

Tax Justice and Comprehensive Income Taxation: A Legal-Institutional Analysis of the Capacities, Legislative Obstacles, and Implementation Challenges within Iran's Tax System

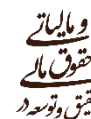


**Babak
Mohammadzadeh**

PhD Graduate and Public Law Researcher, Caspian
International Campus, University of Tehran, Tehran,
Iran
babak.m.zade@gmail.com

Received: 2026-07-18

Accepted: 2026-09-05



Journal of Research and Development
in Financial and Tax Law
Iranian Law and Legal Research
Institute

Abstract

Modern tax systems, beyond their traditional function of generating revenue for the public treasury, are recognized as fundamental instruments of public law and redistributive policy for regulating the economic structure, mitigating income inequality, and ensuring social solidarity. Nevertheless, the longstanding dominance of the "source-based" model within Iran's Direct Taxation Act—owing to the abstraction of distinct categories of income (salaries, business income, real property, and capital gains), the absence of an aggregate assessment of real ability to pay, and the granting of source-based, untargeted exemptions—has resulted in a pronounced divergence from the standards of "horizontal equity" (the imposition of an equal tax burden on individuals of equal economic capacity) and "vertical equity" (the application of progressively effective rates to higher-income earners). This qualitative-documentary study,

Journal of Research and Development
in Financial and Tax Law

Iranian Law and Legal Research
Institute

Vol. 1 | No. 1 | Spring & Summer 2026

(Original Article)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:

10.22034/jftl.2026.2094246.1018

employing a four-layered analytical framework (normative identification, scope of coverage, the adequacy of adjustment instruments, and the assurance mechanisms of data governance), assesses the capacities and challenges attending the transition to a "comprehensive income tax" system within Iran's legal and institutional context. The study's findings indicate that, although the current system should be characterized as a "modified source-based system"—one in which measures such as the database established under Article 169 bis of the Direct Taxation Act (as amended in 1394 [2015/2016]) and the systems established under the Act on Sales Terminals and the Taxpayers' System (adopted in 1398 [2019/2020]) have laid the initial groundwork for a data-driven approach—the realization of substantive tax justice nonetheless requires a structural reworking of the legislation, a precise differentiation among the legal institutions of "refundable tax credits," "allowable subsistence expenses," and "economic exemptions," and a balancing of the state's tax-collection authority against taxpayers' constitutional guarantees, such as financial privacy (Article 22 of the Constitution) and fair tax adjudication.

Keywords: tax justice, comprehensive income taxation, ability to pay, horizontal and vertical equity, tax credit, Article 169 bis, taxpayers' rights



عدالت مالیاتی و مالیات بر مجموع درآمد: تحلیلی حقوقی - نهادی از ظرفیت‌ها، موانع تقنینی و چالش‌های استقرار در نظام مالیاتی ایران

دانش آموخته دکتری و پژوهشگر حقوق عمومی، پردیس بین‌المللی
کاسپین دانشگاه تهران، تهران، ایران

بابک محمدزاده ID

babak.m.zade@gmail.com



تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۷/۲۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۴/۲۷

دوفصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق مالی و مالیاتی

پژوهشکده حقوق و قانون ایران

دوره ۱ | شماره ۱ | بهار و تابستان ۱۴۰۵

(مقاله پژوهشی)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:

10.22034/jftl.2026.2094246.1018

چکیده

نظام‌های مالیاتی مدرن فراتر از کارکرد سنتی تحصیل درآمد برای خزانه‌داری عمومی، به عنوان ابزار بنیادین حقوق عمومی و سیاست‌گذاری بازتوزیعی جهت تنظیم ساختار اقتصادی، تعدیل نابرابری‌های درآمدی و تضمین همبستگی اجتماعی شناخته می‌شوند. با این حال، حاکمیت دیرپای الگوی «منبع‌محور» در قانون مالیات‌های مستقیم ایران، به دلیل انتزاع پایه‌های مختلف درآمدی (حقوق، مشاغل، املاک و عایدی‌ها)، فقدان سنجش تجمیعی توان واقعی پرداخت، و اعطای معافیت‌های منبع‌پایه و غیرهدفمند، به واگرایی شدید از موازین «عدالت افقی» (تحمیل بار مالیاتی همسان بر افراد واجد ظرفیت اقتصادی برابر) و «عدالت عمودی» (اعمال نرخ‌های مؤثر تصاعدی بر صاحبان درآمدهای بالاتر) منتهی شده است. پژوهش کیفی - اسنادی حاضر با کاربست یک الگوی تحلیلی چهارلایه‌ای (شناسایی هنجاری، قلمرو شمول، کفایت ابزارهای تعدیل‌کننده و ضمانت اجرای حکمرانی داده)، به ارزیابی ظرفیت‌ها و چالش‌های گذار به نظام «مالیات بر مجموع درآمد» در بستر حقوقی و نهادی ایران می‌پردازد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه نظام کنونی را باید یک «نظام منبع محور تعدیل یافته» دانست که با تمهیداتی نظیر پایگاه اطلاعاتی ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴) و سامانه‌های موضوع قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸) بسترهای اولیه داده‌محوری را فراهم ساخته است، اما تحقق عدالت مالیاتی ماهوی مستلزم بازتولید ساختاری قوانین، تفکیک دقیق نهادهای حقوقی «اعتبار مالیاتی تسویه‌پذیر»، «هزینه‌های قابل قبول معیشتی» و «معافیت‌های اقتصادی»، و توازن بخشی میان اقتدار وصول مالیات و تضمینات حقوق اساسی مؤدیان نظیر حریم خصوصی مالی (اصل ۲۲ قانون اساسی) و دادرسی منصفانه مالیاتی است.

کلیدواژه‌ها: عدالت مالیاتی، مالیات بر مجموع درآمد، توان پرداخت، عدالت افقی و عمودی، اعتبار مالیاتی، ماده ۱۶۹ مکرر، حقوق مودیان.

مقدمه

در سپهر حقوق عمومی و نظریه دولت مدرن، مالیات صرفاً یک پدیده محاسباتی یا مکانیسم مالی برای متوازن سازی ترازنامه بودجه دولت نیست، بلکه یکی از بنیادی ترین تجلیات قرارداد اجتماعی و ابزار حاکمیت برای اعمال عدالت توزیعی و بازتنظیم ساختار طبقاتی جامعه به شمار می رود (Murphy & Nagel, 2002; Holmes & Sunstein, 1999) اصل مشروعیت بخش اقتدار دولت در ستاندن بخشی از مالکیت خصوصی شهروندان (موضوع اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران)، پایبندی به «اصل عدالت مالیاتی»^۱ است. در نظریه کلاسیک و معاصر مالیه عمومی، عدالت مالیاتی زمانی محقق می گردد که اولاً اشخاصی که دارای توان اقتصادی و ظرفیت پرداخت یکسان هستند، بار مالیاتی هم ارزی را بر دوش کشند (عدالت افقی)، و ثانیاً اشخاصی که از توانمندی و برخورداری اقتصادی بالاتری بهره مندند، سهم بیشتری از درآمد ناخالص خود را به عنوان مالیات بپردازند تا امکان بازتوزیع منابع عمومی به نفع طبقات آسیب پذیر و ارتقای خدمات زیربنایی فراهم گردد (عدالت عمودی) (Musgrave, 1959; Piketty, 2017).

با وجود این مبانی مسلم نظری، معماری تقنینی قانون مالیات های مستقیم در ایران (مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی)، بر یک ساختار سنتی «منبع محور»^۲ متمرکز است. در این ساختار، درآمدهای حاصل از منابع مختلف از جمله حقوق و دستمزد (مواد ۸۲ تا ۹۲)، مشاغل و اصناف (مواد ۹۳ تا ۱۰۴)، املاک و مستغلات (مواد ۵۲ تا ۸۰) و درآمدهای اتفاقی (مواد ۱۱۹ تا ۱۲۸)، در ظرف های حقوقی مستقل و جدا از یکدیگر مورد سنجش، ممیزی و وصول قرار می گیرند. این انشقاق ساختاری سبب شده است که کل توانمندی اقتصادی یک شخص حقیقی در قالب یک زیست بوم جامع ارزیابی نشود.

پایامد گریزناپذیر چنین نظامی، بروز شکاف های عمیق در تحقق عدالت مالیاتی است. از یک سو، کارمندان و حقوق بگیران رسمی به دلیل کسر مالیات در منبع^۳ با بالاترین

¹ Tax Justice

² Scheduler System

³ Withholding Tax

شفافیت و تمکین اجباری روبه‌رو بوده و نرخ‌های مؤثر مالیاتی را با حداقل معافیت‌ها می‌پردازند، در حالی که اشخاص دارای درآمدهای چندگانه از منابع گوناگون سرمایه‌ای، سوداگری املاک، مستغلات و مشاغل غیررسمی، یا از تور مالیاتی خارج مانده و یا با توزیع عواید خود در میان پایه‌های مختلف، مشمول پله‌های حداقلی مالیات می‌گردند. علاوه بر این، تکرر معافیت‌های منبع‌پایه و فقدان سازوکار اعتبارات مالیاتی متناسب با بعد خانوار و هزینه‌های ضروری معیشتی (بهداشت، آموزش و مسکن)، بار مالیاتی را به ضرر طبقات متوسط و فرودست دگرگون ساخته است (OECD, 2022). ایده استقرار «نظام مالیات بر مجموع درآمد»^۱ که در آن مجموع جریان‌های عواید شخص حقیقی در یک سال مالیاتی تجمیع و پس از کسر هزینه‌های قابل قبول معیشتی و اعمال اعتبارات مالیاتی، مشمول جدول واحد نرخ‌های تصاعدی می‌گردد، به عنوان راه حل ساختاری برای رفع این معضلات مطرح شده است. لکن چالش اساسی این است که استقرار چنین نظامی صرفاً با تغییر چند ماده قانونی یا درج یک نرخ تصاعدی در قانون تحقق نمی‌یابد؛ بلکه نیازمند معماری یکپارچه تبادل داده، تعریف جامع هنجاری از مفهوم درآمد، بازطراحی سازوکارهای هزینه‌های قابل قبول و اعتبارات مالیاتی، و از همه مهم‌تر، برقراری موازنه حقوقی میان اقتدار نظارتی حاکمیت و صیانت از حقوق بنیادین مؤدیان (نظیر حریم خصوصی و دادرسی منصفانه) است. از این رو، این مقاله در پی تبیین حقوقی - نهادی این گذار و واکاوی ظرفیت‌های موجود و خلأهای هنجاری نظام مالیاتی ایران است.

۲. مفهوم‌شناسی و مبانی فلسفی

عدالت مالیاتی به عنوان یک هنجار بنیادین در حقوق مالیه عمومی، محصول تلاقی فلسفه اخلاق، حقوق اساسی و اقتصاد رفاه است. تبیین این مفهوم مستلزم واکاوی دو نظریه رقیب در توجیه مشروعیت مالیات‌ستانی و سپس تحلیل دلالت‌های هنجاری عدالت افقی و عمودی است

¹ Global Income Tax

۱-۲. نظریه منفعت در برابر نظریه توان پرداخت

- نظریه منفعت^۱: این نظریه که ریشه در اندیشه‌های قرارداد اجتماعی کلاسیک (لاک و هابز^۲) دارد، مالیات را معادل «قیمت خدمات عمومی» ارائه شده توسط دولت تلقی می‌کند. بر اساس این دیدگاه، هر شهروند باید متناسب با میزان بهره‌مندی مستقیم خود از امنیت، زیرساخت‌ها و خدمات دولتی، مالیات بپردازد. با این حال، حقوق عمومی مدرن این نظریه را به عنوان مبنای عام مالیات‌ستانی رد می‌کند؛ زیرا اجرای آن نه تنها به تشدید فقر می‌انجامد (چرا که طبقات محروم نیازمند بیشترین خدمات حمایتی دولت هستند)، بلکه قادر به توجیه بازتوزیع ثروت و ارائه کالاهای عمومی غیرقابل تفکیک نیست (Musgrave, 1959).
- نظریه توان پرداخت^۳: در مقابل، نظریه توان پرداخت که متأثر از فلسفه عدالت توزیعی است، مالیات را یک «تکلیف همبستگی شهروندی» می‌داند. در این دیدگاه، بار مالیات باید متناسب با توانایی و ظرفیت واقعی اقتصادی شخص تعیین شود، بدون آنکه ارتباط مستقیمی با میزان خدمات دریافتی وی از دولت داشته باشد (Murphy & Nagel, 2002). سنجش این توانایی مستلزم ارزیابی جامع دارایی، درآمد و بار هزینه‌ای مؤدی است.

۲-۲. دوگانه عدالت افقی و عدالت عمودی

- نظریه توان پرداخت مستقیماً به دو شاخص هنجاری تقسیم می‌گردد:
۱. عدالت افقی^۴: متضمن این قاعده حقوقی است که افراد در شرایط برابر اقتصادی باید رفتار مالیاتی برابری را تجربه کنند. در یک نظام مالیاتی منبع‌محور، چنانچه پزشکی با درآمد سالانه ۱ میلیارد تومان مشمول نرخ‌های متفاوت یا گریزگاه‌های قانونی گردد در حالی که یک مدیر دولتی با همان میزان دریافتی سالانه مالیات

¹ Benefit Principle

² Locke and Hobbes

³ Ability-to-Pay Principle

⁴ Horizontal Equity

بیشتری بپردازد، عدالت افقی به طور بنیادین نقض شده است.
۲. عدالت عمودی^۱: بیانگر این اصل است که افراد با توانایی اقتصادی نابرابر باید مالیات‌های متفاوتی بپردازند؛ به گونه‌ای که با افزایش پایه درآمدی، سهم مالیات پرداختی (نرخ مؤثر مالیاتی) به صورت تصاعدی^۲ افزایش یابد. این امر متضمن کارکرد بازتوزیعی حقوق مالیاتی جهت مهار تمرکز ناموجه ثروت است (Piketty, 2017; Pistor, 2019).

۳. ادبیات پژوهش و چارچوب نظری

تثبیت هنجاری و استقرار ساختاری مالیات بر مجموع درآمد در تقاطع حقوق اساسی، حقوق عمومی اقتصادی و فلسفه مالیه عمومی قرار دارد. این بخش با رویکردی تحلیلی - انتقادی، ابتدا به ارزیابی نظام‌مند پیشینه پژوهش‌های داخلی و بین‌المللی پرداخته و شکاف مطالعاتی حاکم را تبیین می‌نماید؛ سپس چارچوب نظری پژوهش را بر پایه سه نظریه بنیادین «درآمد جامع شانتز-هیگ-سایمونز^۳»، «نظریه توان پرداخت در حقوق عمومی مالی^۴» و «رویکرد قابلیت آمارتیا سن^۵» به صورت کاملاً متنی و متناسب با ادبیات حقوق عمومی صورت‌بندی می‌کند.

۱-۳. پیشینه پژوهش و نقد ساختاریافته ادبیات موجود

ادبیات ناظر بر پیوند عدالت مالیاتی و ساختار پایه‌های مالیاتی را می‌توان در دو حوزه مطالعات داخلی (تمرکز بر نظام تقنینی و چالش‌های نهادی ایران) و مطالعات بین‌المللی (تمرکز بر مبانی اقتصاد سیاسی حقوقی و بازتوزیع عادلانه) دسته‌بندی و ارزیابی کرد:

۱-۱-۳. مطالعات داخلی

مطالعات حقوقی و اقتصادی پیشین در داخل کشور عمدتاً در سه جریان تحلیلی شکل گرفته‌اند:

¹ Vertical Equity

² Progressive

³ Schanz-Haig-Simons Theory of Comprehensive Income

⁴ the ability-to-pay principle of taxation

⁵ Amartya Sen's Capability Approach

۱) رویکرد فلسفی-هنجاری حقوق عمومی: کاتوزیان (۱۳۹۳) در تحلیل مبانی فلسفه حقوق و بازتوزیع عادلانه، مالیات را ابزاری بنیادین برای تعدیل ثروت‌های نامتوازن و تضمین همبستگی اجتماعی معرفی می‌کند. از این منظر، مشروعیت قوانین مالیاتی منوط به ابتدای آن‌ها بر توانایی واقعی مؤدیان و تحدید معافیت‌های تبعیض‌آمیز است. نقد بنیادین وارد بر این سنخ از ادبیات آن است که مباحث در سطح اصول کلی و انتزاعی متوقف مانده و به سازوکارهای انضمامی حقوق مالیاتی (نظیر تفکیک اعتبارات مالیاتی تسویه‌پذیر از معافیت‌های منبع‌پایه و تحلیل ساختار مواد قانون مالیات‌های مستقیم) ورود نکرده است.

۲) رویکرد اقتصادی-اطلاعاتی مالیه: قاسمی بنابری و همکاران (۱۴۰۳) با تمرکز بر شاخص‌های عدالت محوری در نظام مالیاتی، فقدان یکپارچگی سامانه‌های داده‌محور و شفاف نبودن تراکنش‌های بانکی را مانع بنیادین استقرار مالیات بر مجموع درآمد می‌داند. نقد وارد بر این پژوهش‌ها، غفلت از مؤلفه‌های حقوق اساسی (همچون اصل پنجاه و یکم و اصل بیست و دوم قانون اساسی) و الزامات دادرسی منصفانه مالیاتی (موضوع مواد ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم) است؛ چرا که داده‌محوری فاقد مهار حاکمیت قانون می‌تواند حقوق بنیادین مؤدیان و امنیت حریم خصوصی مالی را به مخاطره اندازد.

۳) رویکرد تطور تقنینی و آسیب‌شناسی ساختار منبع‌محور: فرقان‌دوست حقیقی و یاری (۱۳۸۶) با بررسی علل لغو مالیات بر مجموع درآمد در اصلاحات سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، به بی‌توجهی قوانین موجود به هزینه‌های معیشتی و بعد خانوار پرداخته‌اند. با این وجود، پژوهش‌های این حوزه پیوند فنی میان مالیات‌های تکلیفی کسرشده در منبع (موضوع ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم) با محاسبات نهایی مجموع درآمد، و نیز ظرفیت‌های ناشی از اصلاحات ۱۳۹۴ (به‌ویژه ماده ۱۶۹ مکرر) و قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان (مصوب ۱۳۹۸) را تحلیل نکرده‌اند.

۲-۱-۳. مطالعات بین‌المللی

در سطح بین‌المللی، پژوهش‌های پیونددهنده حقوق عمومی، عدالت توزیعی و طراحی پایه‌های مالیاتی واجد غنای نظری و کاربردی ویژه‌ای است:

- مورفی و نیگل^۱ (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که مالکیت پیشامالیاتی یک حق طبیعی مستقل از ساختار دولت نیست، بلکه حق مالکیت درون نظام حقوقی و به واسطه قواعد مالیاتی تعریف و تحدید می‌شود؛ بنابراین، ارزیابی عدالت مالیاتی نه بر مبنای میزان مداخله در درآمد ناخالص، بلکه بر پایه توزیع عادلانه نتایج پسامالیاتی معنا می‌یابد.
- پیکتی^۲ (۲۰۱۷) در پژوهش خود نشان می‌دهد که تفکیک میان عواید حاصل از کار و درآمدهای حاصل از سرمایه و اعطای معافیت یا نرخ‌های ترجیحی به سرمایه، عامل بنیادین تعمیق نابرابری ساختاری است؛ از این رو، استقرار مالیات تصاعدی بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی را یگانه سازوکار هنجاری مهار واگرایی ثروت معرفی می‌کند.
- پیستور^۳ (۲۰۱۹) با طرح نظریه «کدگذاری حقوقی سرمایه» تبیین می‌نماید که چگونه قالب‌های حقوقی در نظام‌های مالیاتی منبع‌محور به صاحبان ثروت امکان می‌دهند تا با تبدیل صوری ماهیت درآمدها، از شمول پایه‌های مالیاتی بگریزند و بدین ترتیب، نابرابری را با ابزار قانون بازتولید نمایند.
- گزارش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۴ (۲۰۲۲) مؤید آن است که نظام‌های مالیاتی منبع‌محور به دلیل ناتوانی در یکپارچه‌سازی درآمدهای چندمنبعی مؤدیان، بالاترین سطح فرار مالیاتی و نابرابری افقی را در مقایسه با نظام‌های مالیات بر مجموع درآمد پدید می‌آورند.

۳-۱-۳. شکاف پژوهشی

بررسی ادبیات پیشین نشان می‌دهد که غالب آثار یا به صورت تک‌بعدی و با ادبیات آماری-حسابداری به موضوع پرداخته‌اند یا در سطح انتزاعیات فلسفی متوقف مانده‌اند. شکاف پژوهشی که این مقاله در صدد رفع آن است، فقدان یک تحلیل جامع حقوقی -

¹ Murphy & Nagel

² Piketty

³ Pistor

⁴ Organization for Economic Co-operation and Development(OECD)

نهادی است که اصول حقوق اساسی (تحدید صلاحیت‌های اختیاری اداره، تضمین حریم خصوصی داده‌ها، و اصل برابری شهروندان)، تکنیک‌های تقنینی حقوق مالیاتی (تمایز معافیت، اعتبار مالیاتی، و هزینه‌های قابل قبول معیشتی)، و ساختارهای اجرایی - داده‌ای (ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و سامانه مؤدیان) را به صورت هم‌بسته در حقوق ایران صورت‌بندی نماید.

۳-۲. چارچوب نظری پژوهش

برای تحلیل حقوقی و هنجاری استقرار مالیات بر مجموع درآمد در ایران، سه نظریه مکمل به عنوان مبنای استدلال به کار گرفته می‌شوند:

۱-۲-۳. نظریه درآمد جامع شانتز-هیگ-سایمونز

درآمد مؤدی را معادل «افزایش خالص در توان اقتصادی او در یک دوره مشخص» تعریف می‌کند. (Simons, 1980) بر اساس این دیدگاه، پایگاه مالیاتی تنها به درآمدهای پولی یا دریافتی‌های نقدی محدود نمی‌شود، بلکه مجموع هزینه‌های مصرفی شخص و هرگونه افزایش در ارزش کل دارایی‌ها و اموال او (از جمله سودهای سرمایه‌ای، مزایای غیرنقدی و افزایش ارزش دارایی‌ها حتی پیش از فروش) را در برمی‌گیرد. از منظر حقوق مالیاتی، این رویکرد معیاری دقیق برای سنجش توان واقعی مؤدی ارائه می‌دهد و زمینه تحقق عدالت مالیاتی (افقی و عمودی) و اجرای اصل توان پرداخت^۱ را فراهم می‌سازد. بااین حال، چالش‌هایی نظیر دشواری ارزیابی قیمت واقعی دارایی‌ها، نوسان ارزش بازار و نبود نقدینگی کافی نزد مؤدی برای پرداخت مالیات دارایی‌های به فروش نرفته، اجرای کامل این نظریه را دشوار می‌کند. به همین دلیل، نظام‌های حقوقی معمولاً این چارچوب نظری را تعدیل کرده و شرط نقدشدن یا تحقق عینی درآمد را مبنای وضع و وصول مالیات قرار می‌دهند. (Haig, 1921; Simons, 1980)

بنیان مفهومی مالیات بر مجموع درآمد در حقوق مالیه عمومی بر نظریه درآمد جامع استوار است. مطابق این رویکرد، درآمد مشمول مالیات یک شخص در طول دوره مالیاتی،

¹ Ability-to-Pay Principle

معادل «ارزش پولی مصرف واقعی شخص در آن دوره به اضافه تغییر خالص در ارزش دارایی‌ها و ثروت اندوخته وی» تعریف می‌شود. کاربست این تعریف در نظام حقوقی واجد سه دلالت تقنینی بنیادین است:

الف) پایگاه مالیاتی شمول‌گرا^۱: قالب و عنوان حقوقی درآمد (نظیر دستمزد، سود تجاری، عایدی سرمایه، اجاره‌بها، یا درآمدهای اتفاقی) نباید سبب تفکیک پایه‌های مالیاتی و اعمال تبعیض مقرراتی گردد؛ زیرا هرگونه عایدی که توان مصرفی یا توان افزایش ثروت مؤدی را تقویت کند، بخشی از ظرفیت مالیاتی او محسوب می‌شود.

ب) مهار جابه‌جایی و بازآرایی صوری درآمدها^۲: در نظام‌های منبع‌محور، مؤدیان متمول می‌توانند با تغییر عنوان درآمد از دستمزد به عواید سرمایه‌ای یا سود شرکت، از نرخ‌های پایین‌تر یا معافیت‌ها منتفع شوند؛ نظریه درآمد جامع با تجمیع تمام عایدات در یک کاسه واحد، امکان سوءاستفاده از خلأهای تقنینی را سلب می‌کند.

پ) پذیرش هزینه‌های ضروری تحصیل درآمد: از منظر حقوق مالیاتی، درآمد ناخالص مؤدی مبنای مستقیم مالیات نیست، بلکه هزینه‌های ضروری و مستند که برای کسب آن درآمد صرف شده است، باید پیش از محاسبه مالیات از پایگاه درآمدی کسر گردد (Musgrave, 1959).

۲-۳. نظریه توان پرداخت و شاخص‌های عدالت مالیاتی

نظریه توان پرداخت، توزیع بار مالیاتی را بر مبنای ظرفیت اقتصادی واقعی اشخاص و مستقل از میزان بهره‌مندی آنان از خدمات عمومی توجیه می‌کند (Musgrave & Musgrave, 1989). در این چارچوب، عدالت افقی اقتضا دارد اشخاصی که از توان اقتصادی مشابهی برخوردارند، با بار مالیاتی مشابهی مواجه شوند؛ مگر آنکه تفاوت رفتار مالیاتی آنان بر مبنای ملاحظات قانونی و موجه توجیه‌پذیر باشد (Slemrod & Bakija, 2017). عدالت عمودی نیز بر تفاوت‌گذاری میان مؤدیان با توان اقتصادی متفاوت و تحمل بار مالیاتی بیشتر از سوی اشخاص برخوردارتر استوار است (Musgrave & Musgrave, 1989).

¹ Broad-Based and Comprehensive Tax Base

² Curbing Artificial Income Shifting and Tax-Motivated Characterization

1989). شاخص‌های سنجش عدالت مالیاتی، از جمله میزان تصاعدی بودن نرخ‌ها، توزیع بار مالیاتی میان گروه‌های درآمدی، نسبت مالیات به درآمد و آثار بازتوزیعی نظام مالیاتی، باید در پرتو این دو بُعد ارزیابی شوند (Slemrod & Bakija, 2017). با این حال، سنجش توان پرداخت صرفاً بر درآمد جاری مبتنی نیست و عواملی مانند ثروت، مصرف، مزایای غیرنقدی و وضعیت خانوادگی نیز می‌توانند در ارزیابی ظرفیت اقتصادی مؤدی مؤثر باشند (Musgrave & Musgrave, 1989). بنابراین، عدالت مالیاتی هنگامی تحقق می‌یابد که قواعد شناسایی درآمد، تعیین نرخ، معافیت‌ها و سازوکار وصول، بدون تبعیض ناروا و با توجه به تفاوت‌های واقعی در توان پرداخت طراحی و اجرا شوند (Slemrod & Bakija, 2017). نظریه توان پرداخت در حقوق عمومی مالیه، تکلیف مؤدی در پرداخت مالیات را بر مبنای توانایی و ظرفیت اقتصادی وی تنظیم می‌کند، نه میزان بهره‌مندی مستقیم او از خدمات عمومی. این اصل دو بعد بنیادین دارد:

۱) عدالت افقی: متضمن آن است که مؤدیانی که از ظرفیت و توان اقتصادی برابر برخوردارند، مشمول بار مالیاتی یکسان و برابر قرار گیرند. ساختار منبع‌محور قانون مالیات‌های مستقیم ایران با پیش‌بینی معافیت‌های گسترده منبع‌پایه (نظیر معافیت برخی فعالیت‌ها یا معافیت سود سپرده‌ها)، عدالت افقی را مخدوش می‌سازد؛ زیرا دو مؤدی با مجموع درآمد سالانه برابر، صرفاً به دلیل تفاوت در منشأ درآمد خود، بار مالیاتی کاملاً متفاوتی را متحمل می‌شوند.

۲) عدالت عمودی: ایجاب می‌کند که با افزایش توان و ظرفیت اقتصادی مؤدی، سهم و نرخ مؤثر مالیات پرداختی وی نیز به صورت تصاعدی افزایش یابد. در ساختار تفکیک‌شده فعلی، تقسیم یک درآمد کلان در میان چند منبع مجزا، مانع از اعمال مؤثر نرخ‌های تصاعدی (موضوع ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌شود و در عمل، حقوق‌بگیران دارای درآمد شفاف، بار مالیاتی مؤثر سنگین‌تری را نسبت به صاحبان درآمدهای چندمنبعی تحمل می‌کنند.

۳-۲-۳. رویکرد قابلیت آمارتیا سن و بعد انسانی عدالت مالیاتی

ارزیابی عدالت را از تمرکز صرف بر درآمد و منابع مادی به بررسی آزادی‌های واقعی انسان برای انتخاب و دستیابی به شیوه‌ای از زندگی که برای او ارزشمند است، منتقل می‌کند (Sen, 1999). بر این مبنا، درآمد فقط یکی از ابزارهای توسعه قابلیت‌هاست و برخورداری برابر از درآمد، به دلیل تفاوت‌های جسمانی، اجتماعی، خانوادگی و محیطی اشخاص، الزاماً به فرصت‌های واقعی برابر منجر نمی‌شود (Sen, 1999). در حوزه عدالت مالیاتی، این رویکرد اقتضا دارد توان پرداخت مؤدی نه صرفاً بر پایه درآمد اسمی، بلکه با توجه به هزینه‌ها و محدودیت‌هایی سنجیده شود که امکان تبدیل منابع مالی به رفاه و آزادی واقعی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهند. از این رو، عواملی مانند معلولیت، بیماری، مسئولیت‌های خانوادگی و محرومیت‌های منطقه‌ای می‌توانند مبنای موجهی برای پیش‌بینی معافیت‌ها، کسورات و حمایت‌های مالیاتی متفاوت باشند (Sen, 2009). بُعد انسانی عدالت مالیاتی همچنین مستلزم آن است که آثار قوانین مالیاتی بر قابلیت‌های اساسی اشخاص، از جمله دسترسی به سلامت، آموزش، مسکن و مشارکت اجتماعی، در فرایند قانون‌گذاری و ارزیابی سیاست‌های مالیاتی مورد توجه قرار گیرد (Sen, 1999). بنابراین، از منظر رویکرد قابلیت، نظام مالیاتی عادلانه نظامی است که افزون بر توزیع منصفانه بار مالیاتی، به کاهش محرومیت‌های واقعی و گسترش آزادی‌های اساسی اشخاص کمک کند. رویکرد قابلیت ارزیابی عدالت را از تمرکز صرف بر ارقام اسمی درآمد فراتر برده به «ظرفیت واقعی اشخاص برای تبدیل درآمد به کارکردهای اساسی زیست انسانی» با دو عامل زیر معطوف می‌دارد (Sen, 1999):

- ۱) تعدیل بار مالیاتی بر اساس وضعیت خانوار و هزینه‌های ضروری: دو شخص با درآمد اسمی برابر، در صورتی که یکی دارای فرزندان متعدد، بیماری خاص یا افراد تحت تکفل معلول باشد و دیگری فاقد چنین تعهداتی باشد، توان واقعی پرداخت یکسانی ندارند. رویکرد قابلیت، مبنای حقوقی لازم را برای اعمال «اعتبارات مالیاتی به ازای بعد خانوار» و «پذیرش هزینه‌های درمانی و معیشتی ضروری به عنوان کسورات قانونی» فراهم می‌سازد.
- ۲) توجیه اعتبارات مالیاتی تسویه‌پذیر: در این چارچوب، حقوق مالیاتی صرفاً ابزار ستاندن درآمد از شهروندان نیست، بلکه با طراحی سازوکارهای اعتبار مالیاتی

بازپرداخت‌پذیر (مالیات بر درآمد منفی)، به حمایت مالی هدفمند از خانوارهای واقع در زیر خط معیشت می‌پردازد تا قابلیت‌های پایه‌ای زیست آنان تضمین شود.

جدول ۱. ماتریس تطبیقی چارچوب‌های نظری و دلالت‌های هنجاری - تقنینی

در حقوق مالیاتی

ردیف	چارچوب نظری	نظریه‌پردازان محوری	مفهوم بنیادین سنجش درآمد	دلالت هنجاری در حقوق مالیاتی	چالش ساختار منبع‌محور فعلی ایران
۱	درآمد جامع	شانتز، هیگ و سایمونز	مجموع مصرف واقعی به اضافه تغییر خالص در ثروت	شمولیت تمامی عایدات در یک پایگاه واحد بدون تفکیک منبع	تفکیک سرفصل‌های قانون و امکان گریز از طریق تبدیل صوری منابع درآمدی
۲	توان پرداخت	ماسگریو، مورفی و نیگل	عدالت افقی و عدالت عمودی بر مبنای ظرفیت واقعی	برابری بار مالیاتی برای درآمدهای برابر و تصاعد نرخ درآمدهای بالاتر	تضعیف عدالت افقی با معافیت‌های منبع‌پایه و فرار پایه‌های غیررسمی
۳	رویکرد قابلیت	آمارتیا سن	ظرفیت واقعی تبدیل درآمد به رفاه و زیست شایسته	ظرفیت واقعی تبدیل درآمد به رفاه و زیست شایسته	حاکمیت معافیت‌های تخت و عام بدون سنجش بار تکفل و نیازهای زیستی خانوار

۴. روش‌شناسی پژوهش

روش‌شناسی در پژوهش‌های حقوق عمومی و مالیه عمومی، بر خلاف مطالعات تجربی

که مبتنی بر داده‌های کمی هستند، بر شیوه تحلیل مفاهیم، قواعد، ساختارهای نهادی و نسبت میان آن‌ها با اصول بنیادین حقوقی متمرکز است. این پژوهش از روش توصیفی - تحلیلی بهره می‌جوید و در درون آن، دو رویکرد مکمل «تحلیل مفهومی» و «تحلیل نهادی - حقوقی» را به کار می‌بندد. به منظور سنجش دقیق و ساختاریافته نظام مالیاتی ایران و امکان‌سنجی گذار به مالیات بر مجموع درآمد، از یک مدل تحلیل سیاستی - هنجاری چهارلایه‌ای استفاده شده است که ابعاد هنجاری و تجربی موضوع را هم‌زمان پوشش می‌دهد (Sen, 1999; Graetz, 2016)

۱) شناسایی هنجاری^۱: ارزیابی این مسئله که اصول بنیادین حقوقی، به‌ویژه نظریه توان پرداخت و رویکرد قابلیت آماریا سن، تا چه میزان در اهداف و متون تقنینی شناسایی شده‌اند.

۲) قلمرو شمول^۲: واکاوی گستره پوشش قوانین مالیاتی بر منابع درآمدی و تحلیل استثنائات و معافیت‌های تبعیض‌آمیزی که عدالت افقی و عمودی را مخدوش می‌سازند.
۳) کفایت ابزاری^۳: ارزیابی کارآمدی ابزارهای مالیاتی پیش‌بینی‌شده در قانون (نظیر نرخ‌های پلکانی و نظام‌های تبادل اطلاعات) در جهت تحقق بازتوزیع عادلانه ثروت.
۴) ضمانت اجرای مؤثر^۴: تحلیل توازن میان اقتدار وصول دولت و حقوق دفاعی مؤدیان در مراجع دادرسی اداری و شبه‌قضایی مالیاتی.

این روش کیفی با گردآوری اسنادی و کتابخانه‌ای داده‌ها از میان قوانین مصوب، آرای قضایی دیوان عدالت اداری، اسناد سیاستی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و متون نظری حقوقی پشتیبانی می‌شود.

۵- واکاوی تطور تقنینی مالیات بر درآمد در ایران

۱-۵) سیر تحول تقنینی مالیات بر درآمد در ایران:

¹ Normative Recognition

² Scope of Application

³ Adequacy of Instruments

⁴ Effective Enforcement

تحول تقنینی مالیات‌بردرآمد در ایران نشان‌دهنده نوسان مداوم میان الگوهای «منبع‌محور»^۱ و «مجموع‌محور»^۲ و تأثیرپذیری آن از اقتضائات اقتصادی و زیرساخت‌های اداری است.

الف) الگوی منبع‌محور در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶

با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۳ اسفند ۱۳۶۶، ساختار اصلی مالیات‌ستانی بر اساس تفکیک منابع درآمدی (حقوق، مشاغل، املاک و کشاورزی) شکل گرفت. در این الگو، هر منبع درآمدی با نرخ‌ها و معافیت‌های مجزا مشمول مالیات می‌شد. اگرچه در فصل پنجم از باب سوم قانون مصوب ۱۳۶۶، مقرراتی برای تجمع درآمد‌ها پیش‌بینی شده بود، اما ضعف ساختار اداری و فقدان پایگاه‌های اطلاعاتی مانع از اجرای واقعی آن گردید. این امر به دلیل عدم ارزیابی مجموع توان اقتصادی مؤدی، نقض فاحش عدالت افقی و عمودی را در پی داشت.

ب) حذف ماده ۱۲۹ در اصلاحیه ۲۷ بهمن ۱۳۸۰؛ عقب‌نشینی تقنینی

در جریان اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۲۷ بهمن ۱۳۸۰، قانون‌گذار اقدام به حذف ماده ۱۲۹ نمود. ماده ۱۲۹ سابق، نرخ تصاعدی بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی را مقرر داشته بود. حذف این ماده به بهانه ساده‌سازی وصول مالیات، عدم آمادگی زیرساخت‌های سنتی ممیزمحور و تشویق سرمایه‌گذاری صورت گرفت. با این اقدام، نظام مالیاتی ایران رسماً به یک سیستم تماماً منبع‌محور و پاره‌پاره تبدیل شد که در آن، دارندگان درآمد‌های کلان چندمنبعی از چتر نرخ‌های پلکانی می‌گریختند و بار اصلی مالیات بر دوش بخش‌های شفاف و حقوق‌بگیران قرار می‌گرفت (فرقان‌دوست حقیقی و یاری، ۱۳۸۶).

ج) اصلاحات ۳۱ تیر ۱۳۹۴؛ چرخش به سمت نظام اطلاعات‌محور

¹ Scheduler Tax System

² Global / Comprehensive Income Tax System

با انباشت فرارهای مالیاتی و تشدید نابرابری‌ها، قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۳۱ تیر ۱۳۹۴ به تصویب رسید. این اصلاحیه تلاش کرد با احیای پایگاه‌های اطلاعاتی و اصلاح نرخ‌ها، نظام مالیاتی را از روش‌های سنتی (تشخیص علی‌الرأس) به سمت مالیات‌ستانی داده‌محور هدایت کند. با این حال، تحلیل هنجاری قوانین نشان می‌دهد که علی‌رغم اصلاح ساختاری ماده ۱۶۹ مکرر، قانون‌گذار باز هم از تصویب یک پایه جامع تحت عنوان «مالیات بر مجموع درآمد» خودداری کرد و سیستم مالیاتی ایران را در قالب یک نظام «ترکیبی» معلق نگاه داشت.

۵-۲) تحلیل هنجاری مواد کلیدی ق.م.م در چارچوب عدالت مالیاتی

الف) مالیات‌بردرآمد حقوق (مواد ۸۴ و ۸۶)

درآمد حقوق به طور ماهانه و در منبع پرداخت (موضوع ماده ۸۶) مشمول کسر مالیات می‌شود. معافیت پایه موضوع ماده ۸۴ که سالانه در قوانین بودجه تعیین می‌گردد، باید منعکس‌کننده «کفایت معیشتی» و قابلیت‌های اساسی مؤدیان باشد؛ با این حال، تعیین غیرواقعی این سقف بدون انطباق با تورم واقعی، سبب می‌شود مالیات عملاً از درآمد معیشتی و حداقل‌های حیاتی حقوق‌بگیران کسر گردد. این امر تبعیض ساختاری شدیدی میان حقوق‌بگیران و صاحبان مشاغل ایجاد می‌کند؛ چراکه حقوق‌بگیران امکان کسر هزینه‌های متعارف زندگی از درآمد ناخالص خود را ندارند، در حالی که صاحبان مشاغل می‌توانند هزینه‌های تولید درآمد را مستهلک و از شمول مالیات خارج سازند.

ب) مالیات‌بردرآمد مشاغل و نرخ‌های تصاعدی (مواد ۹۳، ۱۰۱ و ۱۳۱)

درآمد مشاغل بر اساس ماده ۹۳ مشمول مالیات است و طبق ماده ۱۰۱ از معافیت سالانه برخوردار می‌شود. نرخ‌های اشخاص حقیقی نیز طبق ماده ۱۳۱ به صورت پلکانی طراحی شده است تا عدالت عمودی از طریق توانایی پرداخت مؤدیان تحقق یابد. با این حال، کارآمدی این چارچوب نیازمند تحدید دقیق مفهوم «موضوع مالیات» و درآمد مشمول است؛ زیرا بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم در ایران مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، آنچه مشمول مالیات قرار می‌گیرد، باید دارای سه ویژگی باشد: نخست آنکه حاصل فعالیت یا دارایی مشروع باشد، دوم آنکه قابلیت تکرار یا استمرار (ولو نسبی) داشته باشد،

و سوم آنکه ارزش اقتصادی افزوده‌ای برای دارنده ایجاد کند (درویش‌زاده، صفایی، ۱۴۰۴: ۲۶۲).

با وجود این تعریف مفهومی، در ساختار منبع‌محور فعلی چالش‌های کارکردی عمده‌ای بروز می‌کند؛ به‌گونه‌ای که به دلیل عدم تجمع منابع و فقدان پایگاه فراگیر درآمدی، اثربخشی نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ تضعیف می‌شود. در چنین شرایطی مؤدیان می‌توانند با توزیع درآمدهای خود میان فصول مختلف یا واگذاری صوری حساب‌ها به اشخاص ثالث، از قرارگرفتن در پله‌های بالایی ماده ۱۳۱ اجتناب کنند. این نقیصه ساختاری، ضرورت بازتعریف عینی پایه مشمول و استقرار پایگاه جامع مجموع درآمد را دوچندان می‌سازد.

۳-۵) تحلیل حقوقی-نهادی ماده ۱۶۹ مکرر و رویه قضایی دیوان عدالت اداری

۱-۳-۵) تحلیل حقوقی-نهادی ماده ۱۶۹ مکرر:

ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، در ساختار حقوق مالیاتی ایران، نقطه عزیمت‌گذار از الگوی سنتی تشخیص مالیات مبتنی بر خوداظهاری و رسیدگی موردی به الگوی نوین مالیات‌ستانی مبتنی بر داده و تحلیل ریسک محسوب می‌شود. کارکرد اصلی این ماده، ایجاد و توسعه پایگاه اطلاعاتی یکپارچه‌ای از داده‌های هویتی، مالی، معاملاتی، دارایی و عملکرد اقتصادی مؤدیان است؛ به‌نحوی که فرایند تشخیص و مطالبه مالیات، به جای اتکای انحصاری بر اظهار مؤدی یا اطلاعات محدود موجود در پرونده مالیاتی، بر پردازش و تطبیق داده‌های گردآوری‌شده از منابع و دستگاه‌های مختلف استوار شود. از این منظر، ماده مزبور واجد کارکردی فراتر از یک حکم اجرایی در حوزه تبادل اطلاعات است و باید آن را یکی از سازوکارهای نهادی تحقق شفافیت مالیاتی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، شناسایی فعالیت‌های اقتصادی پنهان و تقویت اصل عدالت مالیاتی دانست. باین حال، کارآمدی این نظام داده‌محور مستلزم برقراری تناسب میان اختیارات اطلاعاتی دولت و الزامات حاکم بر حمایت از حریم خصوصی، امنیت و محرمانگی داده‌ها، تحدید

هدفمند دسترسی، قابلیت نظارت‌پذیری تصمیمات اداری و تضمین حق اعتراض و رسیدگی مؤثر برای مؤدیان است.

از جنبه تاریخی، ماده ۱۶۹ مکرر مسیر تحول تدریجی یک تکلیف محدود گزارش‌دهی و ارائه اطلاعات به سمت شکل‌گیری نظامی جامع برای حکمرانی داده‌های مالیاتی را طی کرده است. خاستگاه اولیه این رویکرد را می‌توان در مقررات قانون بودجه سال ۱۳۸۰ و سپس تقویت آن در اصلاحات سال ۱۳۸۴ مشاهده کرد؛ اما نقطه عطف اساسی، بازنویسی ساختاری ماده در اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ بود که با گسترش دامنه اشخاص و نهادهای مکلف به ارائه اطلاعات و توسعه قلمرو داده‌های قابل مطالبه، زمینه ایجاد پایگاه اطلاعاتی ملی مؤدیان را فراهم کرد. در ادامه، الحاق تبصره‌های جدید، از جمله تبصره‌های ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ در قوانین سال‌های ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴، پیوند میان نظام اطلاعات مالیاتی و سامانه‌های مرتبط با املاک، اسکان، هویت و خانوار را تقویت نمود و بدین‌ترتیب، شناسایی دارایی‌ها، اقامتگاه‌ها و روابط اقتصادی اشخاص را در چارچوب معماری گسترده‌تری از تعامل‌پذیری دستگاه‌های عمومی قرار داد. بنابراین، سیر تقنینی ماده ۱۶۹ مکرر را باید بخشی از روند کلان دیجیتالی‌شدن حکمرانی مالی در ایران دانست؛ روندی که از یک‌سو ظرفیت دولت را برای مقابله با فرار مالیاتی، سوداگری و پنهان‌سازی درآمد افزایش می‌دهد و از سوی دیگر، ضرورت تدوین تضمین‌های روشن درباره کیفیت داده، مسئولیت دستگاه‌های تبادل‌کننده اطلاعات، تناسب ضمانت‌اجراها و حمایت از حقوق بنیادین مؤدیان را برجسته می‌سازد. دسترسی به تراکنش‌های بانکی و اطلاعات مالی مؤدیان باید با رعایت اصول قانون اساسی (به‌ویژه اصول ۲۲ و ۴۷ قانون اساسی) و حقوق مکتسبه شهروندان صورت گیرد. سازمان امور مالیاتی در برخی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اداری، اقدام به وضع تکالیف فراتر از قانون برای نهادهای و اشخاص ثالث جهت افشای اطلاعات نموده است.

۲-۳-۵) رویه قضایی دیوان عدالت اداری:

رای شماره ۳۷۹ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۷ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، با رسیدگی

به اعتراض نسبت به الزام دفاتر اسناد رسمی به ارائه صورت حساب فصلی و ارسال آمار موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، از جلوه‌های مهم اعمال اصل قانونی بودن تکالیف مالیاتی و نظارت قضایی بر مقررات اداری است. هیئت عمومی با این استدلال که تکلیف مقرر در بخشنامه‌های اداری باید مستند به حکم صریح قانون باشد و مراجع اجرایی نمی‌توانند از طریق دستورالعمل یا بخشنامه، دامنه تعهدات قانونی اشخاص را توسعه دهند، عبارت «هر نوع فعالیت اقتصادی» در دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و نیز مقررات مربوط به الزام دفاتر اسناد رسمی به ارائه صورت حساب فصلی، از جمله بخشنامه شماره ۲۹۸۳/۲۳۱ ص مورخ ۱۳۹۲/۲/۲۸ و بند ۱۰ بخشنامه شماره ۲۳۹۹۷/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۷، را به دلیل مغایرت با قانون و خروج از حدود اختیارات مراجع تصویب‌کننده ابطال کرد. اهمیت این رأی در آن است که میان تکلیف قانونی دفاتر اسناد رسمی به ارائه فهرست خلاصه معاملات موضوع ماده ۱۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم و ایجاد تکالیف اطلاعاتی جدید به موجب مقررات فروتر از قانون تفکیک می‌کند؛ بنابراین، رأی مزبور را نمی‌توان نفی‌کننده اصل تبادل اطلاعات مالیاتی دانست، بلکه باید آن را تأکیدی بر ضرورت تعیین قلمرو، مخاطبان و شیوه اجرای تکالیف اطلاعاتی از طریق قانون و رعایت سلسله‌مراتب هنجارهای حقوقی تلقی کرد (هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، ۱۳۹۶)

۶ یافته‌ها و تحلیل حقوقی - انضمامی

۱-۶. چارچوب تحلیل

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که چالش نظام مالیات‌برد درآمد ایران صرفاً فقدان عنوان مستقل «مالیات بر مجموع درآمد» نیست؛ بلکه به تفکیک منابع درآمدی، پراکندگی معافیت‌ها، تفاوت قواعد کسر هزینه، ضعف تجمیع اطلاعات و دشواری ارزیابی توان پرداخت واقعی مؤدیان بازمی‌گردد. قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدهای حقوق، مشاغل و املاک را عمدتاً در قالب قواعد جداگانه تنظیم کرده است. این ساختار، اگرچه تشخیص و وصول هر منبع را تسهیل می‌کند، در صورت نبود تجمیع نهایی درآمدها می‌تواند عدالت

افقی و عمودی را تضعیف نماید. براین اساس، تحلیل حاضر در سه محور انجام می‌شود: منبع‌محوری قانون مالیات‌های مستقیم، مطالعه موردی کارکنان چندشغله دولت، و تفکیک معافیت، هزینه قابل قبول و اعتبار مالیاتی.

۲-۶. منبع‌محوری و آثار آن بر عدالت مالیاتی

۱-۲-۶. مفهوم منبع‌محوری

منبع‌محوری به الگویی اطلاق می‌شود که در آن درآمد بر اساس منشأ آن، مانند حقوق، مشاغل و املاک، به صورت مستقل شناسایی و مشمول قواعد خاص قرار می‌گیرد. قانون مالیات‌های مستقیم نیز برای هر یک از این منابع، مقررات متفاوتی درباره تشخیص، نرخ، معافیت و تکالیف مؤدی پیش‌بینی کرده است (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶). این تفکیک از نظر اجرایی، امکان تعیین تکالیف متناسب با هر منبع را فراهم می‌کند؛ اما چنانچه درآمدهای شخص در مرحله نهایی تجمیع نشود، منشأ درآمد به عامل تعیین‌کننده بار مالیاتی تبدیل خواهد شد. در نتیجه، دو شخص با توان اقتصادی مشابه ممکن است صرفاً به دلیل تفاوت در ترکیب درآمدهای خود، مالیات متفاوتی بپردازند. بنابراین، ایراد اصلی منبع‌محوری، تفکیک منابع به خودی خود نیست؛ بلکه فقدان سازوکار مؤثر برای ارزیابی مجموع ظرفیت اقتصادی مؤدی است.

۲-۲-۶. تأثیر منبع‌محوری بر عدالت افقی و عمودی

عدالت افقی اقتضا می‌کند اشخاص دارای توان اقتصادی مشابه، بار مالیاتی مشابهی تحمل کنند (Galbiati & Vertova, 2008). در نظام منبع‌محور، تفاوت در نرخ‌ها، معافیت‌ها، شیوه‌های تشخیص و میزان شفافیت منابع می‌تواند این اصل را تضعیف کند. درآمد حقوق غالباً از طریق کارفرما و در مبدأ قابل‌شناسایی است؛ در حالی که درآمد مشاغل یا برخی درآمدهای ناشی از دارایی ممکن است با دشواری بیشتری شناسایی شود. همچنین، در صورت نبود تجمیع درآمدها، شخصی که درآمد خود را از چند منبع به دست می‌آورد ممکن است از آثار کامل نرخ‌های تصاعدی مصون بماند.

عدالت عمودی نیز اقتضا دارد اشخاص بر خوردار از توان پرداخت بیشتر، سهم بیشتری

در تأمین هزینه‌های عمومی داشته باشند. هر چند قانون مالیات‌های مستقیم در برخی منابع، از جمله درآمد مشاغل، نرخ‌های پلکانی پیش‌بینی کرده است، کارآمدی بازتوزیعی این نرخ‌ها زمانی تحقق می‌یابد که مجموع درآمد شخص در تعیین نرخ نهایی مؤثر باشد (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶). از این رو، مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند با انتقال کانون ارزیابی از «منشأ درآمد» به «توان اقتصادی کلی شخص»، تبعیض میان مؤدیان را کاهش دهد؛ مشروط بر آنکه اطلاعات، هزینه‌ها و معافیت‌ها به صورت دقیق و قابل اعتراض بررسی شوند.

۳-۶. مطالعه موردی کارکنان چندشغله دولت

۱-۳-۶. مسئله حقوقی

کارکنان چندشغله دولت اشخاصی هستند که هم‌زمان از بیش از یک رابطه استخدامی، قراردادی، آموزشی یا پژوهشی، و جوهری با ماهیت درآمد حقوق دریافت می‌کنند. مطابق ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم، وجوه دریافتی در برابر تسلیم نیروی کار، درآمد حقوق محسوب می‌شود و به موجب ماده ۸۶، پرداخت‌کنندگان حقوق مکلف‌اند هنگام پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلق را محاسبه و کسر و فهرست حقوق را تسلیم نمایند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶). در این وضعیت، هر پرداخت‌کننده ممکن است فقط از مبلغ پرداختی خود اطلاع داشته باشد و از سایر درآمدهای حقوقی شخص بی‌خبر بماند. بنابراین، محاسبه مستقل مالیات توسط هر کارفرما لزوماً به تعیین مالیات واقعی مجموع درآمد حقوق منتهی نمی‌شود.

۲-۳-۶. عدم امکان تکرار معافیت ماده ۸۴

ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت سالانه درآمد حقوق تا سقف مقرر قانونی را پیش‌بینی می‌کند و میزان آن ممکن است به موجب قوانین بودجه سنواتی تغییر یابد. تفسیر منطبق با عدالت مالیاتی آن است که این معافیت به شخص و مجموع درآمد حقوق او تعلق گیرد، نه اینکه برای هر کارفرما به صورت مستقل اعمال شود. اعطای معافیت جداگانه برای هر محل پرداخت، درآمد واقعی شخص را به بخش‌های مصنوعی تقسیم و

زمینه کاهش مالیات را فراهم می‌کند. بنابراین، عنوان «کارفرمای اصلی» یا «کارفرمای غیراصلی» نباید موجب ایجاد معافیت‌های متعدد برای یک مؤدی شود. بخشنامه شماره ۵/۱۴۰۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور، در خصوص احکام مالیات‌بردرآمد حقوق، محاسبه مالیات حقوق را در چارچوب مجموع درآمد حقوق شخص از منابع متعدد مورد توجه قرار داده بود. این بخشنامه با اعتراض مؤدیان مواجه شد و هیئت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۲۹۴۵۶۹۸، به موضوع اعتراض نسبت به آن رسیدگی کرد (هیئت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری، ۱۴۰۲).

همچنین، هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۳۰۶۱۰۹۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴، بند ۵ همان بخشنامه را ابطال نکرد. بند مذکور مقرر می‌داشت که چنانچه کارفرما تکلیف خود را در ارسال فهرست حقوق انجام نداده یا درآمد حقوق کارکنان را کمتر از میزان واقعی اعلام کرده باشد، مابه‌التفاوت مالیات با توجه به مجموع درآمد حقوق بگیر و بر اساس بالاترین نرخ متعلق تعیین شود (هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، ۱۴۰۲). اهمیت این رأی در آن است که محاسبه مابه‌التفاوت مالیات در فرض گزارش ناقص یا نادرست درآمد حقوق را بر مبنای مجموع درآمد حقوق و بالاترین نرخ متعلق قابل اعمال می‌داند. با این حال، رأی مزبور به معنای ایجاد یک پایه عام و مستقل برای مالیات بر مجموع درآمد نیست؛ بلکه در قلمرو مالیات‌بردرآمد حقوق و در ارتباط با تکالیف موضوع ماده ۸۶ قابل تحلیل است. بنابراین، آثار آن را نمی‌توان خودکار به سایر منابع درآمدی تسری داد.

اجرای صحیح این قاعده به تبادل دقیق اطلاعات میان پرداخت‌کنندگان و سازمان امور مالیاتی نیاز دارد. در صورت مطالبه مابه‌التفاوت، مؤدی باید از مبنای محاسبه و اسناد مورد استناد مطلع باشد و امکان اعتراض به درآمدهای اشتباه، تکراری یا فاقد ماهیت حقوقی را داشته باشد. این امر با مواد ۲۳۷ و ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، درباره ضرورت استناد برگ تشخیص به مأخذ صحیح، دلایل کافی و حق اعتراض مؤدی، سازگار است. مطالعه موردی کارکنان چندشغله دولت نشان می‌دهد که حتی در چارچوب قانون

موجود نیز امکان حرکت محدود از منبع محوری به سمت تجمیع درآمد حقوق وجود دارد؛ اما تحقق این امر بدون پایگاه اطلاعاتی یکپارچه، قواعد روشن درباره مسئولیت پرداخت کنندگان و تضمین حق دفاع مؤدی، با خطر تشخیص ناقص یا مطالبه نامتناسب مواجه خواهد بود.

۴-۶. تفکیک معافیت، هزینه قابل قبول و اعتبار مالیاتی

تمایز میان این سه نهاد برای تحلیل مالیات بر مجموع درآمد ضروری است:

ردیف	نهاد	مرحله اثرگذاری	نمونه قانونی
۱	معافیت مالیاتی	خروج تمام یا بخشی از درآمد از پایه مالیاتی	مواد ۸۴ و ۱۰۱
۲	هزینه قابل قبول	هزینه مرتبط با تحصیل درآمد از درآمد ناخالص	مواد ۱۴۷ و ۱۴۸
۳	اعتبار مالیاتی	کسر مستقیم از مالیات محاسبه شده	نیازمند حکم قانونی خاص

۱-۴-۶. معافیت مالیاتی

معافیت، تصمیم قانون‌گذار برای خارج کردن تمام یا بخشی از درآمد، فعالیت یا وضعیت خاص از قلمرو مالیات است. ماده ۸۴، معافیت درآمد حقوق و ماده ۱۰۱، معافیت درآمد مشاغل را با رعایت شرایط قانونی مقرر می‌کند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶). معافیت پایه هنگامی با عدالت مالیاتی سازگار است که با هدف حمایت از حداقل معیشت و توان پرداخت واقعی ارتباط داشته باشد. در مقابل، معافیت‌های گسترده یا غیرهدفمند می‌توانند پایه مالیاتی را کاهش داده و تفاوت میان مؤدیان مشابه را افزایش دهند. از این‌رو، معافیت‌ها باید از حیث هدف تقنینی، گروه‌های برخوردار و آثار توزیعی ارزیابی شوند (OECD, 2010).

۲-۴-۶. هزینه قابل قبول

هزینه قابل قبول، هزینه واقعی و مستندی است که برای تحصیل درآمد پرداخت شده و از درآمد ناخالص منبع کسر می‌شود. مطابق ماده ۱۴۷، هزینه باید واقعی، مستند، متعارف، مرتبط با تحصیل درآمد و متعلق به همان دوره مالی باشد؛ ماده ۱۴۸ نیز نمونه‌های آن را بیان می‌کند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶). این مقررات عمده‌تاً درباره صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی کاربرد دارد و بدون حکم قانونی به درآمد حقوق قابل تسری نیست. تفاوت میان حقوق‌بگیر و صاحب شغل از حیث امکان کسر هزینه، ناشی از تفاوت ساختار ایجاد درآمد آنان است؛ باین‌حال، اگر این تفاوت با عدم شفافیت درآمدهای مشاغل همراه شود، می‌تواند عدالت افقی را تضعیف کند. ماده ۱۳۷ نیز با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ تفاوت دارد. این ماده، در صورت تحقق شرایط مقرر، برخی هزینه‌های درمانی و حق بیمه‌ها را از درآمد مشمول مالیات کسر می‌کند؛ بنابراین، اثر آن در مرحله تعیین پایه مالیاتی است و اعتبار مالیاتی مستقیم محسوب نمی‌شود (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶).

۳-۴-۶. اعتبار مالیاتی

اعتبار مالیاتی مبلغی است که پس از محاسبه مالیات، مستقیماً از مالیات قابل پرداخت کسر می‌شود. اعتبار ممکن است غیرقابل استرداد باشد یا در صورت پیش‌بینی قانونی، قابل استرداد نیز باشد (OECD, 2010). در قانون مالیات‌های مستقیم، مواد ۸۴ و ۱۰۱ ناظر به معافیت و ماده ۱۳۷ و مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ناظر به کسر از درآمد یا تعیین درآمد مشمول مالیات‌اند؛ بنابراین، هیچ‌یک را نمی‌توان بدون حکم قانونی صریح، اعتبار مالیاتی مستقیم دانست. از منظر سیاست‌گذاری، معافیت پایه یا اعتبار قابل استرداد می‌تواند برای حمایت از حداقل معیشت مناسب‌تر از کسر هزینه باشد؛ زیرا کسر هزینه معمولاً برای مؤدیان دارای نرخ نهایی بالاتر منفعت بیشتری ایجاد می‌کند، درحالی‌که اعتبار قابل استرداد، در صورت طراحی صحیح، حمایت مؤثرتری از مؤدیان کم‌درآمد فراهم می‌سازد.

۵-۶. تحلیل نهایی یافته‌ها

منبع‌محوری، ضعف تجميع اطلاعات، پراکندگی معافیت‌ها و تفاوت قواعد کسر هزینه، در تعامل با یکدیگر ظرفیت نظام مالیاتی برای سنجش توان پرداخت را محدود می‌کنند. بنابراین، استقرار مالیات بر مجموع درآمد نیازمند هماهنگی چهار عنصر است: (۱) تعریف جامع درآمد، (۲) تجميع اطلاعات همه منابع درآمدی شخص، (۳) طراحی هدفمند معافیت‌ها، هزینه‌ها و اعتبارات، (۴) تضمین حق اعتراض، محرمانگی داده‌ها و دادرسی مؤثر

کارکنان چندشغله دولت نمونه‌ای روشن از ضرورت تجميع درآمدها هستند؛ زیرا اعمال مستقل معافیت برای هر کارفرما می‌تواند عدالت افقی را مخدوش کند. رأی شماره ۳۰۶۱۰۹۲ دیوان عدالت اداری نیز نشان می‌دهد که در قلمرو مالیات حقوق، تعیین مابه‌التفاوت مالیات بر مبنای مجموع درآمد حقوق و بالاترین نرخ متعلق، در فرض گزارش ناقص درآمد، قابل‌پذیرش دانسته شده است. باین حال، این رویکرد هنوز به معنای استقرار کامل مالیات بر مجموع درآمد در نظام ایران نیست. همچنین، تمایز میان معافیت، هزینه قابل قبول و اعتبار مالیاتی نشان می‌دهد که اصلاح نظام مالیاتی باید بر اساس هدف و آثار توزیعی هر ابزار انجام شود، نه بر مبنای کاربرد مترادف و غیردقیق آن‌ها.

در جمع‌بندی می‌توان اظهار نمود که نظام مالیاتی ایران در مرحله شناسایی و محاسبه اولیه، ساختاری عمدتاً منبع‌محور دارد. در نبود تجميع نهایی درآمدها، این ساختار می‌تواند به تفاوت مالیات مؤثر اشخاص دارای توان اقتصادی مشابه و کاهش کارآمدی نرخ‌های تصاعدی منجر شود. در مورد کارکنان چندشغله، مجموع درآمد حقوق باید مبنای ارزیابی قرار گیرد و معافیت ماده ۸۴ نباید به تعداد کارفرمایان تکرار شود. دادنامه ۳۰۶۱۰۹۲/۱۳۹۰/۲۳/۱۴۰۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بدون ایجاد پایه‌ای عام برای مالیات بر مجموع درآمد، اعتبار محاسبه مابه‌التفاوت مالیات بر مبنای مجموع درآمد حقوق و بالاترین نرخ متعلق را در قلمرو بند ۵ بخشنامه شماره ۵/۱۴۰۲/۲۰۰ تأیید کرده است. همچنین، ماده ۸۴ و ماده ۱۰۱ ناظر به معافیت، مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ناظر به هزینه قابل قبول، و ماده ۱۳۷ ناظر به کسر برخی هزینه‌ها از

درآمد مشمول مالیات اند؛ بنابراین، هیچ‌یک را نمی‌توان بدون مبنای قانونی، اعتبار مالیاتی مستقیم دانست. در نتیجه، گذار به مالیات بر مجموع درآمد مستلزم اصلاح هم‌زمان قواعد تقنینی، زیرساخت اطلاعاتی، نظام معافیت‌ها و تضمین‌های دادرسی مالیاتی است.

۷. ظرفیت‌ها، موانع تقنینی و چالش‌های استقرار مالیات بر مجموع درآمد

۱-۷. مالیات بر مجموع درآمد و عدالت مالیاتی

مالیات بر مجموع درآمد در سطح نظری، پاسخی حقوقی به مسئله عدالت مالیاتی است. منطق بنیادین آن این است که بار مالیاتی نه بر اساس منشأ جداگانه درآمد، بلکه بر پایه توان پرداخت واقعی شخص تعیین شود. در نظامی که اشخاص بخشی از درآمد خود را از حقوق، بخشی را از فعالیت حرفه‌ای، بخشی را از اجاره یا سایر عایدات به دست می‌آورند، تفکیک صوری منابع می‌تواند به توزیع نابرابر بار مالیاتی منجر شود؛ به‌ویژه اگر هر منبع به طور جداگانه و بدون تجمع نهایی سنجیده شود. از این رو، مالیات بر مجموع درآمد به‌مثابه سازوکاری برای تقویت عدالت افقی و عدالت عمودی قابل تحلیل است: اشخاص در وضعیت اقتصادی مشابه باید مالیات مشابه بپردازند، و اشخاص بر خوردار از توان پرداخت بالاتر باید سهم بیشتری در تأمین هزینه‌های عمومی داشته باشند (Musgrave, 1990; OECD, 2022). به نظر می‌رسد در حقوق مالیاتی ایران، این ایده هنوز به‌صورت یک پایه جامع و مستقل مستقر نشده است. ساختار قانون مالیات‌های مستقیم همچنان بر پایه منابع مختلف درآمدی بنا شده و قواعد شناسایی، معافیت و نرخ‌گذاری در هر منبع به‌صورت جداگانه تنظیم شده‌اند. با این حال، خود قانون واجد ظرفیت‌هایی است که می‌تواند واجد ظرفیت‌هایی است که می‌تواند مبنای گذار تدریجی به نظام مواد ۸۲ تا ۱۰۱، ماده ۱۳۱، ماده ۱۶۹ مکرر، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، و نیز سازوکارهای اعتراض و دادرسی مالیاتی منعکس شده‌اند.

۲-۷. ظرفیت‌های تقنینی موجود برای گذار به مالیات بر مجموع درآمد

۱-۲-۷. ظرفیت ناشی از نرخ‌های پلکانی و منطق تصاعدی

ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات‌بردرآمد اشخاص حقیقی را به‌صورت پلکانی تنظیم کرده است و از این حیث، ظرفیت هنجاری مهمی برای عدالت عمودی ایجاد می‌کند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی) اهمیت این ماده در آن است که قانون‌گذار، اصل تصاعد را در سطح درآمد اشخاص حقیقی پذیرفته است؛ هرچند هنوز همه درآمدهای شخص در یک پایه واحد تجمیع نمی‌شوند. از منظر تحلیلی، ماده ۱۳۱ نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران با اصل تصاعد بیگانه نیست. بنابراین، چالش اصلی در ایران نه فقدان کامل منطق تصاعد، بلکه پراکنده‌بودن پایه‌ها و نبود قاعده جامع تجمیع درآمد است. در صورت استقرار مالیات بر مجموع درآمد، همین منطق تصاعدی می‌تواند بر کل درآمد سالانه شخص اعمال شود و از این طریق، پیوند میان قانون و عدالت مالیاتی تقویت گردد.

۲-۲-۷. ظرفیت ناشی از قواعد شناسایی منابع درآمد

مواد ۸۲ تا ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم، قواعد متعددی را برای شناسایی درآمد حقوق، مشاغل، درآمدهای خاص و برخی معافیت‌ها وضع کرده‌اند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی). این مواد، هرچند به‌تنهایی نظام جامع مالیات بر مجموع درآمد ایجاد نمی‌کنند، اما از حیث شناسایی اقسام درآمد و تولید داده‌های اولیه، زیرساخت مهمی برای تجمیع درآمدها به وجود می‌آورند. در واقع، قانون‌گذار در وضع فعلی، درآمد را به‌صورت قطعه‌قطعه شناسایی کرده است: حقوق، فعالیت شغلی، درآمدهای مبتنی بر دارایی، و سایر اقسام. همین شناسایی بخشی می‌تواند در صورت بازطراحی تقنینی، به‌جای تولید نظامی پراکنده، به ایجاد «پروفایل درآمدی» اشخاص حقیقی منجر شود. از این منظر، نظام موجود از نظر اطلاعاتی کاملاً فاقد ظرفیت نیست؛ بلکه مسئله اصلی، تبدیل داده‌های پراکنده به مبنای واحد مالیاتی است.

۳-۲-۷. ظرفیت ماده ۱۶۹ مکرر

ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، یکی از مهم‌ترین بسترهای حقوقی برای استقرار مالیات بر مجموع درآمد است. این ماده سازمان امور مالیاتی را مکلف به ایجاد

پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان می‌کند و اطلاعاتی مانند حساب‌های بانکی، دارایی‌ها، معاملات و برخی جریان‌های اقتصادی را در دامنه شمول خود قرار می‌دهد (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی). ارزش حقوقی این ماده در آن است که مسیر گذار از نظام منبع‌محور به نظام تجمیعی را هموار می‌کند. بدون پایگاه اطلاعاتی یکپارچه، مالیات بر مجموع درآمد در عمل به یک شعار تقنینی تبدیل می‌شود. اما باید توجه داشت که ماده ۱۶۹ مکرر، فی‌نفسه پایه مستقل مالیاتی ایجاد نمی‌کند؛ بلکه را فراهم می‌آورد. بنابراین، برای تحقق مالیات بر مجموع درآمد، لازم است ماده مزبور با قاعده‌ای صریح درباره «تجمیع درآمد شخص حقیقی» و «نحوه اعمال معافیت و کسورات شخصی» تکمیل شود.

۴-۲-۷. ظرفیت ناشی از قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان

این قانون با پیش‌بینی ابزارهایی نظیر صورت‌حساب الکترونیکی، پایانه‌های فروشگاهی، حافظه مالیاتی و کارپوشه اختصاصی مؤدیان، قابلیت ثبت و رهگیری معاملات را در نظام اقتصادی به طور چشمگیری افزایش می‌دهد (قانون پایانه‌های فروشگاهی، ۱۳۹۸ با اصلاحات بعدی). افزون بر این، ماده ۱۱ این قانون با مکلف کردن بانک مرکزی به همکاری با سازمان امور مالیاتی در زمینه ساماندهی پایانه‌های پرداخت و تبادل برخط اطلاعات تراکنش‌ها، عملاً نقش مکمل و تثبیت‌کننده را برای پایگاه اطلاعاتی ماده ۱۶۹ مکرر ایفا می‌کند؛ زیرا با ثبت منظم گردش مالی، تفکیک میان «گردش صرف پول» و «درآمد واقعی» تسهیل می‌شود. با این حال، باید توجه داشت که همه تراکنش‌های مالی، الزاماً درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شوند و تبدیل داده‌های سامانه‌ای به مبنای تشخیص، نیازمند تفسیر دقیق حقوقی، طبقه‌بندی ماهیت تراکنش و تضمین حق دفاع مؤدی است.

از منظر کارکرد ضد اجتناب، استقرار این نظام سامانه‌ای بستر تحقق «شفافیت مالیاتی» را به عنوان مهم‌ترین ابزار تقارن اطلاعاتی فراهم می‌آورد. در سطح کلان اقتصادی، شفافیت مالیاتی با از بین بردن عدم تقارن اطلاعاتی موجب می‌شود تا موقعیت

مطلوب شرکت‌های چندملیتی نسبت به شکاف اطلاعاتی بین خود و مقامات مالیاتی از بین برود. شفافیت در حوزه مالیات سبب حصول مسئولیت مالیاتی شرکت‌ها می‌شود؛ بدین صورت که شرکت‌هایی که تمایل بیشتری نسبت به شفافیت مالیاتی دارند کمتر درگیر اجتناب مالیاتی می‌شوند و به بیانی دیگر رابطه منفی میان شفافیت مالیاتی و برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی برقرار است (زاده‌نجف و همکاران، ۱۴۰۵: ۱۵۲). کاربست این الگو در مقیاس اشخاص حقیقی و بنگاه‌های داخلی نیز نشان می‌دهد که اتصال پایانه‌های فروشگاهی به سامانه‌های مالیاتی، هزینه و فرصت اتخاذ رویه‌های تهاجمی و پنهان‌سازی درآمد را کاهش داده و مقدمه ضروری گذار به مالیات بر مجموع درآمد را تثبیت می‌نماید.

۳-۷. موانع تقنینی در استقرار مالیات بر مجموع درآمد

۱-۳-۷. فقدان قاعده جامع تجمیع درآمد

مهم‌ترین مانع تقنینی، نبود ماده‌ای است که به‌صراحت اعلام کند «تمام درآمدهای سالانه اشخاص حقیقی از منابع مختلف تجمیع شده و پس از اعمال معافیت‌ها و کسورات قانونی، مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شود». در حال حاضر، قانون مالیات‌های مستقیم، منابع را به‌صورت جداگانه می‌بیند و همین امر، گذار به نظام جامع را دشوار می‌سازد. ماده ۱۳۱ هرچند به تصاعد نرخ‌ها کمک می‌کند، اما تجمیع پایه را به‌طور کامل حل نمی‌کند.

۲-۳-۷. پراکندگی معافیت‌ها و کسورات

پایه مالیاتی بدون بازطراحی معافیت‌ها و کسورات، نمی‌تواند عدالت‌محور باشد. در نظام موجود، معافیت‌ها در مواد مختلف پراکنده‌اند و فلسفه واحدی بر همه آن‌ها حاکم نیست. این وضعیت، از یک‌سو نظام را پیچیده از امتی ازسوی دیگر، امکان سوءاستفاده یا بهره‌مندی نامتوازن از امتیازات را افزایش می‌دهد. در مالیات بر مجموع درآمد، معافیت باید عمدتاً ناظر به حداقل معیشت و توان پرداخت واقعی باشد، نه امتیازدهی به منابع خاص.

۳-۳-۷. فقدان قاعده روشن درباره کسورات شخصی و اعتبار مالیاتی

یکی دیگر از موانع تقنینی، نبود نظام روشن و جامع برای کسورات شخصی، هزینه‌های ضروری، و اعتبار مالیاتی است. در مقاله حاضر، تمایز میان «معافیت»، «هزینه قابل قبول» و «اعتبار مالیاتی» از حیث حقوقی اهمیت بنیادی دارد. معافیت، درآمدی را از پایه خارج می‌کند؛ هزینه قابل قبول، بخشی از مخارج مرتبط با تحصیل درآمد را می‌کاهد؛ و اعتبار مالیاتی، مستقیماً از مالیات کسر می‌شود. در نظام فعلی ایران، این سه نهاد در مواد مختلف و برای موضوعات مختلف پیش‌بینی شده‌اند، اما هنوز در قالب یک طراحی جامع برای مالیات بر مجموع درآمد ادغام نشده‌اند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶)

۴-۳-۷. ابهام در جلوگیری از مالیات مضاعف

در مالیات بر مجموع درآمد، به‌ویژه در صورتی که درآمد از چند منبع یا چند شکل حقوقی حاصل شود، باید روشن شود که چگونه از مالیات مضاعف جلوگیری می‌شود. در نظام منبع‌محور، هر منبع جداگانه سنجیده می‌شود؛ اما در نظام جامع، انتقال درآمد میان منابع نباید منجر به اخذ مجدد مالیات از همان ظرفیت اقتصادی شود. فقدان قاعده روشن برای این موضوع، یکی از موانع اساسی در پذیرش و اجرای طرح است.

۴-۷. موانع نهادی و اجرایی

۱-۴-۷. کیفیت و اتصال داده‌ها

تجميع درآمد‌ها در عمل وابسته به کیفیت داده‌هاست. اگر داده‌های بانکی، معاملاتی، ملکی و شغلی به‌درستی به یکدیگر متصل نشوند، محاسبه درآمد سالانه شخص ناقص یا گمراه‌کننده خواهد بود. ماده ۱۶۹ بدون تبادل کامل و استاندارد داده فروشگاهی از این حیث ظرفیت‌سازند، اما بدون تبادل کامل و استاندارد داده، این ظرفیت بالفعل نمی‌شود.

۴-۷. مالیات. تمایز میان درآمد و گردش مالی

یکی از چالش‌های مهم استقرار مالیات بر مجموع درآمد، تفکیک میان درآمد واقعی و صرف گردش پول است. هر واریز یا انتقال، درآمد محسوب نمی‌شود. بنابراین، نظام اجرایی

باید قادر باشد میان وام، ودیعه، انتقال بین حساب‌های شخصی، بازپرداخت بدهی، و درآمد مشمول مالیات تمایز بگذارد. در غیر این صورت، مالیات بر مجموع درآمد به مالیات بر تراکنش تبدیل می‌شود و از عدالت مالیاتی فاصله می‌گیرد.

۳-۴-۷. ضمانت دادرسی عادلانه

استقرار مالیات بر مجموع درآمد بدون دادرسی مؤثر، به افزایش منازعه و بی‌اعتمادی منجر می‌شود. ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم اقتضا دارد برگ تشخیص بر مآخذ صحیح و دلایل کافی استوار باشد و ماده ۲۳۸ حق اعتراض مؤدی را تضمین می‌کند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی، مواد ۲۳۷ و ۲۳۸). همچنین، مواد ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر، سازوکار حل اختلاف را سامان می‌دهند. نتیجه حقوقی این مجموعه آن است که هرگونه محاسبه مبتنی بر تجمیع داده‌ها باید برای مؤدی قابل فهم، قابل اعتراض و قابل رسیدگی باشد.

۴-۴-۷. محرمانگی و صیانت از داده‌های مالی

گسترش پایگاه‌های اطلاعاتی بدون تضمین محرمانگی، با مقاومت اجتماعی و حقوقی مواجه خواهد شد. ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاعات مالیاتی را محرمانه می‌داند و از افشای آن جلوگیری می‌کند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی، ماده ۲۳۲). این حکم در مالیات بر مجموع درآمد اهمیتی مضاعف دارد؛ زیرا هرچه دامنه تجمیع داده‌ها گسترده‌تر شود، خطر سوءاستفاده یا دسترسی غیرمجاز نیز افزایش می‌یابد.

۵-۷. نسبت استقرار اداری با اصل قانونی بودن مالیات

اصل ۵۱ قانون اساسی، ستون اصلی ارزیابی حقوقی هر طرح مالیاتی جدید است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸) براین اساس، مالیات بر مجموع درآمد تنها زمانی قابل استقرار است که قانون‌گذار عناصر اصلی آن را روشن کند: موضوع، مؤدی، مأخذ، نرخ، معافیت، زمان تعلق و شیوه اعتراض. بنابراین، توسعه اداری یا دیجیتالی، جانشین قانون‌گذاری نیست. ماده ۱۶۹ مکرر و قانون پایانه‌های فروشگاهی، ابزارهای

پشتیبان اند؛ نه جایگزین قانون جامع. برآیند مطالعات نشان می‌دهد که مالیات بر مجموع درآمد در نظام مالیاتی ایران از حیث هنجاری با عدالت مالیاتی سازگار است و از حیث نهادی، بر مجموعه‌ای از ظرفیت‌های موجود تکیه دارد: ماده ۱۳۱ برای تصاعد، مواد ۸۲ تا ۱۰۱ برای شناسایی منابع، ماده ۱۶۹ مکرر برای پایگاه اطلاعاتی، قانون پایانه‌های فروشگاهی برای ثبت و رهگیری معاملات، و مواد ۲۳۲، ۲۳۷، ۲۳۸ و ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر برای محرمانگی و دادرسی. با این حال، این ظرفیت‌ها هنوز به یک نظام جامع تجمع درآمد تبدیل نشده‌اند. موانع اصلی نیز روشن‌اند: فقدان قاعده صریح برای تجمع همه درآمدهای سالانه اشخاص حقیقی، پراکندگی معافیت‌ها، نبود طراحی جامع کسورات شخصی و اعتبار مالیاتی، ابهام در جلوگیری از مالیات محرمانگی، ضعف اتصال داده‌ها، و ضرورت تضمین دادرسی عادلانه و محرمانگی اطلاعات. از این رو، گذار به مالیات بر مجموع درآمد در ایران باید هم‌زمان تقنینی، نهادی و اداری باشد؛ و هرگونه اصلاح صرفاً سامانه‌ای یا بخشنامه‌ای، بدون تصویب حکم قانونی روشن، با اصل ۵۱ قانون اساسی ناسازگار خواهد بود.

۸. بحث و تفسیر انتقادی، مدل پیشنهادی گذار نهادی - تقنینی و نتیجه‌گیری

۱.۸. بحث و تفسیر انتقادی یافته‌ها

تحلیل یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که چالش بنیادین نظام مالیاتی ایران در زمینه استقرار «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی»^۱، صرفاً یک نارسایی فنی در حوزه فناوری داده یا فقدان سامانه‌های ممیزی نیست؛ بلکه ریشه در تعارض پارادایمی میان ساختار «منبع‌محور سنتی»^۲ و الگوی «درآمد جامع فراگیر»^۳ دارد. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی، با تفکیک درآمدهای مشمول به فصول جداگانه (حقوق، مشاغل، املاک، اتفاقی و...)، توان پرداخت واقعی مؤدی را تکه‌تکه ارزیابی می‌کند. پیامد اجتناب‌ناپذیر این تفکیک ساختاری، نقض توأمان عدالت افقی و عدالت

¹ Personal Income Tax (PIT)

² Source-Based Income Concept

³ Comprehensive Income Taxation

عمودی است (Galbiati & Vertova 2008, Musgrave, 1990).

از یک سو، اشخاصی که دارای مجموع درآمدهای برابر در سال هستند اما ساختار درآمدی متفاوتی دارند (مانند حقوق‌بگیر محض در برابر فرد دارای درآمد ترکیبی از اجاره، سود و حق‌الزحمه)، به دلیل اعمال آستانه‌های معافیت چندگانه و نرخ‌های مؤثر نامتوازن، بار مالیاتی نابرابری را تحمل می‌کنند (نقض عدالت افقی). ازسوی دیگر، نرخ‌های تصاعدی پیش‌بینی‌شده در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم (به دلیل اعمال بر پایه‌های مجزا و عدم شمول بر سبد تجمیعی درآمد شخص) کارکرد بازتوزیعی خود را از دست می‌دهند و افراد با توان اقتصادی بالا می‌توانند از طریق تقسیم اسمی درآمد میان پایه‌های متعدد، از ورود به طبقات بالاتر نرخ مالیاتی بگریزند (نقض عدالت عمودی) (Piketty, 2017).

تفسیر انتقادی داده‌های بیانگر آن است که تحولات تقنینی پس از اصلاحات سال ۱۳۸۰ (که منجر به حذف ماده ۱۲۹ و لغو پایه مجموع درآمد شد) و متعاقباً اصلاحات سال ۱۳۹۴، تلاش کرده‌اند تا از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی ماده ۱۶۹ مکرر و تصویب قانون پایه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸، خلأ داده را جبران کنند. بااین‌حال، تقلیل «مالیات بر مجموع درآمد» به «توسعه سامانه‌های نظارت مالی»، خطای استراتژیک نظام سیاست‌گذاری بوده است. مادامی که عناصر ماهوی مالیات (موضوع، مأخذ، معافیت پایه، هزینه‌های معیشتی و اعتبارات مالیاتی) در انطباق با اصل ۵۱ قانون اساسی از سوی مقنن بازتعریف نشوند، اتکای صرف به رهگیری تراکنش‌های بانکی یا سامانه‌های صدور صورت‌حساب نه تنها به عدالت مالیاتی منتهی نمی‌شود، بلکه خطر تشخیص‌های علی‌الرأس مبتنی بر گردش حساب (به‌جای درآمد واقعی) و افزایش منازعات مالیاتی را تشدید می‌کند.

۲-۸. مدل پیشنهادی گذار نهادی - تقنینی (مدل ۴ لایه‌ای استقرار)

برای گذار از وضعیت منبع‌محور فعلی به نظام جامع مالیات بر مجموع درآمد منطبق بر موازین دادرسی منصفانه و قانون اساسی، یک مدل تحلیلی - اجرایی چهارلایه‌ای

پیشنهاد می‌شود:

۱-۲-۸. لایه شناسایی هنجاری^۱ و صلاحیت تقنینی

- احیای پایه عام تجمیع درآمد: بازتولید ماده‌ای جامع در متن قانون مالیات‌های مستقیم که کلیه درآمدهای شخص حقیقی را فارغ از منشأ و قالب حقوقی در یک دوره مالیاتی مشمول تجمیع قرار دهد.
- انطباق با اصل ۵۱ قانون اساسی: منع سازمان امور مالیاتی از وضع تعهدات تجمیعی فراقانونی از طریق بخشنامه یا دستورالعمل، و الزام به تعیین صریح مأخذ، طبقات درآمدی و نرخ نهایی در قانون مصوب مجلس.

۲-۲-۸) لایه قواعد بازمهندسی پایه، معافیت‌ها و کسورات^۲

- تبدیل معافیت‌های منبع محور به معافیت پایه فردی/خانواری: پایان بخشیدن به تکثر معافیت‌های پایه (نظیر اعمال هم‌زمان مواد ۸۴ و ۱۰۱ برای یک شخص) و استقرار یک معافیت پایه معیشتی واحد سالانه.
- نهادینه‌سازی نظام اعتبارات مالیاتی: گذار از سازوکار سنتی «کسر از درآمد» به «اعتبار مالیاتی قابل استرداد» برای طبقات کم‌درآمد جهت تضمین حداقل زیست شرافتمندانه (OECD, 2020).
- تنظیم دقیق هزینه‌های قابل کسر شخصی: بسط منطق ماده ۱۳۷ به هزینه‌های واقعی و مستند سلامت، آموزش و مسکن متناسب با بعد خانوار.

۳-۲-۸) لایه زیرساخت اداری و کفایت ابزاری^۳

- تقاطع داده‌های سامانه‌ای و بانکی: پیوند عملیاتی میان سامانه مؤدیان (قانون ۱۳۹۸) و پایگاه اطلاعاتی ماده ۱۶۹ مکرر به منظور ایجاد «کارپوشه جامع مالیاتی شخص حقیقی».

¹ Normative Layer

² Structural-Tax Layer

³ Administrative-Data Layer

- مدیریت ریسک و ممیزی مبتنی بر داده: گذار از رسیدگی‌های فیزیکی - سلیقه‌ای به حسابرسی سیستمی مبتنی بر شاخص‌های ریسک تمکین و بهره‌گیری از الگوهای تحول دیجیتال اداره مالیات (OECD, 2020).

۴-۲-۸) لایه ضمانت اجرا، دادرسی عادلانه و حریم خصوصی^۱

- تضمین اصل تناسب و محرمانگی (اصل ۲۲ و ماده ۲۳۲): جرم‌انگاری افشای غیرمجاز داده‌های اقتصادی مؤدیان و تحدید دسترسی‌ها به حدود ضرورت ممیزی.
- استدلال‌مندی و قابلیت توضیح برگ تشخیص (ماده ۲۳۷): منع صدور برگ تشخیص بر پایه داده‌های خام تراکنشی بدون اثبات ماهیت درآمدی آن‌ها.
- توسعه دادرسی تخصصی و مستقل (مواد ۲۴۴ تا ۲۵۱ مکرر): تقویت جایگاه تخصصی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در تفکیک تراکنش‌های غیردرآمدی (قرض، بلاعوض، تبدیل به احسن دارایی) از درآمد خالص مشمول مالیات.

¹ Due Process & Privacy Layer

نتیجه گیری

پیشنهادهای تقنینی، نهادی و اجرایی

در راستای یافته‌های پژوهش، بسته‌های سیاستی - حقوقی زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. پیشنهادهای تقنینی (اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم)

- تدوین فصل مستقل «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی»: جایگزین سازی مواد پراکنده با احکامی صریح مشتمل بر تعریف جامع درآمد، قواعد ادغام منابع، و تهاثر زیان یک منبع با درآمد منبع دیگر.
- تعدیل و یکپارچه سازی نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱: طراحی طبقات درآمدی متناسب با نرخ تورم و حذف ترجیحات بخشی ناروا میان درآمد مشاغل و سایر پایه‌ها.
- تنقیح و بازطراحی معافیت‌ها: لغو معافیت‌های گسترده نهادی و تبدیل آن‌ها به اعتبارات مالیاتی هدفمند متناسب با وضعیت خانوار.

۲. پیشنهادهای نهادی و اجرایی (سازمان امور مالیاتی و مراجع ذی ربط)

- الگوریتم سازی تفکیک تراکنش‌های مالی: توسعه پروتکل‌های هوشمند برای تمایز خودکار میان تراکنش‌های تجاری/درآمدی و تراکنش‌های خرد مصرفی/انتقالی جهت جلوگیری از تشخیص‌های واهی.
- استقرار داشبورد مالیاتی یکپارچه مؤدی: امکان پذیر ساختن دسترسی مستقیم هر شخص به داده‌های مبنای ممیزی، سوابق هزینه‌ای و کسورات اعمال شده پیش از صدور برگ تشخیص.
- تکمیل تقاطع اطلاعات ملکی و بانکی: اتصال برخط سامانه املاک و اسکان، سازمان ثبت اسناد و املاک، و شبکه بانکی با پایگاه داده موضوع ماده ۱۶۹ مکرر.

۳. پیشنهادهای قضایی و نظارتی (تضمین دادرسی عادلانه)

- صدور آرای وحدت رویه نظارتی: تثبیت رویه قضایی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال برگ‌های تشخیص فاقد استناد مستند به دلایل متقن موضوع ماده ۲۳۷.
- استقلال اعضای بند (۳) ماده ۲۴۴: تقویت استقلال ساختاری و حرفه‌ای نمایندگان حاضر در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی جهت تضمین توافعی بودن رسیدگی و عدم تبعیت از ادعاهای اثبات نشده ممیزان.

فهرست منابع

قوانین و مقررات:

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی، روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران.
۲. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری
۳. قانون قانون پایه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، ۱۳۹۸، مصوب ۱۳۹۸/۰۷/۲۱ مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی جمهوری
۴. دادنامه ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۰۶۱۰۹۲ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص عدم ابطال بند ۵ بخشنامه شماره ۵/۱۴۰۲/۵ مورخ ۲۰۰/۱۴۰۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور، روزنامه رسمی جمهوری
۵. رای شماره ۳۷۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی در خصوص تکالیف دفاتر اسناد رسمی، روزنامه رسمی جمهوری
۶. رای شماره ۲۹۴۵۶۹۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۵/۱۴۰۲/۲۰ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور، روزنامه رسمی جمهوری
۷. بخشنامه ۵/۱۴۰۲/۲۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۲۷ در رابطه با معافیت ماده ۸۴ مربوط به احکام بند (و) تبصره ۱۲ و بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، سازمان امور مالیاتی کشور
۸. کتب و مقالات فارسی:
۹. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۳). مقدمه علم حقوق و مطالعه در نظام حقوقی ایران. تهران: شرکت سهامی انتشار. جلد (۱) چاپ، هفتم
۱۰. قاسمی بنابری، حمیدرضا؛ گودرزی، انسیه؛ موسوی، زینب؛ و محمدرضائی اردکانی، مهشید. (۱۴۰۳). «شاخص‌های عدالت‌محوری در نظام مالیاتی مبتنی بر قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده». پژوهشنامه مالیات، ۳۲(۶۲)، ۱۸۲-۲۱۱. DOI: ۱۰.۱۱۸۶.۱۸۲/taxjournal.۳۲/۶۲
۱۱. فرقان دوست حقیقی، کامبیز، و یاری، رسول (۱۳۸۶). «بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان سنجی برقراری مجدد آن و تعیین مکانیزم وضع مالیات بر مجموع درآمد» پژوهشنامه اقتصادی، (۱)۷ (ویژه نامه مالیات) صفحات: ۱۴۱-۱۶۱
۱۲. درویش‌زاده، محمدجواد و صفایی، سید حسین. (۱۴۰۴). تحلیل فقهی و حقوقی مشروعیت مالیات‌ستانی از خسارت تأخیر تأدیه با تأکید بر نقد درآمدنگاری خسارت. دوفصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق عمومی، (۳)۲.
۱۳. زاده نجف، محمدرضا، علی‌پور، محمدرضا، میرزاده کوهشاهی، نادر و رستمی، ولی. (۱۴۰۵). شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت‌های چندملیتی؛ مطالعه تطبیقی اتحادیه اروپایی و ایران. فصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق تطبیقی، (۳۰)۹

References

1. Darvishzadeh, M. J., & Safaei, S. H. (2025). *Jurisprudential and legal analysis of the legitimacy of taxing late payment damages with an emphasis on criticizing the classification of damages as income*. Journal of Research and Development in Public Law, 2(3). (In Persian)
2. Forghandoost Haghighi, K., & Yari, R. (2007). *Investigating the causes of repealing the total income tax, feasibility of its re-establishment, and determining the mechanism for levying total income tax*. Quarterly Journal of Economic Research, 7(1), 141-161. (In Persian)
3. Galbiati, R., & Vertova, P. (2008). Horizontal equity. *Economica*, 75(299), 381-398.
4. Ghasemi Banabari, H., Godarzi, E., Mousavi, Z., & Mohammadrezaei Ardakani, M. (2024). *Justice-Oriented Indicators in The Tax System Based on Direct Tax Law and Value Added Tax Law*. Journal of Tax Research, 32(62), 182-211. <https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.62.182>. (In Persian)
5. Graetz, M. J. (2016). *Follow the money: Essays on international taxation*. Yale Law School. ISBN 978-0-692-63014-3
6. Haig, R. M. (Ed.). (1921). *The federal income tax*. Columbia University Press.
7. Holmes, S., & Sunstein, C. R. (1999). *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton. ISBN: 978-0-393-32033-6
8. Katouzian, N. (2014). *Introduction to the science of law and study of the Iranian legal system* (7th ed., Vol. 1). Enteshar Publishing. (In Persian)
9. Simons, H. C. (1980). *Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy*. University of Chicago Press. (Original work published 1938)
10. Murphy, L., & Nagel, T. (2002). *The myth of ownership: Taxes and justice*. New York: Oxford University Press.
11. Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance: A study in public economy*. New York: McGraw-Hill
12. Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th ed.). McGraw-Hill. ISBN: 978-0-07-044127-9
13. OECD. (2022). *Tax policy reforms 2022: OECD and selected partner economies*. Paris: OECD Publishing
14. OECD. (2020). *Tax Administration 3.0: The digital transformation of tax administration*. OECD Publishing.
15. Piketty, T. (2017). *Capital in the twenty-first century*. Cambridge, MA: Harvard University Press. ISBN: 978-0-67-498293-2

16. Pistor, K. (2019). *The code of capital: How the law creates wealth and inequality*. Princeton University Press. ISBN: 978-0-69-117897-4
17. Sen, A. (1999). *Development as freedom*. Oxford University Press. ISBN: 978-0-19-829758-1
18. Slemrod, J., & Bakija, J. (2017). *Taxing ourselves: A citizen's guide to the debate over taxes* (5th ed.). MIT Press. ISBN: 978-0-262-53379-6
19. Zadeh Najaf, M. R., Alipour, M. R., Mirzadeh Kouhshahi, N., & Rostami, V. (2026). *Tax transparency in countering aggressive tax planning by multinational corporations: A comparative study of the European Union and Iran*. Quarterly Journal of Research and Development in Comparative Law, 9(30). (In Persian)