مالیات‌ستانی هموار را انتخاب کرده‌اند. در این الگو (که در کشورهایمانند روسیه و اسلواکی اجرا شده است) از همه درآمدهای مؤدیان با یک نرخ هموار (و غیرتصادفی) مالیات اخذ می‌شود.^۲

رابعاً نظام مالیات بر مجموع درآمد این قابلیت مهم را دارد که علاوه بر کارکردهای مالیاتی بخشی از وظایف حمایتی و یارانه‌ای دولت را نیز به انجام رساند. کارکردهای حمایتی مالیات بر مجموع درآمد از طریق طراحی سازوکار مالیات منفی بر درآمد^۳ و یا اعتبار مالیاتی^۴ (به ویژه اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر) قابل انجام است. یکی از مشهورترین مثال‌های اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر که با هدف حمایت از کارگران کم‌درآمد طراحی شده و در حال اجراست، اعتبار مالیاتی درآمد ناشی از کار^۵ در ایالات متحده آمریکا است.^۶ البته هم‌اکنون طرح‌های مترقی‌تر و تحول‌خواهانه‌تری نیز به‌منظور ارتباط‌دهی نظام مالیات بر مجموع درآمد و نظام یارانه‌های اجتماعی مطرح شده است که از آن میان می‌توان به ایده درآمد پایه همگانی^۷ اشاره کرد.^۸

در ادامه این بخش نحوه محاسبه مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد یک مؤدی در الگوی مالیات بر مجموع درآمد فراگیر – که در بسیاری از کشورهای جهان در حال اجراست – در قالب مثال توضیح داده می‌شود. همان‌طور که در جدول ۱ قابل مشاهده است فرض کنید شخصی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان درآمد ناخالص در سال گذشته داشته که نیمی از آن درآمد حقوق وی به‌عنوان معلم آموزش و پرورش و نیم دیگر مربوط به سود سپرده وی در بانک بوده است. در نظام مالیات بر مجموع درآمد فراگیر (برخلاف نظام مالیاتی کنونی ایران) هیچ‌یک از منابع درآمدی از مالیات معاف نیست. بنابراین هم درآمد

۱. تنها استثنای قابل ذکر در برخی از کشورها اخذ مالیات بر عایدی سرمایه است که بنا به دلایل گوناگون (از جمله جهت‌دهی رفتارهای صاحبان سرمایه و پیشگیری از برخی انواع سفته‌بازی) مشمول نرخ‌ها و قواعد متفاوت مالیات‌ستانی است. در مورد دلایلی که له یا علیه این‌گونه رفتار مالیاتی وجود دارد به گزارش نحوه محاسبه درآمد در نظام مالیات بر مجموع درآمد – از گزارش‌های همین مجموعه – مراجعه نمایید. نیز بنگرید: (Gruber, 2015, ch.18).

۲. در مورد معرفی مفصل و بررسی نقاط قوت و ضعف هر یک از سه الگوی اخذ مالیات بر مجموع درآمد (الگوهای فراگیر، دوگانه و هموار) به گزارش الگوهای مالیات بر مجموع درآمد در جهان (از گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه شود. نیز بنگرید: (OECD, 2006)

3. Negative Income Tax

4. Tax Credit

5. Earned Income Tax Credit (EITC)

۶. برای آشنایی تفصیلی‌تر با مفهوم اعتبار مالیاتی و تجربیات کشورهای مختلف جهان در این زمینه به گزارش اعتبار مالیاتی در نظام مالیات بر مجموع درآمد (از گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه شود.

7. Universal Basic Income

۸. این موضوع به تفصیل در گزارش نحوه ارتباط نظام مالیاتی و نظام یارانه‌ها (از گزارش‌های همین مجموعه) بررسی شده است.

ناشی از کار این مؤدی به‌عنوان معلم و هم سود سپرده‌های وی در بانک که نوعی درآمد ناشی از سرمایه است مشمول مالیات خواهد بود. نکته مهم دیگر آنکه اشخاص ثالث واریزکننده این درآمدها - به‌ترتیب وزارت آموزش و پرورش و بانک سپرده‌پذیر- موظفند در هر پرداخت خود مالیات درآمد مؤدی را با نرخ ۱۰٪ کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز کنند. بنابراین در طول سال جمعاً مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان به‌عنوان پیش‌پرداخت مالیاتی علی‌الحساب مؤدی به حساب سازمان امور مالیاتی واریز شده است. در نظام مالیات بر مجموع درآمد مؤدی در پایان سال مالیاتی موظف به تکمیل اظهارنامه و ارسال آن به سازمان امور مالیاتی است. فرض کنید این فرد یک همسر و سه فرزند دارد و بخشودگی درآمد (که در نظام مالیات بر مجموع درآمد متناسب با بعد خانوار تعیین می‌شود) به‌ازای هر نفر ۴,۰۰۰,۰۰۰ تومان در سال است؛ بنابراین مجموعاً ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان از درآمد مؤدی از این بابت مورد بخشودگی قرار می‌گیرد. همچنین فرض کنید این فرد ۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان بابت کمک به ساخت مسجد محله هزینه کرده است که براساس قانون به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی می‌شود. بنابراین درآمد مشمول مالیات این فرد برابر با ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان است که پس از کسر بخشودگی‌ها و هزینه‌های قابل قبول از درآمد ناخالص مؤدی به‌دست آمده است. اگر نرخ مالیات برای درآمدهای بین صفر تا ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان در سال معادل ۱۰٪ و مازاد بر آن ۲۰٪ باشد بدهی مالیاتی وی برابر با ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان خواهد بود. پس از محاسبه بدهی مالیاتی نوبت به محاسبه اعتبارهای مالیاتی می‌رسد. در نظام‌های مالیات بر مجموع درآمد عموماً پیش‌پرداخت‌های مالیاتی علی‌الحساب مؤدی در طول سال به‌عنوان اعتبار مالیاتی برای وی منظور می‌شود. لذا مؤدی مورد اشاره مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان را به‌عنوان اعتبار مالیاتی خود از این بابت ثبت می‌کند. همچنین فرض کنید این فرد دارای یک فرزند معلول است و قانونگذار به‌منظور حمایت از والدین سرپرست فرزندان معلول سالیانه مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان را به‌عنوان اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر تعیین کرده است. بر این اساس مؤدی مذکور مجموعاً مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان اعتبار مالیاتی در اظهارنامه خود درج و از بدهی مالیاتی خود کسر می‌کند. چنانکه روشن است اعتبار مالیاتی مؤدی به میزان ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان بیش از بدهی مالیاتی وی است. از آنجاکه کل اعتبار مالیاتی وی برگشت‌پذیر است سازمان امور مالیاتی موظف است مابه‌التفاوت بدهی مالیاتی و اعتبار مالیاتی را (که در مثال مذکور معادل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان است) به حساب وی مسترد کند. این مثال به‌خوبی ویژگی‌های مثبت این نظام مالیاتی از جمله امکان ارتباطدهی نظام‌های مالیاتی و حمایتی را نشان می‌دهد.

**جدول ۱. مثالی از نحوه محاسبه مالیات بر مجموع درآمد در الگوی فراگیر**

درآمد ناخالص	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان
- بخشودگی‌ها	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان
- هزینه‌های قابل قبول	۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان
= درآمد مشمول مالیات	۷۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان
× نرخ مالیات	بین ۱۰٪ تا ۲۰٪
= بدهی مالیاتی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان
- اعتبار مالیاتی (بابت پیش‌پرداخت علی‌الحساب و اعتبار مالیاتی فرزندان معلول)	۲۵,۰۰۰,۰۰۰ تومان
= مالیات قابل پرداخت (بازگشت مالیاتی)	(۱۵,۰۰۰,۰۰۰) تومان

۲. سازوکار کنونی مالیات بر درآمد در ایران چه تفاوتی با نظام مالیات بر مجموع درآمد دارد؟

نظام مالیاتی امروز ایران - که شباهت زیادی به الگوی مالیات بر درآمد انگلستان در قرن نوزدهم دارد- از رویکرد اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های درآمدی تبعیت می‌کند. جدول ۲ تصویری اجمالی از وضعیت شمول و معافیت منابع مختلف درآمدی اشخاص حقیقی براساس قوانین موجود کشور ارائه می‌کند. چنانکه این جدول نشان می‌دهد در ساختار مالیاتی کنونی ایران، بیشتر انواع سرمایه همچون سود تقسیمی سهام، سود سپرده بانکی، انواع اوراق بهادار و عایدی سرمایه معاف از مالیات هستند. محتوای این جدول به خوبی نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران فاقد رویکرد مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی است. ممکن است برخی صاحب‌نظران یا مجریان مالیاتی گذشته یا حال ادعا کنند که تفاوت چندانی بین این دو رویکرد وجود ندارد؛ چراکه در رویکرد اخذ جداگانه مالیات‌ها - که هم‌اکنون در ایران جاری است - نیز کمابیش از همه پایه‌های درآمدی، مالیات اخذ و به حساب دولت واریز می‌شود. به‌علاوه ممکن است با این استدلال که نظام مالیاتی کنونی ایران تا حد زیادی به اخذ مالیات در منبع متکی است ادعا شود نظام مالیاتی کنونی ایران بر نظام یکپارچه (یا همان مالیات بر مجموع درآمد) برتری دارد. در ادامه تلاش خواهد شد برخی کاستی‌های رویکرد مالیاتی کنونی کشور تشریح شود.^۱

۱. برای بررسی مختصر نقاط قوت و ضعف نظام‌های مالیات بر درآمد جداگانه در مقایسه با نظام مالیات بر درآمد یکپارچه بنگرید: (Thuronyi, 1998, ch.14)

جدول ۲. وضعیت شمول و معافیت درآمدهای گوناگون اشخاص حقیقی مطابق قانون مالیات‌های مستقیم

عنوان درآمد	نوع درآمد	وضعیت شمول
حقوق و دستمزد	ناشی از کار	مشمول نرخ‌های تصاعدی
اجاره املاک	ناشی از سرمایه	مشمول نرخ‌های تصاعدی
درآمد مشاغل خویش فرما	ترکیبی از کار و سرمایه	مشمول نرخ‌های تصاعدی
درآمدهای اتفاقی	-	مشمول نرخ‌های تصاعدی
سود سپرده بانکی	ناشی از سرمایه	معاف از مالیات
سود تقسیمی سهام	ناشی از سرمایه	معاف از مالیات
سود سایر اوراق بهادار	ناشی از سرمایه	معاف از مالیات
عایدی سرمایه	ناشی از سرمایه	معاف از مالیات
کلیه درآمدهای بخش کشاورزی	ترکیبی از کار و سرمایه	معاف از مالیات

مأخذ: قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.

ارزیابی کاستی‌های نظام کنونی مالیات بر درآمد در ایران نیازمند توجه به معیارهای مطلوب در یک نظام مالیاتی است.^۱ اولین معیار، عادلانه بودن نظام مالیاتی است. اقتصاددانان به‌هنگام ارزیابی این معیار به دو عنصر عدالت افقی و عمودی اشاره می‌کنند. منظور از عدالت افقی رفتار یکسان نظام مالیاتی با مؤدیانی است که توان پرداخت یکسانی دارند. نظام مالیاتی کنونی کشور فاقد این معیار است. برای روشن شدن این موضوع دو مؤدی را در نظر بگیرید که هر دو مجرد و دارای درآمد سالیانه به میزان ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان هستند. به‌علاوه فرض کنید مؤدی اول کارگر یک شرکت تولیدی است و این مبلغ را به‌عنوان مزد و حقوق دریافت کرده است؛ درحالی‌که نفر دوم کل مبلغ را از محل سود سپرده بانکی کسب کرده است. عدالت افقی اقتضا دارد که هر دو فرد مالیات یکسانی پرداخت کنند؛ درحالی‌که در نظام کنونی مالیاتی ایران درآمد ناشی از سود سپرده بانکی از مالیات معاف است. تا زمانی که نظام مالیاتی کشور مبتنی بر اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی است احتمال باقی ماندن این مشکل بسیار زیاد است. در مقابل، اگر مالیات یکپارچه بر جمع درآمد افراد وضع شود احتمال نقض عدالت افقی کاهش بسیار می‌یابد؛ چراکه قانونگذار رفتار یکسانی را در مقابل پایه‌های مختلف درآمدی در پیش می‌گیرد.

منظور از عدالت عمودی - که اشاره به درجه تصاعدی بودن نظام مالیاتی دارد - اخذ مالیات

۱. آخرین دستاوردهای صاحب‌نظران مالیاتی در جهان نشان می‌دهد دستیابی به نظام مالیاتی مطلوب نیازمند رعایت برخی اصول و قواعد است. نتایج مطالعه جامعی که در دهه گذشته به رهبری میرلس - صاحب‌نظر برجسته مالیه عمومی و برنده جایزه نوبل - انجام گرفت نشان می‌دهد که در طراحی نظام مالیاتی باید به سه معیار اصلی زیر توجه داشت:

- در نظر گرفتن نظام مالیاتی به‌منابۀ یک کل به هم پیوسته؛
 - اصل بازتوزیع یا عدالت عمودی؛ به این معنی که از ثروت‌مندان مالیات بیشتری اخذ شود و بازتوزیع درآمد به‌منظور عدالت اجتماعی برقرار شود.
 - خنثی بودن، به این معنی که میان افراد مختلف و میان درآمدهای مختلف ناشی از کار یا ناشی از سرمایه تفاوتی نباشد و برخورد یکسان انجام گیرد.
- همچنین سه اصل کمکی سادگی، ثبات قوانین و ساختارها، و شفافیت در نظام مالیاتی به تحقق معیار خنثی بودن کمک خواهند کرد (Mirrlees et al., 2011). البته اجرای این اصول در کشورهای در حال توسعه باید با لحاظ بافت نهادی و تاریخی این کشورها صورت گیرد. برای اطلاعات بیشتر بنگرید: (Abramovsky, et.al. 2013)



بیشتر از کسانی است که توان پرداخت بیشتری دارند. تصاعدی بودن نظام مالیاتی از دو روش اصلی برقرار می‌شود. روش اول وضع نرخ‌های مالیاتی تصاعدی بر درآمد است. وجود نرخ‌های متعدد و تصاعدی باعث می‌شود صاحبان درآمدهای بالا به‌طور متوسط درصد بیشتری از درآمد خود را به‌عنوان مالیات به دولت پرداخت کنند. روش دوم تعیین امتیازات مالیاتی (شامل بخشودگی‌ها، هزینه‌های قابل قبول و اعتبارهای مالیاتی) است که باعث می‌شود اقشار کم‌درآمد درصد کمتری از درآمد خود را به‌عنوان مالیات به دولت پرداخت کنند و حتی در قالب مالیات منفی و یا اعتبار مالیاتی مبلغی نیز از دولت دریافت کنند. به‌عبارت‌دیگر نرخ مؤثر مالیاتی برای اقشار کم‌درآمد می‌تواند منفی باشد. عدالت عمودی در نظام مالیاتی کنونی کشور در حد مطلوب برقرار نیست؛ چراکه در این نظام درآمد افراد از منابع مختلف درآمدی جمع زده نمی‌شود. برای مثال فرض کنید نرخ‌های مالیاتی در ایران برای درآمدهای کمتر از ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان در سال مساوی ۱۰٪ و برای درآمدهای بالاتر از آن ۲۰٪ باشد. حال فرض کنید شخصی از سه سازمان و شرکت مختلف سالیانه هریک مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان و در مجموع مبلغ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان حقوق و مزایا دریافت می‌کند. با توجه به آنکه سیستم کنونی مالیات در ایران به‌صورت جداگانه و در منبع مالیات را اخذ می‌کند این فرد در هر سه شرکت مذکور با نرخ ۱۰٪ مالیات خواهد پرداخت. درحالی‌که با توجه به مجموع درآمد خود باید نسبت به مازاد بر ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان با نرخ ۲۰٪ مالیات پرداخت کند. از منظر امتیازات مالیاتی نیز از آنجاکه نظام مالیاتی کنونی ایران مبتنی بر اخذ یکپارچه مالیات از درآمد افراد نیست امکان تعریف مطلوب هزینه‌های قابل قبول و به‌ویژه اعتبارات مالیاتی برگشت‌پذیر وجود ندارد. در نظام کنونی حتی معافیت مالیاتی پایه اعلام شده نیز (که در سال جاری معادل ۳۶ میلیون تومان است) تضمین‌کننده تصاعدی بودن کافی نظام مالیاتی نیست؛ چراکه معافیت مذکور بدون در نظر گرفتن بعد خانوار تعریف شده است.

معیار دوم نظام مالیاتی مطلوب، برقراری کارایی و عدم ایجاد اختلال در انگیزه‌ها و رفتارهای

فعالان اقتصادی است. اگر نظام مالیاتی به تعبیر فنی کلمه خنثی باشد (یعنی تبعیضی بین مؤدیان مختلف و منابع مختلف درآمدی نگذارد) اختلال‌های ناشی از وضع مالیات به حداقل خواهد رسید. نظام مالیاتی کنونی ایران با پایه‌های مختلف درآمد رفتاری کاملاً متمایز دارد. درآمدهای ناشی از کار را در نظر بگیرید؛ مثال قبل نشان داد از آنجاکه مالیات از حقوق و دستمزد در منبع اخذ می‌شود و نرخ‌های مالیاتی نیز تصاعدی است فرد ترجیح می‌دهد به‌جای اینکه کل درآمدش را از یک شرکت یا سازمان دریافت کند همان مبلغ را از سه یا چهار شرکت یا سازمان متفاوت دریافت کند. در مورد درآمد ناشی از سرمایه مسئله بسیار پیچیده‌تر است. بیشتر انواع درآمد سرمایه در ایران معاف از مالیات است. برای مثال می‌توان به سود سپرده‌های بانکی یا سود اوراق مشارکت یا اوراق بدهی دولتی اشاره کرد. این در حالی است که سود عملکرد شرکت‌ها با نرخ ۲۵٪ مشمول مالیات می‌شود. یعنی اگر فرد کل سرمایه

خود را در بانک سپرده‌گذاری کند هیچ مالیاتی پرداخت نخواهد کرد؛ در حالی که اگر همان مبلغ را صرف تأسیس شرکتی تولیدی یا تجاری کند باید ۲۵٪ سود حاصله را به‌عنوان مالیات به دولت بپردازد. بدیهی است رفتار متفاوت مالیاتی با کسب‌وکارهای مختلف باعث می‌شود مؤدیان با هدف اجتناب از مالیات رفتار خود را تغییر دهند. بسیاری اوقات این‌گونه تغییر رفتارها به جهت اقتصادی مطلوب نیست و می‌تواند به سرمایه‌گذاری بیش از حد در برخی بخش‌های اقتصاد و سرمایه‌گذاری کمتر از حد نیاز در دیگر بخش‌ها و در نتیجه به کاهش رفاه اجتماعی منجر شود.

قوانین مالیاتی ایران مملو از رفتار متمایز قانونگذار با مؤدیان مختلف (مانند اعطای انواع معافیت‌های مالیاتی متناسب با نوع کسب‌وکار یا محل اشتغال مؤدیان) و نیز پایه‌های مختلف درآمدی است که باعث شده است اولاً بخش مهمی از درآمد مالیاتی بالقوه دولت از دست برود و ثانیاً فعالان اقتصادی متأثر از علامت‌دهی‌های نادرست قوانین مالیاتی، انتخاب‌هایی انجام دهند که به کاهش ظرفیت تولید و در نهایت رفاه ملی می‌انجامد. از این رو اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم با انتخاب رویکرد مالیات‌ستانی یکپارچه از منابع مختلف درآمدی و حذف تبعیض‌های مالیاتی، نه تنها می‌تواند به ارتقای عدالت مالیاتی کمک کند بلکه موجب بهبود انگیزه‌های عاملان اقتصادی، ارتقای بهره‌وری عوامل تولید و در نهایت افزایش رفاه اقتصادی خواهد شد.

۳. آیا وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران مسبوق به سابقه است؟

چنانکه در بخش‌های پیشین گزارش اشاره شد ایران از معدود کشورهایی است که هم‌اکنون مالیات بر درآمد در آن نه به‌صورت یکپارچه (در قالب مالیات بر مجموع درآمد) بلکه به‌صورت جداگانه (اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های درآمدی مختلف) اخذ می‌شود. بالطبع این پرسش مطرح است که آیا در تاریخ مالیاتی ایران - دست‌کم از ابتدای مشروطه تاکنون که مالیات‌ها باید به تصویب مجلس می‌رسیده است - تلاشی برای اصلاح این وضعیت و حرکت به سمت اخذ مالیات یکپارچه از مجموع درآمد صورت گرفته است؟ اگرچه پاسخ این پرسش در یک کلمه «آری» است، اما فهم عمیق موضوع و استخراج دلالت‌های حاصل از تجربه(های) تقنین مالیات بر مجموع درآمد در ایران نیازمند مرور هرچند کوتاه تاریخچه تقنینی این نوع مالیات در ادوار مختلف مجلس شورای ملی و مجلس شورای اسلامی است.^۱

وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران با فراز و نشیب‌ها و موافقت و مخالفت‌های فراوان همراه بوده است. اولین قانون مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران، قانون مالیات بر شرکت‌ها، تجارت و غیره بود که در فروردین ۱۳۰۹ به تصویب مجلس شورای ملی رسید. از آن زمان تاکنون مهم‌ترین قوانین مرتبط با

۱. شایان ذکر است که یکی از گزارش‌های این مجموعه به‌طور خاص به موضوع تجربه تقنینی مالیات بر مجموع درآمد در ایران اختصاص دارد که در آینده نزدیک منتشر خواهد شد.



مالیات بر درآمد را می‌توان هفت قانون زیر دانست که در ادوار مختلف مجلس به تصویب رسیده است:

۱. مالیات بر عایدات و حق تمبر مصوب ۱۳۱۲،
۲. قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۲،
۳. قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۲۸،
۴. قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۴،
۵. قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۳۳۵،
۶. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵،
۷. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶.

البته قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ دو بار در سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد بازنگری گسترده قرار گرفت که با اندکی تسامح می‌توان این دو بازنگری را نیز به‌نوعی در شمار تجربیات تقنینی مالیات بر درآمد در ایران به‌شمار آورد.

از میان این قوانین و بازنگری‌های ده‌گانه تنها قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۲ را می‌توان یک قانون استاندارد منطبق با اصول مالیات بر مجموع درآمد (با رویکرد یکپارچه) 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 به موجب این قانون تعیین شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید». اگر از این قانون - که نوعی استثنا در سیر تحول قانونگذاری مالیاتی در ایران بود - چشم‌پوشی شود باید اذعان کرد در همه قوانین دیگری که از ۱۳۰۹ تا ۱۳۹۴ به تصویب قانونگذار رسیده است اصل بر رویکرد انگلیسی مالیات بر درآمد (اخذ مالیات جداگانه از منابع مختلف درآمدی) بوده است.

باین‌حال پس از قوانین مالیاتی مصوب 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 کوشید پایه جدیدی را که معطوف به اخذ مالیات مازاد از مؤدیان پردرآمد بود به نظام مالیاتی ایران اضافه کند. در این اقدام که از قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵ آغاز شد و به‌نوعی در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و حتی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ نیز دنبال شد همچنان اصل بر اخذ مالیات جداگانه از منابع درآمدی افراد قرار داشت. باین‌حال مطابق ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵، ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ نوعی مالیات مازاد بر جمع درآمد از آن دسته از اشخاص حقیقی که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر بود اخذ می‌شد. مالیات مذکور بیش از آنکه نشانگر انتخاب رویکرد یکپارچه به مالیات بر درآمد باشد استقرار نوعی مالیات مازاد

(Surtax) بود که پیش از آن در انگلستان تجربه شده بود.

ممکن است این سؤال مطرح شود که چرا قانونگذار چنین اقدامی را اتخاذ کرده و از ابتدا بنا را بر جمع‌آوری درآمدهای افراد نگذاشته بود. به نظر می‌رسد مهم‌ترین مسئله‌ای که باعث شده بود قانونگذار چنین رویکردی را انتخاب کند سهولت اجرای این شیوه باشد. شاید قانونگذار بر این عقیده بود 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 این وجود این اقدام بارها با شکست مواجه شد. شکست اول در سال ۱۳۳۷ بود که قانونگذار ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵ را حذف کرد. شکست دوم این رویکرد در سال ۱۳۸۰ با حذف ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و شکست سوم با رد ماده (۲۴) لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۱ اتفاق افتاد. از این رو 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 (از جمله اخذ مالیات مازاد) و احیای رویکرد یکپارچه اخذ مالیات بر مجموع درآمد - چنانکه در قانون ۱۳۲۲ اتخاذ شده بود - وجود ندارد.

در مقام جمع‌بندی باید گفت اگرچه اخذ مالیات بر درآمد به صورت جداگانه برای کشورهای که دچار ضعف نهادی و ظرفیت اندک در ساختارهای اجرایی مالیات‌ستانی هستند قابل توصیه است اما به جهت برتری نظری و عادلانه‌تر بودن اخذ یکپارچه مالیات از مجموع درآمد انتظار می‌رود کشورها با گذار از مراحل اولیه توسعه و بهبود نهادها و ساختارهای خود به سمت مالیات بر مجموع درآمد حرکت کنند. این قاعده در مورد کشور ما نیز صادق است. اگرچه ممکن است ادعا شود که در سال ۱۳۲۲ - در شرایطی که ایران در اشغال قوای خارجی و دچار بحران‌های متعدد سیاسی و اقتصادی بود - زیرساخت‌های نهادی کشور برای اجرای مالیات بر مجموع درآمد مهیا نبود اما انتظار بر آن است که اکنون پس از گذشت حدود هشتاد سال، دستگاه تقنینی کشور رویکرد نظام مالیات بر درآمد را از رویکرد سنتی موجود به رویکرد یکپارچه تغییر دهد. بخش بعدی گزارش به ضرورت و فواید این چرخش مهم مالیاتی اشاره دارد.

۴. چرا وضع مالیات بر مجموع درآمد در ایران امروز ضروری است؟

در بخش دوم گزارش، نقاط ضعف نظام مالیاتی کنونی ایران که مبتنی بر رویکرد اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های درآمدی عمل می‌کند تشریح و نشان داده شد قانون جاری نه تنها تأمین‌کننده عدالت مالیاتی - اعم از عدالت افقی و عمودی - نیست بلکه از منظر کارایی نیز دچار کاستی‌های فراوان است؛ به گونه‌ای که اولاً بخش مهمی از درآمد بالقوه مالیاتی دولت را بدون کارکرد روشن در جهت توسعه کشور یا بهبود توزیع درآمد کاهش می‌دهد و ثانیاً به اختلال در رفتار عاملان اقتصادی و در نهایت کاهش رفاه ملی منجر



می‌شود.^۱ در این بخش تلاش بر آن است که دستاوردهای بالقوه‌ای که می‌تواند با تغییر قانون مالیات‌های مستقیم و اتخاذ رویکرد مبتنی بر وضع مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی حاصل شود به اجمال معرفی شود.^۲

۱-۴. کاهش نابرابری و ارتقای عدالت اجتماعی

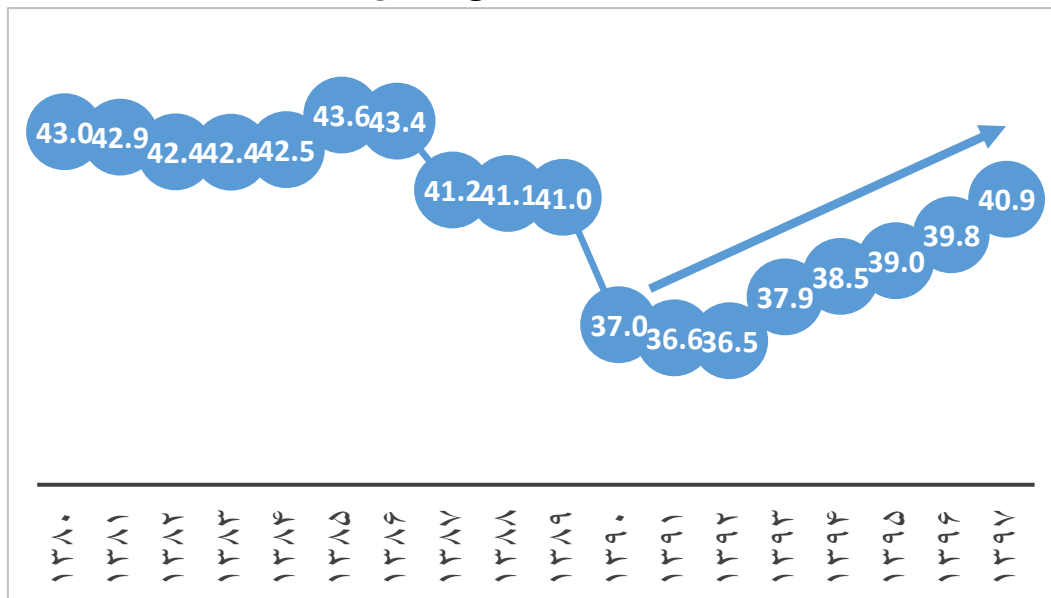
چنانکه مقام معظم رهبری در پیام افتتاح دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی فرمودند: «در باب اقتصاد، علاوه بر مشکلات عمده مشهود، باید اذعان کنیم که در دهه پیشرفت و عدالت، نمره مطلوبی در باب عدالت به دست نیآورده‌ایم. این واقعیت ناخواسته باید همه را به تلاش فکری و عملی در باب معیشت طبقات ضعیف، به‌مثابه اولویت، وادار سازد».^۲ شاخص‌های اندازه‌گیری نابرابری در ایران نشان می‌دهد که با وجود تلاش‌های صورت گرفته پس از پیروزی انقلاب اسلامی، همچنان نابرابری‌های اقتصادی فراتر از سطح قابل قبول قرار دارد. برای مثال ضریب جینی - که از شناخته شده‌ترین شاخص‌های اندازه‌گیری نابرابری در جهان است - پس از کاهش نسبتاً ملموس در سه سال اول دهه ۱۳۹۰ به سرعت در حال افزایش و بازگشت به سطوح تاریخی خود در اوایل دهه ۱۳۸۰ (بالاتر از ۰/۴۰) است (نمودار ۱). این در حالی است که برخی کشورهای جهان توانسته‌اند با اتخاذ سیاست‌های مناسب این شاخص را به کمتر از ۰/۲۵ کاهش دهند. از دیگر شاخص‌های اندازه‌گیری نابرابری که نشانگر سطح نامطلوب نابرابری در ایران است نسبت هزینه ۱۰ درصد ثروتمندترین به ۱۰ درصد کم‌درآمدترین جمعیت کشور است. این شاخص نیز پس از بهبود نسبتاً قابل توجه در سه سال اول دهه ۱۳۹۰ به سرعت در حال افزایش و بازگشت به سطوح نامطلوب اوایل دهه ۱۳۸۰ است (نمودار ۲).

۱. در طراحی قانون مالیات بر مجموع درآمد محورهای مختلفی باید مدنظر قانونگذار قرار گیرد. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در گزارش مبسوطی با عنوان محورهای تصمیم‌گیری در طراحی مالیات بر مجموع درآمد (از گزارش‌های همین مجموعه) این موضوع را بررسی کرده است.

۲. بدیهی است که استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد علاوه بر تصویب مواد قانونی در مجلس شورای اسلامی، نیازمند تمهید بسترهای اجرایی مناسب است. علاقه‌مندان برای اطلاع بیشتر از بسترهای مذکور به گزارش انگیزش و وظایف مؤدیان در نظام مالیات بر مجموع درآمد و گزارش حکمرانی مالیاتی و وظایف سازمان امور مالیاتی در نظام مالیات بر مجموع درآمد (از گزارش‌های همین مجموعه) مراجعه نمایند.

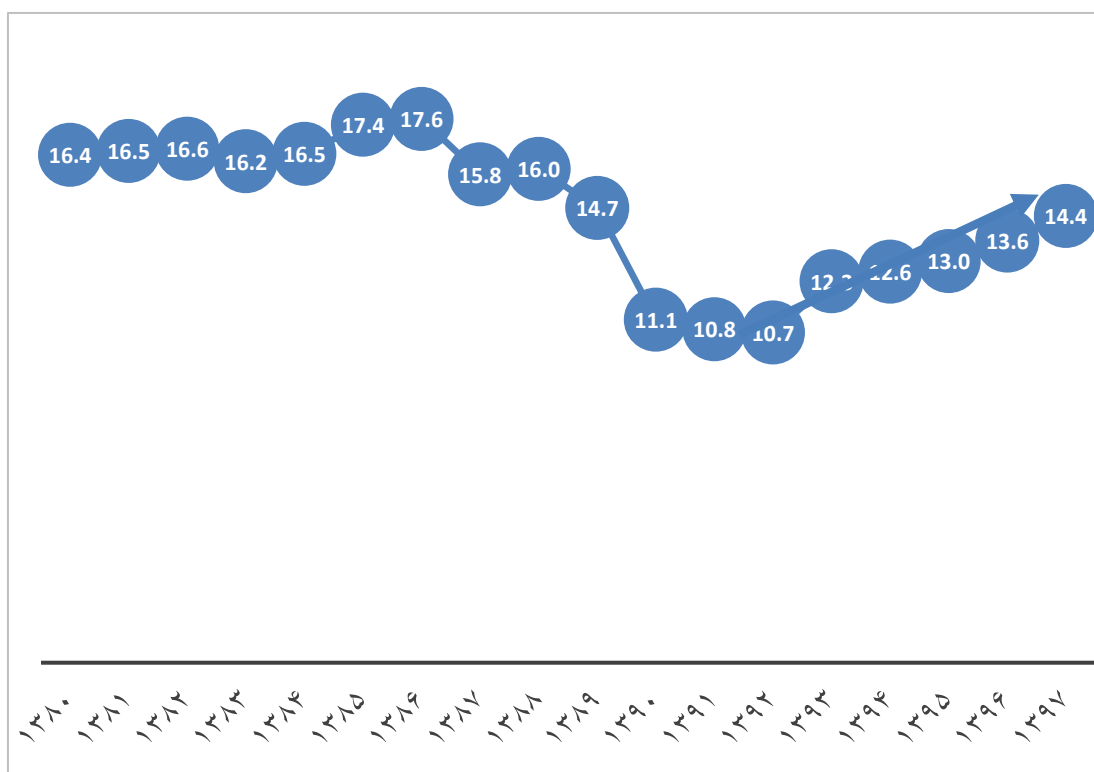
۳. بخشی از پیام مقام معظم رهبری به مجلس یازدهم (۱۳۹۹/۳/۷)

نمودار ۱. ضریب جینی در ایران



مأخذ: داده‌های رسمی مرکز آمار ایران.

نمودار ۲. نسبت هزینه ۱۰ درصد ثروتمندترین به ۱۰ درصد فقیرترین جمعیت در ایران

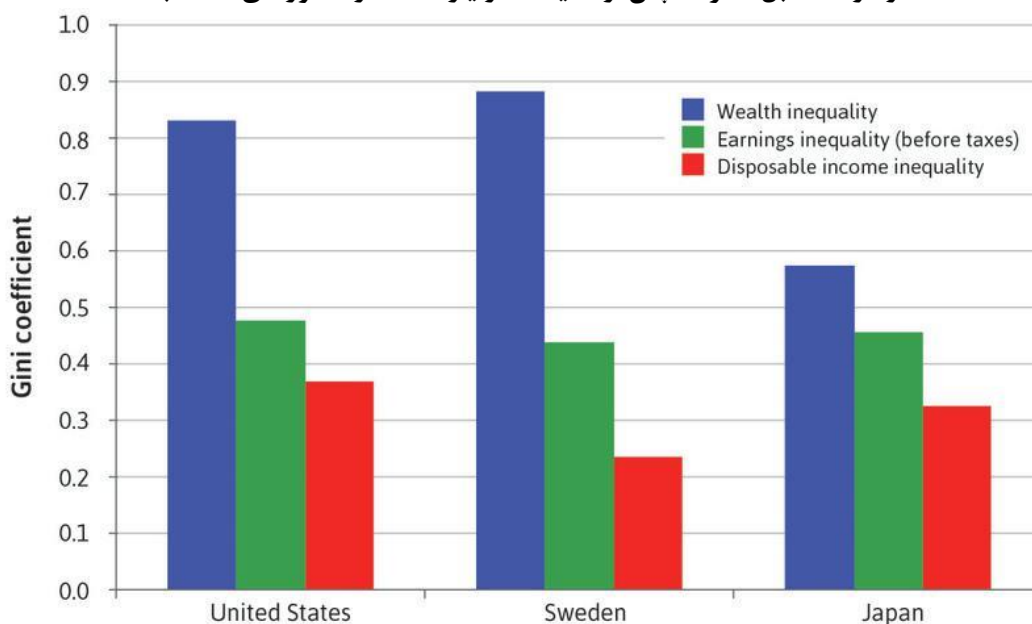


مأخذ: داده‌های رسمی مرکز آمار ایران.



تجربه جهانی نشان می‌دهد مهم‌ترین سازوکارهای در دسترس برای کاهش نابرابری‌های درآمدی استفاده بهینه از ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای است. برای مثال چنانکه در نمودار ۳ نشان داده شده است ضریب جینی درآمد در سوئد - پیش از اخذ مالیات‌ها و توزیع یارانه‌ها معادل ۰/۴۳ بوده که نشان‌دهنده نابرابری قابل ملاحظه درآمد است؛ اما دولت این کشور توانسته است با بهره‌گیری مناسب از ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای، توزیع درآمد را به‌نحو چشمگیری بهبود بخشیده و آن را به ۰/۲۵ برساند که از کمترین اعداد ضریب جینی در جهان است. همان‌طور که جدول ذیل نشان می‌دهد ایالات متحده آمریکا و ژاپن هم توانسته‌اند با تکیه بر این ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای ضریب جینی درآمد را کاهش دهند؛ هرچند این کاهش کمتر از مقدار تجربه شده در سوئد بوده است.

نمودار ۳. ضریب جینی ثروت، درآمد (قبل از مالیات‌ها و یارانه‌ها) و درآمد قابل تصرف (پس از مالیات‌ها و یارانه‌ها) در کشورهای منتخب



Source: The Economy (2020)

به‌لحاظ نظری انتظار می‌رود در کشور ما نیز پس از اصلاح نظام مالیاتی و یارانه‌ای در قالب استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و مرتبط‌سازی آن با نظام حمایتی بتوان به بهبود چشمگیر توزیع درآمد رسید. بخش زیادی از کاهش نسبتاً ملموس شاخص‌های نابرابری در اوایل دهه ۱۳۹۰ را نیز می‌توان به آثار ناشی از سیاست هدفمندسازی یارانه‌های حامل‌های انرژی و توزیع یارانه نقدی در میان خانوارها مرتبط دانست که از سال ۱۳۸۹ آغاز شد. افزایش شدید نرخ تورم، کاهش درآمد سرانه و نیز ثابت ماندن مبلغ اسمی یارانه‌ها در سال‌های بعد باعث شد از میانه دهه ۱۳۹۰ شاخص‌های توزیع درآمد در ایران به وضعیت پیش از شروع این دهه بازگردد. براساس مطالعات تجربی نیز استقرار نظام مالیات بر مجموع

درآمد در ایران می‌تواند به کاهش چشمگیر ضریب جینی و بهبود توزیع درآمد در کشور منجر شود. یافته‌های پژوهشی نشان می‌دهد وضع مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند در خوشبینانه‌ترین سناریو ضریب جینی را در ایران از ۰/۴۳ به ۰/۲۸ کاهش دهد (نصیری‌اقدم و رزمی، ۱۳۹۴). بدیهی است که اخذ مالیات از دهک‌های ثروتمند (به‌ویژه با تأکید بر گروه‌هایی که با استفاده از خلأهای مالیاتی کنونی، اجتناب و یا فرار مالیاتی دارند) می‌تواند به کاهش نابرابری‌های اقتصادی کمک رساند.

۴-۲. هدفمندسازی مخارج حمایتی دولت با هدف رفع فقر

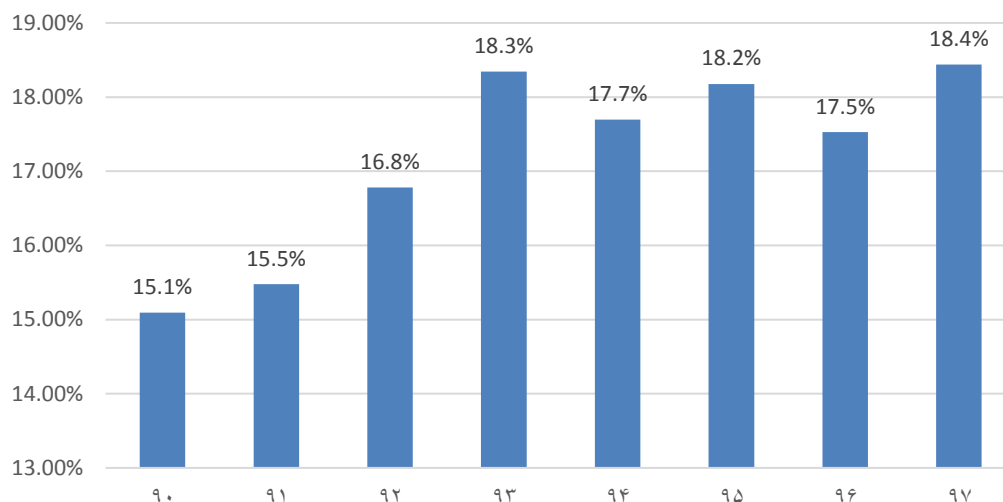
استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد علاوه بر کاهش نابرابری‌های اقتصادی می‌تواند به هدفمندسازی مخارج حمایتی دولت و نیز رفع فقر بیانجامد. نمودار ۴ نشان می‌دهد که در سال ۱۳۹۷ بیش از ۱۸ درصد از جمعیت کشور زیر خطر فقر زندگی می‌کنند. با توجه به ضرورت حمایت از اقشار ضعیف و همچنین ضرورت جلوگیری از افزایش خانوارهای زیر خطر فقر، توجه به مرتبطسازی نظام یارانه‌ها و نظام مالیات بر مجموع درآمد اهمیت مضاعف دارد.^۱ علاوه بر آنکه با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد انتظار می‌رود درآمد مالیاتی و در نتیجه توان مالی دولت برای حمایت از اقشار ضعیف و رفع فقر افزایش یابد، زیرساخت اطلاعاتی فراهم شده در مالیات بر مجموع درآمد این امکان را فراهم می‌آورد که دولت بتواند منابع جاری یارانه‌ای خود را نیز به‌نحو مؤثرتری هزینه کند. یکی از چالش‌های سیاستگذاران اقتصاد ایران در سال‌های اخیر اختصاص یارانه‌های مستقیم به خانواده‌ها و دهک‌های کم‌درآمد بوده است. تا زمانی که اخذ مالیات یکپارچه از درآمد مؤدیان در قالب نظام مالیات بر مجموع درآمد اجرایی نشود این چالش لاینحل باقی خواهد ماند. از آنجاکه در الگوی کامل مالیات بر مجموع درآمد همه شهروندان موظفند همه درآمدها و مخارج قابل قبول خود را به‌صورت سالیانه در قالب اظهارنامه‌های مالیاتی اعلام کنند دولت می‌تواند به‌صورت دقیق خانوارهای نیازمند دریافت یارانه‌های نقدی و کمک مورد نیاز را شناسایی کند. ضمن آنکه یکی از بهترین شیوه‌ها برای توزیع صحیح و هدفمند یارانه‌های مستقیم به اقشار کم‌درآمد تعریف یارانه‌ها به‌عنوان اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر است که در کشورهای مختلف جهان تجربیات موفق آن وجود دارد.^۲ بر این اساس یکی از محورهایی که در بازنگری قانون مالیات‌های مستقیم باید مدنظر مجلس شورای اسلامی قرار گیرد مرتبطسازی مالیات بر مجموع درآمد با مخارج حمایتی و یارانه‌ای دولت – به‌ویژه از طریق تعریف اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر برای اقشار کم‌درآمد جامعه – است. در مجموع از زاویه اقتصاد سیاسی می‌توان ادعا کرد اقشار ضعیف و کم‌درآمد می‌توانند برندگان اصلی استقرار نظام یکپارچه مالیات بر مجموع درآمد در ایران باشند.

۱. چنانکه پیش‌تر اشاره شد نحوه ارتباط نظام یارانه‌ها با مالیات بر مجموع درآمد در یکی از گزارش‌های همین مجموعه به تفصیل بررسی شده است.

۲. برای اطلاع بیشتر از این تجارب به گزارش اعتبار مالیاتی در نظام مالیات بر مجموع درآمد – از گزارش‌های همین مجموعه – مراجعه شود.



نمودار ۴. نرخ فقر کشوری در ایران

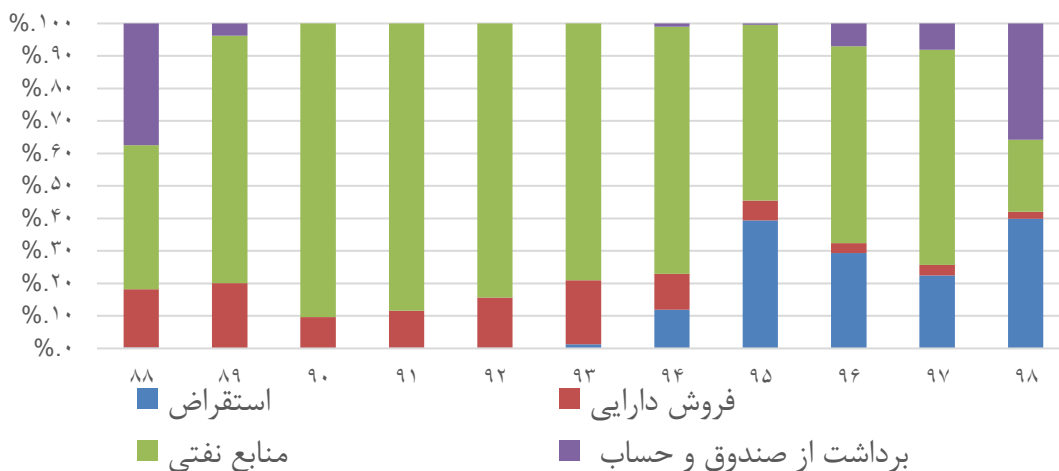


مأخذ: گزارش شماره ۱۶۱۵۹ مرکز پژوهش‌های مجلس.

۴-۳. گذار از اقتصاد نفتی و پوشش پایدار کسر بودجه

از ابتدای دهه ۱۳۵۰ شمسی که قیمت جهانی نفت به شدت افزایش یافت، بودجه عمومی دولت در ایران - هم در مخارج جاری و هم در مخارج عمرانی - تا حد زیادی به درآمدهای حاصل از صادرات نفت وابسته شد. وابستگی تاریخی به درآمد نفت علاوه بر آنکه موجب ایجاد بیماری هلندی و تبعات ناشی از آن (از جمله رشد شدید واردات، تورم‌های دورقمی پایدار و کاهش شدید رقابت‌پذیری کالاهای ایرانی) شد اقتصاد کشور را در برابر هرگونه شوک ناشی از کاهش قیمت یا درآمد نفت آسیب‌پذیر کرد. تحریم‌های ظالمانه علیه جمهوری اسلامی ایران که از ابتدای دهه ۱۳۹۰ اوج گرفت و پس از خروج آمریکا از برجام شدت یافت تا حد زیادی معطوف به حذف نفت خام ایران از بازار جهانی نفت و نیز کاهش شدید دسترسی ایران به منابع مالی حاصل از صادرات این محصول بود. از این رو تحریم‌ها عمدتاً از طریق کاهش درآمدهای نفتی موجب افزایش کسری بودجه عمومی دولت شد. چنانکه نمودار ۵ نشان می‌دهد در همه سال‌های گذشته کسری بودجه دولت عمدتاً از طریق منابع غیرپایدار تأمین مالی شده است که با اصول اقتصاد مقاومتی در تعارض آشکار قرار دارد.

نمودار ۵. منابع تأمین کسر بودجه در اقتصاد ایران در سال‌های مختلف



مأخذ: محاسبات گروه اقتصاد کلان مرکز پژوهش‌های مجلس.

حل مشکل کسری بودجه دولت و به تبع آن غلبه بر تحریم‌ها تا حد زیادی نیازمند تعریف منابع درآمدی پایدار برای دولت است. از طرف دیگر باید اذعان کرد که تحریم‌های ظالمانه غرب به رغم خسارت‌های فراوانی که به همراه داشته است فرصتی مهم و تاریخی برای مقاوم‌سازی اقتصاد ایران و رها کردن زنجیر وابستگی به نفت فراهم آورده است.

تجربه جهانی نشان می‌دهد که وضع مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی نقش تاریخی در افزایش سهم مالیات از محصول ناخالص داخلی خواهد داشت. در حالی که سهم مخارج دولت‌ها نسبت به محصول ناخالص داخلی در کشورهای توسعه‌یافته تا اوایل قرن بیستم عموماً کمتر از ۱۰ درصد بود این سهم در اواخر قرن بیستم در اکثر کشورهای توسعه‌یافته نزدیک به ۴۰ درصد رسید (Hindriks & Myles, 2013 ch. 4). حال این سؤال مطرح می‌شود که دولت‌های مذکور با تکیه بر کدام منبع درآمدی توانستند مخارج دولت را به اندازه ۳۰ درصد محصول ناخالص داخلی افزایش دهند. شواهد نشان می‌دهد که این اقدام تنها با معرفی و استقرار کامل نظام مالیات بر مجموع درآمد در این کشورها ممکن شده است. معرفی این نظام مالیاتی در کشورهای پیشرفته که عموماً در دو دهه پایانی قرن نوزدهم و دو دهه آغازین قرن بیستم انجام شد نسبت مالیات‌ها به محصول ناخالص داخلی را افزایش چشمگیر (به‌طور متوسط به اندازه ۲۰ درصد محصول ناخالص داخلی) داد (Kleven, 2014). در کشور ما نیز انتظار می‌رود با طراحی دقیق و اجرای کامل نظام مالیات بر مجموع درآمد نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی در حد قابل قبولی افزایش یابد. پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران در سناریوی خوشبینانه درآمد مالیاتی دولت تا سه برابر قابل افزایش است (نصیری‌اقدم و رزمی، ۱۳۹۴). نکته جالب توجه آن است که اگر استقرار مالیات بر مجموع



درآمد بتواند درآمدهای مالیاتی دولت را در ایران حتی به اندازه ۵ درصد محصول ناخالص داخلی افزایش دهد بخش مهمی از کسری بودجه عمومی دولت به نحو پایدار برطرف خواهد شد. البته فراتر از این سه کارکرد اصلی، کارکردهای فرعی دیگری نیز با استقرار این نظام مالیاتی محقق خواهد شد که از آن جمله می‌توان به افزایش شفافیت، کاهش فرار مالیاتی، امکان کاهش بار مالیاتی تولیدکنندگان و هدفمند کردن معافیت‌های مالیاتی اشاره کرد.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

از زمانی که اخذ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در کشورهای مختلف جهان رواج یافت دو رویکرد در محاسبه و اخذ این مالیات وجود داشته است. رویکرد اول اخذ جداگانه مالیات‌ها از پایه‌های مختلف درآمدی است. در این رویکرد قانونگذار پایه‌های مختلف درآمدی را از جهت نوع و کسب‌وکار ایجادکننده درآمد (مانند حقوق و دستمزد، درآمد مشاغل، سود سپرده‌ها، سود سهام، درآمد املاک، درآمد اتفاقی و ...) تقسیم و بر هر پایه با نرخ‌ها و ضوابط مختلفی مالیات وضع می‌کرده است. رویکرد اول که رویکرد انگلیسی مالیات بر درآمد است گاه با اخذ نوعی مالیات مازاد (Surtax) از مؤدیان پردرآمد همراه بوده است. رویکرد دوم اخذ یکپارچه مالیات از همه پایه‌های درآمدی مؤدیان است که امروزه در جهان با نام نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی شناخته شده است. این رویکرد از انتهای قرن نوزدهم در اروپای قاره‌ای رواج یافت و هم‌اکنون با الگوهای مختلف در اغلب کشورهای جهان در حال اجراست. مالیات بر درآمد در ایران از ابتدا تاکنون با رویکرد اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی (مشابه روش انگلستان در قرن نوزدهم) محاسبه و اخذ شده است. آنچه در ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵، ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به‌عنوان مالیات بر جمع درآمد افراد پر درآمد و سایر مؤدیان خاص آمده بود نوعی مالیات مازاد از جنس مالیات مازاد (Surtax) انگلیسی بود که نباید آن را با رویکرد دوم که مبتنی بر اخذ یکپارچه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی است یکسان دانست. رویکرد کنونی اخذ مالیات بر درآمد در کشور علاوه بر آنکه معیار عدالت مالیاتی (اعم از عدالت افقی و عمودی) را نقض می‌کند فاقد کارایی مطلوب است و علاوه بر هدردهی بخش مهمی از ظرفیت درآمدی بالقوه دولت، باعث جهت‌دهی نامطلوب فعالان اقتصادی می‌شود.

گزارش حاضر ضمن معرفی سابقه تاریخی این نظام مالیاتی در جهان و ایران و نیز معرفی منطق و سازوکار اخذ این مالیات، ضرورت‌ها و فواید استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران امروز را معرفی کرد. نخستین موضوعی که استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد را ضروری ساخته است افزایش نابرابری در کشور است. ضریب جینی - به‌عنوان مشهورترین شاخص اندازه‌گیری نابرابری - پس از کاهش نسبتاً

ملموس در سه سال اول دهه ۱۳۹۰ به سرعت در حال افزایش و بازگشت به سطوح تاریخی خود در اوایل دهه ۱۳۸۰ (بالتر از ۰/۴۰) است. تجربه جهانی نشان می‌دهد مهم‌ترین ابزار سیاستی برای کاهش نابرابری‌های درآمدی در یک کشور استفاده بهینه از ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای است. به لحاظ نظری و همچنین بر مبنای مطالعات تجربی انتظار می‌رود در کشور ما نیز پس اصلاح نظام مالیاتی و یارانه‌ای در قالب استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و مرتبط‌سازی آن با نظام حمایتی بتوان به بهبود چشمگیر توزیع درآمد و کاهش ضریب جینی رسید.

موضوع دومی که ضرورت نظام مالیات بر مجموع درآمد را روشن می‌سازد لزوم کاهش فقر و ارتقای معیشت طبقات ضعیف است. اولاً انتظار می‌رود با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد، درآمد مالیاتی و در نتیجه توان مالی دولت برای حمایت از اقشار ضعیف و رفع فقر افزایش یابد. ثانیاً زیرساخت‌های اطلاعاتی فراهم شده برای اجرای مالیات بر مجموع درآمد این امکان را فراهم می‌آورد که دولت بتواند منابع جاری یارانه‌ای خود را نیز به نحو مؤثرتری هزینه کند. ضمن آنکه یکی از بهترین شیوه‌ها برای توزیع صحیح و هدفمند یارانه‌های مستقیم به اقشار کم‌درآمد تعریف این یارانه‌ها به عنوان اعتبار مالیاتی برگشت‌پذیر است که در کشورهای مختلف جهان تجربه شده است. از زاویه اقتصاد سیاسی می‌توان ادعا کرد اقشار ضعیف و کم‌درآمد می‌توانند برندگان اصلی استقرار نظام یکپارچه مالیات بر مجموع درآمد در ایران باشند.

موضوع سوم که به اندازه دلایل قبل واجد اهمیت است لزوم اصلاح ساختار بودجه و مقاوم‌سازی مالیه عمومی در مقابل شوک‌های ناشی از تحریم و دیگر مشکلات ناشی از کاهش قیمت یا درآمدهای نفتی دولت است. تحریم‌های ظالمانه غرب به رغم خسارت‌های فراوانی که به همراه دارد فرصت مهم و تاریخی برای مقاوم‌سازی اقتصاد ایران و رها کردن زنجیر وابستگی به نفت فراهم آورده است. در این مورد نیز تجربه جهانی نشان می‌دهد که تعریف مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند نقشی تاریخی در افزایش قابل توجه نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی و کاهش پایدار کسری بودجه دولت داشته باشد.

البته فراتر از این سه کارکرد اصلی، کارکردهای فرعی دیگری نیز با استقرار این نظام مالیاتی محقق خواهد شد که از آن جمله می‌توان به افزایش شفافیت، کاهش فرار مالیاتی، امکان کاهش بار مالیاتی تولیدکنندگان و هدفمند کردن معافیت‌های مالیاتی اشاره کرد.

در پایان باید اذعان کرد مجموعه شرایط امروز کشور از جمله تجربه بیش از ۹ دهه اجرای مالیات بر درآمد در ایران و فراهم آمدن تدریجی زیرساخت‌های نهادی و اجرایی، فرصتی تاریخی پیش روی نمایندگان دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی قرار داده است تا با بازنگری در قانون مالیات‌های مستقیم و استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد فراگیر (با استاندارد جهانی) اقدامی بزرگ و تاریخی در جهت ارتقای عدالت اجتماعی و مقاوم‌سازی اقتصاد کشور به انجام رسانند.



منابع و مآخذ

۱. قوانین مالیاتی مصوب در ادوار مختلف مجلس (اخذ شده از سایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی).
۲. رضایی‌دوانی، مجید؛ خادمی، علی‌اکبر و حاج‌محمدی، فرشته (۱۳۹۱)، «بررسی تطبیقی مالیات بر مجموع درآمد و خمس»، پژوهشنامه مالیات، جلد ۶۴.
۳. نصیری‌اقدم، علی و رزمی، اشرف (۱۳۹۴) وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، شماره ۵۸.
4. Abramovsky, Laura; Johnson, Paul; & Phillips, Davd. (2013). Tax Design in Turkey and Other Middle Income Countries: Lessons from the Mirrlees Review. Economic Research Forum, TÜSİAD, Koç Univ.
5. Ault, H.J.; Arnold, B.J.; & Gest, G. (2010). Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Kluwer Law International.
6. Blankson, S. (2007). A Brief History of Taxation. Lulu.com.
7. Eisenstein, Louis (2010). The Ideologies of Taxation. Harvard University Press.
8. Gayer, T.; & Rosen, H. (2013). Public Finance. McGraw-Hill Education.
9. Gruber, J. (2015). Public Finance and Public Policy. Worth Publishers.
10. Haig, R.M. (1921) The Concept of Income, in: The Federal Income Tax. Columbia University Press, New York.
11. Hindriks, Jean; & Myles, Gareth D. (2013). Intermediate Public Economics. MIT Press.
12. Kleven, Henrik Jacobsen. (2014). How can Scandinavians Tax So Much? The Journal of Economic Perspectives, 28(4).
13. Mill, J.S., (1921). Principles of Political Economy, New ed. by W.J. Ashley. Longman's, Green & Co., London.
14. Mirrlees, James A.; & Adam, Stuart. (2010). Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review. Oxford University Press.
15. Musgrave, R. A. (1985). A Brief History of Fiscal Doctrine. In Handbook of Public Economics, 1.
16. Musgrave, R.A.; & Musgrave, P.B. (1989). Public Finance in Theory and Practice. McGraw-Hill Book Company.
17. OECD. (2006). OECD Tax Policy Studies No.16 Fundamental Reform of Corporate Income Tax. Paris: OECD publishing.
18. Sabine, b e v. (2013). History of Income Tax: the Development of Income Tax from its Beginning in 1799 to the Present Day Related to the Social, Economic and Political History of the Period. Taylor & Francis.
19. Seligman, E.R.A. (1911). The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad. Lawbook Exchange.
20. Simons, H. (1958). Personal Income Taxation (University of Chicago Press, Chicago, IL)
21. Stiglitz, Joseph E.; & Rosengard, Jay K. (2015). Economics of the Public Sector: Fourth International Student Edition. WW Norton & Company.
22. Thuronyi, V. (1998). Tax law design and drafting, Vol. 2. International Monetary Fund, Washington.
23. Zee, Howell H. (2005). Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments (Vol. 5). International Monetary Fund.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۷۵۰۹

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ۱. چیستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (ویرایش اول)

نام معاونت: مطالعات برنامه و بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: محمدجواد شریف‌زاده

اظهار نظر کننده: هادی ترابی‌فر

ناظران علمی: داریوش ابوحمز، سیدعلی روحانی

واژه‌های کلیدی: _____



تاریخ انتشار: ۱۴۰۰/۲/۱۵