



A Framework for Identifying and Analyzing the Implementation Requirements of a Comprehensive Personal Income Tax System in Iran

Seyed Hadi Arabi¹ , Mohammad Javad Rafiei²
Mohammad Hassan Maleki³

1. Associate Professor, Faculty Member, University of Qom, Qom, Iran (Corresponding Author).

hadiarabi@gmail.com, sh.arabi@qom.ac.ir

2. PhD Candidate, University of Qom, Qom, Iran.

mj.rafie90@gmail.com

3. Professor, Department of Management, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Qom, Qom, Iran.

mh.maleki@qom.ac.ir

Received: 2024/11/03; Accepted: 2025/05/26

Extended Abstract

Introduction and Objectives: Economic theory and international experience demonstrate that an effective tax system can reduce poverty, enhance social equity, generate stable government revenues, and mitigate budget deficits. However, Iran's heavy reliance on oil revenues has historically diminished the urgency for tax system reforms. Under economic sanctions, neither oil revenues nor fiscal stability and social equity are in a favorable state. Furthermore, Iran's current personal income tax system fails to meet the core criteria of an efficient tax system—namely, efficiency, equity, and simplicity.

In contrast, the comprehensive income tax model, implemented in many countries, offers a more equitable, efficient, and simplified alternative to Iran's existing tax structure. This study seeks to (1) identify the prerequisites for implementing a comprehensive personal income tax system in Iran, (2) prioritize these requirements based on their significance, and (3) determine which should take precedence given Iran's current conditions. Adopting this system could enhance fiscal equity, reduce inequality, lower the Gini coefficient, and create a more resilient budget less vulnerable to sanctions and oil price volatility.





Research Institute of
Hawzah and University

Journal of Economic Essays; an Islamic Approach (JEE)

Journal homepage: <https://jee.rihu.ac.ir/>



Original Article

Methodology: Given its practical implications for the Iranian National Tax Administration (INTA), this study adopts an applied research approach with a mixed quantitative methodology, utilizing Fuzzy Delphi and MARCOS (Multi-Attribute Ranking and Choice for Optimal Outcomes System) techniques. Initially, 29 implementation requirements were identified through a literature review on comprehensive income taxation in Iran and other countries, supplemented by interviews with tax experts (including academics, researchers, and INTA officials). These requirements were refined using expert surveys and the Fuzzy Delphi method, applying a five-point Likert scale for fuzzification, ultimately narrowing the list to nine high-priority requirements. These were then ranked using the MARCOS decision-making method, evaluated against three criteria:

1. Expert consensus
2. Impact level
3. Required human and financial resources

Results: The analysis identified nine critical requirements for implementation:

1. Streamlining bureaucratic inefficiencies
2. Enhancing tax system transparency
3. Increasing public trust in tax authorities
4. Mitigating opposition from adversely affected stakeholders
5. Aligning elite and influential perspectives
6. Ensuring compliance with national policy frameworks
7. Establishing robust legal enforcement mechanisms
8. Developing an integrated data collection and processing system
9. Strengthening INTA's technological infrastructure

Using MARCOS, these were ranked with expert consensus and impact level as positive indicators, while resource intensity was a negative factor. The top four priorities were:

1. Managing adversely affected stakeholders (wealthy individuals likely to resist reform)
2. Strengthening INTA's technological infrastructure (essential for accurate income assessment)
3. Aligning elite and influential perspectives (critical for policy consensus)
4. Increasing public trust in tax authorities (vital for smooth implementation)

Discussion and Conclusion: Successful implementation hinges on fulfilling these prerequisites, prioritized based on Iran's specific conditions. Managing opposition from wealthy stakeholders emerged as the top priority, as resistance could obstruct reform. Technological upgrades are essential for efficient income tracking, while elite consensus-building and public trust is crucial for sustainable adoption. Without these measures, even minor implementation challenges could escalate into major crises.

Acknowledgments: The authors thank the Research Institute of Hawzah and University "Pazhuheshgāh-e Hāwzeh wa Dāneshgāh", Iran for their support and the anonymous reviewers for their valuable feedback.

Conflict of Interest: The authors declare no conflicts of interest regarding this study's content or findings.



Research Institute of
Hawzah and University

Journal of Economic Essays; an Islamic Approach (JEE)

Journal homepage: <https://jee.rihu.ac.ir/>



Original Article

JEL Classification: H24, H61, P43

Keywords: Comprehensive Personal Income Tax, Implementation Requirements, Iranian National Tax Administration (INTA), Fuzzy Delphi, MARCOOS Method.

Cite this article: Seyed Hadi Arabi & Mohammad Javad Rafiei & Mohammad Hassan Maleki. (2025), “A Framework for Identifying and Analyzing the Implementation Requirements of a Comprehensive Personal Income Tax System in Iran”, Journal of Economic Essays; an Islamic Approach , 22(45): 21-43.



ارائه چهارچوبی برای شناسایی و تحلیل الزامات پیاده‌سازی الگوی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران

سیده‌ادی عربی^۱، محمدجواد رفیعی^۲،
محمدحسن ملکی^۳

۱. دانشیار، عضو هیئت علمی دانشگاه قم، قم، ایران (نویسنده مسئول).

hadiarabi@gmail.com, sh.arabi@qom.ac.ir

۲. دانشجوی دکترا، دانشگاه سراسری قم، قم، قم ایران.

mj.rafi90@gmail.com

۳. استاد گروه مدیریت، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران.

mh.maleki@qom.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۰۵

چکیده گسترده

مقدمه و اهداف: دانش اقتصاد و تجربه کشورهای مختلف گواه این موضوع است که نظام مالیاتی مناسب می‌تواند افزون‌بر کاهش فقر و بهبود عدالت اجتماعی، باعث ایجاد درآمد پایدار برای دولت‌ها و کاهش کسری بودجه دولت شود. اما به دلیل وجود درآمدهای سرشار نفتی در کشور، دغدغه اصلی دولت‌ها بهبود نظام مالیاتی کشور نبوده است؛ در صورتی که با وجود تحمیل تحریم‌ها علیه اقتصاد ایران نه درآمدهای نفتی و بودجه و نه عدالت اجتماعی در وضعیت مناسبی قرار ندارند. همچنین گفتنی است نظام مالیاتی ایران در خصوص درآمد اشخاص حقیقی، به شکل عمومی شاخص‌های یک نظام مالیاتی کارآمد یعنی کارایی، عدالت و سادگی را تأمین نمی‌نماید.

این موضوع در حالی است که مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی الگوی مالیاتی است که در بسیاری از کشورهای جهان در حال اجراست و می‌تواند نظام مالیات‌ستانی را افزون‌بر کاراتر نمودن، عادلانه‌تر نیز نماید و همچنین، از الگوی مالیاتی فعلی کشور ساده‌تر نیز باشد. پژوهش حاضر ابتدا به دنبال شناسایی الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران است و پس از آن الزامات با اهمیت بالاتر را به دست آورده و سپس بررسی نماید با توجه به شرایط موجود در کشور کدام یک از این الزامات اولویت بالاتری برای پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران دارد. با استقرار این نظام مالیاتی در کشور افزون‌بر بهره‌مندی از عدالت بیشتر، کاهش نابرابری و کاهش ضریب جینی در کشور، می‌توان به بودجه‌ای به مراتب مقاوم‌تر نسبت به شوک‌های تحریم و نوسانات قیمت نفت دست یافت.

روش: این پژوهش به دلیل وجود مزیت‌های عملیاتی در یافته‌های آن برای سازمان امور مالیاتی، دارای جهت‌گیری کاربردی است و با توجه به ماهیت کمی روش‌های مورد استفاده پژوهش، مطالعه حاضر دارای روش‌شناسی چندگانه از نوع کمی است. در این تحقیق از دو روش دلفی فازی و مارکوس برای تحلیل داده‌ها استفاده شده که هر دو جزء روش‌های کمی هستند و از داده‌های کمی برای تحلیل بهره می‌برند. در گام اول الزامات





Research Institute of
Hawzah and University

جستارهای اقتصادی با رویکرد اسلامی

Journal homepage: <https://iee.rihu.ac.ir/>



نوع مقاله: پژوهشی

پژوهش از بررسی مطالعات مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد در ایران و سایر کشورها استخراج شد و به دلیل اینکه برای پیاده سازی یک نظام مالیاتی جدید در کشور نیازمند تجربه صاحب نظران نیز بودیم از طریق مصاحبه با آنان نیز تکمیل شد. بنابراین، ۲۹ مورد از الزامات از روش مرور پیشینه و مصاحبه با خبرگان مالیاتی استخراج شد که شامل استادان دانشگاه، پژوهشگران و مسئولان سازمان مالیاتی بود. در مرحله بعدی الزامات به دست آمده به وسیله پرسشنامه خبره سنجی و روش دلفی فاز دوم غربال شد که در این روش برای غربال، نخست باید یک طیف فازی مناسب برای فازی سازی الزامات به دست آمده معین شود که در این مطالعه از طیف لیکرت پنج درجه ای استفاده شد و در نهایت تعداد نه الزام انتخاب شد که در نگاه خبرگان از اهمیت بالاتری برخوردار بودند. سپس با هدف اینکه کدام یک از نه الزام به دست آمده رتبه بالاتری برای پیاده سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد دارند، تمامی آنها با سه شاخص «تخصص خبرگان»، «میزان اثرگذاری» و «میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز» به وسیله پرسشنامه اولویت سنجی و روش تصمیم گیری مارکوس رتبه بندی شدند.

نتایج: پس از بررسی الزامات پیاده سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران از نگاه نخبگان تعداد نه الزام از اهمیت بالاتری برخوردار بودند که عبارت اند از: «چابک سازی و کاهش کندی های بوروکراسی اداری کشور»، «ارتقای شفافیت در نظام مالیاتی کشور»، «افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی»، «مدیریت افراد زیان دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد»، «همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت های مؤثر»، «هماهنگی با اسناد بالادستی»، «ایجاد ضمانت اجرای قانونی مناسب»، «ایجاد نظام هماهنگ و مطمئن جمع آوری و پردازش اطلاعات» و «تقویت زیرساخت های فناوری سازمان امور مالیاتی». سپس به منظور رتبه بندی نه الزام به دست آمده از روش مارکوس استفاده شد. الزامات به دست آمده به وسیله سه شاخص تخصص خبرگان، میزان اثرگذاری و میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز بررسی شدند. در بین این سه شاخص، شاخص تخصص خبرگان و شاخص میزان اثرگذاری دارای اثر مثبت بودند؛ یعنی هر چه در خصوص یک الزام این دو شاخص بالاتر بودند، آن الزام در رتبه بهتری قرار می گرفت و در مقابل شاخص میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز دارای اثر منفی بود؛ یعنی این شاخص هر چه در خصوص یک الزام پایین تر بود، آن الزام در رتبه بهتری قرار می گرفت. در نهایت به روش مارکوس رتبه های اول تا چهارم الزامات پیاده سازی الگوی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در کشور به دست آمدند و مدیریت افراد زیان دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد، تقویت زیرساخت های فناوری سازمان امور مالیاتی، همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت های مؤثر و افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی بالاترین اولویت ها را کسب نمودند.

بحث و نتیجه گیری: پیاده سازی الگوی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی نیازمند تحقق الزامات آن است و با توجه به شرایط و امکانات کشور این الزامات رتبه بندی شدند. با توجه به اینکه الزام مدیریت افراد زیان دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد بالاترین اولویت را به خود اختصاص داد، در نتیجه حاکمیت کشور باید ابتدا سازوکاری در نظر بگیرد که افراد زیان دیده از تصویب این نظام مالیاتی را مدیریت کند؛ زیرا عمده افراد زیان دیده افراد ثروتمندی هستند که به دلیل تصویب این نظام مالیاتی متضرر می شوند؛ از این رو به وسیله ثروت و ارتباطات خود به دنبال سنگ اندازی در مسیر پیاده سازی این نظام مالیاتی خواهند بود. اولویت دوم تقویت زیرساخت های فناوری سازمان امور مالیاتی بود و برای اینکه نظام مالیات بر مجموع درآمد بتواند در نظام اقتصادی کشور به شکل کارا عمل نماید، باید بتواند به خوبی درآمدهای افراد را تشخیص دهد؛ بنابراین با توجه به این الزام و با توجه به داده محور بودن شناسایی مجموع درآمد اشخاص، باید زیرساخت های فناوری سازمان امور مالیاتی ارتقاء یابد. همچنین با توجه به رتبه سوم الزامات که همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت های مؤثر است، باید نخبگان و شخصیت های مؤثر نگاه نزدیکی به موضوع نظام مالیاتی در کشور پیدا کنند تا بتوان به سمت پیاده سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در کشور حرکت کرد. در نهایت با توجه به چهارمین الزام که افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی است، باید اعتماد مردم به مقام مالیاتی در کشور جلب شود؛ زیرا هر تغییری باعث ایجاد ناهماهنگی ها و مشکلات در ابتدای حرکت است و در صورتی که مردم به مقام مالیاتی کشور اعتماد نداشته باشند، کوچک ترین مشکلی می تواند بحران بزرگی در کشور ایجاد نماید.

تقدیر و تشکر: نویسندگان از پژوهشگاه حوزه و دانشگاه که حامی این پژوهش بوده و همچنین از داوران ناشناس تشکر می کنند.

تعارض منافع: نویسندگان هیچ گونه تعارض منافی برای محتوا و نتایج به دست آمده در این مقاله ندارند.

طبقه بندی JEL: H24، H61، P43

واژگان کلیدی: الگوی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی، پیاده سازی، الزامات، سازمان امور مالیاتی ایران، دلفی فازی، روش مارکوس.

استناد: سیدهادی عربی، محمدجواد رفیعی و محمدحسن ملکی (۱۴۰۴)، «ارائه چهارچوبی برای شناسایی و تحلیل الزامات پیاده سازی الگوی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران»، مجله جستارهای اقتصادی با رویکرد اسلامی، ۲۲(۴۵): ۲۱-۴۳.

۱. مقدمه

دانش اقتصاد و تجربه‌های بین‌المللی گواه آن است که یکی از مهم‌ترین روش‌های مبارزه با فقر و ایجاد عدالت در جامعه و همچنین کاهش کسری بودجه و ایجاد درآمد پایدار برای دولت‌ها، برقراری نظام مالیاتی مناسب در کشور است. نظام مالیاتی یکی از معضلات اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بوده است و به دلیل اینکه دولت‌ها دارای درآمدهای سرشار نفتی بودند، تلاش کافی برای اصلاح آن نداشتند؛ در صورتی که باوجود تحریم‌های ظالمانه علیه کشور درآمدهای نفتی ایران ثبات کافی نداشته و همچنین وضعیت عدالت اجتماعی در شرایط مساعدی به سر نمی‌برد. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران طی سال‌های گذشته در بالاترین حد خود به هشت درصد هم نرسیده است؛ درحالی‌که این نسبت برای کشورهای درحال توسعه بسیار بالاتر است. به عنوان مثال در کشور فرانسه ۴۶ درصد، دانمارک ۴۱ درصد، ترکیه ۲۰ درصد و کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^۱ به طور میانگین ۳۴ درصد است (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ۲۰۲۴) و حتی میانگین این نسبت در دنیا برابر ۱۴/۴ درصد است (بانک جهانی، ۲۰۲۴). همچنین، باید به این نکته توجه نمود که در کشورهای توسعه‌یافته بودجه دولت از مالیات تشکیل می‌شود؛ ولی در ایران همه ساله کمتر از نیمی از بودجه دولت توسط مالیات محقق می‌شود.^۲

درآمد دولت از مالیات ارتباط مستقیم با الگوی اخذ مالیات دارد. برای اخذ مالیات از درآمد اشخاص دو رویکرد کلی وجود دارد: رویکرد اول، اخذ جداگانه مالیات از درآمدهای مختلف است که در آن پایه‌های مختلف درآمدی از جهت نوع درآمد مانند دستمزد، درآمد املاک، سود سهام، سود سپرده، درآمد اتفاقی و... تفکیک و بر هر پایه با توجه به قانون خاص خود نرخ‌هایی برای اخذ مالیات وضع می‌شود. در نظام مالیاتی کنونی ایران هر یک از منابع درآمدی همچون حقوق و دستمزد، مشاغل خویش فرما، درآمد اجاره املاک و... تحت قوانین جداگانه و با نرخ‌ها، سقف‌ها و معافیت‌های متفاوت مشمول مالیات می‌شوند که براساس آنچه تا سال ۱۳۸۰ متداول بوده است و براساس اصلاحیه سال ۱۳۸۰ و اصلاحیه تیرماه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدها به صورت جداگانه و هر یک براساس مقررات مربوط به خود محاسبه می‌شوند و هر یک از انواع منابع درآمدی، برخورد مالیاتی مختص به خود را دارند. رویکرد اول درحالی همچنان مبنای نظام مالیاتی ایران است که در بیشتر کشورهای جهان، چه کشورهای پیشرفته و چه کشورهای هم‌تراز ایران، از دهه‌ها پیش کنار گذاشته شده است. رویکرد دوم برای اخذ مالیات فرقی بین درآمدهای مختلف قائل نیست و به صورت یکپارچه از همه پایه‌های درآمدی مالیات اخذ می‌نماید که هم‌اکنون در جهان با نام نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی شناخته می‌شود و از اواخر قرن نوزدهم در اروپا رواج یافته و هم‌اکنون الگوی مالیاتی اغلب کشورهای جهان است (شریف‌زاده، ۱۴۰۰، ص ۱-۲).

گفتنی است در گذشته در قوانین مالیاتی ایران رویکرد مالیات بر مجموع درآمد به شکل مختصر وجود داشته است. به عنوان مثال، «قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۲۲» منطبق بر مالیات بر مجموع درآمد با رویکرد یکپارچه بوده است؛ به طوری که در ماده ۱۴ این قانون آمده است: «مؤدی مالیاتی باید در اظهارنامه تسلیمی خود میزان کل درآمد غیرویژه و هزینه‌هایی که از آن کسر می‌شود و مقدار درآمد ویژه و بخشودگی‌هایی که در این قانون مشخص شده و میزان درآمد مشمول مالیات و مبلغ بدهی مالیاتی خود را صریحاً تعیین و درج نماید». این قانون نوعی استثناء در سیر تحول قانون‌گذاری مالیاتی در ایران بوده و می‌توان ادعا کرد در همه قوانین دیگری که از سال ۱۳۰۹ تاکنون به تصویب قانون‌گذار رسیده است، اصل بر رویکرد اخذ مالیات از منابع مختلف درآمدی بوده است.

همچنین، طبق ماده ۱۵ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵، ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ نوعی مالیات مازاد بر جمع درآمد از افراد حقیقی گرفته می‌شد که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر بود. باید به این نکته توجه نمود که این مالیات بیش از آنکه نشان‌دهنده رویکرد یکپارچه برای اخذ مالیات بر درآمد باشد، نوعی مالیات مازاد محسوب می‌شده است (شریف‌زاده، ۱۴۰۰، ص ۱۷).

نخستین موضوعی که استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی را ضروری کرده بالا بودن نابرابری در کشور است. تجربه

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

۲. در قانون بودجه ۱۴۰۳ سهم مالیات در بودجه به بالای ۵۰ درصد رسیده است که در پایان سال مقدار تحقق‌یافته آن مشخص خواهد شد.

جهانی نشان می‌دهد مهم‌ترین ابزار سیاستی برای کاهش نابرابری‌های درآمدی در یک کشور استفاده بهینه از ابزارهای مالیاتی و یارانه‌ای است. مالیات به‌طور مستقیم بر توزیع درآمد و ثروت اثرگذار است و مالیات بر مجموع درآمد رایج‌ترین ابزارهای مالیاتی مورد استفاده برای کاهش مستقیم نابرابری درآمد است (سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، ۲۰۲۴). همچنین با توجه به پژوهش‌های انجام‌شده استقرار نظام مالیاتی حمایتی کارآمد در کشورهای دانمارک، ایتالیا، ژاپن، سوئد و آمریکا باعث کاهش محسوس ضریب جینی در این کشورها شده و باعث کاهش ضریب جینی ۰/۲۰۳ در دانمارک، ۰/۲۲۵ در ایتالیا، ۰/۰۷۵ در ژاپن، ۰/۲۵۷ در سوئد و ۰/۱۱۱ در آمریکا شده است (هندریکس و مایلز،^۱ ۲۰۱۳).

به‌دیگرسخن، کشورهایی که از مالیات بر مجموع درآمد استفاده می‌کنند، توزیع درآمد بهتری دارند (مهرآرا و اصفهانی، ۱۳۹۴، ص ۱۸). این موضوع درحالی است که یکی از اثرات نظام مالیاتی فعلی ایران فقر و توزیع ناعادلانه درآمد است (پژویان و درویشی، ۱۳۸۹، ص ۱۱) و وجود ساختار تصاعدی مالیات بر درآمد در کشور نتوانسته موجب کاهش نابرابری درآمدی در ایران شود (عبداله‌میلانی و همکاران، ۱۳۹۶، ص ۲۱). وجود یک نظام مالیات بر درآمد کارآمد اجازه می‌دهد که اقتصاد به‌صورت منعطف عمل نماید؛ یعنی افراد در طول سال اجازه پیدا می‌کنند در فضایی رقابتی عمل کنند و اقتصاد را بسط دهند. در پایان سال در مواجهه با نابرابری‌های حاصل، نظام مالیات بر درآمد اشخاص عمل می‌کند و نابرابری را کاهش می‌دهد و اقتصاد را برای رقابت در دوره آتی در نقطه شروع مناسب قرار می‌دهد و مانع از حذف فقرا از مواهب رشد اقتصادی می‌شود (نصیری اقدم، ۱۳۹۹). بنابراین به‌لحاظ نظری و همچنین بر مبنای مطالعات تجربی انتظار می‌رود در کشور ما نیز پس از اصلاح نظام مالیاتی و یارانه‌ای در قالب استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و مرتبط‌سازی آن با نظام حمایتی بتوان به بهبود چشمگیر توزیع درآمد و کاهش ضریب جینی رسید.

موضوع دومی که ضرورت نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی را روشن می‌کند لزوم کاهش فقر و ارتقای معیشت طبقات ضعیف است. اولاً، انتظار می‌رود با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد، درآمد مالیاتی و در نتیجه توان مالی دولت برای حمایت از اقشار ضعیف و رفع فقر افزایش یابد؛ ثانیاً زیرساخت‌های اطلاعاتی فراهم شده برای اجرای مالیات بر مجموع درآمد این امکان را فراهم می‌آورد که دولت بتواند منابع جاری یارانه‌ای خود را نیز به نحو مؤثرتری مدیریت نماید. از زاویه اقتصاد سیاسی می‌توان ادعا کرد اقشار ضعیف و کم‌درآمد می‌توانند برندگان اصلی استقرار نظام یکپارچه مالیات بر مجموع درآمد در ایران باشند (شریف‌زاده، ۱۴۰۰، ص ۲۶). اتخاذ سیاست‌های مالیاتی در اقتصاد ابزاری برای بهبود توزیع درآمد است و ساختار مالیاتی کشور یکی از عوامل مؤثر بر توزیع درآمد می‌باشد (سپهردوست و همکاران، ۱۴۰۰).

موضوع سوم که به اندازه دلایل قبل حائز اهمیت است لزوم اصلاح ساختار بودجه و مقاوم‌سازی آن است. در این راستا جایگزینی درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای ناپایدار نفتی، همواره از مهم‌ترین محورهای توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور بوده است (علیزاده و همکاران، ۱۴۰۲، ص ۲۳۴). در این مورد نیز تجربه جهانی نشان می‌دهد که تعریف مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند نقشی تاریخی در افزایش قابل توجه نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی و کاهش پایدار کسری بودجه دولت داشته باشد (شریف‌زاده، ۱۴۰۰، ص ۲۶).

۲. مبانی نظری تحقیق

هر الگوی مالیاتی را از چهار منظر مورد توجه قرار می‌دهند: عدالت افقی، عدالت عمودی، کارایی و سادگی (سرمدست، ۱۴۰۰، ص ۵ و ۶). نخستین معیار ارزیابی الگوهای مالیاتی معیار عدالت افقی است. عدالت افقی در الگوی مالیاتی به این معناست که عدالت میان مالیات‌دهندگان برقرار باشد و از افرادی که درآمد مشابه دارند به‌طور یکسان مالیات اخذ شود و نظام مالیاتی با افراد با درآمد مشابه برخورد مشابه داشته باشد (نصیری اقدم، ۱۳۹۹، ص ۵۲). عدالت عمودی در مالیات به این معناست که از طریق ابزار مالیات فاصله طبقات اجتماعی و دهک‌های درآمدی کاسته شود و جامعه‌ای با برابری بهتر پس از وضع مالیات ایجاد شود (نولان،^۲ ۲۰۱۸). معیار سوم، کارایی است. مطابق

1. Hindriks & Myles

2. Nolan

دانش اقتصاد و قضیه اول رفاه، مردم در حالتی که هیچ دخالتی در اقتصاد وجود نداشته باشد، عقلایی رفتار می‌کنند و منابع به بهترین نحو تخصیص می‌یابد و در این حالت، اقتصاد در کارایی کامل قرار دارد؛ حال هر عاملی می‌تواند باعث ایجاد اختلال شود.

به‌عنوان مثال، مالیات در کنار دیگر اختلال‌های موجود در اقتصاد، می‌تواند به‌طور مجزا باعث کاهش کارایی شود. به همین دلیل استیگلیتز و روزنگارد در کتاب اقتصاد بخش عمومی اثر مجزای مالیات بر کاهش کارایی اقتصادی را این‌گونه بیان می‌کنند: نرخ‌های بالای مالیات نهایی باعث ایجاد انحرافات اقتصادی بزرگی می‌شد و کشور به‌طور کلی از کاهش عرضه نیروی کار و پس‌انداز رنج می‌برد (استیگلیتز و روزنگارد،^۱ ۲۰۱۵، ص ۷۶۹). پس نقطه محوری در کارایی تغییر رفتار اقتصادی مردم است. چنانچه تغییر رفتار به اتلاف منابع، تحمیل هزینه‌های بالاتر به اقتصاد و کاهش تولید و حجم اقتصاد منجر شود، کارایی مختل شده و هنگامی که رفتار اقتصادی مردم تصحیح شود، در راستای تولید واقعی و افزایش حجم اقتصاد، کارایی بهبود یافته است. مفهوم سادگی و پیچیدگی، مفهومی اقتصادی است که به هزینه‌های پنهان و اضافی اشاره دارد که به هر دو طرف مؤدی مالیاتی و الگوی اجرایی بار می‌شود. از جانب مؤدی، هزینه، وقت و انرژی که صرف فهم قوانین مالیاتی و میزان تعهدات خود می‌شود و برنامه‌ریزی و هزینه‌ای که صرف اجتناب (قانونی) یا فرار مالیاتی (غیرقانونی) می‌کند، میزان پیچیدگی یا سادگی الگوی مالیاتی را نشان می‌دهد.

حال به بررسی نظام مالیاتی فعلی ایران از جهت شاخص‌های چهارگانه پرداخته می‌شود. این نظام مالیاتی از جهت عدالت افقی الگویی غیرعادلانه است؛ زیرا کارگران و کارمندان و اقشار مزدبگیر مشمول مالیات‌های تصاعدی هستند؛ ولی افرادی که در ابزارهای 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. البته از این جهت که برخی انواع سرمایه معاف از مالیات هستند و بخشی از درآمدهای ناشی از دارایی و سرمایه اساساً شناسایی نمی‌شوند، هدف عدالت عمودی در کلیت نظام مالیاتی نقض می‌شود (شریف‌زاده و سرمست، ۱۳۹۹، ص ۲۲). به‌طور کلی، عدالت مالیاتی در ایران همواره با چالش همراه بوده و نظام مالیاتی در مواردی مانند پرداخت ناکافی مالیاتی توسط برخی افراد، وجود معافیت‌های ناعادلانه و پایین بودن شفافیت در ساختار مالیاتی، با چالش‌هایی روبه‌رو بوده است (قاسمی بنابری و همکاران، ۱۴۰۳، ص ۱۸۷). همچنین، سالاری اسکر و همکاران در پژوهش خود نشان دادند که سیاست‌های مالیاتی در بازه ۱۳۴۵ - ۱۴۰۱ به کاهش برابری درآمد در ایران منجر شده است (سالاری اسکر و همکاران، ۱۴۰۳، ص ۲۰۳).

در تحلیل ساختار مالیاتی ایران از جهت کارایی اگر بخشی بررسی شود، در بخش سهام، اوراق بهادار و سپرده بانکی به دلیل معاف از مالیات بودن، انحراف مالیاتی وجود ندارد؛ 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 ایجاد اختلال شده است. این تبعیض مالیاتی موجب شده انگیزه کار کردن و پرداختن به مشاغل تولیدی کاهش یابد. همچنین فعالیت‌های غیر مولد مانند سفته‌بازی و هجوم به بازارهای ارز، طلا و مسکن جذابیت بیشتری نسبت به بازار کار داشته باشد. بنابراین در کل نظام مالیاتی فعلی نه تنها کارایی مالیاتی محقق نمی‌شود، بلکه کارایی اقتصادی و جلوگیری از رفتارهای نامطلوب اقتصادی نیز صورت نمی‌گیرد (شریف‌زاده و سرمست، ۱۳۹۹، ص ۲۲).

از جهت سادگی و تمکین مالیاتی نیز نظام مالیاتی ایران وضعیت مطلوبی ندارد. در میان سه پایه مهم مالیاتی درآمد، ثروت و مصرف، پایه درآمد از پیچیده‌ترین پایه‌های مالیاتی محسوب می‌شود. قوانین مالیات‌های مستقیم در برخی بخش‌ها پیچیده و گاه مبهم است؛ به‌طوری‌که محاسبه مالیات برای مؤدیان مشکل می‌شود. همچنین، سیستم اظهارنامه این بخش نیز پیچیده است. قانون‌گذاران و تنظیم‌کنندگان قوانین باید از این امر آگاه باشند که ساده‌سازی مالیات باید در اولویت اهداف سیاست مالیاتی قرار گیرد و دوم اینکه ساده‌سازی واقعی منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در پی دارد (زائر، ۱۳۸۸، ص ۳). وجود معافیت‌ها و مشوق‌های مختلف افزون‌بر

پیچیده‌تر شدن نظام مالیاتی باعث کاهش درآمدهای دولت و سوءاستفاده برای اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی می‌شود. به‌عنوان مثال، پس از اصلاحات ساده‌سازی در کشور مصر، ثبت اظهارنامه مالیاتی نزدیک به ۵۰ درصد افزایش یافت و با وجود کاهش در نرخ‌های مالیاتی، درآمد دولت از مالیات بر درآمد به‌عنوان سهمی از تولید ناخالص داخلی افزایش یافت (رامالهو،^۱ ۲۰۰۷، ص ۳۴).

باید به این نکته توجه نمود که دلیل انتخاب قانون‌گذار از سال‌های پیش از انقلاب و پس از آن مبنی بر اخذ مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی، سهولت آن بوده است؛ زیرا قانون‌گذار بر این عقیده بوده که تعداد نسبتاً اندکی از کل مؤدیان مشمول مالیات از هر پایه درآمدی می‌شوند و هر پایه درآمدی به‌صورت جداگانه بررسی می‌شود، بنابراین اجرای آن ساده‌تر خواهد بود؛ اما پس از آن در دفعات مختلف نوعی مالیات مازاد بر جمع درآمد افراد حقیقی را که مجموع درآمد آنان از عدد مشخصی بالاتر بود به قانون اضافه شد و در مجموع این تصمیم باعث پیچیده‌تر شدن قانون شد و بارها نیز با شکست مواجه شد. شکست اول در سال ۱۳۳۷ بود که قانون‌گذار ماده ۱۵ قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵ را حذف کرد. شکست دوم این رویکرد در سال ۱۳۸۰ با حذف ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ بود و شکست سوم با رد ماده ۲۴ لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۱ اتفاق افتاد (شریف‌زاده، ۱۴۰۰، ص ۱۸). از این‌رو، با توجه به این شکست‌ها اگر قانون‌گذار به دنبال ایجاد سادگی در الگوی مالیات‌ستانی است، باید به سمت الگوی مالیات بر مجموع درآمد حرکت نماید.

برخلاف نظام مالیاتی در ایران، در کشورهای پیشرفته مانند ایالات متحده، استرالیا، کانادا، انگلیس، فرانسه، نروژ، فنلاند، اتریش، آلمان، ایتالیا، ژاپن، روسیه، بلژیک، جمهوری چک و... شیوه دیگری که مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی^۲ نام دارد، در جریان است (سرمست، ۱۴۰۰، ص ۲)؛ به‌گونه‌ای که همه منابع درآمدی اشخاص حقیقی مشخص شده و مالیات آن با نرخ مشخص گرفته می‌شود. مالیات بر مجموع درآمد به این شکل است که تمامی منابع درآمد اشخاص جمع شده و پس از آن مبلغی به‌عنوان «معافیت مالیاتی» و «هزینه‌های قابل قبول» کسر می‌شود تا «درآمد مشمول مالیات» مشخص شود و با استفاده از نرخ مالیات «بدهی مالیاتی» فرد مشخص می‌شود. در ادامه «اعتبار مالیاتی» باعث می‌شود تا بخشی از این مالیات نیز کاهش یابد و در پایان «مالیات قابل پرداخت» فرد مشخص می‌شود.

از لحاظ نظری درآمد مشمول مالیات در این تعریف عبارت است از: مجموع تمامی انواع درآمد که برای مصرف قابل استفاده است. از این‌رو، حقوق و دستمزد، درآمد اجاره، سود سپرده، سود سهام، همه دریافت‌های انتقالی از دولت، درآمدهای شغلی، درآمد از خارج کشور و ارزش عایدی سرمایه، همگی در زمره درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شوند (گروبر،^۳ ۲۰۱۳). الگوهای مالیات بر مجموع درآمد به سه دسته فراگیر،^۴ دوگانه^۵ و هموار^۶ تقسیم می‌شوند که تفاوت آنها در برخورد با درآمد ناشی از کار و سرمایه، نرخ‌ها و تعدد معافیت‌هاست.

حال الگوهای نظام مالیات بر مجموع درآمد با توجه به اهداف چهارگانه ارزیابی می‌شود. در الگوی مالیات بر مجموع درآمد فراگیر برخورد یکسانی با کار و سرمایه صورت می‌گیرد و همه درآمدهای مؤدی - بدون توجه به منشأ و نوع آن - مشمول مالیات با نرخ‌های تصاعدی می‌شود. در این الگو معمولاً معافیت‌ها و تخفیف‌های متنوع و گسترده‌ای وجود دارد. الگوی فراگیر از نظر تحقق کارایی اقتصادی به دلیل نرخ تصاعدی و معافیت‌های متعدد چندان مطلوب نیست؛ ولی عدالت عمودی (بازتوزیع) به نحو مطلوبی در این الگو تحقق می‌یابد. همچنین، از نظر سادگی نیز، جزء الگوهای پیچیده ارزیابی می‌شود. در الگوی مالیات دوگانه، رفتار متفاوتی با کار و سرمایه صورت می‌گیرد؛ به این نحو که معمولاً 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.

به‌دیگرسخن، در الگوی دوگانه، نیروی کار مشمول مالیات مضاعف می‌شود و دو مرتبه مالیات می‌پردازد. در این الگو، کارایی بیش از الگوی فراگیر تأمین می‌شود؛ ولی عدالت افقی به علت تفاوت در نرخ مالیات بر درآمدهای کار و سرمایه تا حدی نقض می‌شود. اهداف

1. Ramalho

2. Personal Income Tax (PIT)

3. Gruber

4. Comprehensive Income Tax System

5. Dual Income Tax System

6. Flat Income Tax System

عدالت عمودی و سادگی نیز در الگوی دوگانه در حد متوسطی محقق می‌شوند. در الگوی مالیات هموار یک مالیات تک‌نرخ نسبتاً پایین بر همه منابع درآمدی شخص حقیقی وضع می‌شود. در این الگو نیز برخورد یکسانی با درآمدهای ناشی از کار و سرمایه صورت می‌گیرد. برخی از انواع مالیات همواره دارای معافیت پایه هستند و یک نوع آن نیز دارای اعتبار مالیاتی پایه (درآمد پایه همگانی) است (سرمست، ۱۴۰۰). الگوی مالیات هموار، الگویی ساده‌تر است که اهداف کارایی و عدالت افقی را محقق می‌نماید؛ اما تأکید کمتری بر توزیع مجدد و عدالت عمودی دارد (مطالعات سیاست مالیاتی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه،^۱ ۲۰۰۶). همان‌طور که بیان شد، نظام مالیات بر مجموع درآمد از لحاظ چهار ویژگی از نظام مالیاتی فعلی کشور بهتر بوده است؛ از این‌رو نظام مالیاتی کشور باید به سمت اصلاح ساختار مالیاتی خود حرکت کند.

۳. پیشینه پژوهش

مطالعات انجام‌شده در سطح داخلی و خارجی عموماً به دو دسته تقسیم می‌شوند. برخی از آنها به ساختارهای نظام مالیات بر مجموع درآمد پرداخته‌اند و برای ایران یا کشوری دیگر الگو پیشنهاد داده‌اند. در همین دسته اول برخی از مطالعات با رهیافت‌های اسلامی به موضوع مالیات نگرسته‌اند و برای پیشنهاد الگوی خود از آن استفاده نموده‌اند. دسته دوم مطالعات به بررسی اثرات نظام مالیات بر مجموع درآمد بر روی متغیرهایی مانند ضریب جینی، بودجه دولت و... پرداخته‌اند. دسته اول که به ساختارهای نظام مالیات بر مجموع درآمد پرداخته‌اند عبارت‌اند از:

اسکندری و تجریشی (۱۴۰۲) به دنبال طراحی بستر اجرای مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر مجموع درآمد بودند که در این مسیر به صورت کتابخانه‌ای تجارب کشورهای مختلف را بررسی نمودند. عدم تولید اطلاعات استاندارد معاملات (رویداد مالی)، عدم تولید اطلاعات استاندارد تراکنش‌های مرتبط معاملات (نظام پرداخت) و عدم انجام فرآیند صحت‌سنجی اطلاعات و اظهارنامه‌های مالیاتی با عامل انسانی را به عنوان سه عامل از ضعف‌های زیرساختی اجرایی کشور دانسته و برطرف‌سازی آنها را باعث ایجاد بستر الگوهای مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر مجموع درآمد دانستند.

سرمست (۱۴۰۲) به مسئله اعتبارها در نظام مالیات بر مجموع درآمد پرداخته و به روش کتابخانه‌ای تجارب سایر کشورها را ارزیابی کرده و در نهایت به این نتیجه رسیده است که تعدد معافیت و اعتبار مالیاتی، نظام مالیاتی را دچار پیچیدگی و اختلال در کارایی می‌نماید. بهرمن (۱۴۰۱) که به دنبال نحوه ارتباط نظام مالیاتی بر مجموع درآمد با نظام یارانه‌ها بود، به روش کتابخانه‌ای و تحلیل مقایسه‌ای ابتدا با معرفی روش‌های پرداخت یارانه نقدی به نقاط قوت و ضعف آنان پرداخته و در بخش بعدی تجربه برخی کشورها در زمینه اعتبار مالیاتی و پیوند آن با نظام یارانه‌ها را بررسی کرده است. در نهایت به این نتیجه رسیده است که پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند در شناسایی خانوارهای کم‌درآمد و هدفمندسازی یارانه‌ها نقش مؤثری داشته باشد.

شریف‌زاده (۱۴۰۰) با هدف معرفی چابکی و ضرورت استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران، به روش کتابخانه‌ای ضمن معرفی سابقه تاریخی این نظام مالیاتی در جهان و ایران و نیز معرفی منطق سازوکار اخذ این مالیات، ضرورت‌ها و فواید استقرار نظام مالیاتی بر مجموع درآمد در ایران امروز را معرفی می‌کند. از جمله فواید استقرار نظام مالیاتی بر مجموع درآمد را کاهش نابرابری، ارتقای معیشت خانوارهای ضعیف، مقاوم‌سازی و اصلاح ساختار بودجه عنوان می‌کند.

سرمست (۱۴۰۰) با روش کتابخانه‌ای به معرفی الگوهای متفاوت مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در جهان می‌پردازد و تعریف، نحوه محاسبه و اخذ مالیات در هر یک از این الگوها را بیان می‌کند. به‌طور کلی، شیوه‌های مختلف مالیات بر مجموع درآمد به سه دسته کلی تقسیم می‌شوند که عبارت‌اند از: الگوی فراگیر، الگوی دوگانه و الگوی هموار. در نهایت به ملاحظات برای انتخاب الگوی مالیات بر مجموع درآمد در ایران می‌رسد که عبارت‌اند از: لزوم دقت بر زیرساخت نهادی ایران، لزوم دقت به سطح فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی در ایران و لزوم توجه به مسئله تورم.

درویشی و محمدیان (۱۳۹۶) سیستم مالیاتی ایران را با سیستم مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده آن بررسی مقایسه‌ای نمودند و پس از بررسی ویژگی‌های نظام مالیاتی ایران به این نتیجه رسیدند که بهترین راه برای اصلاح نظام مالیاتی انجام تغییر اساسی بر پایه سیستم مالیات بر مجموع درآمد است و در صورت عدم امکان این تغییر اساسی برخی اصلاحات را پیشنهاد دادند تا سیستم موجود بهبود یابد.

نصیری اقدام و رزمی (۱۳۹۴) برای ارزیابی اثر وضع مالیات بر مجموع درآمد، یک جامعه فرضی با ۱۲ پایه درآمدی مختلف را با استفاده از نرم‌افزار فرتن شبیه‌سازی کردند و در این جامعه فرضی «درآمدهای مالیاتی دولت» و «توزیع درآمد» را محاسبه و در ۴ حالت مختلف وضع مالیات بر درآمد را مقایسه نمودند. نتایج شبیه‌سازی نشان می‌دهد درآمد مالیاتی دولت در حالتی که همه درآمدهای فرد اعم از معاف و غیر معاف تجمیع شده و براساس نرخ‌های ماده ۱۳۱ ق.م.م. مشمول مالیات شود، به حداکثر خود می‌رسد و توزیع درآمد نیز بهترین وضعیت خود را دارد.

هبوس^۱ و همکاران (۲۰۲۲) درباره شرایط مالیاتی رومانی بحث کرده‌اند. رومانی کشوری با مالیات بر مجموع درآمد هموار است که کمترین نرخ در اتحادیه اروپا یعنی ۱۰ درصد به همراه بالاترین سهم تأمین اجتماعی را دارد. به همین دلیل به روش تحلیل آمار و داده‌های وضعیت مالیات رومانی توصیه‌هایی برای اصلاح مالیاتی این کشور ارائه کرده‌اند؛ از جمله افزودن یک گروه جدید درآمدی با درآمد بالا به همراه نرخ ۲۰ درصد (افزایش درآمدها تا ۱ درصد تولید ناخالص داخلی)، حذف معافیت‌های متعدد، تقویت مالیات بر مشاغل آزاد و شرکت‌های خرد.

ایلزترکی^۲ (۲۰۱۸) در پژوهش خود از چشم‌اندازهای اقتصاد سیاسی به اصلاحات می‌نگرد و پژوهش خود را از روش مدل‌سازی ریاضی، انگیزه و منافع تمامی گروه‌ها یا افراد ذی‌نفع در نظام مالیاتی مطالعه می‌کند که در آن پایه مالیاتی و نرخ قانونی، ابزار جداگانه سیاست مالیاتی هستند. او در مدل خود نشان می‌دهد که اعمال تغییرات بزرگ در اصلاحات مالیاتی آسان‌تر از اصلاحات جزئی است. سورنسن^۳ (۲۰۱۰) در ابتدا به اصول مالیات بر مجموع درآمد دوگانه می‌پردازد و به روش تحلیلی عواملی را احصا کرده که باعث شده نیروی به سمت چنین الگویی برود که عبارت‌اند از: تورم، انتقال سرمایه، بی‌طرفی مالیاتی (کاهش نرخ و گسترش پایه مالیاتی)، اثرات قفل‌ی^۴ (مختل شدن تخصیص مجدد سرمایه به سمت فعالیت‌های مولد)، آربیتراژ مالیاتی، اثرات مشتری^۵ (عدم اختلال رفتار افراد نسبت به سرمایه‌گذاری)، مدیریت مالیاتی (ساده بودن نرخ ثابت بر درآمد سرمایه). در بخش دوم با روش مدل‌سازی این الگو را برای نیوزلند پیشنهاد می‌کند.

الیس^۶ (۲۰۱۰) در پژوهش خود به این پرسش می‌پردازد که چرا کشورهای اروپای شرقی ایده مالیات هموار را اجرا کرده‌اند و کشورهای استونی، لتونی، لیتوانی، اسلواکی و جمهوری چک را با بررسی اقتصادی، سیاسی و تاریخی ارزیابی کرده است. او بیان می‌کند که دو فرآیند حمایت‌های داخلی و اثرپذیری از سطح بین‌المللی باعث این انتخاب بوده است.

برد^۷ (۲۰۰۸) به چالش‌هایی که کشورهای در حال توسعه برای اصلاحات مالیاتی خود با آن روبه‌رو هستند در حوزه‌های نرخ‌های مالیاتی، پایه مالیاتی، نظام اجرایی - اداری و اقتصاد سیاسی مالیات‌ستانی به روش کتابخانه‌ای و تحلیلی پرداخته است و نتیجه می‌گیرد که اصلاح نظام مالیاتی این کشورها بیشتر از آن که به عوامل اقتصادی وابسته باشد، به عوامل سیاسی و نهادی آنها وابسته است.

آتکینسون^۸ (۱۹۹۷) در کتاب خود به روش کتابخانه‌ای مالیات هموار را پیشنهاد می‌دهد که بر روی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و همچنین بر سیستم تأمین اجتماعی تأثیر می‌گذارد. پیشنهاد او مالیات بر درآمد با نرخ ثابت (الگوی هموار) و درآمد پایه تضمین‌شده‌ای

1. Hebous

2. Ilzetzi

3. Sørensen

4. Lock-in Effects

5. Clientele Effects

6. Ellis

7. Bird

8. Atkinson

است که جایگزین تمام مزایای تأمین اجتماعی خواهد شد. پژوهش‌های نجفی کاج‌آباد و همکاران (۱۳۹۹) و سلیمانی و سرمست (۱۳۹۸) نیز به طراحی نظام مالیات بر مجموع درآمد با استفاده از رهیافت‌های اسلامی پرداخته‌اند و برای این هدف به دلیل شباهت خمس با این الگوی مالیاتی از آن کمک گرفته‌اند. دسته دوم پژوهش‌ها به بررسی آثار اجرای مالیات بر مجموع درآمد پرداخته‌اند:

ملا اسماعیلی دهشیری و همکاران (۱۴۰۱) به تحلیل آثار سیاست مالی با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد بر توزیع درآمد کشورهای منتخب از مدل رگرسیون مبتنی بر داده‌های پانلی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد شاخص تورم و شاخص بیکاری اثر منفی و شاخص مالیات بر مجموع درآمد اثر مثبت بر بهبود توزیع درآمد کشورهای منتخب داشته‌اند. پژویان و اسکندری (۱۳۹۱) وضعیت مالیاتی چند کشور منتخب از خاورمیانه و شمال آفریقا را با استفاده از یک مدل اقتصادسنجی مطالعه کرده‌اند. نتایج مطالعات و بررسی آنها نشان می‌دهد که در این کشورها اعمال مالیات بر مجموع درآمد شخصی، تأثیر منفی در وضعیت توزیع درآمد ایجاد می‌کند.

کاراسکو و کانچو^۱ (۲۰۱۹) به اصلاحات مالیات بر مجموع درآمد ارمنستان پرداخته است. این پژوهش برای تشخیص تأثیرات توزیعی اصلاحات مالیاتی پیشنهادی، یک شبیه‌سازی برای تعیین تأثیرات توزیعی سیاست مالی انجام داده و محاسبات آن نشان می‌دهد چهار دهک ثروتمند این کشور بیشترین سود را از اصلاح مالیاتی خواهند داشت و در مقابل دهک پایین توزیع درآمد تنها شاهد افزایش درآمد کمتر از ۵/۰ درصد خواهند بود.

براتینسکی و بوروسکی^۲ (۲۰۱۲) به آثار بلندمدت اقتصاد کلان و ارزیابی نظام مالیات بر مجموع درآمد هموار در لهستان به روش مدل تعادل عمومی قابل محاسبه ایستا می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد اصلاحات مالیاتی همواره احتمالاً عرضه نیروی کار و گسترش سرمایه را تحریک می‌کند و به‌طور کلی نابرابری را عمیق‌تر می‌کند و احتمالاً رفاه برخی از خانوارها (به‌ویژه خانوار کم‌درآمد) را کاهش می‌دهد.

کُک^۳ (۲۰۰۸) به اصلاحات جامع سیستم مالیات اسلوونی در سال ۲۰۰۷ پرداخته و از روش مدل شبیه‌سازی خرد ایستا و تعادل عمومی قابل محاسبه استفاده کرده است. نتایج این مقاله نشان می‌دهد پیامدهای اصلاحات نسبتاً کم است و در عمل، برای همه مالیات‌دهندگان منفای ایجاد می‌کند؛ درحالی‌که در کوتاه‌مدت برای بودجه دولت مضر است. پالم^۴ (۱۹۹۶) به اصلاح بزرگ مالیاتی در ۱۹۹۱ سوئد پرداخته و بازتوزیع درآمد قبل و پس از اصلاحات را مقایسه کرده است. برای این مقایسه از تفاوت بین ضرایب جینی توزیع درآمد قبل و بعد از مالیات/ انتقال استفاده کرده است.

با توجه به مرور بر پیشینه، مطالعاتی که به دنبال پیشنهاد الگوی مالیات بر مجموع درآمد بودند عموماً با روش کتابخانه‌ای و تحلیلی به مقایسه شرایط موجود پرداخته و پیشنهاد خود را مطرح کرده‌اند که این مطالعات شامل پیشنهاد الگو برای ایران و یا اصلاح الگوی مالیات بر مجموع درآمد در برخی کشورهای اروپایی بود. برخی مطالعات نیز برای پیشنهاد الگوی خود به سراغ مدل‌سازی خرد و مدل‌سازی اقتصادی رفته‌اند. پژوهش‌هایی که به دنبال پیشنهاد الگو برای ایران بودند، اجرای الگوی مالیات بر مجموع درآمد را باعث بهتر شدن شرایط مالیاتی ایران دانسته‌اند و پژوهش‌هایی که به دنبال اصلاح الگوهای اروپایی بودند، اصلاحات در جهت ساده‌سازی نظام مالیاتی را پیشنهاد کرده‌اند. همچنین، در پژوهش‌هایی که از لحاظ اقتصاد سیاسی به موضوع مالیات پرداخته‌اند نیز عوامل سیاسی و نهادی در اصلاح ساختار مالیاتی بسیار پراهمیت نشان داده شده‌اند. مطالعاتی که در زمینه بررسی اثرات مالیات بر مجموع درآمد انجام شده عموماً نشان می‌دهند که مالیات بر مجموع درآمد اثر مثبتی بر توزیع درآمد دارد.

برخی از مطالعات خارجی به دلایل انتخاب الگوهای مالیات بر مجموع درآمد در کشورها یا تغییر آن پرداخته بودند؛ اما هیچ پژوهشی در خصوص الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران بحث نکرده بود. قطعاً تغییر نظام مالیاتی کشور به مجموع درآمد نیازمند الزاماتی است که تا آن الزامات محقق نشوند، امکان پیاده‌سازی آن نیست؛ از این‌رو در این پژوهش به دنبال شناسایی و تحلیل الزامات پیاده‌سازی هستیم.

1. Carrasco & Cancho

2. Boratyński & Borowski

3. Cok

4. Palm

۴. روش‌شناسی تحقیق

هدف پژوهش حاضر، شناسایی و تحلیل الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران است. به همین دلیل از دو روش دلفی فازی و مارکوس برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. هر دو، جزء روش‌های کمی هستند و از داده‌های کمی برای تحلیل بهره می‌برند. تکنیک دلفی فازی برای غربال الزامات و روش مارکوس برای تحلیل و رتبه‌بندی الزامات استفاده شده است. با توجه به ماهیت کمی روش‌های مورد استفاده پژوهش، مطالعه حاضر دارای روش‌شناسی چندگانه از نوع کمی است. همچنین به‌علت مزیت‌های خروجی‌های مطالعه برای سازمان امور مالیاتی، پژوهش دارای جهت‌گیری کاربردی است.

برای گردآوری داده‌ها، دو ابزار مصاحبه و پرسشنامه استفاده شد. الزامات پژوهش از بررسی مطالعات مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد در ایران و سایر کشورها استخراج شد و به‌دلیل اینکه برای پیاده‌سازی یک نظام مالیاتی جدید نیازمند تجربه صاحب‌نظران نیز بودیم از طریق مصاحبه با آنان نیز تکمیل شد. در ادامه برای تحلیل الزامات تحقیق، دو پرسشنامه خبره‌سنجی فازی و اولویت‌سنجی مارکوس بین خبرگان توزیع شد. پرسشنامه‌های خبره‌سنجی با تکنیک دلفی فازی و پرسشنامه‌های اولویت‌سنجی با تکنیک مارکوس ارزیابی شدند. به‌علت اینکه الزامات پرسشنامه از مرور پیشینه مقالات بین‌المللی و داخلی معتبر حوزه‌های مالیات بر مجموع درآمد و مصاحبه با خبرگان مالیاتی متخصص به دست آمد، هر دو پرسشنامه خبره‌سنجی و اولویت‌سنجی از روایی مطلوبی برخوردار هستند.^۱ همچنین، به‌علت انتخاب حجم مناسب نمونه (۱۰ نفر) و غربال الزامات، پرسشنامه اولویت‌سنجی از پایایی برخوردار بود.^۲ حجم نمونه در این پژوهش برابر ۱۰ نفر بود که برای روش‌های خبره‌محور دارای ماهیت قضاوتی، عدد مطلوبی است.

خبرگان مطالعه حاضر، استادان دانشگاه در سطح استادیار و دانشیار هیئت‌علمی دانشگاه در زمینه اقتصاد و مالیات، پژوهشگران عرصه مالیات بر مجموع درآمد شامل پژوهشگران نهادهای تحقیقاتی معتبر مانند مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی و شخصیت‌های سازمان امور مالیاتی شامل معاونین و کارشناسان آن بودند. شیوه نمونه‌گیری پژوهش، قضاوتی بوده و نمونه‌ها براساس خبرگی در حوزه مالیات انتخاب شده‌اند. پژوهش حاضر در سه مرحله اجرا شد: در مرحله اول، الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد از طریق مرور پیشینه به دست آمد و به‌وسیله مصاحبه با خبرگان تکمیل شد. در مرحله بعد این الزامات با به‌کارگیری روش دلفی فازی غربال شده و سرانجام الزامات مهم با کاربست روش مارکوس رتبه‌بندی شدند. در این پژوهش، تکنیک دلفی برای غربال الزامات مطالعه استفاده شد. در الگوریتم روش دلفی فازی برای غربال، نخست باید یک طیف فازی مناسب برای فازی‌سازی عبارات خبرگان معین شود. در این راستا می‌توان از طیف‌های فازی متعارف استفاده نمود. در این مطالعه از طیف لیکرت پنج درجه‌ای استفاده شد که در جدول شماره ۱ نمایش داده شده است (حبیبی^۳ و همکاران، ۲۰۱۵، ص ۱۳۶).

جدول ۱. طیف فازی روش دلفی

متغیر کلامی	مقدار فازی	عدد فازی مثلی
خیلی کم	~ _۱	(۰, ۰, ۰/۲۵)
کم	~ _۲	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)
متوسط	~ _۳	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
زیاد	~ _۴	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
خیلی زیاد	~ _۵	(۰/۷۵, ۱, ۱)

۱. پرسشنامه خبره‌سنجی پس از بررسی مطالعات و مصاحبه تکمیل شد و سپس در اختیار صاحب‌نظران و استادان دانشگاه قرار گرفت و از آنها خواسته شد تا نظر خود را درخصوص پرسشنامه بیان کنند که آیا این پرسشنامه برای سنجش پدیده مورد مطالعه مناسب است یا خیر که نظر آنها در این خصوص مثبت بود؛ ازاین‌رو آزمون انجام‌شده نشان می‌دهد پرسشنامه خبره‌سنجی دارای روایی صورتی (Face validity) و روایی محتوایی (Content validity) است.

۲. به‌منظور آزمون پایایی پرسشنامه اولویت‌سنجی، روش آلفای کرونباخ (Cronbach's alpha) استفاده شد و در این آزمون عدد ۰/۹۶ به‌دست آمد و با توجه به اینکه عدد به‌دست آمده از ۰/۷ بیشتر است، ازاین‌رو پایایی تأیید می‌شود.

روش مارکوس^۱ یکی از روش‌های جدید تصمیم‌گیری چندمعیاره به معنای ارزیابی و اولویت‌بندی گزینه‌ها بر مبنای راه‌حل سازشی می‌باشد که به وسیله استیوچ^۲ و همکاران (۲۰۲۰) مطرح شد. در این مطالعه از روش مارکوس برای تحلیل و اولویت‌بندی الزامات استفاده شد. شاخص‌های ارزیابی الزامات در این مطالعه عبارت‌اند از: تخصص خبرگان، میزان اثرگذاری و میزان منابع مالی و انسانی مورد نیاز. شاخص‌های تخصص خبرگان و میزان اثرگذاری، ماهیت افزایشی دارند و شاخص میزان منابع مالی و انسانی مورد نیاز از ماهیت کاهش‌ی برخوردار است. به عنوان مثال، هر چه میزان تخصص خبرگان در مورد یکی از الزامات و شدت اهمیت آن بالاتر باشد، الزام مورد نظر از اولویت بالاتری برخوردار خواهد بود. گام‌های روش مارکوس عبارت‌اند از:

گام اول، تشکیل ماتریس تصمیم: نخستین گام در تمامی روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره که هدفشان اولویت‌بندی می‌باشد، تشکیل ماتریس تصمیم است. در روش مارکوس با استفاده از n معیار به ارزیابی m گزینه پرداخته می‌شود. بنابراین، به هر گزینه براساس هر معیار امتیازی تخصیص داده می‌شود. در این تحقیق، خبرگان نظر خود را در مورد هر الزام بر مبنای شاخص‌های سه‌گانه در قالب طیف ابراز کردند. از آنجاکه چند خبره در این مطالعه مشارکت کردند، ماتریس تلفیقی از میانگین حسابی نظرات خبرگان استخراج شد.

گام دوم، تعیین گزینه‌های ایدئال و پاد - ایدئال: در این قسمت براساس روابط زیر، مقادیر گزینه‌های ایدئال و پاد - ایدئال تعیین می‌شود:

$$AI = \max x_{ij} \text{ if } j \in B \text{ and } \min x_{ij} \text{ if } j \in C$$

$$AAI = \min x_{ij} \text{ if } j \in B \text{ and } \max x_{ij} \text{ if } j \in C$$

گام سوم، نرمال‌سازی: در این قسمت با استفاده از روابط زیر، داده‌های ماتریس تلفیقی نرمال می‌شوند. نرمال‌سازی به صورت خطی انجام خواهد شد و برای شاخص‌های مثبت و منفی، روش نرمال‌سازی متفاوت خواهد بود.

$$n_{ij} = \frac{x_{aj}}{x_{ij}} \text{ if } j \in C \text{ و } n_{ij} = \frac{x_{ij}}{x_{aj}} \text{ if } j \in C$$

گام چهارم، تشکیل ماتریس نرمال موزون: با ضرب ماتریس نرمال در وزن شاخص‌ها که طبق نظر نخبگان محاسبه شد، ماتریس نرمال موزون به دست می‌آید.

گام پنجم، محاسبه درجه مطلوبیت گزینه‌ها (در اینجا الزامات): در این قسمت بر مبنای روابط زیر، میزان مطلوبیت ایدئال و پاد - ایدئال گزینه‌ها مشخص می‌شود.

$$K_i^+ = \frac{S_i}{S_{ai}} \text{ و } K_i^- = \frac{S_i}{S_{aai}}$$

گام ششم، تعیین عملکرد نهایی و اولویت‌بندی گزینه‌ها: در این قسمت با استفاده از رابطه زیر عملکرد مطلوب هر گزینه تعیین می‌شود:

$$f(K_i) = \frac{K_i^+ + K_i^-}{1 + \frac{1-f(K_i^+)}{f(K_i^+)} + \frac{1-f(K_i^-)}{f(K_i^-)}}$$

۵. یافته‌های پژوهش

الزامات مؤثر بر پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران از طریق مرور تحلیلی پیشینه و مصاحبه با خبرگان مالیاتی استخراج شد. این الزامات در جدول شماره ۲ آورده شده است.

1. MARCOS

2. Stević

جدول ۲. الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران

منابع	الزامات	رد	
برد (۲۰۰۸)	چابک‌سازی و کاهش کندی‌های بوروکراسی اداری کشور	۱	الزامات اجرایی
کاستانیرا ^۱ و همکاران (۲۰۱۲)، درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)	ارتقای توانایی‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی	۲	
درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)، کاستانیرا و همکاران (۲۰۱۲)	عدم دلبستگی به نظام مالیاتی موجود و ایجاد آمادگی برای تغییرات مناسب	۳	
کاستانیرا و همکاران (۲۰۱۲)	ایجاد توافق قابل قبول در خصوص قواعد و مراحل گذار از نظام مالیاتی موجود به نظام مالیات بر مجموع درآمد	۴	
مصاحبه	رفع همپوشانی نهادهای امدادی حاکمیتی و غیرحاکمیتی متعدد موازی یا یکپارچه‌سازی آنها	۵	
مصاحبه	آموزش نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی	۶	
مصاحبه	ارتقای شفافیت در نظام مالیاتی کشور	۷	
الیس (۲۰۱۰)	ایجاد توافق نسبی قابل قبول در خصوص مبانی نظری مالیات بر مجموع درآمد (مانند عدالت)	۸	الزامات فرهنگی و اجتماعی
الیس (۲۰۱۰)	ایجاد اجماع یا توافق نسبی قابل قبول در جامعه علمی کشور (دانشگاه و حوزه)	۹	
چارگازبوا ^۲ (۲۰۲۳)	ارتقای آموزش و فرهنگ مالیات بر مجموع درآمد برای مردم	۱۰	
چارگازبوا (۲۰۲۳)، صدر (۱۳۹۳)، مصاحبه	ایجاد هماهنگی و سازگاری الگوی مالیات بر مجموع درآمد با شریعت اسلام	۱۱	
بسلی و پرسن ^۳ (۲۰۱۴)، عابدی (۱۴۰۱)	ایجاد ارزش اخلاقی برای پرداخت مالیات در جامعه	۱۲	
اودیال ^۴ (۲۰۱۰)، چونجیت ^۵ (۲۰۱۴)، محسنی ملکی (۱۴۰۰)	افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی	۱۳	
الیس (۲۰۱۰)، کاستانیرا و همکاران (۲۰۱۲) و لویچ ^۶ (۲۰۱۶)، برد (۲۰۰۸)	متقاعدسازی احزاب سیاسی نسبت به مالیات بر مجموع درآمد و مدیریت ترجیحات آنها	۱۴	الزامات اقتصادی سیاسی
آرداناز و اسکارتاسینی ^۷ (۲۰۱۱)	مدیریت لابی ثروتمندان	۱۵	
عابدی (۱۴۰۱)	مدیریت افراد زیان‌دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد	۱۶	
الیس (۲۰۱۰)	مدیریت تأثیرپذیری از الگوهای موجود	۱۷	
الیس (۲۰۱۰)	همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت‌های مؤثر	۱۸	
کیسر و کارسکی ^۸ (۲۰۱۷)	ایجاد هماهنگی و سازگاری ساختار اقتصادی و نهادی	۱۹	
باترانسی ^۹ و همکاران (۲۰۲۲)	افزایش قانونی اقتدار مقام مالیاتی	۲۰	الزامات قانونی
مصاحبه	هماهنگی با اسناد بالادستی	۲۱	
عابدی (۱۴۰۱)، چونجیت (۲۰۱۴)	ایجاد ضمانت اجرای قانونی مناسب	۲۲	

1. Castanheira
2. Chargaziya
3. Besley & Persson
4. Uadiale
5. Chuenjit
6. Wolowiec
7. Ardanaz & Scartascini
8. Kiser & Karceski
9. Batrancea

۲۳	مدیریت بافت نهادی و ساختار مالیات‌های گذشته	آلت و آرنولد ^۱ (۲۰۱۰)
۲۴	ایجاد نظام هماهنگ و مطمئن جمع‌آوری و پردازش اطلاعات لازم	عابدی (۱۴۰۱)
۲۵	هماهنگی بین دستگاه‌ها و ارسال اطلاعات رویداد مالی توسط شخص ثالث	اسکندری و تجریشی (۱۴۰۲)، مصاحبه
۲۶	تنظیم دسترسی قانونی و مناسب مقام مالیاتی به اطلاعات تراکنش‌های بانکی در عین صیانت و محرمانگی	اسکندری و تجریشی (۱۴۰۲)
۲۷	تقویت زیرساخت‌های فناوری سازمان امور مالیاتی	مصاحبه
۲۸	تفکیک حساب‌های بانکی مؤدیان	اسکندری و تجریشی (۱۴۰۲)
۲۹	ایجاد پایگاه اطلاعات تراکنش‌های بانکی	اسکندری و تجریشی (۱۴۰۲)

الزامات فناوری و زیرساختی

۲۹ الزام استخراج‌شده از مرور ادبیات و مصاحبه با خبرگان مالیاتی با استفاده از روش دلفی فازی غربال شدند. روش‌هایی مثل مارکوس به تعداد زیاد عوامل حساسیت بالایی دارند. در این مرحله ۲۰ الزام از تحلیل حذف شده و تعداد ۹ الزام برای رتبه‌بندی نهایی انتخاب شدند که دارای عدد دیفازی بیشتر از ۰/۷ بودند و برای تحلیل نهایی با مارکوس در نظر گرفته شدند. عدد ۰/۷ حد آستانه برای ارزیابی و غربال الزامات در نظر گرفته شد. در اغلب پژوهش‌ها، حد آستانه عددی بین ۰/۵ تا ۰/۷ است که در این مطالعه عدد ۰/۷ به‌عنوان حد آستانه منظور شد. جدول ۳ فهرست الزامات نهایی به همراه عدد دیفازی آنها را نمایش می‌دهد.

جدول ۳. خروجی دلفی فازی الزامات غربال‌شده

الزامات پژوهش	میانگین نظرات نخبگان			عدد دیفازی شده	
	حد پایین	حد میانه	حد بالا		
T1	چابک‌سازی و کاهش کندی‌های بروکراسی اداری کشور	۰/۵۲	۰/۷۷	۰/۹۷	۰/۷۵
T2	ارتقای شفافیت در نظام مالیاتی کشور	۰/۶۸	۰/۹۳	۰/۹۹	۰/۸۶
T3	افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی	۰/۵۹	۰/۸۴	۰/۹۸	۰/۸
T4	مدیریت افراد زیان‌دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد	۰/۵۶	۰/۸۱	۰/۹۷	۰/۷۸
T5	همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت‌های مؤثر	۰/۵۹	۰/۸۴	۰/۹۹	۰/۸۱
T6	هماهنگی با اسناد بالادستی	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۷
T7	ایجاد ضمانت اجرای قانونی مناسب	۰/۵۷	۰/۸۲	۰/۹۶	۰/۷۸
T8	ایجاد نظام هماهنگ و مطمئن جمع‌آوری و پردازش اطلاعات	۰/۶۶	۰/۹۱	۰/۹۸	۰/۸۵
T9	تقویت زیرساخت‌های فناوری سازمان امور مالیاتی	۰/۶۶	۰/۹۱	۰/۹۷	۰/۸۴

سپس ۹ الزام غربال‌شده با به‌کارگیری تکنیک مارکوس رتبه‌بندی شدند. در این راستا، باید نظرات خبرگان در قالب یک طیف ۱۰ تایی در باب هر الزام بر مبنای سه شاخص تخصص خبرگان، میزان اثرگذاری و میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز گرفته شود. این داده‌ها با ابزار میانگین حساسی، ادغام شدند و ماتریس تصمیم تلفیقی به دست آمد. در ادامه با ضرب اوزان شاخص‌ها در ماتریس نرمال، ماتریس نرمال موزون ایجاد شد و وزن شاخص‌ها نیز با روش بهترین و بدترین فازی به دست آمد. جدول ۴، مقادیر ماتریس نرمال موزون را نشان می‌دهد و ستون آخر نشانگر جمع سطری برای هر الزام است.

جدول ۴. جدول نرمال موزون

وزن شاخص‌ها	۰/۳۳	۰/۳	۰/۳۷	۱
الزامات پژوهش	تخصص خبرگان	میزان اثرگذاری	میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز	مجموع (Si)
T1	۰/۲۳۱	۰/۲۲۱	۰/۲۵۶	۰/۷۰۸
T2	۰/۲۹۷	۰/۲۵۳	۰/۲۷۸	۰/۸۲۸
T3	۰/۲۸۱	۰/۲۸۴	۰/۳۰۳	۰/۸۶۸
T4	۰/۳۱۴	۰/۲۶۹	۰/۳۳۳	۰/۹۱۶
T5	۰/۲۶۴	۰/۲۳۷	۰/۳۷	۰/۸۷۱
T6	۰/۲۳۱	۰/۲۲۱	۰/۳۲۳	۰/۷۸۵
T7	۰/۲۶۴	۰/۲۲۱	۰/۲۲۸	۰/۷۲۳
T8	۰/۳۱۴	۰/۲۶۹	۰/۲۷۸	۰/۸۶۱
T9	۰/۳۳	۰/۳	۰/۲۷۸	۰/۹۰۸
گزینه ایدئال (AI)	۰/۳۳	۰/۳	۰/۳۷	۱
گزینه پاد ایدئال (AAI)	۰/۲۳۱	۰/۲۲۱	۰/۲۲۸	۰/۶۹

بر مبنای داده‌های جدول ۴ میزان مطلوبیت ایدئال و پاد - ایدئال الزامات، عملکرد کلی هر الزام و اولویت آن تعیین می‌شود.

جدول ۵. امتیاز و اولویت هر الزام

الزامات پژوهش	K_i^+	K_i^-	$f(K_i^+)$	$f(K_i^-)$	$f(K_i)$
T1	۰/۷۰۸	۱/۰۲۶	۰/۵۹۱۶۹۶	۰/۴۰۸۳۰۴	۰/۵۵۲
T2	۰/۸۲۸	۱/۲	۰/۵۹۱۷۱۶	۰/۴۰۸۲۸۴	۰/۶۴۶
T3	۰/۸۶۸	۱/۲۵۸	۰/۵۹۱۷۲۲	۰/۴۰۸۳۷۸	۰/۶۷۷
T4	۰/۹۱۶	۱/۳۲۸	۰/۵۹۱۸	۰/۴۰۸۲	۰/۷۱۵
T5	۰/۸۷۱	۱/۲۶۲	۰/۵۹۱۶۵۵	۰/۴۰۸۳۴۵	۰/۶۷۹
T6	۰/۷۸۵	۱/۱۳۸	۰/۵۹۱۷۸۴	۰/۴۰۸۲۱۶	۰/۶۱۳
T7	۰/۷۲۳	۱/۰۴۸	۰/۵۹۱۷۵۶	۰/۴۰۸۲۴۴	۰/۵۶۴
T8	۰/۸۶۱	۱/۲۴۸	۰/۵۹۱۷۵	۰/۴۰۸۲۵	۰/۶۷۲
T9	۰/۹۰۸	۱/۳۱۶	۰/۵۹۱۷۲۷	۰/۴۰۸۲۷۳	۰/۷۰۸

با توجه به امتیازات الزامات در جدول ۵ مدیریت افراد زیان‌دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد، تقویت زیرساخت‌های فناوری سازمان امور مالیاتی، همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت‌های مؤثر و افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی بالاترین اولویت‌ها را داشتند.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

الگوی مالیات بر مجموع درآمد نسبت به نظام اخذ مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی افزون‌براینکه از کارایی و عدالت بیشتری برخوردار است، سادگی بیشتری نیز دارد؛ ازاین‌رو اجرای این نظام مالیاتی می‌تواند باعث ایجاد عدالت بیشتر، کاهش نابرابری و کاهش ضریب جینی در کشور شود و به‌دلیل سادگی موجب کاهش هزینه دولت و اجرای بهتر این نظام مالیاتی شود. افزون‌براین اقتصاد کشور ما به‌دلیل تحریم‌های ظالمانه و وابستگی بودجه دولت به نفت دچار نوسانات مختلف می‌شود که با استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و بالا بردن درآمدهای مالیاتی می‌توان بودجه‌ای به مراتب مقاوم‌تر نسبت به شوک‌های تحریم و نوسانات قیمت نفت ایجاد نمود.

مطالعات مرتبط با الگوی مالیات بر مجموع درآمد در کشورهای اروپایی به‌دلیل اینکه از دهه‌های گذشته این الگو را در کشورهای خود ایجاد کرده‌اند، مربوط به اصلاحات جزئی این الگو در کشور خود می‌باشد و عموماً به افزایش سادگی در پیاده‌سازی این الگو پرداخته‌اند و برخی از مطالعات نیز مربوط به تأثیر اجرای این الگو در کشورهای مختلف است که عموماً باعث ایجاد آثار مثبت بر توزیع درآمد بوده است. مطالعات انجام‌شده در ایران نیز اجرای الگوی مالیات بر مجموع درآمد را باعث بهتر شدن شرایط مالیاتی ایران دانسته‌اند.

پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در هر کشوری نیازمند یک سلسله الزامات اولیه است و در بررسی پژوهش‌های موجود هیچ‌یک در خصوص شناسایی الزامات پیاده‌سازی این الگو در ایران تحلیلی ارائه نکرده‌اند. از این رو، نظر به خلأ پژوهشی در این حوزه، پژوهش حاضر به دنبال شناسایی و تحلیل الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در ایران می‌باشد و در ابتدا از طریق مرور پیشینه پژوهش و مصاحبه با خبرگان مالیاتی که شامل افراد با سابقه در سازمان امور مالیاتی، پژوهشگران حوزه مالیات و استادان دانشگاه بودند ۲۹ مورد از الزامات استخراج شد. سپس این الزامات با توزیع پرسشنامه خبره‌سنجی و روش دلفی فازی غربال شدند و ۹ مورد از آنها برای اولویت‌بندی نهایی به روش مارکوس انتخاب شدند. برای اولویت‌بندی نیازمند شاخص بودیم که ۳ شاخص تخصص خبرگان، میزان اثرگذاری و میزان منابع انسانی و مالی مورد نیاز انتخاب شدند.

۹ مورد از الزامات به دست آمده به روش مارکوس و با استفاده از ۳ شاخص یادشده توسط خبرگان مالیاتی ارزیابی شدند و در نهایت الزامات مدیریت افراد زیان‌دیده از تصویب مالیات بر مجموع درآمد، تقویت زیرساخت‌های فناوری سازمان امور مالیاتی، همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت‌های مؤثر و افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی بالاترین اولویت‌ها را داشتند. برای پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد در کشور مدیریت افراد زیان‌دیده از تصویب این نظام مالیاتی بسیار حائز اهمیت است. با توجه به اینکه عمده افراد زیان‌دیده افراد ثروتمندی هستند که به دلیل تصویب این نظام مالیاتی متضرر می‌شوند، از این رو به وسیله ثروت و ارتباطات خود به دنبال سنگ اندازی در مسیر پیاده‌سازی این نظام مالیاتی خواهند بود.

برای اینکه نظام مالیات بر مجموع درآمد بتواند در نظام اقتصادی کشور به شکل کارا عمل نماید، باید بتواند به خوبی درآمدهای افراد را تشخیص دهد و با توجه به اینکه ممکن است هر فردی در بخش‌های مختلف اقتصادی فعالیت داشته باشد، تشخیص درآمدها بسیار مشکل می‌شود. از این رو، سازمان امور مالیاتی پس از جمع‌آوری اطلاعات از دیگر بخش‌های اقتصادی که اطلاعات درآمدی هر فرد را دارند، مانند شبکه بانکی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان بورس و اوراق بهادار، وزارتخانه‌های مختلف دولت، اظهارنامه‌های افراد و... باید بتواند به وسیله زیرساخت‌های فناوری بسیار قوی این اطلاعات را پردازش نماید تا مقدار دقیق درآمد افراد را محاسبه نماید و میزان دقیق مالیات را برحسب محاسبه درآمد اعلام کند.

پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد نیازمند اجماع بین نخبگان است و اگر صاحب‌نظران این حوزه به شکل ملموس نظرات کاملاً متناقض ارائه نمایند نه در ساختار سیاسی کشور وحدت ایجاد می‌شود و نه عموم جامعه برای چنین تغییری آماده می‌شوند. از این رو، همسوسازی دیدگاه نخبگان و شخصیت‌های مؤثر از اهمیت بسزایی برخوردار می‌شود. همچنین، الزامی که باید پیش از اجرایی‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد مورد توجه قرار گیرد، افزایش اعتماد عمومی به مقام مالیاتی است. در شرایط کنونی کشور نیز جامعه اعتماد لازم به مقام مالیاتی را ندارد و پیش از هر اقدام عملیاتی در خصوص تغییر نظام مالیاتی نیاز است اعتماد مردم به سازمان امور مالیاتی جلب شود.

این پژوهش به دنبال شناسایی و تحلیل الزامات پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد است و از میان الزامات موجود، الزامات را به وسیله شاخص‌ها اولویت‌بندی نمود. با توجه به الزامات مشخص شده می‌توان برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد داد که راهکارهای عملیاتی برای ایجاد هر الزام به چه شکل است. به عنوان مثال، یافتن راهکارهای مدیریت افراد زیان‌دیده، تقویت زیرساخت‌ها، راهکار همسوسازی دیدگاه نخبگان و روش‌های جلب اعتماد به مقام مالیاتی به عنوان پژوهش‌های کاربردی و مؤثر پیشنهاد می‌شود.

منابع

۱. اسکندری، جواد، و تجریشی، سعید (۱۴۰۲). طراحی بستر اجرای «مالیات بر عایدی سرمایه» و «مالیات بر مجموع درآمد» مبتنی بر تجارب کشورها. گزارش شماره ۱۸۹۳۲، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1775413>
۲. بهرم، حمیدرضا (۱۴۰۱). مالیات بر مجموع درآمد (۷): نحوه ارتباط نظام مالیات بر مجموع درآمد با نظام یارانه‌ها. گزارش شماره ۱۸۶۲۲، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1755296>
۳. پژوهیان، جمشید، و اسکندری، مارال (۱۳۹۱). اثرات انتظاری معرفی مجدد مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۰ (۱۴)، ۳۱-۶۰.
۴. پژوهیان، جمشید، و درویشی، باقر (۱۳۸۹). اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۱۸ (۸)، ۹-۴۸.
۵. درویشی، باقر، و محمدیان، فرشته (۱۳۹۵). درس‌هایی از اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد. سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.
۶. درویشی، باقر، و محمدیان، فرشته (۱۳۹۶). بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد. پژوهشنامه مالیات، ۲۵ (۳۳)، ۶۹-۱۱۶.
۷. زائر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده سازی در برنامه های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۶)، ۱۵۷-۱۸۴.
۸. سالاری اسکر، عابدین، رحمانی، تیمور، و سوری، علی (۱۴۰۳). اثر سیاست مالی (مالیات و مخارج دولت) بر توزیع درآمد و نابرابری در ایران. پژوهشنامه مالیات، ۶۴ (۳۲)، ۱۹۹-۲۳۱.
۹. سپهردوست، حمید، حسینی دوست، سیداحسان، بیاتانی، مریم، و رسولی، مرضیه (۱۴۰۰). تأثیر ساختار مالیاتی بر فقر درآمدی در اقتصاد کشورهای منتخب خاورمیانه و شمال آفریقا (MENA). اقتصاد و توسعه منطقه‌ای، ۲۸، ۲۰۳-۲۳۸.
- doi: 10.22067/erd.2021.68088.1005
۱۰. سرمست، مهدی (۱۴۰۰). مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ۳. الگوهای مالیات بر مجموع درآمد در جهان (ویرایش اول). گزارش شماره ۱۷۵۹۷، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1667064>
۱۱. سرمست، مهدی (۱۴۰۲). مالیات بر مجموع درآمد (۶): اعتبارها در نظام مالیات بر مجموع درآمد. گزارش شماره ۱۹۲۰۷، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1781136>
۱۲. سلیمانی، محمد، و سرمست، مهدی (۱۳۹۸). طراحی الگوی «جایگزینی خمس ارباب مکاسب و مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد اسلامی ایران». معرفت اقتصاد اسلامی، ۱۰ (۲)، ۱۷۹-۱۹۵.
۱۳. شریف‌زاده، محمدجواد (۱۴۰۰). مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ۱. چستی و ضرورت وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (ویرایش اول). گزارش شماره ۱۷۵۰۹، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1656824>
۱۴. شریف‌زاده، محمدجواد، و سرمست، مهدی (۱۳۹۹). ارزیابی انواع مالیات بر مجموع درآمد و استخراج الگوی مطلوب برای ایران مطابق با سیاست‌های اقتصاد مقاومتی. دو فصلنامه پژوهش‌های اقتصاد مقاومتی، ۴ (۷)، ۷-۳۳.
۱۵. صدر، سیدمحمدباقر (۱۳۹۳). اسلام راهبر زندگی، مکتب اسلام و رسالت ما، ترجمه مهدی زندیه. چاپ اول، قم: پژوهشگاه علمی تخصصی شهید صدر.

۱۶. عابدی، ایمان (۱۴۰۱). مالیات بر مجموع درآمد ۲؛ تجربه تقنینی مالیات بر مجموع درآمد در ایران. گزارش شماره ۱۸۲۳۹، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1746963>
۱۷. عبداله میلانی، مهنوش، پروین، سهیلا، و سیدی، کوثر (۱۳۹۶). ساختار تصاعدی مالیات بر درآمد و اثر آن بر نابرابری درآمد در استان‌های کشور. پژوهشنامه اقتصادی، ۱۷ (۶۶)، ۱-۲۲. doi: 10.22054/joer.2017.8200
۱۸. علیزاده، شیوا، شقاقی شهری، وحید، و الفتی، ناصر (۱۴۰۲). بررسی اثر اقتصاد مقاومتی (تاب‌آوری اقتصادی) بر درآمدهای مالیاتی در استان‌های ایران. مطالعات اقتصاد بخش عمومی، ۲ (۳)، ۲۳۳-۲۵۰. doi: 10.22126/pse.2023.9420.1051
۱۹. قاسمی بنابری، حمیدرضا، گودرزی، انسیه، موسوی، زینب، و محمدرضائی اردکانی، مهشید (۱۴۰۳). شاخص‌های عدالت محوری در نظام مالیاتی مبتنی بر قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده. پژوهشنامه مالیات، ۳۲ (۶۲)، ۱۸۲-۲۱۱.
۲۰. محسنی ملکی، بهرام (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری - نقش تعدیل‌کنندگی دانش مالیاتی. پژوهشنامه اقتصاد کلان، ۱۶ (۳۱)، ۱۳-۳۶. doi: 10.22080/iejm.2021.20136.1810
۲۱. ملاسمعیلی دهشیری، حسن، پژویان، جمشید، غفاری، فرهاد، و حسینی، سید شمس‌الدین (۱۴۰۱). تحلیل اثر سیاست مالی (مالیات بر مجموع درآمد) بر توزیع درآمد کشورهای منتخب OECD. فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۶ (۵۸)، ۹۳-۱۰۸. doi:10.30495/fed.2022.691502
۲۲. مهرآرا، محسن، و اصفهانی، پوریا (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین توزیع درآمد و ساختار مالیاتی کشورهای منتخب. پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۸)، ۲۰۹-۲۲۸.
۲۳. نجفی کاج‌آباد، قاسم، گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی، زراء نژاد، منصور، و پورفرج، علیرضا (۱۳۹۹). ارزیابی پیشنهاد تغییر مالیات بر درآمد شخصی با توجه به ویژگی‌های خمس: رویکرد تعادل عمومی قابل محاسبه. فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد، ۷ (۱)، ۹۰-۹۱. doi: 10.22034/ecoj.2019.8439
۲۴. نصیری اقدم، علی (۱۳۹۹). نظام مالیاتی عادلانه بر محور مالیات بر درآمد اشخاص. مشهد: حوزه علمیه خراسان.
۲۵. نصیری اقدم، علی، و رزمی، اشرف (۱۳۹۴). وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد. پژوهشنامه اقتصادی، ۱۵ (۵۸)، ۶۱-۸۹. https://joer.atu.ac.ir/article_1823.html?lang=fa

References

26. Abdollah Milāni, M., Parvin, S., & Seyed, K. (2017). Progressive Income Tax Structure and Its Effect on Income Inequality in Iranian Provinces. *Economics Research*, 17(66), 1-22. [In Persian]. doi: 10.22054/joer.2017.8200
27. Ābedi, Imān (2022). *Personal Income Tax 2: Legislative Experience of Personal Income Tax in Iran*. Tehran, Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 18239. [In Persian]. <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1746963>
28. Alizādeh, S., Shaghaghi Shāhri, V., & Olfati, N. (2023). Investigating the Effect of Economic Resilience on Tax Revenues in the Provinces of Iran. *Public Sector Economics Studies*, 2(3), 233-250. [In Persian]. doi: 10.22126/pse.2023.9420.1051
29. Ardanaz, Martín, & Scartascini, Carlos (2011). Why Don't We Tax the Rich? Inequality, Legislative Malapportionment, and Personal Income Taxation around the World. *Inter-American Development Bank, WORKING PAPER SERIES* No. IDB-WP-282.
30. Atkinson, A. B. (1997). *Public Economics in Action; The Basic Income / Flat Tax Personal*. Clarendon Press.
31. Ault, Hugh, & Arnold, Brian (2010). *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. Kluwer Law

International B.V.

32. Bahremān, Hamidrezā (2022). Personal Income Tax (6): How the Personal Income Tax System Relates to the Subsidies System. Tehran, Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 18622. [In Persian]. <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1755296>
33. Batrancea, L. M., Kudła, J., Błaszczak, B., & Kopyt, M. (2022). Differences in Tax Evasion Attitudes between Students and Entrepreneurs under the Slippery Slope Framework. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 200, 464–482.
34. Besley, Timothy, & Persson, Torsten (2014). Why Do Developing Countries Tax So Little?. *Journal of Economic Perspectives*, 28 (4), 99–120.
35. Bird, Richard Miller (2008). Tax Challenges Facing Developing Countries. *Institute for International Business Working Paper No 9*.
36. Boratyński, Jakub, & Borowski, Jakub (2012). The Long-term Economic Impact of the Flat Tax in Poland. CGE Simulation under Alternative Assumptions. *Bank i Kredyt, Narodowy Bank Polski*, 43(3), 5-30.
37. Carrasco, Haydeeliz, & Cancho, Cesar (2019). Assessing the Distributional Impacts of PIT Reform in Armenia. *Washington, D.C., World Bank Group*.
38. Castanheira, Micael, Nicodème, Gaëtan, & Profeta, Paola (2012). On the Political Economics of Tax Reforms: Survey and Empirical Assessment, International Tax and Public Finance. *International Institute of Public Finance*, 19(4), 598-624.
39. Chargaziya, L. D. (2023). On the Connection between Cultural Values and Personal Income Taxation. *Moscow, Journal of the New Economic Association*, 1 (58), 32-46.
40. Chuenjit, P. (2014). The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration. *Journal of Population and Social Studies*, 22(1), 14–34.
41. Cok, Mitja, Majcen, Boris, Verbic, Miroslav, & Kosak, Marko (2008). Use of Simulation Models for the Tax Reform in Slovenia. *Financial Theory and Practice*, Institute of Public Finance, 32(1), 29-43.
42. Darvishi, Baqer, & Mohammadian, Fereshteh (2016). Lessons from the Tax Reforms of the 1990s with Emphasis on Personal Income Tax. *Iranian National Tax Administration (INTA)*. [In Persian]
43. Darvishi, Bāqer, & Mohammadiān, Fereshteh (2016). *Lessons from the Tax Reforms of the 1990s with Emphasis on Personal Income Tax*. Iranian National Tax Administration (INTA). [In Persian]
44. Darvishi, Bāqer, & Mohammadiān, Fereshteh (2017). *The Comparative Study of Iranian Tax System with the Tax Reforms of 1990's Emphasizing on Aggregate Income Tax*. *Journal of Tax Research*, 25(33), 69-116. [In Persian].
45. Eskandari, Javād, & Āghā Mohammad Hossein Tajrishi, Mohammad Saeed (2023). *Designing the Platform for the Implementation of "Tax on Capital Gains" and "Tax on Total Income" based on the Experiences of Countries*. Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 18932. [In Persian]. <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1775413>
46. Ghāsemi Banābari, H., Godarzi, E., Mousavi, Z., & Mohammadrezaei Ardakāni, 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. [In Persian].
47. Gruber, Jonathan (2016). Public Finance and Public Policy (Fifth Edition). *New York: Worth Publishers*
48. Habibi, A., Firouzi Jahāntigh, F., & Sarafrāzi, A. (2015). Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items. *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 5(2), 130-143.

49. Hebous, Shafik, Feldman, Naomi, Wen, Jean-Francois & Philippe Wingender (2022). Reforming Personal Income Taxation. *Washington, International Monetary Fund*.
50. Hindriks, J. & Myles, G. d. (2013). Intermediate Public Economics. 2nd edition, *MIT Press 2013*.
51. Ilzetzki, Ethan (2018). Tax Reform and the Political Economy of the Tax Base. *Journal of Public Economics*, 164.
52. Kiser, Edgar & Karceski, Steven (2017). Political Economy of Taxation. *Annual Review of Political Science*, 20, 75-92.
53. Mehrārā, M., & Esfahāni, P. (2016). *The Relationship between Income Distribution and Tax Structure in the Selected Countries*. *Journal of Tax Research*, 23(28). [In Persian].
<https://taxjournal.ir/article-1-770-fa.html>
54. Mohseni Maleki, B. (2021). *Factors Affecting Tax Evasion Using Structural Equation Techniques - The Role of Tax Knowledge as a Moderator*. *Macroeconomics Research Letter*, 16(31), 13-36. [In Persian]. doi: 10.22080/iejm.2021.20136.1810
55. Mollā Esmāili Dehshiri, Hassan, Pājouyān, Jamshid, Ghaffāri, Farhād, & Hosseini, Seyyed Shams-eddin (2022). *Analyzing the Impact of Financial Policy (Total Income Tax) on Income Distribution in Selected OECD Countries*. *Journal of Financial Economics*, 16(58), 93-108. [In Persian]. doi: 10.30495/fed.2022.691502
56. Najafi Kajābād, G., Gilāk, M. T., Zarrā Nezhād, M., & Pourfaraj, A. (2019). *Assessment of the Proposal to Change the Personal Income Tax due to the Features of Khums: Computable General Equilibrium Approach*. *Quarterly Journal of Applied Theories of Economics*, 7(1), 61-90. [In Persian]. doi: 10.22034/ecoj.2019.843
57. Nasiri Aghdām, Ali (2019). *A Fair Tax System Based on Personal Income Tax*. Mashhad, Khorasan Seminary. [In Persian]
58. Nasiri Aghdām, A., & Razmi, A. (2015). *Simulating the Effects of Personal Income Tax on Government's Tax Income and Income Distribution*. *Economics Research*, 15(58), 61-82. [In Persian].
https://joer.atu.ac.ir/article_1823.html?lang=en
59. Nolan, Matt (2018). Horizontal and Vertical Equity in the New Zealand Tax-Transfer System: 1988-2013. Working Paper Series 20838, *Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance*, 6.
60. OECD (2006). Fundamental Reform of Personal Income Tax. *OECD Tax Policy Studies* No. 13.
61. OECD (2024). Taxation and Inequality. OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, *OECD Publishing, Paris*.
<https://doi.org/10.1787/8dbf9a62-en>.
62. OECD (2024). Data.
<https://www.oecd.org/en/data/indicators/tax-revenue.html>
63. Pājouyān, Jamshid, & Darvishi, Bāqer (2010). *The Structural Reforms in Iran's Tax System*. *Journal of Tax Research*, 18(8), 9-48. [In Persian].
<https://taxjournal.ir/article-1-114-fa.html>
64. Pājouyān, Jamshid, & Eskandari, Marāl (2012). *The Expected Effects of Personal Income Tax Re-introduction in Iran's Economy*. *Journal of Tax Research*, 20(14), 31-60. [In Persian].
<https://taxjournal.ir/article-1-55-fa.html>
65. Palme, Mårten (1996). Income Distribution Effects of the Swedish 1991 Tax Reform An Analysis of a Microsimulation Using Generalized Kakwani Decomposition. *Journal of Policy Modeling*, 18 (4), 419 -443.
66. Ramalho, Rita (2007). Adding a million taxpayers. *World Bank*, 34.

67. Sadr, Seyyed Mohammad Bāqir (2014). *Islam, the Guide of Life, the School of Islam and Our Mission*. Translated by Mahdi Zandiyeh, Qom, Shahid Sadr Specialized Scientific Research Institute, first edition. [In Persian]
68. Salāri Esker, A., Rahmāni, T., & Sourī, A. (2025). *A Review of the Impact of Fiscal Policy (Tax and Government Spending) on Income Distribution and Inequality in Iran*. Journal of Tax Research, 32(64), 1-41. [In Persian].
<https://taxjournal.ir/article-1-2484-fa.html>
69. Sarmast, Mahdi (2021). *Personal Income Tax 3: Patterns on Personal Income Tax in the World (First Edition)*. Tehran, Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 17597. [In Persian].
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1667064>
70. Sarmast, Mahdi (2023). *Personal Income Tax (6): Credits in the Personal Income Tax System*. Tehran, Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 19207. [In Persian].
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1781136>
71. Sepehirdoust, H., Hosseinidoust, S. E., Bayātāni, M., & Rasuli, M. (2021). *Impact of Tax Structure on Income Poverty of the Selected Middle East and North Africa (MENA) Countries*. Journal of Economics and Regional Development, 28(21), 203-238. [In Persian].
[doi: 10.22067/erd.2021.68088.1005](https://doi.org/10.22067/erd.2021.68088.1005)
72. Sharifzādeh, Mohammad Javād (2021). *Personal Income Tax 1: What is and the Necessity of Personal Income Tax in Iran (First Edition)*. Tehran, Research Center of the Islamic Parliament of Iran, Report No. 17509. [In Persian].
<https://rc.majlis.ir/fa/report/show/1656824>
73. Sharifzādeh, Mohammad Javād, & Sarmast, Mahdi (2019). *Evaluating Types of Personal Income Tax and Extracting the Optimal System for Iran in Accordance with Resistance Economy Policies*. Bi-Quarterly Journal of Resistance Economy Research, 4(7), 7-33. [In Persian]
74. Soleymāni, Mohammad, & Sarmast, Mahdi (2019). Designing a Pattern for “Replacing Khums of the Business Profit with Aggregate Income Tax in the Iran's Islamic Economy”. *Ma`rifat-e Eghtesād-e Islami*, 10(2), 179-195. [In Persian].
75. Sørensen, Peter, B. (2010). *Dual Income Taxes: A Nordic Tax System*. University of Copenhagen.
76. Stević, Željko, Pamučar, Dragan, Puška, Adis, & Chatterjee, Prasenjit (2020). Sustainable supplier selection in healthcare industries using a new MCDM method: Measurement of alternatives and ranking according to Compromise solution (MARCOS). *Computers & Industrial Engineering*.
77. Stiglitz, Joseph E., & Rosengard, Jay K. (2015). *Economics of the Public Sector*. W. W. Norton & Company, Fourth International Student Edition.
78. Uadiale, Olayinka, Fagbemi, Temitope, & Ogunleye, Jumoke (2010). An Empirical Study of the Relationship between Culture and Personal Income Tax Evasion in Nigeria. *European Journal of Economics Issue*, 20(20), 116-126.
79. Wołowiec, Tomasz (2016). Ways of Personal Income Taxation Harmonization Process. *University of Economics and Innovation in Lublin (WSEI)*.
80. WorldBank (2024). Indicator.
<https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS?end=2023&start=2008&view=chart>
81. Zāyer, Āyat (2009). *The Status of Simplification in Tax Reform Plans: Global Experience and the Challenges for the Iranian Tax System*. Journal of Tax Research, 17(6), 157-184. [In Persian].
<https://taxjournal.ir/article-1-136-fa.html>