

# ارزیابی انواع مالیات بر مجموع درآمد و استخراج الگوی مطلوب برای ایران مطابق با سیاست‌های اقتصاد مقاومتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۷/۳۰

محمدجواد شریف زاده\*

مهدی سرمست شوشتري\*\*

## چکیده

نظام مالیات بر اشخاص حقیقی در ایران، معایب و نقص‌هایی دارد. تحول در نظام مالیاتی نیز یکی از ضرورت‌هایی است که در اسناد بالادستی کشور از جمله سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت آمده است. یکی از راهکارهای اصلی جهت اصلاح این ساختار، تحول سیستمی با محوریت استقرار مالیات بر مجموع آمد است؛ اما الگوی مالیات بر مجموع درآمد ظرایف بسیاری دارد که لازم است انواع و ابعاد مختلف آن و تجارب کشورهای در این باره مورد ارزیابی قرار گیرد و شرایط مختص به ایران نیز واکاوی شود. در این زمینه نیز پژوهش‌های اندکی انجام شده است. بنابراین، مسئله پژوهش حاضر این است که مزایا و معایب هر یک از انواع مالیات بر مجموع درآمد چیست؟ و نظام مالیاتی متناسب برای ایران کدام است؟ این پژوهش که با روش کتابخانه‌ای انجام شده است، پس از ارزیابی انواع PIT و بررسی ابعاد مختلف اقتصاد سیاسی ایران، به این نتیجه رسیده است که الگوی مالیات بر مجموع درآمد هموار به همراه اعتبار پایه (نوع سوم) بیشترین تناسب را با ساختار اقتصاد سیاسی ایران دارد و اهداف کارایی، عدالت و سادگی را در حد مطلوب تأمین می‌کند. همچنین، پیشنهاد می‌شود یارانه‌های نقدی در قالب اعتبار مالیاتی پرداخت شود. یافته‌های این تحقیق، دلالت‌های سیاستی نیز برای کاهش یا حذف معافیت‌های مالیاتی، ایجاد پایگاه‌های جامع اطلاعاتی، اصلاح قوانین و تغییر رویه‌های اجرایی کشور دارد.

واژگان کلیدی: مالیات بر مجموع درآمد، اقتصاد سیاسی، اقتصاد مقاومتی، نظام مالیاتی.

طبقه‌بندی JEL: H24, O23, H20, K34

Email: sharifzade@isu.ac.ir

Email: ma.sarmast@isu.ac.ir

\* دانشیار معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق (ع)  
\*\* دانشجوی دکتری دانشگاه امام صادق (ع) (نویسنده مسئول)

## ۱. مقدمه

کشورها برای اداره امور، مالیات‌های گوناگونی از شهروندان و افراد ساکن خود می‌گیرند؛ از جمله انواع مهم مالیات، مالیات بر درآمد است که به دو دسته مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی تقسیم می‌شود (موضوع قانون مالیات‌های مستقیم در ایران). مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را می‌توان به شیوه‌های گوناگون دریافت کرد که شامل گرفتن مالیات از یکایک منابع درآمدی اشخاص از مبدأ و به طور جداگانه (همچون مالیات حقوق کارکنان در ایران) و یا گرفتن مالیات از تمام پایه‌های درآمدی شخص پس از کسر معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول در انتهای سال مالی است. به شیوه دوم، مالیات بر مجموع درآمد گفته می‌شود که در بسیاری از کشورهای جهان رایج است؛ البته می‌توان نظام مالیاتی را به گونه‌ای طراحی کرد که میان هر دو شیوه ارتباط برقرار کرد و در یک ترکیب تلفیقی از هر دو شیوه بهره برد. به‌دیگرسخن، مالیات بر مجموع درآمد یکی از پایه‌های مالیاتی مهم است که جزئی از نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی محسوب می‌شود (نصیری اقدم و رزمی، ۱۳۹۴، ص ۶۵).

ضروری است که انواع مختلف مالیات بر مجموع درآمد از لحاظ نظری و تجربی بررسی و ارزیابی شود. همچنین آسیب‌شناسی نظام مالیاتی موجود در ایران و شرایط اقتصادی مختص به ایران یکی از ضرورت‌های انکارناپذیر است. بنابراین، مسئله پژوهش حاضر این است که مزایا و معایب هر یک از انواع مالیات بر مجموع درآمد چیست؟ و نظام مالیاتی متناسب برای ایران کدام است؟ در این پژوهش با روش کتابخانه‌ای به مسئله یادشده پاسخ داده می‌شود.

## ۲. پیشینه تحقیق

پژویان و درویشی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان «اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران» به بررسی معایب و ایرادهای نظام مالیاتی ایران پرداختند و برای اصلاح نظام مالیاتی این پیشنهادها را ارائه کرده‌اند: نخست، معرفی پایه‌های مالیاتی جدید که در این زمینه پایه‌های مالیات بر محیط زیست، مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات‌های محلی معرفی شده‌اند؛ دوم، بهبود عملکرد پایه‌های مالیاتی موجود که در دو بخش هزینه و درآمد اصلاحات مورد نیاز در قالب معرفی پایه مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است.

پژویان و اسکندری (۱۳۹۳) اثر مالیات بر مجموع درآمد را بر رشد اقتصادی بررسی کرده‌اند. آنها بدین منظور، تعدادی از کشورهای شمال قاره آفریقا را بررسی کردند که مالیات بر مجموع درآمد را طی دوره‌ای مشخص اجرا نمودند و با روش رگرسیونی داده‌های پانل، اثر مالیات بر مجموع درآمد بر رشد اقتصادی را سنجیدند. نتایج این پژوهش عبارت است از اینکه اجرای

سیاست مالیات بر مجموع درآمد در آن کشورهای منتخب بر رشد اقتصادی در همان کشورها اثر منفی گذاشته است.

نصیری اقدام و رزمی (۱۳۹۴) در پژوهشی برای ارزیابی اثر وضع مالیات بر مجموع درآمد، یک جامعه فرضی را شبیه‌سازی کردند. در این جامعه فرضی «توزیع درآمد» و «درآمدهای مالیاتی دولت» محاسبه و تغییرات آن در چهار حالت مختلف وضع مالیات بر درآمد مقایسه شدند. در حالت پایه، درآمدهای افراد براساس قانون فعلی مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات می‌شود و در دیگر حالت‌ها به ترتیب تغییرات زیر رخ می‌دهد: ۱. اگر فردی از چند واحد شغلی درآمد داشته باشد، مجموع درآمدهایش مشمول مالیات می‌شود؛ ۲. همه درآمدهای مشمول مالیات تجمیع می‌شود و مجموع آن مشمول مالیات می‌شود؛ ۳. همه درآمدهای فرد، اعم از معاف و غیرمعاف تجمیع شده و مشمول مالیات می‌شود؛ ۴. همه درآمدهای فرد، اعم از معاف و غیرمعاف تجمیع می‌شود و اگر مجموع آن در سال بیش از ۱۰۰ میلیون تومان باشد، مشمول مالیات می‌شود. نتایج شبیه‌سازی نشان از آن است که درآمد مالیاتی دولت در سناریوی سوم به حداکثر خود می‌رسد و توزیع درآمد نیز بهترین وضعیت خود را دارد.

درویشی و محمدیان (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی مقایسه‌ای سیستم مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده آن با سیستم مالیاتی ایران پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران بسیار پیچیده بوده و در موارد متعددی اصول و اهداف اصلاحات مالیاتی را نقض می‌کند. براساس نتایج، بهترین راه برای اصلاح نظام مالیاتی کشور انجام اصلاح اساسی براساس سیستم مالیات بر مجموع درآمد است.

سلیمانی و سرمست (۱۳۹۸) از منظر اقتصاد اسلامی به بررسی مالیات بر مجموع درآمد پرداختند. آنها پس از مقایسه تطبیقی خمس ارباح مکاسب و مالیات بر مجموع درآمد و همچنین پس از تشریح دیدگاه فقه حکومتی نسبت به خمس، به این نتیجه رسیدند که تشابه زیادی میان خمس و مالیات بر مجموع درآمد وجود دارد. همچنین در این پژوهش سازوکاری تلفیقی برای اجرای هم‌زمان و مرتبط خمس و مالیات بر مجموع درآمد در ایران ارائه کرده‌اند.

اتکینسون<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) در کتابی با عنوان «اقتصاد بخش عمومی در عمل: پیشنهاد مالیات هموار و درآمد پایه»، پیشنهادی بنیادین برای اصلاح نظام مالیاتی و نظام تأمین اجتماعی مطرح می‌کند که طبق آن، مالیات بر مجموع درآمد هموار به همراه درآمد همگانی که به صورت اعتبار مالیاتی لحاظ می‌شود، جایگزین PIT موجود در کشورهای مختلف و نظام تأمین اجتماعی و بازنشستگی شود. او در این کتاب این ایده را از جهات گوناگون بررسی می‌کند.

1. Atkinson

برد<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) طی پژوهشی، چالش‌های مالیات‌ستانی در کشورهای در حال توسعه را در حوزه‌های نرخ‌های مالیاتی، پایه مالیاتی، نظام اجرایی-اداری و اقتصاد سیاسی مالیات‌ستانی بررسی می‌کند. او در این پژوهش به پیچیدگی‌های اقتصاد سیاسی اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می‌پردازد و از جوانب مختلف آن را بررسی می‌کند. او در پایان به این نتیجه می‌رسد که اصلاح نظام مالیاتی و مالیات‌ستانی در کشورهای در حال توسعه بیش از اینکه به عوامل و متغیرهای اقتصادی وابسته باشد به عوامل سیاسی و زمینه‌های اقتصاد سیاسی این کشورها بستگی دارد.

الیس<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) طی پژوهشی جامع در قالب پایان‌نامه، به این پرسش می‌پردازد که چرا کشورهای اروپای شرقی، ایده مالیات هموار را اجرا کردند؟ او در این پایان‌نامه با بررسی اقتصادی، سیاسی و تاریخی پنج کشور اروپای شرقی، دو دسته عوامل بین‌المللی و داخلی را مشخص می‌کند. در عوامل داخلی، بازیگرانی شامل نخبگان، وزیران اقتصاد، اتاق‌های فکر و احزاب راست‌گرا را برمی‌شمرد که از این ایده حمایت کردند و با انگیزه‌های مختلف در تصویب و اجرای مالیات هموار نقش داشتند. همچنین وی علل و موانع پذیرش در دو کشور اروپای شرقی را بررسی می‌کند که طرح مالیات هموار را اجرا نکردند.

اسوانک<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) از زاویه تحولات جهانی در دهه‌های اخیر به اقتصاد سیاسی مالیات‌ستانی و اصلاح نظام مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه پرداخته است. او شباهت‌ها و تفاوت‌های اقتصاد سیاسی کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته را برشمرده است. همچنین، تأثیر تحولات تکنولوژی و اقتصاد مدرن و رقابت‌های بین‌المللی در دهه‌های اخیر را بر فقر و نابرابری مرور و رابطه مالیات‌ستانی با این تحولات را بررسی و در پایان پیشنهادهایی متناسب با شرایط اقتصاد سیاسی کشورهای مختلف برای تحول در نظام مالیاتی ارائه کرده است.

ایلزتزکی<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) با مدل‌سازی انگیزه و منافع تمامی گروه‌ها یا افراد ذی‌نفع در نظام مالیاتی، اقتصاد سیاسی اصلاح نظام مالیاتی را با رویکرد نئوکلاسیک تبیین می‌کند. مدل پژوهش وی نشان از آن است که تغییرات بزرگ در نظام مالیاتی، آسان‌تر از اصلاحات جزئی است. وی در این مدل به تحلیل لابی‌های سیاسی در اصلاح نظام مالیاتی، انگیزه‌های مدافعان اعمال معافیت‌های مالیاتی و برخی موانع مهم می‌پردازد. پیش‌بینی‌های مدل وی با نتایج اصلاحات نظام‌های مالیاتی اخیر در کشورهای عضو OECD همخوانی دارد.

- 
1. Bird
  2. Ellis
  3. Swank
  4. Ilzetzki

### ۳. مبانی نظری

در اهمیت ضرورت وجود سیستم مالیات بر مجموع درآمد باید توجه داشت هنگامی که در نظام مالیاتی معافیت پایه یا نرخ‌های تصاعدی وجود دارد، وضع مالیات بر مجموع درآمد بسیار ضروری است؛ زیرا ممکن است افراد بسیاری وجود داشته باشند که تک‌تک منابع درآمدی آنها، هر یک جزء سطوح پایین درآمدی جامعه در نظر گرفته شود و معاف از مالیات باشند یا مشمول نرخ‌های پایین مالیاتی شوند؛ ولی در صورت وجود مالیات بر مجموع درآمد، با جمع زدن منابع مختلف درآمدی همان افراد جزء پردرآمدها محسوب و مشمول مالیات با نرخ‌های بالاتر شوند. آشکار است که در چنین حالاتی که نمونه‌های واقعی آن در جامعه قابل مشاهده است در صورت عدم وجود مالیات بر مجموع درآمد، عدالت افقی و عدالت مالیاتی نقض می‌شود. از دیگر ضرورت‌های مالیات بر مجموع درآمد می‌توان به عدم لحاظ هزینه‌های قابل قبول و معافیت‌های مخارج در مالیات‌های جداگانه اشاره نمود. در حالی که در مالیات بر مجموع درآمد این معافیت‌ها و نحوه مخارج فرد در نظر گرفته می‌شود و این ویژگی، یک نظام مالیاتی دقیق و عادلانه را بیشتر محقق می‌کند.

نکته مهم در مطالعه و تنظیم قوانین مالیاتی این است که کل مالیات‌ها به عنوان یک نظام مالیاتی با یک نگرش سیستمی ارزیابی و بررسی شود. به‌دیگرسخن، مالیات‌های دستمزد، بازنشستگی، املاک، سود تقسیمی سهام، عایدی سرمایه و سود سپرده بانکی، اجزای یک نظام مالیاتی تحت عنوان کلی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی هستند. اجزای این نظام به یکدیگر مرتبط هستند و بر هم اثر می‌گذارند. این نظام به PIT<sup>۱</sup> یا IIT<sup>۲</sup> مشهور است. نکته ذکر شده یکی از اصول طراحی نظام مالیاتی است که برخی دانشمندان این حوزه متذکر می‌شوند. در طراحی نظام مالیاتی باید به سه معیار اصلی زیر توجه داشت:

- در نظر گرفتن نظام مالیاتی به مثابه یک کل به هم پیوسته؛
- اصل بازتوزیع یا عدالت عمودی؛ به این معنا که از ثروتمندان مالیات بیشتری گرفته شود و بازتوزیع درآمد به منظور عدالت اجتماعی برقرار شود؛
- خنثی بودن، به این معنا که به منظور رعایت مساوات، میان افراد مختلف از نظر جایگاه یا قومیت و میان درآمدهای مختلف ناشی از کار یا ناشی از سرمایه تفاوتی نباشد و برخورد یکسان صورت بگیرد.

1. Personal Income Tax  
2. Individual Income Tax

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, p. 27-30).

#### ۴. معرفی و ارزیابی انواع نظام مالیاتی PIT

برای اجرای نظام PIT یا همان مالیات بر مجموع درآمد اندیشمندان حوزه مالیات سیستم‌های مختلفی را پیشنهاد کرده‌اند و هریک از کشورهای جهان متناسب با شرایط کشور خود، یکی از آن سیستم‌ها را اجرا می‌کنند. این سیستم‌ها عبارت‌اند از: نظام فراگیر، نظام دوگانه، نظام شبه دوگانه و نظام مالیات هموار. در این بخش به تفصیل چهار نظام یادشده، از جوانب مختلف ارزیابی خواهد شد:

##### ۴-۱. نظام مالیاتی فراگیر<sup>۱</sup>

##### ۴-۱-۱. تعریف نظام فراگیر

ابتدا تعریف نظری این سیستم شرح داده می‌شود. مطابق این الگو همه (یا اکثر) پایه‌های درآمدی شخص در طول یک سال پس از کسر معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول مشمول یک مالیات تصاعدی بر مجموع درآمد می‌شود. نظام مالیات بر مجموع درآمد فراگیر از لحاظ نظری بر مبنای تعریف هیگ-سیمونز<sup>۲</sup> بنا شده است. مطابق این تعریف، درآمد اشخاص حقیقی 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 پایان سال مورد نظر.

به عبارت دیگر، طبق این تعریف، تفاوتی میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه (منبع درآمد) وجود ندارد و مجموع درآمدهای فرد از پایه‌ها و منابع مختلف با نرخ مشابه مشمول مالیات می‌شوند. درآمد مشمول مالیات در این تعریف عبارت است از مجموع تمامی انواع درآمد که برای مصرف قابل استفاده است (Gruber, 2016, p. 257).

سیستم مالیات بر درآمد فراگیر که به صورت نظری توصیف شد تقریباً در هیچ کشوری به طور کامل و مطابق با تعاریف نظری اجرا نمی‌شود. در الگوی عملی نظام فراگیر، تنها درآمد بالفعل و درآمدهای نقد افراد مشمول مالیات می‌شود. در واقع برخلاف الگوی نظری، در هنگام اجرای این سیستم مالیاتی، مالیات عایدی سرمایه، در هنگام فروش دارایی محاسبه و وضع می‌شود.

1. comprehensive income tax system

2. Haig-Simons

از دیگر تفاوت‌های این سیستم در عمل اعمال «معافیت‌های گستره» است. معمولاً سیاستگذاران کشور تصمیم می‌گیرند که برخلاف تعریف نظری همه پایه‌های درآمدی با نرخ یکسان مشمول مالیات نشود. به همین دلیل در عمل شاهد آن هستیم که برخی منابع درآمدی اشخاص معاف از مالیات هستند یا با نرخ‌های متفاوتی از آنها مالیات گرفته می‌شود (Alm, 2018, p. 55).

#### ۴-۱-۲. ارزیابی نظام فراگیر

نظام فراگیر از سه جهت برابری، کارایی اقتصادی و سادگی سیستم بررسی می‌شود. در طراحی و ارزیابی نظام‌های مالیاتی دو نوع برابری مدنظر است: عدالت افقی<sup>۱</sup> و عدالت عمودی<sup>۲</sup>. عدالت افقی در نظام مالیاتی به این معناست که عدالت میان مالیات‌دهندگان برقرار باشد و از افرادی که درآمد مشابه دارند به طور یکسان مالیات گرفته شود. عدالت عمودی به عدالت اجتماعی و بهبود یا بدتر شدن شکاف‌های طبقاتی از طریق ابزار مالیات اشاره دارد (Nolan, 2018, p. 78).

تعریف نظری نظام فراگیر تا حدود بسیار زیادی محقق‌کننده عدالت افقی است؛ زیرا تفاوتی بین انواع درآمد نمی‌گذارد و معافیت یا تخفیفی در آن وجود ندارد؛ ولی الگویی که به نام نظام فراگیر در کشورهای مختلف به‌ویژه کشورهای عضو OECD اجرا می‌شود، عدالت افقی را تا حدودی نقض کرده است؛ زیرا در الگوی عملی معافیت‌ها و تخفیفات بسیاری وجود دارد. همچنین، برخی از انواع سرمایه به دلیل تشویق به سرمایه‌گذاری و جلوگیری از خروج سرمایه از کشور معاف از مالیات هستند یا با نرخ‌های پایین‌تری از آنها مالیات گرفته می‌شود. عدالت عمودی به دلیل وجود نرخ‌های تصاعدی، در نظام فراگیر محقق می‌شود.

در تحلیل کارایی<sup>۳</sup> نظام مالیاتی، تحلیل رفتار مالیات‌دهندگان و میزان تغییر رفتار آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. نظام فراگیر به دلیل وجود نرخ‌های تصاعدی و معافیت‌های زیاد، موجب اجتناب مالیاتی، تغییر رفتار عقلایی فعالان اقتصادی و در نتیجه کاهش کارایی در نظام فراگیر شده است.

یکی از معیارهای ارزیابی نظام‌های مالیاتی میزان پیچیدگی و سادگی سیستم مالیاتی است. هرچه نظام مالیاتی پیچیدگی کمتری داشته باشد، سیستم و وظایف مالیاتی برای شهروندان و مالیات‌دهندگان قابل فهم‌تر خواهد بود. نظام مالیات بر درآمد فراگیر، یکی از پیچیده‌ترین

1. horizontal equity

2. vertical equity

3. Efficiency

ساختارهای مالیاتی است و از این جهت نامطلوب است. علت پیچیدگی این سیستم نیز وجود نرخ‌های تصاعدی، طبقات زیاد درآمدی (ساختار پلکانی) و فهرست طولانی از معافیت‌هاست. هر شخص یا خانواده باید زمان زیادی صرف کند تا دریابد در طول سال مشمول کدام معافیت‌ها شده و در کدام پله درآمدی قرار می‌گیرد؛ وقت و هزینه مبادله‌ای که صرف این امر می‌شود، پدیده نامطلوبی برای کل اقتصاد است. بسیاری از کشورهای عضو OECD در دهه‌های اخیر به جهت کارکردهای نامطلوب نظام فراگیر (با وجود کارکردهای مثبت) به اصلاح نظام مالیاتی، رفع نواقص و در مواردی تغییر به دیگر الگوهای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، روی آورده اند (OECD Tax Policy Studies, 2006, p. 69).

#### ۴-۲. نظام مالیاتی دوگانه<sup>۱</sup>

##### ۴-۲-۱. تعریف نظام دوگانه

نظام مالیات بر درآمد دوگانه عموماً شامل یک مالیات تناسبی با نرخ ثابت بر خالص مجموع درآمدهای فرد طی سال (درآمد ناشی از سرمایه، دستمزد، حقوق، مستمری بازنشستگی و سایر درآمدها پس از کسر معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول) در کنار یک مالیات تصاعدی بر درآمد ناخالص ناشی از کار (دستمزد و مستمری بازنشستگی در مبدأ بدون هیچ تخفیف و کسوراتی) است. در واقع، در این ساختار، از درآمد سرمایه یک مالیات تناسبی گرفته می‌شود؛ ولی از نیروی کار افزون بر مالیات تناسبی، یک مالیات با نرخ‌های تصاعدی نیز گرفته می‌شود. به عبارت دیگر نوعی رفتار مالیاتی دوگانه و متفاوت میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه دیده می‌شود؛ به این صورت که کارگران و کارمندان بیش از صاحبان سرمایه در طول سال مالیات می‌پردازند. دلیل نام‌گذاری این الگوی مالیاتی به «نظام مالیاتی دوگانه» نیز همین رفتار دوگانه و تفاوت گذاشتن میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه است.

در این نظام مالیاتی، سعی بر این است که پایه‌های مالیاتی گسترده باشد؛ یعنی معافیت‌ها محدود باشد تا همه پایه‌های درآمدی مشمول مالیات شوند. همچنین، در این ساختار تلاش شده نسبت به الگوی فراگیر نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر و منصفانه‌تر باشد. البته کمتر بودن نرخ‌های مالیات نسبت به نظام فراگیر لزوماً موجب کاهش درآمد دولت نخواهد شد؛ زیرا در عوض این نرخ کمتر، پایه مالیاتی گسترده‌تر است و معافیت‌های کمتری در این نظام مالیاتی دیده می‌شود و این دو ساختار تفاوتی از جنبه درآمدهای دولت ندارند (Sørensen, 2005, p. 572).

1. dual income tax system



#### ۴-۲-۲. ارزیابی نظام دوگانه

در ارزیابی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی دوگانه از جهت عدالت افقی باید در نظر داشت که اگر درآمد اشخاص را برای یک بازه یک ساله در نظر بگیریم، اصل عدالت افقی تا حدودی در نظام دوگانه نقض می‌شود. مطابق با اصل عدالت افقی نباید تفاوتی میان کسب درآمد از منشأهای مختلف وجود داشته باشد و باید از کسانی که درآمد یکسان دارند مالیات یکسان گرفته شود؛ در حالی که در نظام دوگانه تفاوتی به نسبت چشمگیر میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه وجود دارد و نیروی کار مالیات بالاتری نسبت به صاحبان سرمایه در طول یک سال پرداخت می‌کند. بنابراین اصل عدالت افقی در نظام دوگانه به علت تفاوت رفتار مالیاتی میان درآمدهای یکسان در طول سال تا حدودی نقض می‌شود. البته اگر مبنای عدالت افقی طول عمر باشد، تقریباً عدالت افقی در نظام دوگانه محقق می‌شود؛ زیرا درآمد سرمایه در بلندمدت نوسان دارد و درآمد نیروی کار کمتر دچار نوسان می‌شود. در نتیجه نرخ متفاوت مالیاتی این دو موجب رفتار تقریباً یکسان در بلندمدت خواهد شد.

در ساختار دوگانه هرچند بخشی از اهداف بازتوزیعی از طریق وضع نرخ‌های تصاعدی بر درآمد نیروی کار محقق می‌شود، ولی هنگامی که کل این سیستم مالیاتی با تمام اجزاء به هم پیوسته آن ارزیابی شود، این نتیجه حاصل می‌شود که این سیستم عدالت عمودی را چندان محقق نمی‌کند. دلیل این نقض عدالت عمودی این است که معمولاً صاحبان سرمایه در طبقات بالای درآمدی جامعه قرار دارند و بخش قابل توجه نیروی کار در طبقات متوسط و ضعیف جامعه هستند؛ هنگامی که سرمایه مشمول مالیات کمتری نسبت به نیروی کار است در واقع طبقات بالای جامعه که صاحبان سرمایه هستند، کمتر از طبقات ضعیف که مالیات می‌پردازند و اهداف بازتوزیعی چندان محقق نمی‌شود (OECD, 2019 Data).

تجربه اجرای مالیات دوگانه و مباحث نظری این بحث ثابت کرده است که نظام دوگانه نسبت به نظام فراگیر از جهت کارایی برتری دارد. از دلایل این برتری می‌توان به وجود پایه مالیاتی گسترده و اندک بودن معافیت‌ها، مالیات هموار و تک نرخی بر مجموع درآمد و سرمایه و نرخ‌های منصفانه‌ی این نظام اشاره کرد. البته از سوی دیگر، تفاوتی که میان درآمد نیروی کار و درآمد سرمایه وجود دارد مقداری باعث اجتناب مالیاتی، تغییر رفتار فعالان اقتصادی و کاهش کارایی می‌شود. در مجموع ارزیابی‌ها نشان می‌دهد که این ساختار در کل از جهت کارایی مطلوب‌تر از نظام فراگیر است (Pirttilä & Selin, 2011, p. 139).

نظام مالیاتی دوگانه موجود در کشورهای اسکاندیناوی، با توجه به معافیت‌های محدود و پایه

گسترده، مالیات بر مجموع درآمد تک نرخی، شفافیت و عدم ابهام قوانین، سامانه‌های قابل فهم برای عموم و پایگاه‌های جامع اطلاعاتی، نظامی به نسبت ساده محسوب می‌شود ( OECD Tax Policy Studies, 2006, p.76).

#### ۳-۴. نظام شبه دوگانه<sup>۱</sup>

##### ۳-۳-۱. تعریف نظام شبه دوگانه

این نظام مالیاتی، سیستمی تلفیقی از الگوهای دوگانه و فراگیر است؛ به این صورت که در برخی قسمت‌ها مشابه نظام دوگانه است و در برخی بخش‌ها شباهت‌هایی به نظام فراگیر دارد. الگوی کلی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شبه دوگانه به این صورت است که برخی از انواع سرمایه مشمول مالیات‌هایی هموار (تک نرخی) با نرخ‌های پایین و دیگر انواع درآمد شامل کار و انواع دیگر سرمایه مشمول مالیات‌های تصاعدی و گاه با نرخ‌های بالا می‌شوند.

تفاوت این ساختار با الگوی دوگانه در این است که در نظام دوگانه، درآمد نیروی کار مشمول دو مالیات می‌شود: هم مالیات تصاعدی جداگانه از تمام دستمزد و هم مشمول مالیات بر مجموع خالص درآمد در پایان سال بود؛ اما در نظام شبه دوگانه درآمد نیروی کار تنها یک بار مشمول مالیات می‌شود. همچنین، در نظام دوگانه بعضی از انواع سرمایه معاف از مالیات بودند و برخی مشمول مالیات بر مجموع درآمد تک نرخی پس از کسر هزینه‌های قابل قبول بودند؛ ولی در نظام شبه دوگانه تعداد بیشتری از انواع سرمایه و دارایی‌ها مشمول مالیات هستند و بر بعضی از درآمدهای ناشی از سرمایه مالیات‌های تصاعدی وضع شده است. در واقع در نظام شبه دوگانه نیز بین انواع درآمد، منشأ درآمد و درآمدهای ناشی از کار و ناشی از سرمایه تفاوت گذاشته می‌شود و مالیات‌های متفاوتی از آنها گرفته می‌شود؛ ولی تمایز بین درآمدهای سرمایه و درآمد نیروی کار در این نظام، به شدت نظام دوگانه نیست (Bravo, 2016, p.17).

##### ۳-۳-۲. ارزیابی نظام شبه دوگانه

از جهت عدالت افقی، هرچند که در این نظام مالیاتی تفاوت‌هایی میان منشأ درآمد یعنی میان بعضی انواع سرمایه و بقیه انواع درآمد در نظر گرفته می‌شود، ولی این سیستم از سیستم دوگانه، عدالت افقی را بیشتر محقق می‌کند. از جهت عدالت عمودی نیز الگویی به نسبت مطلوب است؛ زیرا با نرخ‌های تصاعدی در مالیات بعضی از انواع درآمد یا از طریق اعمال معافیت‌های پایه، تا حدود بسیاری اهداف بازتوزیعی تأمین شده است (OECD, 2017).

1. semi-dual income tax system

از جهت کارایی، از سویی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شبه دوگانه به دلیل وجود نرخ‌های به نسبت پایین، معافیت‌های محدود و پایه گسترده تقویت کننده کارایی است و امکان اجتناب مالیاتی محدود می‌شود و از سوی دیگر به دلیل تقسیم‌بندی و تفاوت گذاشتن میان انواع درآمد، در فعالان اقتصادی این انگیزه را ایجاد می‌کند که تغییر رفتار دهند که به ضرر کارایی است؛ البته به دلیل اینکه نرخ‌های مالیات بر درآمد ناشی از کار و درآمدهای ناشی از سرمایه به یکدیگر نزدیک است و اختلاف شدیدی ندارند (تفاوت رفتار مالیاتی کمتر از نظام دوگانه است)، کارایی در این الگو بیش از الگوی دوگانه محقق می‌شود. می‌توان گفت در نظام شبه دوگانه هدف کارایی نه به طور کامل ولی در سطح مطلوبی تحقق یافته است (Evers et al, 2015, p. 526).

نظام شبه دوگانه از بخش‌های مختلفی تشکیل شده است؛ تقسیم‌بندی‌هایی میان انواع درآمد وجود دارد و جدول‌هایی با طبقات مختلف و نرخ‌های متفاوت در آن در نظر گرفته شده است. این حجم از دسته‌بندی و تفکیک و وجود طبقات و نرخ‌های تصاعدی در برخی قسمت‌ها موجب دشوار شدن محاسبه مالیات و بدهی مالیاتی توسط مؤدی مالیاتی می‌شود. بنابراین، این سیستم سطحی به نسبت پیچیده از نظام مالیاتی را رقم زده است. از جهت تمکین مالیاتی، اگرچه سطح به نسبت پیچیده الگوی شبه دوگانه انگیزه فرار مالیاتی را تقویت می‌کند، ولی سامانه‌های پیشرفته و بانک‌های جامع اطلاعاتی، که در عموم کشورهای اروپایی وجود دارد، موجب تقویت تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی شده است (OECD Tax Policy Studies, 2006, 81).

#### ۴-۴. نظام مالیات هموار<sup>۱</sup>

##### ۴-۴-۱. تعریف و انواع مالیات هموار

یکی دیگر از الگوهای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، نظام مالیات هموار است. در نظام مالیاتی هموار فقط یک نرخ وجود دارد و نرخ‌های تصاعدی و طبقات پلکانی در آن وجود ندارد. همچنین، در این سیستم با همه منابع درآمدی رفتار یکسان مالیاتی صورت می‌گیرد؛ یعنی درآمدهای ناشی از کار و درآمدهای ناشی از سرمایه و دارایی، همه با نرخ مشابه و معافیت یکسان مشمول مالیات می‌شوند. این نظام مالیاتی به شیوه مالیات بر مجموع خالص درآمد افراد پس از کسر هزینه‌های قابل قبول و تخفیف‌ها در پایان به اجرا در می‌آید. از دیگر ویژگی‌های مالیات هموار گسترده بودن پایه مالیاتی از طریق معافیت‌های کم است.

در جهان و در بحث‌های نظری سه نوع نظام مالیات بر درآمد هموار وجود دارد که البته برخی

1. flat tax system

از این سه نوع هنوز در هیچ کشوری به اجرا در نیامده ولی بحث‌ها و مطالعات تجربی برای بررسی اجرای این نوع مالیات در کشورهای مختلف در حال انجام است و امکان دارد در آینده نزدیک در برخی کشورها اجرا شود. این سه نوع عبارت‌اند از:

- نوع اول: در این شیوه یک نرخ ثابت بر همه منابع درآمدی خالص شخص وضع می‌شود و هیچ معافیت پایه، اعتباری (به‌جز هزینه‌های قابل قبول) در نظر گرفته نمی‌شود. این شیوه ساده‌ترین نوع نظام مالیات هموار است؛

- نوع دوم: مالیاتی تک‌نرخ به همراه یک معافیت پایه<sup>۱</sup> برای همه اقشار جامعه در نظر گرفته می‌شود. در سیستم نوع دوم درآمدهای بالاتر از حد معافیت پایه، مشمول مالیات هموار تک‌نرخ می‌شوند (Keen et al, 2008, p.726)؛

- نوع سوم: شامل مالیاتی تک‌نرخ به همراه، یک اعتبار مالیاتی پایه است. در این شیوه، اعتباری مالیاتی برای همه افراد جامعه بدون در نظر گرفتن سطح درآمد آنها در نظر گرفته می‌شود؛ به همین دلیل به این اعتبار مالیاتی درآمد پایه همگانی نیز گفته می‌شود. این اعتبار پایه (که میزان آن معمولاً قابل توجه است) از بدهی مالیاتی کسر می‌شود و آنگاه اقشار پردرآمد باید میزان باقی‌مانده را به عنوان مالیات به دولت پردازند؛ همچنین، دولت موظف می‌شود به اقشار کم‌درآمد که بدهی مالیاتی اندکی دارند، مبلغ مابه‌التفاوت را همچون یارانه به آنها پرداخت کند. این الگو به «درآمد همگانی-مالیات هموار<sup>۲</sup>» نیز مشهور است. در این الگو، سطح اعتبار پایه، به‌میزانی است که تمام نیازهای اساسی اقشار کم‌درآمد را پوشش می‌دهد. همچنین، اگر به‌طور ایدئال این الگو انجام شود، حتی می‌تواند جایگزین تمام بیمه‌های اجتماعی و صندوق‌های بازنشستگی شود؛ زیرا افراد بازنشسته بدون درآمد از درآمد پایه همگانی (اعتبار پایه) برخوردار می‌شوند. البته این سیستم با این حالت آرمانی تاکنون در کشوری اجرا نشده ولی حدود دو دهه است که پیشنهادهایی برای اجرای آن صورت گرفته است (Atkinson, 1995, p. 348).

اجرای نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی هموار در کشورها از سال ۱۹۹۴ در کشور استونی آغاز شد. پس از آن در برخی کشورهای حوزه بالتیک نیز به اجرا درآمد. از کشورهای شاخصی که نظام مالیات هموار را اجرا می‌کنند می‌توان به روسیه و جمهوری اسلواکی اشاره کرد (OECD Tax Policy Studies, 2006, p. 94).

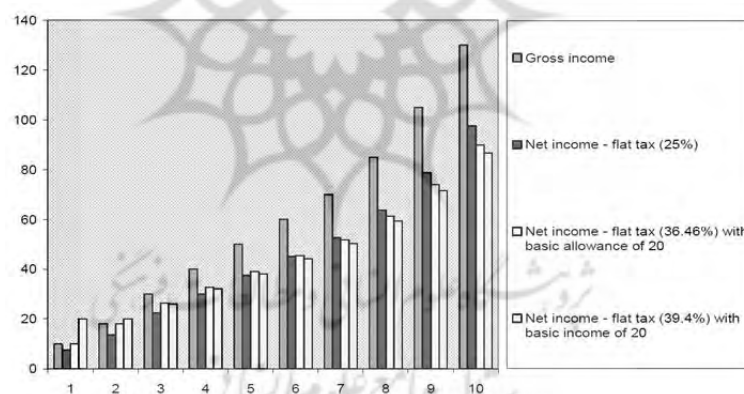
1. Basic Allowance

2. Basic Income Flat Tax

#### ۴-۲. ارزیابی نظام مالیات هموار

به طور کلی طرفداران نظام مالیاتی هموار معتقدند که این نظام مالیاتی، ساده‌تر، منصفانه‌تر و کارآتر از دیگر سیستم‌های PIT است. از جهت عدالت افقی، سیستم مالیات هموار یکی از مطلوب‌ترین نظام‌های مالیاتی است و هدف عدالت افقی را به طور کامل محقق می‌کند. در این ساختار رفتار مالیاتی یکسان با درآمدهای ناشی از کار و درآمدهای ناشی از سرمایه صورت می‌گیرد.

از جهت عدالت عمودی، میان انواع مختلف مالیات هموار تفاوت وجود دارد. در مالیات هموار نوع اول که هیچ معافیت پایه یا اعتبار پایه‌ای وجود ندارد، بازتوزیع به میزان اندک انجام می‌شود و هدف عدالت عمودی به میزان کمی پوشش داده می‌شود؛ اما در نوع دوم و به‌ویژه در نوع سوم هدف عدالت عمودی بیشتر محقق می‌شود. در نوع دوم به دلیل اینکه معافیت پایه وجود دارد و دهک‌های کم‌درآمد معاف از مالیات می‌شوند بازتوزیع تا حدودی بهتر از نوع اول انجام می‌شود. در نوع سوم بازتوزیع به میزان قابل توجهی صورت می‌گیرد. بنابراین، مالیات هموار نوع سوم عدالت عمودی را در حد مطلوبی محقق می‌کند. مقایسه این سه نوع مالیات از جهت عدالت عمودی و میزان بازتوزیع آنها در نمودار زیر آمده است ( OECD Tax Policy Studies, 2006, p. 97).



مالیات هموار از جهت کارایی، سیستمی مطلوب است؛ زیرا نرخ تناسبی که جایگزین نرخ‌های تصاعدی شده است، باعث کاهش اجتناب مالیاتی و کاهش آثار ویرانگر بر کارایی است. افزون‌بر تک‌نرخ بودن، پایه مالیاتی گسترده، معافیت‌های محدود، نرخ‌های منصفانه و به‌نسبت پایین و عدم تفاوت میان کار و سرمایه، موجب بهبود کارایی و تأثیر مثبت بر عرضه نیروی کار (افزایش جذابیت بازار کار) و پس‌انداز و دیگر رفتارهای اقتصادی می‌شود. هر سه نوع نظام مالیاتی هموار، سادگی بیشتری نسبت به نظام‌های مالیاتی دیگر دارند. علت

این سادگی تک نرخی بودن و پایه مالیاتی گسترده و کم بودن معافیت‌های موردی است. البته این سه نوع از جهت سادگی مقداری تفاوت دارند. مالیات هموار نوع اول از دیگر انواع آن ساده‌تر است؛ زیرا تمام منابع درآمدی بدون هیچ معافیت یا اعتبار پایه‌ای مشمول مالیات تک نرخی می‌شوند. این شیوه مالیات‌ستانی هیچ پیچیدگی خاصی ندارد و شهروندان نیز به راحتی مالیات خود را محاسبه می‌کنند. مالیات هموار نوع دوم با وجود اینکه پیچیدگی زیادی ندارد، اما به اندازه نوع اول نیز ساده نیست. مالیات هموار نوع سوم که در آن اعتبار مالیاتی پایه (درآمد پایه) لحاظ شده است از دیگر انواع مالیات هموار پیچیده‌تر است؛ ولی همچنان نسبت به نظام فراگیر یا نظام دوگانه و شبه دوگانه، الگوی ساده‌تری به شمار می‌آید. علت پیچیدگی نظام مالیات هموار نوع سوم نسبت به مالیات هموار نوع اول و دوم، فرآیند ارائه اظهارنامه مالیات بر مجموع درآمد و محاسبه اعتبار مالیاتی و فرایند استرداد مالیاتی (یا درآمد پایه) بخصوص برای دهک‌های پایین است (Ellis, 2010, p. 403).

##### ۵. قضاوت میان نظام‌های PIT بر اساس معیارهای سه گانه

اکنون باید به این پرسش پرداخت که با توجه به ویژگی‌های ذاتی هر یک از نظام‌های چهارگانه و تجربه کشورهای دیگر کدام نظام مالیاتی مناسب‌تر است؟ تجربه کشورهای دیگر گویای این است که در دهه‌های اخیر سیاست کاهش نرخ مالیاتی و گسترش پایه مالیات را در پیش گرفته‌اند. بیشتر کشورهای توسعه یافته برای اجرای این سیاست مالیاتی، طبقات پلکانی را کاهش دادند و نرخ‌های تصاعدی را کم کردند. همچنین، معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی را کاهش دادند. از نظر علمی و پوشش اهداف مالیاتی نیز در بخش‌های گذشته تشریح شد که نظام مالیات هموار بیش از دیگر نظام‌ها می‌تواند میان اهداف مالیاتی توازن ایجاد و اهداف مالیاتی را در حد مطلوبی تأمین کند. در این نظام عدالت افقی تأمین می‌شود و میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه تفاوتی وجود ندارد.

همچنین، عدالت عمودی نیز از طریق اعمال معافیت پایه یا اعتبار پایه (درآمد همگانی) تا حدی برقرار می‌شود و فرآیند بازتوزیع و توازن اجتماعی از این طریق صورت می‌پذیرد. هدف کارایی نیز به جهت نرخ‌های پایین، عدم تفاوت نرخ و پایه گسترده ایجاد می‌شود. همچنین، از نظر سادگی، ساده‌ترین نوع نظام مالیاتی میان نظام‌های چهارگانه نظام مالیات هموار است. بنابراین، از جهت نظری و تجربه دیگر کشورها نظام مالیات هموار به نسبت دیگر نظام‌های مالیاتی مطلوب‌تر است. پس از نظام مالیات هموار، از جهت مطلوبیت و تأمین اهداف مالیاتی نظام دوگانه در درجه بعدی قرار می‌گیرد. نظام دوگانه تجربه موفقی نیز در کشورهای اسکاندیناوی داشته است.

## ۶. ارزیابی نظام مالیاتی کنونی ایران و ضرورت استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد

اکنون باید به این سؤال پاسخ داد که نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ایران به کدام یک از انواع چهارگانه قرابت بیشتری دارد؟ برای پاسخ ابتدا مروری بر اجزای اصلی مالیات‌های مستقیم ضروری است. در قوانین فعلی مالیاتی و نظام مالیاتی موجود ایران مالیات بر مجموع درآمد تعریف و اجرا نشده است. البته مالیات‌ستانی از جمع درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ وجود داشت؛ ولی هرگز اجرا نشد و سرانجام در اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم به‌طورکلی ماده مربوط به مالیات بر مجموع درآمد از متن قانون حذف شد. در حال حاضر مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات‌های درآمد اشخاص به صورت جداگانه گرفته می‌شود و برخی از منابع درآمدی اشخاص نیز معاف از مالیات هستند. مالیات دستمزد کارکنان از درآمد ناخالص، در مبدأ و به صورت ماهانه گرفته می‌شود.

در سال ۱۳۹۸ جدول پلکانی، حقوق و دستمزدها به شش طبقه دسته بندی شده است؛ به این صورت که، دستمزد ماهیانه زیر ۲۷۵۰۰۰۰۰ ریال معاف از مالیات است. دستمزد تا ۴۱۲۵۰۰۰۰ ریال با نرخ ۱۰ درصد، تا ۶۸۷۵۰۰۰۰ ریال با نرخ ۱۵ درصد، تا ۱۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال با نرخ ۲۰ درصد، تا ۱۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال با نرخ ۲۵ درصد و بالای ۱۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال با نرخ ۳۵ درصد مشمول مالیات می‌شوند. همچنین، سود تقسیمی سهام و عایدی سرمایه معاف از مالیات هستند که دو درآمد اصلی ناشی از سرمایه محسوب می‌شوند. البته درآمد ناشی از املاک و مستغلات در ایران مشمول مالیات است. مالیات درآمد املاک در ایران پیچیده است و تبصره‌ها و مقررات متعدد دارد. مطابق مواد ۵۲ تا ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم املاک به دسته‌بندی مختلفی تقسیم می‌شوند و مشمول نرخ‌های متفاوت و معافیت‌های گوناگون هستند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴).

نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران از این جهت که مالیات بر مجموع درآمد ندارد مشابه هیچ‌کدام از نظام‌های مالیاتی رایج دنیا نیست. از جهات دیگر همچون نرخ‌های تصاعدی، تفاوت مالیاتی درآمد ناشی از کار و سرمایه و معافیت‌ها، نظام مالیاتی ایران تا حدودی به نظام شبه دوگانه شباهت دارد. در نظام شبه دوگانه مالیات بر دستمزد و مستمری بازنشستگی به صورت تصاعدی گرفته می‌شود. در ایران نیز مالیات درآمد نیروی کار در پنج طبقه و به صورت پلکانی (تصاعدی) گرفته می‌شود. همچنین، در مالیات شبه دوگانه، سرمایه مشمول نرخ‌های پایین‌تری نسبت به دستمزد می‌شود؛ در ساختار مالیاتی ایران نیز بیشتر انواع سرمایه همچون سود تقسیمی سهام، نرخ سپرده بانکی، انواع اوراق بهادار و عایدی سرمایه معاف از مالیات هستند. بنابراین، نظام

PIT در ایران، نظامی شبه دوگانه، بدون مالیات بر مجموع درآمد، با معافیت‌های فراوان، و مقداری آشفستگی و فرار مالیاتی است (دفتر مطالعات برنامه و بودجه، ۱۳۹۳، ص ۱۹). ارزیابی نظام مالیاتی ایران از جهت اهداف سه‌گانه مالیاتی به شرح زیر است:

از جهت عدالت افقی، ساختار فعلی الگویی غیرعادلانه است؛ زیرا کارگران و کارمندان و اقشار مزدبگیر مشمول مالیات‌های تصاعدی هستند؛ ولی افرادی که در بازارهای مالی و بانکی سرمایه‌گذاری می‌کنند یا حتی افرادی که از طریق دلالتی کالاهای سرمایه‌ای درآمدهای هنگفتی کسب می‌کنند تقریباً هیچ مالیاتی نمی‌پردازند. از جهت عدالت عمودی، در ایران این هدف در قشر کارگر و کارمند تا حدی تأمین می‌شود؛ زیرا افراد با حداقل دستمزد معاف از مالیات هستند و سایر نیروی کار تحت نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات هستند؛ به طوری که بالاترین دهک درآمدی مشمول مالیات با نرخ ۳۵ درصد است که مالیات قابل توجهی است. البته از این جهت که برخی انواع سرمایه معاف از مالیات هستند و بخشی از درآمدهای ناشی از دارایی و سرمایه اساساً شناسایی نمی‌شود، هدف عدالت عمودی در کلیت نظام مالیاتی نقض می‌شود.

در تحلیل ساختار مالیاتی ایران از جهت کارایی اگر بخشی بررسی شود، در بخش سهام، اوراق بهادار و سپرده بانکی کارایی وجود دارد؛ زیرا معاف از مالیات هستند؛ ولی با نگاه کلان‌تر، ساختار نظام مالیاتی ایران کارایی را تأمین نمی‌کند؛ زیرا معافیت‌های گسترده بخش سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های سوداگرانه همچون دلالتی باعث تغییر رفتار عقلایی فعالان اقتصادی و اختلال شده است. این تبعیض مالیاتی موجب شده انگیزه کارکردن و پرداختن به مشاغل تولیدی کاهش یابد. در مقابل فعالیت‌های غیرمولد همچون سفته‌بازی و هجوم به بازارهای ارز، طلا و مسکن، جذابیت بیشتری نسبت به بازار کار داشته باشد. در این نظام مالیاتی نه تنها کارایی مالیاتی محقق نمی‌شود، بلکه کارایی اقتصادی و جلوگیری از رفتارهای نامطلوب اقتصادی نیز صورت نمی‌گیرد.

از جهت سادگی و تمکین مالیاتی نیز نظام مالیاتی ایران وضعیت مطلوبی ندارد. قوانین مالیات‌های مستقیم در برخی بخش‌ها پیچیده و گاه مبهم است؛ به طوری که محاسبه مالیات برای مؤدیان سخت می‌شود. سیستم اظهارنامه این بخش نیز پیچیده است. افزون بر پیچیدگی، نبود سامانه‌های جامع اطلاعاتی باعث شده فرار مالیاتی گسترده‌ای در مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی رخ دهد.

به طور کلی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (PIT) در ایران، نظام شبه دوگانه ناقص است که مالیات بر مجموع درآمد در آن وجود ندارد، معافیت‌های گسترده‌ای در آن یافت می‌شود، سامانه‌های جامع اطلاعاتی وجود ندارد که فعالیت‌های اقتصادی شهروندان را رصد کند و هیچ



کدام از اهداف مالیاتی همچون عدالت افقی و عمودی، کارایی و سادگی و تمکین مالیاتی به شکل مطلوب تأمین نمی‌شود.

## ۷. اقتضانات اقتصاد سیاسی ایران در طراحی نظام مالیاتی

در بازنگری نظام مالیاتی ایران باید به شرایط خاص اقتصادی و عوامل مرتبط فرهنگی و سیاسی دقت نمود. به‌دیگرسخن، افزون‌بر در نظر گرفتن برتری‌های نظری هریک از نظام‌های PIT، باید شرایط اقتصاد سیاسی ایران را مدنظر داشت که چه الگویی تناسب بیشتری با این شرایط دارد. برخی از شرایط خاص ایران در ادامه آمده است.

نخستین موضوع نیازمند بررسی، میزان نظم اجتماعی و چابکی نظام اداری و بوروکراسی کشور است. کشورهای در حال توسعه از جمله ایران دارای نظم اجتماعی پایین‌تری نسبت به کشورهای توسعه یافته هستند. این موضوع را می‌توان از شاخص‌هایی چون میزان شفافیت قوانین، میزان شفافیت مالی و شفافیت تصمیم‌گیری نهادهای حاکمیت، میزان خلأهای قانونی، شاخص سهولت کسب و کار، ضمانت اجرایی قوانین، تعداد پرونده‌های قضایی و مدت زمان رسیدگی به شکایات حقوقی و مالیاتی در قوه قضائیه و قوه مجریه متوجه شد. در بیشتر این شاخص‌ها ایران وضعیت چندان مطلوبی ندارد و پایین‌تر از کشورهای توسعه یافته قرار دارد (شاگری، ۱۳۹۵، ص ۳۸۴).

توجه به این مسئله در طراحی نظام مالیاتی بسیار ضروری است؛ زیرا سادگی و کمتر پیچیده بودن برای کشورهای بیشتر اهمیت پیدا می‌کند که از شاخص‌های نظم اجتماعی و حکمرانی پایین‌تری برخوردارند. وارد کردن یک سیستم پیچیده در کشوری که حکمرانی مالیاتی قوی و مطلوبی ندارد موجب آشفتگی‌تر شدن اوضاع می‌شود و افزون‌بر ایجاد دردسرهای بوروکراتیک، باعث فرار مالیاتی نیز خواهد شد؛ ازاین‌رو در کشورهای در حال توسعه، باید سیستم‌های ساده‌تر در بخش‌های مختلف از جمله نظام مالیاتی برقرار شود تا اهداف سیاست‌گذار بهتر تأمین شود و مرحله‌گذار برای رسیدن به نظم کامل اجتماعی و حکمرانی مطلوب به خوبی طی شود.

دومین مسئله سطح پایین فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران است. در کشورهای توسعه‌یافته اهمیت مالیات و پرداختن مالیات در میان شهروندان مسئله‌ای جا افتاده است. به همین دلیل تمکین مالیاتی در این کشورها نیز بالاست و عموم افراد با میل و رغبت مالیات می‌پردازند؛ اما در کشورهای در حال توسعه همچون ایران، ضرورت پرداخت مالیات به‌خوبی تبیین نشده است. همچنین، مردم اطلاعات دقیقی و درستی از قوانین مالیاتی و نرخ‌های مالیاتی در این کشورها (از جمله ایران) ندارند و سطح آگاهی مالیاتی نیز پایین است. البته افزون‌بر نبود تبلیغات درست عوامل دیگری همچون مخارج نادرست بودجه دولتی نیز در ایجاد تلقی منفی در میان افراد نقش داشته است.

توجه به فرهنگ ضعیف مالیاتی، تمکین اندک مالیاتی و سطح نامطلوب دانش مالیاتی مردم یک کشور، در طراحی نظام مالیاتی امری ضروری است. هنگامی که سطح دانش مالیاتی پایین و میل و رغبت افراد جامعه به پرداخت مالیات ضعیف باشد، نباید سیستم پیچیده مالیاتی را با نرخ‌ها و طبقه‌بندی‌های متعدد یا معافیت‌های زیاد و پیچیده برقرار کرد؛ زیرا مردم و مؤدیان مالیاتی بیشتر سردرگم خواهند شد و حتی رغبتشان به پرداخت مالیات نیز کاهش می‌یابد (Besley & Persson, 2014, p.112). بنابراین، اقتضای فعلی چنین جامعه‌ای این است که از الگوی‌های ساده و قابل فهم‌تری برای مالیات‌ستانی استفاده کند و در کنار آن برنامه‌هایی برای تقویت فرهنگ و دانش مالیاتی داشته باشد.

سومین مقوله‌ای که توجه به آن ضروری است، تورم و شوک‌های تورمی در ایران است. در اقتصاد ایران تورم به پدیده‌ای رایج و تقریباً همیشگی تبدیل شده است و از نظر نرخ تورم جزء ده کشور با تورم بالا در جهان محسوب می‌شود. افزون بر تورم همیشگی، شوک‌های تورمی در هر دهه در اقتصاد ایران رخ می‌دهد. در اثر این شوک‌های تورمی، قیمت کالاها و دارایی‌های سرمایه‌ای همچون خودرو، املاک تجاری و مسکونی، طلا و ارز چند برابر می‌شود. در این شرایط صاحبان دارایی و کالاهای سرمایه‌ی ثروتمندان چند برابر می‌شود و شکاف طبقاتی افزایش می‌یابد. توجه به این موضوع در طراحی نظام مالیاتی از این‌رو ضروری است که می‌توان با ابزارهای مالیاتی از شدت شوک‌های تورمی کاست. همچنین، باید دقت کرد که چنانچه تبعیض مالیاتی میان درآمد ناشی از کار و درآمد ناشی از سرمایه وجود داشته باشد و سرمایه و دارایی‌های سرمایه‌ای در نرخ پایین‌تری نسبت به نیروی کار مشمول مالیات شوند، همچنان بازار این دسته از کالاها جذابیت بیشتری خواهد داشت و احتمال شوک‌های قیمتی افزایش می‌یابد. بنابراین، بهتر است سرمایه و نیروی کار در نرخ مشابه مشمول مالیات شوند. همچنین، فعالیت‌های مضر اقتصادی مشمول نرخ‌های مضاعف شوند تا از جذابیت آنها کاسته شود (شاگری، ۱۳۹۵، ص ۴۸۳).

چهارمین و آخرین ملاحظه جدی اقتصاد ایران بحث یارانه‌های نقدی است. نظام یارانه‌ها از حدود یک دهه قبل در ایران برقرار شد. شیوه اصلی نظام یارانه‌ها به این صورت بود که به جای یارانه غیر نقدی حامل‌های انرژی، یارانه به صورت نقدی و به‌طور مساوی به هر فرد ایرانی داده شود؛ البته تنها بخشی از این طرح اجرا شد و بخشی از یارانه انرژی به صورت نقدی به حساب سرپرست‌های خانوار واریز می‌شود و بخش دیگر همچنان به صورت غیر نقدی به بنزین، گازوئیل، برق و گاز اختصاص می‌یابد.

بارها بحث‌هایی پیرامون حذف دهک‌های پردرآمد از دریافت یارانه نقدی شده است؛ ولی

آنچنان که بحث شد، این اقدام صورت نگرفت. ادامه طرح هدفمندی یارانه‌ها با اگر و اماهای فراوانی روبه‌روست و بحث‌ها گوناگونی درباره افراد صلاحیت‌دار برای گرفتن یارانه، افزایش میزان پرداختی به شهروندان، اجرای فازهای بعدی این طرح و... مطرح است. اگر بتوان نظام پرداخت یارانه را به نحوی به نظام مالیاتی و مالیات بر مجموع درآمد گره زد، ساختاری کارآمد و یکپارچه به وجود خواهد آمد.

#### ۸. اصول اقتصاد مقاومتی در طراحی نظام مالیاتی

تحول نظام مالیاتی مطابق با اسناد بالاستی نظام، به‌ویژه سیاست کلی اقتصاد مقاومتی و الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، یک امر ضروری است. همچنین، در این اسناد اهداف و ویژگی‌هایی برای نظام مالیاتی نوین ذکر شده که توجه به آنها در بازطراحی نظام مالیاتی لازم است. بنابراین، پیش از ارائه الگوی پیشنهادی برای ایران لازم است در این قسمت اصول اقتصاد مقاومتی و دلالت‌های آن در طراحی نظام مالیاتی تبیین شود. مطابق روح کلی اقتصاد مقاومتی، نظام اقتصادی نباید شکننده باشد تا در صورت تحریم دچار بحران اقتصادی شود.

یکی از راهکارهای مقاوم‌سازی اقتصاد، افزایش درآمدهای مالیاتی به منظور قطع وابستگی به درآمدهای نفتی است. این مهم به طور صریح در بند هفده سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ذکر شده است: «اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی» (سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۲). بنابر این اصل، مالیات بر مجموع درآمد باید به گونه‌ای طراحی شود که درآمد دولت افزایش یابد (برای مثال، حذف برخی معافیت‌ها، شناسایی منابع جدید و جلوگیری از فرار مالیاتی) نه اینکه صرفاً منابع موجود در قالب دیگری جمع‌آوری شود.

از سوی دیگر نباید صرفاً افزایش درآمدهای دولت مدنظر باشد؛ زیرا ممکن است در آن صورت به اقشار کم درآمد آسیب وارد شود. عدالت جایگاهی رفیع در آموزه‌های اسلامی دارد و همواره مورد تأکید رهبران جمهوری اسلامی بوده است. در مجموعه تدابیر الگوی پایه نیز در بند ۲۱ آمده است: «تحقق عدالت مالیاتی و کاهش فاصله‌های جمع درآمد خالص خانوار از طریق ایجاد نظام یکپارچه مالیات‌ستانی، تأمین اجتماعی و ارائه تسهیلات مالی با بهره‌گیری از سامانه جامع اطلاعاتی ملی» (الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، ۱۳۹۷). پس مالیات بر مجموع درآمد باید عدالت افقی و عمودی را محقق کند. این بند از الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت، به الزاماتی همچون «یکپارچه سازی نظام مالیاتی و تأمین اجتماعی» و «استفاده از سامانه جامع اطلاعاتی» تأکید کرده است.

از دیگر نکات محوری اقتصاد مقاومتی، توجه ویژه به تولید و بخش واقعی اقتصاد است. در

بند ۹ اقتصاد مقاومتی تصریح شده است: «اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی» (سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، ۱۳۹۲). می‌دانیم که نظام مالیاتی بخشی از نظام مالی کشور است؛ از این رو مطابق این بند نظام مالیات بر مجموع درآمد باید به گونه‌ای طراحی شود که باعث سوق دادن جریان نقدینگی به سمت فعالیت‌های غیر مولد نشود تا اشخاص حقیقی بدون هیچ اختلالی به بخش واقعی اقتصاد روی آورند. همچنین، نباید مالیات بر مجموع درآمد به کارگران فشار مضاعف وارد کند؛ زیرا کارگران یکی از ارکان اصلی بخش واقعی اقتصاد هستند. بنابر توضیحات یادشده، براساس سیاست‌های اقتصاد مقاومتی در طراحی مالیات بر مجموع درآمد باید به «افزایش درآمد دولت»، «اصل عدالت افقی و عمودی»، «کارایی و بخش واقعی اقتصاد»، «یکپارچه سازی نظام مالیاتی و رفاهی» و «سامانه جامع اطلاعاتی» توجه ویژه داشت.

#### ۹. نظام مالیاتی پیشنهادی برای ایران

در این بخش با توجه به دلالت‌های اقتصاد مقاومتی، اقتضانات اقتصادی سیاسی ایران و تجربه دیگر کشورها الگوی پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد در ایران ارائه می‌شود. جهت تحقق «افزایش درآمد دولت» و «عدالت افقی»، مناسب است بسیاری از معافیت‌های مالیاتی فعلی، حذف شوند و درآمدهایی همچون سود سپرده بانکی، سود تقسیمی سهام، عایدی سرمایه، درآمدهای بخش کشاورزی و درآمد اجاره مشمول مالیات شوند (چنانچه سیاست‌گذار قصد حمایت از بخش خاصی دارد بهتر است از دیگر مشوق‌ها استفاده کند یا تخفیف‌های محدود، مشروط، معین و ضابطه‌مند داده شود، نه معافیت اصل درآمد برای همیشه).

در راستای ایجاد کارایی اقتصادی و توجه به بخش واقعی اقتصاد لازم است فعالیت‌های سوداگری و غیر مولد مشمول مالیات شوند. الگوی نظری مالیات بر مجموع درآمد که بر تعریف هیچ-سیمونز مبتنی است، همه انواع درآمد را شامل می‌شود. پس اجرای مالیات بر مجموع درآمد به شیوه درست باعث کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های سوداگرانه همچون خرید و فروش دارایی‌های سرمایه‌ای خواهد شد؛ از این رو موجب ترغیب آحاد جامعه به سوی فعالیت سالم در بخش واقعی اقتصاد خواهد شد. در طراحی مالیات مجموع درآمد در ایران ضروری است درآمدهایی همچون عایدی سرمایه، سود بانکی، درآمد اجاره املاک و فعالیت‌های اختلال‌زا شناسایی و مشمول مالیات شوند. همچنین، اگر همه بخش‌ها (درآمد کار و درآمد سرمایه) با نرخ یکسان مشمول مالیات باشند، مردم عقلایی تصمیم می‌گیرند و اختلالی در کارایی به وجود نمی‌آید. بر این اساس الگوهای دوگانه و شبه دوگانه برای ایران پیشنهاد نمی‌شود.

برای «عدالت عمودی» و «یکپارچه‌سازی نظام مالیاتی و رفاهی»، پیشنهاد می‌شود مالیات بر مجموع درآمد در کنار اعتبار پایه (درآمد پایه) به اجرا در می‌آید. این ایده شباهت‌هایی به پیشنهاد اتکینسون دارد و برای آن دو گام اجرایی متصور است: در گام اول مالیات بر مجموع درآمد با نظام یارانه‌های نقدی تلفیق و یارانه نقدی به اعتبار پایه (در صورت پرداخت به تمام دهکها) یا اعتبار ویژه دهک‌های کم درآمد تبدیل شود. ادغام نظام یارانه و نظام مالیاتی، و مشروط کردن پرداخت یارانه به تکمیل اظهارنامه مالیاتی، در تمکین مالیاتی مؤدیان بسیار موثر خواهد بود.

در گام دوم، حد این اعتبار باید به میزانی افزایش یابد که عمده یا تمام حداقل‌های زندگی فرد (سرپرست خانوار) پوشش داده شود. البته میزان اعتبار برای همه دهک‌های کم‌درآمد یکسان است؛ زیرا اعتبار متفاوت همچون نرخ تصاعدی موجب اختلال کارایی می‌شود و پیچیدگی‌هایی نیز در اجرا به همراه دارد. این اعتبار پایه باید قابل استرداد باشد تا اهداف بازتوزیعی به طور کامل تأمین شود و رفع فقر و برقراری عدالت نیز تحقق یابد که از اهداف اصلی طرح هدفمندی یارانه‌ها بوده است. برای تأمین این اعتبار چند منبع عمده می‌توان در نظر گرفت (ارقام مطابق قانون بودجه ۱۳۹۹ و برآوردهای تقریبی پژوهش):

- منابع فعلی یارانه‌های نقدی (۲۱۳ هزار میلیارد ریال)؛
- بخشی از منابع حاصل از حذف معافیت‌های متعدد و درآمدهای مالیاتی جدید حاصل از آن (حداقل ۱۰۰ هزار میلیارد ریال)؛
- بخشی از منابع حاصل از افزایش قیمت حامل‌های انرژی (حدود ۳۰۰ هزار میلیارد ریال طرح بسته کمک معیشتی)؛
- بخشی از منابع دولتی سازمان‌های فقرزدایی همچون کمیته امداد امام خمینی (بخشی از ۸۸۶ هزار میلیارد ریال فصل حمایتی بودجه مثلاً اختصاص ۳۰۰ هزار میلیارد ریال به طرح اعتبار پایه).

چنانچه منابع برآوردی یادشده تجمیع شود، میزان ۹۱۳ هزار میلیارد ریال به دست می‌آید که اگر این اعتبار به ۳۰ میلیون ایرانی از دهک‌های کم درآمد به عنوان اعتبار مالیاتی اختصاص یابد، سالانه بیش از ۳۰ میلیون ریال به هر فرد کم‌درآمد اختصاص می‌یابد؛ البته همه این مبلغ به وی پرداخت نمی‌شود و تنها مابه‌التفاوت آن نسبت به بدهی مالیاتی به وی پرداخت خواهد شد. در چنین حالتی تحولی شگرف در بخش‌های فقرزدایی، نظام مالیاتی و نظام یارانه‌ها رخ خواهد داد. در آن صورت موجب ریشه‌کن شدن فقر، بهبود وضعیت نابرابری در جامعه، کارآمدی بیشتر نظام مالیاتی، کاهش بوروکراسی‌های زاید و کاهش هزینه مبادله، سادگی نظام مالیاتی و بودجه ریزی و

افزایش شفافیت در اقتصاد ایران خواهد شد (البته برآورد دقیق نرخ بهینه مالیاتی، میزان معافیت پایه، هزینه قابل قبول و اعتبار مالیاتی نیازمند مجموعه‌ای جامع از پژوهش‌های کمی، آماری و برآوردی است که از موضوع پژوهش حاضر خارج است).

مطابق آنچه گذشت، اقتضای شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی این است که یک نظام مالیات بر مجموع درآمد ساده، قابل فهم، بدون تبعیض و با نرخ پایین برقرار شود. همچنین، مطلوب است که تحت شرایطی نظام مالیات را به نظام یارانه‌ها گره زد و تحت یک سیستم یکپارچه مشترک به دو امر مالیات بر مجموع درآمد و پرداخت یارانه رسیدگی کرد. با این ملاحظات بهترین الگویی که می‌تواند این اهداف را پوشش دهد و با شرایط خاص ایران سازگار باشد، نظام مالیات هموار نوع سوم است (یا تلفیقی از نظام مالیات هموار نوع دوم و سوم). نظام مالیات هموار نوع سوم عبارت بود از وجود اعتبار مالیاتی پایه (درآمد همگانی) و مالیاتی تک‌نرخ بر تمام منابع درآمدی به صورت مالیات بر مجموع درآمد. این الگو تا حد مطلوبی تمام اهداف عدالت افقی، عدالت عمودی، کارایی، سادگی و تمکین مالیاتی تأمین خواهد کرد.

بنابراین پیشنهاد این مقاله آن است که نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، با محوریت مالیات بر مجموع درآمد تحول یابد. با توجه به اصول اقتصاد مقاومتی، ارزیابی نظام‌های مالیاتی دنیا و شرایط ایران، پیشنهاد می‌شود مالیات بر مجموع درآمد تک‌نرخ (هموار) با اعتبار مالیاتی قابل استرداد به میزان حد کفاف (برای دهک‌های متوسط به پایین) استقرار یابد. همچنین، به منظور اهداف کارایی و عدالت، معافیت‌های گسترده فعلی حذف شود و همه انواع درآمدی مشمول مالیات شوند. ادغام نظام یارانه‌ها با نظام مالیاتی از دیگر محورهای این پیشنهاد است. مبنای مالیات شخص حقیقی است نه خانوار. در الگوی پیشنهادی، یارانه افراد شاغل و دارای درآمد به خودشان تحت عنوان اعتبار مالیاتی پرداخت می‌شود و یارانه افراد غیر شاغل همچون فرزندان و همسر خانه‌دار، از بدهی مالیاتی سرپرست خانواده کسر می‌شود، و مازاد آن به وی پرداخت می‌شود. همچنان که در دیگر کشورهایی که الگوی مالیاتی آنها فردی است، هزینه‌های قابل قبول و اعتبارهای مالیاتی به همین شیوه محاسبه می‌شود. در کشورهایی که مبنای مالیات خانواده است، درآمد افراد خانواده جمع زده و سپس مشمول مالیات می‌شود، اعتبار مالیاتی نیز برای کل خانواده محاسبه می‌شود.

## ۱۰. نتیجه‌گیری و دلالت سیاستی

آنچه در این مقاله آمد، مروری بود بر انواع نظام‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (PIT) و معرفی مالیات بر مجموع درآمد ذیل هر کدام از این نظام‌ها. به‌طورکلی نظام‌های PIT به چهار

دسته کلی تقسیم می‌شوند که عبارت‌اند از: نظام فراگیر، نظام دوگانه، نظام شبه دوگانه و نظام مالیات هموار. نظام فراگیر الگویی پیچیده است که ذیل آن رفتار یکسان با کار و سرمایه صورت می‌گیرد و همه مشمول، مالیات بر مجموع درآمد با نرخ‌های تصاعدی و معمولاً بالا می‌شوند.

همچنین در این سیستم معافیت‌ها و تخفیفات گسترده‌ای وجود دارد. در نظام دوگانه، رفتار متفاوتی با کار و سرمایه صورت می‌گیرد به این نحو که یک مالیات تصاعدی بر درآمد ناخالص نیروی کار وضع می‌شود و یک مالیات بر مجموع درآمد با نرخ ثابت نیز بر همه منابع درآمدی فرد اعم از کار و سرمایه وضع می‌شود. در نظام شبه دوگانه برخی از انواع سرمایه مشمول مالیات با نرخ ثابت و پایین می‌شوند و دیگر انواع درآمد اعم از کار و سرمایه مشمول مالیات با نرخ‌های تصاعدی هستند. در سیستم مالیات هموار یک مالیات تک‌نرخ و به نسبت پایین بر همه منابع درآمدی شخص حقیقی وضع می‌شود. برخی از انواع مالیات هموار دارای معافیت پایه هستند و یک نوع آن نیز دارای اعتبار مالیاتی پایه (درآمد پایه همگانی) است. همچنین ارزیابی این نظام‌ها از سه منظر برابری، کارایی و سادگی ارائه و تشریح شد که بسیاری از کشورها سیاست کاهش نرخ مالیات و گسترش پایه مالیاتی را در پیش گرفته‌اند و برای نیل به این هدف، از نظام پیچیده فراگیر رویگردان شده‌اند و به نظام‌های دوگانه و هموار اقبال بیشتری نشان داده‌اند.

در بخش دیگر ارزیابی نظام مالیاتی ایران آمد. به تفصیل اشاره شد که نظام PIT در ایران، نظام شبه دوگانه ناقص است که مالیات بر مجموع درآمد در آن وجود ندارد و هیچ‌کدام از اهداف مالیاتی همچون عدالت افقی و عمودی، کارایی و سادگی و تمکین مالیاتی به شکل مطلوب تأمین نمی‌شود.

در بخش پایانی گزارش با توجه اصول اقتصاد مقاومتی، به بحث‌های علمی درباره ویژگی‌های هر کدام از نظام‌ها، تجربه دیگر کشورها و شرایط خاص ایران از نظر سطح کیفیت حکمرانی و بوروکراسی، فرهنگ مالیاتی، شرایط تورمی و تلفیق با نظام یارانه و هدفمندی یارانه‌ها پیشنهاد نهایی مبنی بر بازطراحی نظام PIT بر اساس نظام مالیات هموار با مالیات بر مجموع درآمد تک‌نرخ و لحاظ یارانه‌های نقدی به عنوان اعتبار مالیاتی پایه برای دهک‌های کم درآمد ارائه شد. همچنین، پیشنهاد شد برخی دیگر از منابع بودجه همچون بخشی از منابع فقرزدایی و بخشی از منابع مالیاتی جدید، به عنوان اعتبار پایه سالانه در مالیات بر مجموع درآمد برای دهک‌های کم درآمد لحاظ شود. همچنین، نتایج این پژوهش، دلالت‌های سیاستی به شرح ذیل به دنبال دارد:

- استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم؛
- تلفیق نظام یارانه‌ها با نظام مالیاتی به نحو مطلوب در قالب اعتبار مالیاتی؛

- اصلاح قانون هدفمندی یارانه‌ها؛
- لحاظ منابع درآمدی هدفمندی یارانه‌ها در بودجه عمومی سالانه و تجمیع با منابع مورد اشاره پژوهش جهت اعتبار پایه مالیاتی در مالیات بر مجموع درآمد؛
- حذف یا کاهش بخش عمده معافیت‌های مالیاتی؛
- راه‌اندازی سامانه‌های جامع اطلاعاتی؛
- تحول در سیستم اظهارنامه الکترونیک و ساده‌سازی آن؛
- اصلاح قوانین، مقررات و آیین نامه‌های مالیاتی با رعایت اصل سادگی و قابل فهم بودن برای عموم؛
- عزم ملی و فرهنگ‌سازی و آموزش همگانی جهت ایجاد زمینه مطلوب استقرار مالیات بر مجموع درآمد.





## منابع

۱. دفتر مطالعات برنامه و بودجه (۱۳۹۳ خرداد)، آشنایی با قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم، مرکز پژوهش‌های مجلس.
۲. قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۴)، قانون مالیات‌های مستقیم، تهران: سازمان امور مالیاتی.
۳. نصیری اقدم، علی؛ ورزومی، اشرف (۱۳۹۴)، «وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال پانزدهم، شماره ۵، ص ۶۱-۸۲.
۴. الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت (۱۳۹۷)، نسخه اولیه ابلاغ شده از سوی مقام معظم رهبری به مجامع نخبگانی.
۵. پژوهان، جمشید و مارال اسکندری (۱۳۹۳)، «اثر معرفی مجدد مالیات بر مجموع درآمد بر رشد اقتصادی با نگاهی بر کشورهای منتخب از منطقه MENA»، پژوهشنامه مالیات، ۲۲(۲۱)، ص ۶۹-۹۲.
۶. پژوهان، جمشید و باقر درویشی (۱۳۸۹)، «اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، ۱۸(۸)، ص ۹-۴۸.
۷. درویشی، باقر و فرشته محمدیان، (۱۳۹۶)، «بررسی مقایسه ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تاکید بر مالیات بر مجموع درآمد»، پژوهشنامه مالیات، ۲۵(۳۳)، ص ۶۹-۱۱۶.
۸. سلیمانی، محمد و مهدی سرمست شوشتری (۱۳۹۸)، «طراحی الگوی جایگزینی خمس ارباب مکاسب و مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد اسلامی ایران»، معرفت اقتصاد اسلامی، ۲۰، ص ۱۷۹-۱۹۵.
۹. سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (۱۳۹۲)، ابلاغ شده از سوی مقام معظم رهبری.
۱۰. شاکری، عباس (۱۳۹۵). مقدمه‌ای بر اقتصاد ایران، تهران: نشر رافع.
۱۱. قانون بودجه کل کشور (۱۳۹۹)، ماده واحده و جداول کلان مصارف و منابع بودجه، سامانه قوانین مجلس شورای اسلامی.
12. Alm, James. (2018), "Is the Haig-Simons Standard Dead? The Uneasy Case for a Comprehensive Income Tax", *Tulane Economics Working Paper Series*, 1806, Tulane University.
13. Bird, R. M. (2008), "Tax challenges facing developing countries", *Institute for International Business, Working Paper*, (9).

14. Bravo, J. M. (2016), "Taxation of Pensions in Portugal: A Semi-Dual Income Tax System", *CESifo DICE Report*, 14(1), 14-23.
15. Besley, Timothy; & Persson, Torsten, (2014), "Why Do Developing Countries Tax So Little? ", *Journal of Economic Perspectives*, (Vol. 28, No.4), PP. 99–120.
16. Data.OECD. (2019), *Data.OECD*, Retrieved from <https://data.oecd.org/>
17. Evers, L., Miller, H., & Spengel, C. (2015), "Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations", *International Tax and Public Finance*, 22(3), 502-530.
18. Euroocean Union, (2019), "Euroocean Union", Retrieved from <https://europa.eu/youreurope/index.htm#en>
19. Gruber, Jonathan, (2016), *Public Finance and Public Policy* (Fourth Edition), New York: Worth Publishers.
20. Internal Revenue Service (2019), *Internal Revenue Service*, Retrieved from <https://www.irs.gov>
21. Kleven, Henrik Jacobsen (2014), "How Can Scandinavians Tax So Much?", *Journal of Economic Perspectives*, (Vol. 28, No. 4), PP. 77–98.
22. Mirrlees, James; Adam, Stuart; Besley, Timothy; Blundell, Richard; Bond, Stephen; Chote, Robert; ... Poterba, James, (2011), *Tax by Design*, Institute for Fiscal Studies (IFS).
23. Nolan, Matt. (2018), "Horizontal and Vertical Equity in the New Zealand Tax-Transfer System: 1988-2013", *Working Papers in Public Finance*.
24. OECD Tax Policy Studies, OECD., (2006), *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, OECD Publishing.
25. Pirttilä, J., & Selin, H. (2011), "Income shifting within a dual income tax system: Evidence from the Finnish tax reform of 1993", *Scandinavian Journal of Economics*, 113(1), 120-144.
26. Sørensen, P. B. (2005), "Dual income taxation: why and how? ", *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 559-586.
27. skatteetaten. (2019), "skatteetaten", Retrieved from <https://www.skatteetaten.no/>
28. tax consultants international, (2019), "tax consultants international", Retrieved from <https://www.tax-consultants-international.com/>

29. Atkinson, A. B. (1995), *Public Economics in Action The Basic Income/Flat Tax Proposal*, United States: Oxford University Press.
30. Ellis, J. M. (2010), *Flat tax revolution?: Policy change and policy diffusion in Eastern Europe*, Temple University.
31. Ilzetzi, E. (2018), "Tax reform and the political economy of the tax base", *Journal of Public Economics*, 164, 197-210.
32. Keen, M., Kim, Y., & Varsano, R. (2008), "The "flat tax (es)": principles and experience", *International Tax and Public Finance*, 15(6), 712-751.
33. Swank, D. (2016), "The new political economy of taxation in the developing world", *Review of International Political Economy*, 23(2), 185-207.

