

# تحلیل نهادی استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران (با استفاده از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی)

محمدجواد شریفزاده\* و مهدی سرمست شوشتری\*\*

نوع مقاله: علمی	تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۱	تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۸/۱۱	شماره صفحه: ۶۱-۹۰
-----------------	--------------------------	------------------------	-------------------

استقرار نظام مالیات (یکپارچه) بر مجموع درآمد از مهمترین اقداماتی است که می‌تواند نقش محوری در تحول مالیاتی کشور ایفا کند. این نظام مالیاتی با اینکه در برخی قوانین پیش از انقلاب اسلامی و قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ وجود داشته ولی هیچ‌گاه در ایران اجرا نشده است. مسئله تحقیق حاضر این است که در فرایند استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد خصوصیات بازیگران، الگوی تعاملات آنها، میزان اطلاعات و دسترسی و عوامل نهادی و برون‌زای حاکم بر تصمیم‌گیری در این باره چیست؟ از این رو چارچوب توسعه و تحلیل نهادی و نظریه انتخاب عمومی در پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفت. همچنین مصاحبه نیمه ساختاریافته با جمعی از صاحب‌نظران حوزه مالیات‌ستانی انجام و برای تحلیل نتایج آن از روش تحلیل مضمون استفاده شد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بازیگران کم‌درآمد و پردرآمد از حیث تقارن اطلاعات، تکثر، میزان دسترسی به مراکز تصمیم‌گیری شرایط برابری ندارند. همچنین بازیگران پردرآمد که از وضع مالیات بر مجموع درآمد متضرر می‌شوند به روش‌های مختلف در لایه سیاستی کنش دارند ولی بازیگران کم‌درآمد در لایه سیاستی حضوری ندارند. پیش‌بینی مقاله این است که در شرایط عادی نظام مالیاتی تصویب و اجرا نمی‌شود؛ مگر اینکه عوامل برون‌زا همچون فشار تحریم‌ها، مطالبه فعالان اجتماعی و روحیه تحول‌گرایی در مجلس و دولت شرایط استقرار این نظام مالیاتی را فراهم کند.

کلیدواژه‌ها: مالیات بر مجموع درآمد؛ چارچوب توسعه و تحلیل نهادی؛ اقتصاد نهادی؛ نظام مالیاتی

\* دانشیار دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق (ع)؛ Email: Sharifzadeh@isu.ac.ir  
\*\* دانشجوی دکتری علوم اقتصادی، دانشگاه امام صادق (ع) (نویسنده مسئول)؛ Email: ma.sarmast@isu.ac.ir

فصلنامه مجلس و راهبرد، سال بیست‌ونهم، شماره یکصد و دهم، تابستان ۱۴۰۱

doi: 10.22034/MR.2021.4548.4451

## مقدمه

از جمله مهمترین انواع مالیات‌ها، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را می‌توان به شیوه جداگانه<sup>۱</sup> یا یکپارچه<sup>۲</sup> اخذ کرد. در شیوه جداگانه هر منبع درآمدی تحت نرخ و ضوابط خاص خود مشمول مالیات می‌شود (همچون ساختار مالیاتی کنونی ایران). اما در شیوه یکپارچه همه منابع درآمدی به صورت یکپارچه شناسایی و تحت قواعد واحد و مشابه مشمول مالیات می‌شوند، به این شیوه نظام مالیات بر مجموع درآمد گفته می‌شود (Thuronyi, 1998). بنابراین تعریف پیش فرض این پژوهش از مالیات بر مجموع درآمد عبارت است از «رویکردی در مالیات‌ستانی از درآمد اشخاص حقیقی که همه منابع درآمدی فرد تحت ضوابط یکسان تجمیع شود و در پایان سال پس از کسر معافیت پایه، اعتبار و هزینه قابل قبول مشمول مالیات شود. در مالیات بر مجموع درآمد بسیاری از معافیت‌های فعلی حذف یا محدود می‌شوند. در عوض اعتبار یا هزینه قابل قبول به گونه‌ای است که نیازهای دهک‌های پایین تأمین شود و فشاری متوجه آنها نباشد».

سابقه اجرای مالیات بر مجموع درآمد در برخی کشورهای اروپایی همچون آلمان و اتریش به اواخر قرن ۱۹ میلادی برمی‌گردد (Seligman, 1911). در قوانین فعلی مالیاتی ایران، مالیات بر مجموع درآمد تعریف نشده است. البته مالیات بر مجموع درآمد پیش از انقلاب اسلامی در قانون مالیاتی ۱۳۲۲ که توسط مجلسیو پیشنهاد شده بود وجود داشت که به دلیل بحران‌های سیاسی و اقتصادی آن دوره و مهیا نبودن زیرساخت‌های نهادی اجرا نشد و در قوانین بعدی حذف شد (سلیمانی و عزیزخواه، ۱۳۹۲). نظام مالیات‌های مستقیم در ایران از ابتدا با رویکرد اخذ جداگانه مالیات از پایه‌های مختلف درآمدی طراحی و اجرا شده است. گفتنی است آنچه در ماده (۱۵) قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵، ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ و ماده (۱۲۹) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به عنوان مالیات بر جمع درآمد افراد پردرآمد و سایر مؤدیان خاص آمده بود نوعی مالیات

1. Schedular

2. Global

مازاد<sup>۱</sup> بود که با رویکرد یکپارچه یا نظام مالیات بر مجموع درآمد متفاوت است. همین مالیات مازاد نیز در ایران اجرا نشد و در نهایت در سال ۱۳۸۰ از قانون مالیات‌های مستقیم حذف شد. جدول زیر گویای تفاوت ترکیب مالیاتی در ایران و کشورهای توسعه‌یافته است؛ عامل این تفاوت، عدم وجود مالیات بر مجموع درآمد در ایران و بالا بودن نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها در ایران است.

جدول ۱. مقایسه ترکیب مالیاتی ایران و کشورهای منتخب توسعه‌یافته

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی	ایران	آمریکا	انگلستان	سوئد	دانمارک	فرانسه	آلمان	ترکیه	ژاپن
سهام مالیات اشخاص حقیقی	۱۸	۵۴/۳	۳۳/۶	۴۱/۳	۵۴/۵	۳۱/۵	۴۳/۴	۲۲/۰	۲۱/۵
سهام مالیات عملکرد شرکت‌ها	۲۸	۵/۷	۱۲/۰	۹/۶	۶/۵	۶/۹	۹/۰	۱۲/۴	۱۳/۵

مأخذ: سرمست و اسکندری، ۱۳۹۹.

علل عدم کامیابی مالیات بر مجموع درآمد در ایران به‌رغم طرح مکرر آن از دید پژوهشگران مغفول مانده است. می‌توان در سطح فناورانه یعنی نظام جامع اطلاعاتی و توان فنی مسئله را تحلیل کرد. اما این پاسخ ساده چندان راهگشا نیست؛ زیرا این مالیات سابقه طولانی در برخی کشورها داشته است و توان فنی امروز ایران در حوزه‌های مختلف از دو قرن قبل کشورهای دیگر کمتر نیست. به نظر می‌رسد موانع انجام این نظام مالیاتی را باید در سطحی عمیق‌تر یعنی تحلیل نهادها، شبکه ذی‌نفعان و الزامات نهادی جستجو کرد؛ چراکه ایجاد نظام جامع اطلاعاتی نیز معلول همین ترتیبات نهادی (تغییر قوانین، هماهنگی دستگاه‌های اجرایی، تعارض منافع و...) است. دلیل اصلی اتخاذ رویکرد نهادی در این پژوهش علاوه بر اهمیت نهادها بر نظام اقتصادی، ظرفیت‌های تحلیل نهادی نسبت به سایر رویکردهای اقتصادی است. براساس تعریفی که ویلیامسون (۲۰۰۰) ارائه داده سطوح چهارگانه‌ای برای تحلیل می‌توان در نظر گرفت که تحلیل نهادی دربردارنده همه سطوح تحلیل است. این چهار سطح عبارتند از: نظریه اجتماعی (ارزش‌ها، هنجارها، سنت‌ها و...)، حقوق مالکیت (قوانین اساسی، قوانین رسمی و مقررات)، هزینه‌های نهادی

(شیوه تنظیم قراردادها و نظم جوامع) و اقتصاد نئوکلاسیک (تحلیل کارایی و بهینگی قیمت و مقدار محصولات) (Williamson, 2000: 599-606).

بنابراین ضروری است که تحلیل نهادی درباره فرایند تصویب و اجرای مالیات بر مجموع درآمد، بازیگران، ذی نفعان، عوامل تأثیرگذار برونزا و علل تکرار و اجرا نشدن این نظام در ایران انجام شود. مسئله تحقیق حاضر این است که در فرایند استقرار مالیات بر مجموع درآمد خصوصیات بازیگران، الگوی تعاملات آنها، میزان تقارن اطلاعات و دسترسی هر کدام و مجموعه عوامل نهادی و برونزا حاکم بر تصمیم‌گیری در این باره چیست؟ این مسئله با رویکرد نهادی در قالب چارچوب توسعه و تحلیل نهادی،<sup>۱</sup> بر مبنای نظریه انتخاب عمومی و با روش مصاحبه نیمه ساختاریافته و تحلیل مضمون پاسخ داده می‌شود.

### ۱. پیشینه تحقیق

در خصوص مالیات بر مجموع درآمد و تحلیل نهادی نظام مالیاتی تاکنون پژوهش‌های اندکی در داخل کشور انجام شده است که در ادامه به طور مختصر به آنها اشاره می‌شود: ناداران و امیری (۱۳۸۸) در مقاله‌ای اهمیت تحلیل نهادی در توضیح دهنده‌گی چالش‌های مالیات‌ستانی را یادآور شدند. تمرکز آنها بر مسئله اقدام جمعی مؤدیان مالیاتی بوده است و این فرضیه را مطرح کردند که در شرایطی که نهادها کنش جمعی مؤدیان مالیاتی را تسهیل نکنند، توانایی دولت برای وصول مالیات‌های مستقیم محدود خواهد بود. بر همین اساس به رغم تغییر مکرر قوانین و مدیریت‌ها، دولت‌ها در وصول کامل مالیات‌های مستقیم ناتوان بوده‌اند.

نصیری اقدام و رزمی (۱۳۹۴) در پژوهشی برای ارزیابی اثر وضع مالیات بر مجموع درآمد را بر «توزیع درآمد» و «درآمدهای مالیاتی دولت» محاسبه و تغییرات آن را در چهار سناریوی مختلف وضع مالیات بر درآمد مقایسه کردند. نتایج شبیه‌سازی نشان می‌دهد در حالتی که همه درآمدهای فرد، اعم از معاف و غیر معاف تجمیع و براساس نرخ‌های ماده (۱۳۱) ق.م.م مشمول مالیات شود،

درآمد مالیاتی دولت به حداکثر خود می‌رسد و توزیع درآمد نیز بهترین وضعیت خود را داراست. درویشی و محمدیان (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی مقایسه‌ای نظام مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده آن با نظام مالیاتی ایران پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران بسیار پیچیده بوده و در موارد متعددی اصول و اهداف اصلاحات مالیاتی را نقض می‌کند. براساس نتایج حاصل از تحقیق آنان بهترین راه برای اصلاح نظام مالیاتی کشور انجام رفرم اساسی با محوریت نظام مالیات بر مجموع درآمد است. سلیمانی و سرمست شوشتری (۱۳۹۸) از منظر اقتصاد اسلامی به بررسی مالیات بر مجموع درآمد پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که تشابه زیادی میان خمس و مالیات بر مجموع درآمد وجود دارد. همچنین آنها در این پژوهش سازوکاری تلفیقی جهت اجرای همزمان خمس و مالیات بر مجموع درآمد در ایران ارائه کرده‌اند.

حسینی نوریان و همکاران (۱۳۹۸) با استناد به تعداد زیادی از پژوهش‌ها سطح فرهنگ مالیاتی ایرانیان را پایین برآورد کرده‌اند؛ به گونه‌ای که افراد با روش‌های مختلف از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و فرهنگ خوداظهاری نیز ضعیف است؛ تا حدی که برخی تحقیقات از آن به «پدیده پس‌افتادگی در فرهنگ مالیاتی» یاد کرده‌اند.

پژوهش‌های فوق در عین اهمیت‌شان، هیچ‌کدام به تحلیل نهادی مالیات بر مجموع درآمد در ایران نپرداخته است. همچنین پژوهش‌های اندکی در خصوص مالیات بر مجموع درآمد، ابعاد مختلف و تحلیل بازیگران و کنش‌ها و عوامل برون‌زای آنها انجام شده است. در پژوهش‌های خارجی برخی تحقیقات در خصوص تحلیل نهادی مالیات‌ستانی انجام شده است که مورد اشاره قرار می‌گیرند:

هارودنیک<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) به تحلیل نهادی اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی پرداخت. او به این نتیجه رسید که تمام عواملی که برای اخلاق مالیاتی برشمرده شده در قالب نهادهای رسمی و غیررسمی قابل دسته‌بندی است. همچنین دولت‌ها باید از ایجاد شکاف میان نهادهای رسمی و غیررسمی جلوگیری کنند تا تمکین مالیاتی افزایش یابد.

ریسموانتی<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) به بررسی ظرفیت نهادی در طی تحول مالیاتی در اندونزی پرداخت. وی بر ساختار سنتی و پدرسالارانه بوروکراسی کشور پیش از اصلاحات و بعد از اصلاحات متمرکز شد. اصلاحات مالیاتی ظرفیت‌های دولتی را در افزایش درآمد و فراهم کردن خدمات عمومی بهبود بخشیده و موجب منطقی شدن دیوان‌سالاری و گذار از نظام سنتی حتی در سایر ارگان‌ها شده است. فرناندز-رودریگیز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) با روش داده‌های پنلی به تأثیر عوامل نهادی همچون (کیفیت قوانین، درجه آزادی اقتصاد، سطح توسعه یافتگی و کیفیت نهادی کشور) بر نرخ مؤثر مالیاتی در کشورهای نوظهور پرداخته و به تأثیر مثبت عوامل نهادی بر نرخ مؤثر مالیاتی دست یافته است.

همچنین برخی از پژوهش‌های اقتصاد سیاسی حوزه مالیاتی در بحث‌هایشان به عوامل نهادی اشاره می‌کنند. تحقیقات دی جان<sup>۳</sup> (۲۰۰۶)، برد<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) و اسوانک<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) بر تفاوت کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته در زمینه مالیات‌ستانی متمرکز است. آنان به عوامل نهادی همچون ظرفیت دولت، کیفیت حکمرانی، نظام اجرایی - اداری و چالش‌های سیاسی کشورهای در حال توسعه اشاره می‌کنند و تأثیر این عوامل بر نظام مالیاتی را با روش‌های مختلف اثبات می‌کنند. ایلزتزی<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) نیز با مدل‌سازی تمامی گروه‌ها یا افراد ذی‌نفع و لابی‌ها در نظام مالیاتی، چگونگی اصلاح نظام مالیاتی را تبیین می‌کند.

با وجود اهمیت و دستاوردهای ارزشمند پژوهش‌های خارجی فوق در زمینه تحلیل نهادی مالیات‌ستانی، تاکنون پژوهشی در خصوص تحلیل نهادی مالیات بر درآمد با استفاده از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی انجام نشده است. پژوهش درباره تحلیل نهادی استقرار مالیات بر مجموع درآمد در این چارچوب می‌تواند ابعاد تازه‌ای از وضعیت مالیات‌ستانی در ایران را روشن کند.

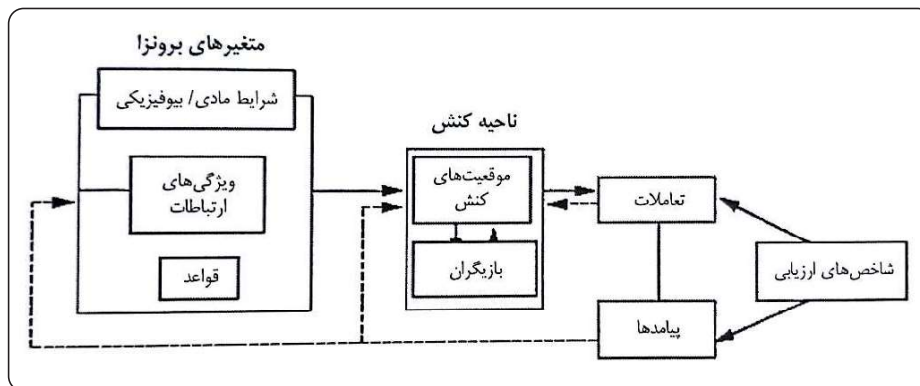
- 
1. Rismawanti
  2. Fernández-Rodríguez, García-Fernández and Martínez-Arias
  3. Di John
  4. Bird
  5. Swank
  6. Ilzetzki

## ۲. مبانی نظری

### ۲-۱. چارچوب توسعه و تحلیل نهادی

در پژوهش‌هایی که با رویکرد نهادی انجام می‌شوند، پیش از تعیین روش تحقیق، ضروری است چارچوب تحلیلی پژوهش و نظریه‌مبنایی پژوهش مشخص شود. پاسخ به مسائل مربوط به تحول یا اصلاحات مدنظر نیازمند یک چارچوب مشترک و معین و یک نظریه‌مبنایی است (استروم، ۱۳۹۴: ۷۱). چارچوب تحلیل و توسعه نهادی یک مدل مفهومی چندلایه است که توسط استروم طراحی شده است و هرکس برای تجزیه و تحلیل نهادی می‌تواند از آن استفاده کند (Ostrom, 2008: 828). این چارچوب کاربرد زیادی در مسائل بخش عمومی دارد و برای استفاده دانشمندان مناسب است که به فهم چالش‌های نظام‌های حکمرانی علاقه‌مند هستند. این چارچوب کمک می‌کند تا آنها قابلیت‌های تشخیصی، تحلیلی و تجویزی را سامان دهند (Ibid: 826). مقصود از نهاد در چارچوب توسعه و تحلیل نهادی «قواعد، هنجارها و استراتژی‌های مورد استفاده مردم در موقعیت‌های تکرارشونده» است (استروم، ۱۳۹۵: ۲۰۳).

شکل ۱. اجزای اصلی چارچوب توسعه و تحلیل نهادی



Source: Ostrom, 2005: 15.

در این چارچوب ناحیه یا عرصه کنش<sup>۱</sup> در هسته مرکزی تحلیل قرار دارد که در آن بازیگران<sup>۲</sup> و موقعیت‌های کنش<sup>۳</sup> و اکاوی می‌شود. در سمت چپ نمودار شرایط بیوفیزیکی،<sup>۴</sup> ویژگی‌های اجتماع<sup>۵</sup> (ارتباطات) و قواعد<sup>۶</sup> قرار دارند. این سه مؤلفه متغیرهای برون‌زا یا همان عوامل نهادی هستند که بر عرصه کنش بسیار اثرگذارند. خروجی کنش‌های بازیگران در موقعیت‌های مجاز که خود تحت تأثیر عوامل نهادی برون‌زا هستند، تعاملات بازیگران و پیامدهای گوناگون است (Ostrom, 2011: 9-11).

عرصه کنش شامل بازیگران و موقعیت‌های کنش است. بازیگران در عرصه کنش عبارتند از: افراد تصمیم‌گیر در یک موقعیت خاص که قادرند در فرایند تصمیم‌گیری به انتخاب کنش‌هایی از میان گزینه‌های مجاز بپردازند. منظور از موقعیت نیز جایگاه‌هایی است که بازیگران به موجب قرار گرفتن در آن مجاز به کنش‌های خاص هستند؛ مثال‌هایی از موقعیت کنش عبارت است از ریاست یک سازمان، نمایندگی مجلس، معلمی و سایر موقعیت‌های اجتماعی که توسط بازیگران اشغال می‌شود (استروم، ۱۳۹۴: ۸۷-۸۴).

یکی از عوامل برون‌زا قواعد است. قواعد در چارچوب توسعه و تحلیل نهادی به معنای مقررات و فهم مشترک بازیگران درباره این است که چه افعالی ضروری، ممنوع یا مجاز است (همان: ۵۴). در ویژگی‌های اجتماع بیشتر به فرهنگ و نهاد‌های غیررسمی که بر عرصه کنش اثرگذار هستند، توجه می‌شود. از ویژگی‌های مهم اثرگذار بر کنش می‌توان به این موارد اشاره کرد:

- هنجارهای رفتاری عموماً پذیرفته شده در جامعه،

- میزان همگنی ترجیحات ساکنان یک اجتماع،

- توزیع منابع میان کسانی که تحت تأثیر قرار می‌گیرند (Ostrom, 2008: 843).

منظور از شرایط بیوفیزیکی و مادی کلیه محدودیت‌ها و امکاناتی است که بر کنش بازیگران تأثیر می‌گذارد. میزان تکنولوژی، امکانات و محدودیت‌های فیزیکی،

- 
1. Action Arena
  2. Actors
  3. Action Situations
  4. Biophysical Conditions
  5. Community Attributes
  6. Rules



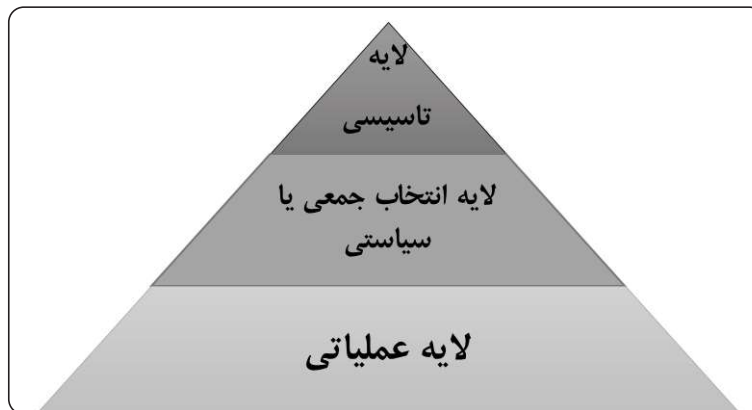
زیرساخت‌های فنی و اطلاعاتی، شرایط برون‌زای اقتصادی همچون تحریم، ویژگی کالا همچون استثناپذیری و رقابت‌پذیری (در مطالعه بازارها و کالاهای عمومی)، ویژگی‌های بیولوژیکی یک منبع مشاع (در مطالعات منابع مشترک) نمونه‌هایی از شرایط بیوفیزیکی و مادی هستند (Ibid: 838-839).

براساس چارچوب توسعه و تحلیل نهادی بازیگران در سه لایه به تعامل می‌پردازند:

- **لایه عملیاتی:** جایی که بازیگران مستقیماً تعامل می‌کنند. قواعد عملیاتی نیز به طور مستقیم بر تصمیمات بازیگران در هر زیرمجموعه اثرگذار است.
- **لایه انتخاب جمعی (لایه سیاستی):** در این سطح چگونگی انتخاب بازیگران سطح عملیاتی سامان داده می‌شود. همچنین سیاستگذاری در مورد قواعد اثرگذار بر انتخاب‌های سطح عملیاتی انجام می‌شود. تغییرات این لایه در فواصل زمانی طولانی‌تری انجام می‌شود.
- **لایه تأسیسی:** این لایه عمیق‌ترین و پایدارترین سطح کنش و تحلیل است. در این سطح قواعد اساسی جامعه که حاکم بر دو سطح عملیاتی و انتخاب جمعی است بررسی می‌شود و تغییرات آن درازمدت است.

ممکن است بازیگران سطح انتخاب جمعی (سیاستی) همان بازیگران سطح عملیاتی باشند (استروم، ۱۳۹۴: ۱۲۰-۱۱۵؛ Ostrom, 2008: 845).

شکل ۲. لایه‌های تحلیل و کنش در چارچوب توسعه و تحلیل نهادی



Source: Ibid.

براساس چارچوب توسعه و تحلیل نهادی این تحقیق به دنبال کشف عرصه‌های کنش، بازیگران و کنش آنها، شرایط برون‌زا و ویژگی‌های اجتماع مؤثر بر عرصه کنش در فرایند استقرار مالیات بر مجموع درآمد است.

## ۲-۲. نظریه انتخاب عمومی

یکی از نظریه‌هایی که متناسب با چارچوب توسعه و تحلیل نهادی است، نظریه «انتخاب عمومی» است (استروم، ۱۳۹۴: ۷۰). محور نظریه انتخاب عمومی تحلیل رفتار دولتمردان، سیاستمداران و بوروکرات‌هاست. «دنيس مولر» انتخاب عمومی را به عنوان «بررسی اقتصادی تصمیم‌گیری‌های خارج از بازار یا به عبارت دیگر کاربرد اقتصاد در علم سیاست» تعریف می‌کند. همچنین موضوع و مسائل مورد بحث انتخاب عمومی را دقیقاً همان مسائل علم سیاست و سیاستگذاری دولت می‌داند با این تفاوت که متدولوژی انتخاب عمومی متدولوژی اقتصاد است (تمدن جهرمی، ۱۳۸۹: ۱۰۳). براساس تعریف بوکانون، نظریه انتخاب عمومی دارای سه محور اساسی است: الف) فردگرایی روش‌شناختی، ب) انتخاب عقلایی، ج) سیاست به عنوان موضوع مبادله (Buchanan, 2003: 14).

براساس نظریه انتخاب عمومی، انسان‌های عقلایی در موقعیت سیاستمدار یا بوروکرات نیز به دنبال حداکثر کردن منافع شخصی خود هستند و عموماً کارایی جامعه هدف فرعی آنهاست (گانینگ، ۱۳۸۵: ۵۹). حتی احزاب سیاسی از این قاعده مستثنا نیستند و هدفشان از دستیابی به قدرت، نفع طلبی و تأمین منافع گروه‌های ذی‌نفع است» (Downs, 1957: 137). فرض نفع‌طلبی سیاستمداران و فشار گروه‌های ذی‌نفع می‌تواند به عنوان یکی از موانع اصلی استقرار مالیات بر مجموع درآمد باشد که در ادامه پژوهش اثبات می‌شود. همچنین تعیین گروه‌های فشار به عنوان بازیگران عرصه کنش و سازوکار تأثیرگذاری آنها از اجزای چارچوب تحلیلی پژوهش حاضر محسوب می‌شود.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر برای تعیین مؤلفه‌های مجهول چارچوب توسعه و تحلیل نهادی در تحلیل نهادی استقرار مالیات بر مجموع درآمد از روش مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده می‌کند. سپس به تحلیل داده‌های مصاحبه و استخراج مدل مفهومی پژوهش از طریق روش تحلیل مضمون می‌پردازد. چارچوب تحلیلی فهرستی از مؤلفه‌های نیازمند بررسی را پیش روی محقق می‌گذارد. نظریه پایه پیش فرض‌های تحقیق و نقطه شروع پژوهش را معین می‌کند و با روش‌هایی چون مصاحبه و تحلیل مضمون داده‌های مورد نیاز برای چارچوب تحلیلی گردآوری می‌شود. عدم دسترسی به اسناد معتبر و کافی در تجربیات گذشته و همچنین جنس آینده‌پژوهی مسئله تحقیق، موجب عدم امکان استفاده از سایر روش‌های کیفی شد و پژوهشگر را به روش مصاحبه با خبرگان و تحلیل مضمون رهنمون کرد. پولسکی و استروم<sup>۱</sup> (۱۹۹۹) به این مسئله پرداختند که چگونه چارچوب توسعه و تحلیل نهادی در تحلیل‌های سیاستی و سیاستگذاری پیاده‌سازی شود. آنها این چارچوب را به عنوان ابزاری برای تحلیلگران سیاست توسعه می‌دهند و مثال‌هایی در این زمینه می‌آورند. اسمازل و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) به پیاده‌سازی چارچوب توسعه و تحلیل نهادی در برخی مسائل اقتصاد پایدار در کویرهای استرالیا پرداختند. آنها برای شرایط بیوفیزیکی به نقشه‌های جغرافیایی و هواشناسی رجوع کردند و برای تحلیل مشکلات مدیریت منابع و مدیریت منطقه‌ای در عرصه‌های کنش با افرادی به مصاحبه پرداختند. برخی قواعد و ویژگی‌های اجتماع را نیز با مطالعه اسنادی در کنار داده‌های مصاحبه و نقشه‌های جغرافیایی تحلیل کردند. پژوهشگرانی با استفاده از روش مصاحبه و تحلیل مضمون به تکمیل داده‌های مورد نیاز چارچوب توسعه و تحلیل نهادی برای تحلیل مسئله تحقیق خود پرداختند. سندرسون و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) در تحلیل تخصیص خدمات پزشکی از چارچوب استروم برای تحلیل استفاده و داده‌های

---

1. Polski and Ostrom

2. Smajgl, Leitch and Lynam

3. Sanderson et al.

مورد نیاز را از طریق مصاحبه و تحلیل مضمون جمع‌آوری کردند. قلی‌پور (۱۳۹۵) با انتخاب چارچوب توسعه و تحلیل نهادی به عنوان چارچوب تحلیلی در یک نگاه کل‌گرایانه نهادی درصدد فهم چالش‌های تحول علوم انسانی در جمهوری اسلامی ایران برآمد. روش تحلیل داده‌های برآمده از منابع موجود و مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش، تحلیل مضمون بوده است. ریوهود<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) پیچدگی‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی زیمباوه را برای تشکیل دولت الکترونیک با استفاده از روش تحلیل مضمون بررسی می‌کند.

مصاحبه یکی از روش‌های کیفی در جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز تحقیق از طریق پرسش و پاسخ و ارتباط کلامی دوسویه میان مصاحبه‌شونده و مصاحبه‌گر است (کریمی و نصر، ۱۳۹۲: ۷۳). مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، مصاحبه‌ای است که در آن سؤالات مصاحبه از قبل متناسب با مسئله پژوهش طراحی شده است و از همه مصاحبه‌شوندگان سؤالات مشابه پرسیده می‌شود و آنها آزادند که چگونه پاسخ خود را به پرسش‌های مصاحبه‌گر ذکر کنند (دلور، ۱۳۸۳: ۱۵۸-۱۵۷). تحلیل مضمون روشی است جهت فهم عمیق، تحلیل، پردازش، دسته‌بندی و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی. معمولاً از این روش برای تحلیل داده‌های متنی استفاده می‌شود که در آن داده‌های پراکنده و انبوه به داده‌های قابل کاربرد و تفصیلی تبدیل می‌شود (Braun and Clarke, 2006). می‌توان گفت تحلیل مضمون روشی است برای مشاهده متن، برداشت و درک مناسب از اطلاعات ظاهراً غیرمنظم، تحلیل داده‌های کیفی، مشاهده نظام‌مند موضوع مورد مطالعه (Boyatzis, 1998: 4).

#### ۴. یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با ۱۰ نفر از صاحب‌نظران برجسته مالیات‌ستانی که سوابقی همچون نمایندگی مجلس، ریاست سازمان امور مالیاتی، معاونت وزارت اقتصاد و

امور دارایی، دبیری کمیسیون اقتصادی دولت و عضویت در هیئت علمی دانشگاه را در کارنامه خود داشتند، مصاحبه شد. قسمت‌هایی از صحبت‌های هر یک از مصاحبه‌گران تبدیل به مضامین پایه و برای هر کدام یک کد اختصاصی در نظر گرفته شد. مضامین پایه مشابه بین مصاحبه‌گران مختلف تبدیل به مضامین سازمان‌دهنده شد. در نهایت مضامین سازمان‌دهنده در مضامین فراگیر و کلی دسته‌بندی شدند. در ادامه قسمت کوچکی از جداول مضامین پایه و مضامین سازمان‌دهنده به عنوان نمونه ارائه و پس از آن جدول کامل مضامین فراگیر نمایش داده می‌شود.

#### ۴-۱. مضامین مستخرج از مصاحبه

جدول ۲. نمونه‌ای از کدگذاری باز داده‌های مصاحبه و استخراج مضامین پایه

کد اختصاصی	مضمون پایه	بخشی از متن مصاحبه‌ها
S402	تثنت بازیگران در حاکمیت	یکدستی کامل در مجموعه حاکمیت دیده نمی‌شود و مجلس، دولت و حتی زیرمجموعه‌های مختلف دولت جهت‌گیری مشترک ندارند و این از آن جهت که حاکمیت برنامه‌ریز اجتماعی است، مطلوب نیست.
S403	عدم تمایل وزارت اقتصاد به تحول مالیاتی به عنوان یک بازیگر	وزارت اقتصاد خیلی تمایلی به استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد و حذف برخی معافیت‌ها ندارد.
S405	سازمان برنامه و بودجه به عنوان بازیگر، انگیزه افزایش درآمد دارد	سازمان برنامه برخلاف وزارت اقتصاد موافق مالیات بر مجموع درآمد است زیرا انگیزه اصلی آن افزایش درآمد دولت است.
S135	خشک بودن ساختارها در برابر تغییر و نداشتن شیوه مدیریت تغییر	وقتی یک چیز جا افتاد تغییر دادنش خیلی سخت است زیرا ما بحث مدیریت تغییر را در جامعه هنوز درست یاد نگرفتیم.
S136	حجم گسترده فرار مالیاتی در ایران	در اروپا نیز فرار مالیاتی وجود دارد. البته فرار مالیاتی آنها در حدود کمتر از ۱۰ درصد است ولی فرار مالیاتی در ایران حدود ۳۰-۳۵ درصد است و رقم بالایی است.
S137	تلاش برخی نمایندگان مجلس در جهت منفعت جامعه	برخی نمایندگان مجلس انصافاً به مصالح عمومی می‌اندیشند و با قوانین خوب موافقت می‌کنند.

مأخذ: یافته‌های تحقیق.

پس از استخراج مضامین پایه از متن مصاحبه‌های صاحب نظران، به پردازش و دسته‌بندی مضامین سازمان دهنده اقدام شد. استخراج مضامین سازمان دهنده در واقع همان دسته‌بندی و جعل عناوین کلی‌تر بر مضامین پایه و یافتن مشترکات مصاحبه‌هاست. در این تحقیق مضامین سازمان دهنده زیرمجموعه مؤلفه‌های اصلی چارچوب توسعه و تحلیل نهادی هستند و مضامین فراگیر که کلان‌تر و حاکم بر سایر مضامین است، همان مؤلفه‌های این چارچوب خواهد بود.

جدول ۳. نمونه‌ای از مضامین سازمان دهنده استخراج شده از مضامین پایه

کد	مضمون پایه	مضمون سازمان دهنده
S408	داشتن اطلاعات متضرران	عدم تقارن اطلاعات بازیگران متضرر و منتفع
S410	نداشتن اطلاعات کامل بازیگران منتفع	
S308	اطلاعات کامل متضرران	
S312	اطلاعات ناقص بازیگران ذی نفع	
S708	ناآگاهی عموم مردم و اطلاع بازیگران دولتی	
S303	عدم انگیزه سازمان، به دلیل تمایل نداشتن به کارهای سخت	بازیگر: سازمان امور مالیاتی و انگیزه کم‌کاری
S313	عدم استقرار مالیات بر مجموع درآمد یا تغییر آن توسط سازمان برای فرار از سختی کار	
S606	تمایل سازمان امور مالیاتی به کم‌کاری و کارهای آسان	
S501	دو دهک ثروتمند بازیگران متضرر مالیات بر مجموع درآمد	بازیگران متضرر: دو دهک بالا و افراد معاف، افراد دارای فرار
S306	۲۰ درصد بالایی درآمدی بازیگران متضرر اصلی	
S302	افراد معاف فعلی، بازیگران متضرر و مخالف آینده	
S203	متضرر شدن افراد پردرآمد	
S107	بی‌تمایلی مجریان در سازمان امور مالیاتی به دلیل به خطر افتادن اقتدارشان در برابر مؤدی	انگیزه اقتدارگرایی سازمان امور مالیاتی
S901	مخالفت سازمان به دلیل کاهش اقتدار و اعمال نظر	

مأخذ: همان.

جدول ۴. مضامین فراگیر و مؤلفه‌های اصلی چارچوب توسعه و تحلیل نهادی

مضامین فراگیر (مؤلفه‌های توسعه و تحلیل نهادی)	مضامین سازمان‌دهنده	کدهای مربوطه
عرصه‌های کنش لایه سیاستی	سوءاستفاده از ناآگاهی مردم توسط بازیگران دولتی	S709، S806
	حمایت گروه‌های اجتماعی از طرح	S118
	ترس دولت از ریزش آرا	S220، S813
	تشتت و عدم یکپارچگی در بازیگران حاکمیت	S402، S322، S119
	فرار بازیگران دولتی از شفافیت و پاسخگویی	S706، S210
	تمایل بازیگران دولتی به عوام‌فریبی و کم‌کاری	S718، S211
	تعارض منافع و ترجیح منفعت شخصی بازیگران دولتی	S703، S702، S701، S119
	کنش برخی بازیگران حکومتی در جهت منافع جامعه	S138، S137، S226
	تشکل‌های رسمی در اختیار متضرران	S204، S324، S113، S114
	دسترسی و نفوذ بالای متضرران بر تصمیم‌گیران	S407، S502، S511، S604، S207، S106، S206
	عدم تمایل دولت به تغییر و تحول	S135
	مخالفت برخی نمایندگان مجلس با انگیزه تعارض منافع و منفعت شخصی	S701
	انگیزه فساد برخی نمایندگان و حمایت از متضرران	S208، S132، S804، S803
	استراتژی متضرران: تأخیر و طولانی کردن فرایند تصویب	S213، S131
عرصه‌های کنش لایه عملیاتی	بازیگری همه جامعه در مالیات بر مجموع درآمد	S719، S104
	بازیگران متضرر: دو دهک بالا و افراد معاف و افراد دارای فرار مالیاتی	S501، S306، S302، S603، S203، S105، S612
	دهک‌های پایین منتفعان اصلی مردمی	S503، S309، S409
	عدم باور به منتفع شدن و محاسبه سود توسط منتفعان	S411، S311
	بازیگران متضرر شامل: پزشکان، کشاورزان، اصناف، صاحبان عایدی سرمایه و هنرمندان	S406، S301، S307
	تفاوت مؤدیان منتفع و متضرر از حیث تکرر و به‌صرفه بودن لابی	S314، S315
	عدم مطالبه منتفعان	S217، S111، S110
	عدم دسترسی منتفعان به قدرت	S216، S215
	عدم تقارن اطلاعات بازیگران متضرر و منتفع	S408، S410، S308، S312، S708
	کنش پرننگ‌تر متضرران	S214، S112
	فرافکنی و شوراندن مردم توسط متضرران	S222، S115، S115
	بازیگر: سازمان امور مالیاتی و انگیزه کم‌کاری	S303، S313، S606

مضامین فراگیر (مؤلفه‌های توسعه و تحلیل نهادی)	مضامین سازمان دهنده	کدهای مربوطه
ویژگی‌های اجتماع	احساس منفی مردم نسبت به مالیات	S507، S509، S121
	کیفیت نامطلوب تقنین در ایران	S412، S209، S117، S401، S811، S810
	بستر سیاسی مناسب از جهت ادوار مجلس و دولت	S417، S134
	تأثیر معافیت‌ها، غفلت از کارکردهای مثبت، عملکرد بد سازمان، تبعیض و درآمدهای ناپاک بر تلقی منفی از مالیات	S509، S122، S123، S124، S421
	ذهنیت غلط برخی سیاستگذاران	S505، S508، S221، S506، S413
شرایط بیوفیزیکی و مادی	پتانسیل‌های بالقوه زیرساخت اطلاعاتی	S609، S521، S224
	زیرزمینی بودن اقتصاد و عدم شفافیت	S223، S613، S136
	درآمدهای نفتی و تأثیر منفی آن بر کنش تصمیم‌گیران	S605، S705، S218
	شرایط تحریم و کسری بودجه و تأثیر مثبت آن بر استقرار	S421، S317، S512، S607، S802
الزامات نهادی	لزوم تغییر رویه سازمان امور مالیاتی	S522، S419، S602
	لزوم عزم فراقوه‌ای برای استقرار	S318، S707، S321، S523، S601، S610
	لزوم طراحی بسترهای انگیزشی مناسب	S310، S519، S316، S518، S520
	ظرفیت استفاده از تجربه هدفمندی یارانه‌ها و مالیات بر ارزش افزوده	S126، S120، S105
	فراهم کردن زیرساخت اطلاعاتی و الزام همه دستگاه‌ها به همکاری	S420، S103، S128، S320، S522، S714
	لزوم تفهیم مجریان و سیاستگذاران	S120، S517
	لزوم استفاده از راهبردهای تفکیکی، تلفیق با یارانه و قانون آزمایشی برای استقرار	S704، S133، S310، S418
	لزوم آموزش همگانی و تهیه بسته‌های فرهنگی اجتماعی	S423، S316، S716، S116، S325، S517، S809
	احتمال موفقیت نسبی البته با تأخیر و تغییر	S130، S134، S225، S717، S812
پیامد کلی		

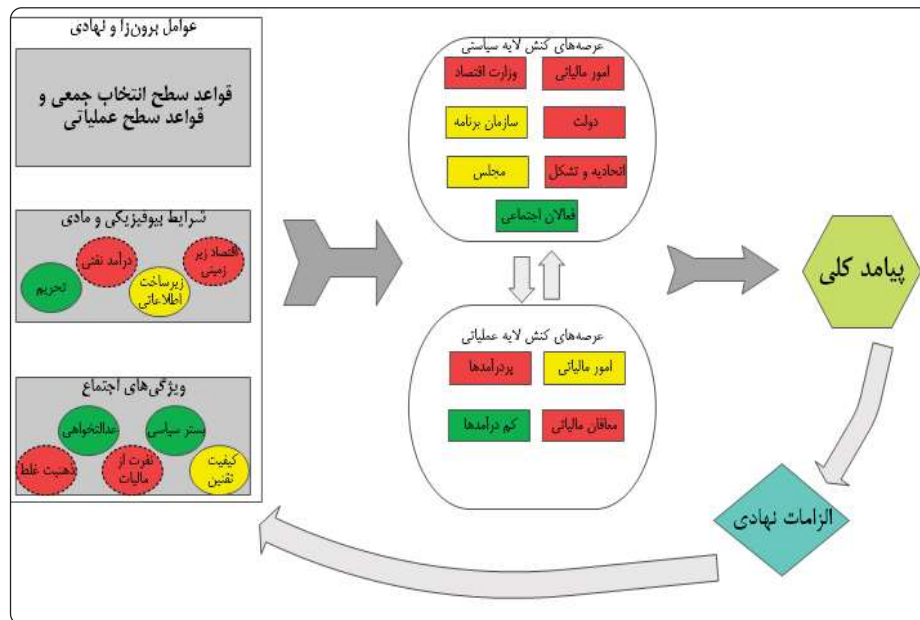
مأخذ: همان.



## ۵. تحلیل نتایج

نتایج به دست آمده از روش تحلیل مضمون گویای مدل مفهومی تودرتو مستنبط از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی است. در هسته این مدل مفهومی که در شکل ۳ به نمایش درآمده، عرصه‌های کنش دولایه‌ای وجود دارد. برخی بازیگران در لایه سیاستی کنش قرار دارند و برخی دیگر در لایه عملیاتی. در سمت چپ عوامل برون‌زا و برخی متغیرهای نهادی قرار دارند که به نحوی بر عرصه‌های کنش و رفتار بازیگران اثر می‌گذارد. در شکل ۳، رنگ سبز بیانگر موافقت یا تأثیر مثبت، رنگ قرمز نشانه مخالفت (یا تأثیر منفی) و رنگ زرد نیز بیانگر وضعیت میانه است. در این قسمت به تشریح هر یک از بخش‌ها (هُلن‌ها) در مدل مفهومی پرداخته خواهد شد تا خروجی چارچوب توسعه و تحلیل نهادی روشن شود. تمامی مطالب آتی مستند به نتایج تحلیل مضمون انجام گرفته براساس داده‌های مصاحبه با خبرگان است.

شکل ۳. مدل مفهومی پژوهش با استنباط از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی



مأخذ: یافته‌های تحقیق.

### ۵-۱. عرصه‌های کنش و بازیگران لایه سیاستی و عملیاتی

هسته مرکزی تحلیل، عرصه‌های کنش است. در فرایند استقرار مالیات بر مجموع درآمد با انواع بازیگران در موقعیت‌های مختلف مواجه هستیم که هر کدام در یک عرصه کنش فعالیت می‌کنند. مطابق ادبیات نظریه انتخاب عمومی، بازیگران به سه دسته کلی رأی‌دهندگان، سیاستمداران (توسط مردم انتخاب می‌شوند) و بوروکرات‌ها (کارگزاران) تقسیم‌بندی می‌شوند.

براساس پردازش داده‌های مصاحبه‌ها، اکثر بازیگران متضرر از مالیات بر مجموع درآمد، رأی‌دهندگان دهک‌های بالای درآمدی هستند؛ به خصوص رأی‌دهندگان یا گروه‌های فشاری که در قانون فعلی معاف هستند یا افرادی که فرار مالیاتی دارند و فعالیت‌های اقتصادی‌شان غیرشفاف و گاهی غیرقانونی است. از سوی دیگر منتفعان از این مالیات نیز رأی‌دهندگان کم‌درآمد هستند. بازیگران متضرر و منتفع از حیثیت‌های گوناگون متفاوت هستند. متضرران از ضرر خود آگاه هستند ولی دهک‌های پایین جامعه هیچ شناختی از مالیات بر مجموع درآمد و مزایای آن ندارند. در واقع تقارن اطلاعات میان بازیگران منتفع و متضرر وجود ندارد و متضرران و بازیگران لایه سیاستی (سیاستمداران و گروه‌های فشار) از این عدم آگاهی سوءاستفاده می‌کنند. اگر چنانچه، مزایای این الگوی مالیات‌ستانی نیز برای رأی‌دهندگان کم‌درآمد تشریح شود، ممکن است باور نداشته باشند و مزایای آن را جزء منفعت خود محاسبه نکنند؛ زیرا در سال‌های اخیر اعتمادشان نسبت به دولت سست شده است.

گروه منتفع و گروه متضرر از حیث دسترسی و کنش در لایه سیاستی نیز بسیار اختلاف دارند. بازیگران متضرر به روش مختلف در لایه سیاستی نیز حضور دارند. یکی از آن روش‌ها تعارض منافع است. راه دیگر حضور این عده در لایه سیاستی کانال‌های رسمی همچون اتاق بازرگانی، اتحادیه‌ها، سازمان نظام پزشکی و کانون وکلاست. روش دیگر تأثیرگذاری بر بازیگران سیاستی، طرق غیررسمی و گاهی آمیخته با فساد است. همچنین متضرران از طریق تأمین هزینه‌های انتخاباتی برخی نمایندگان مجلس شورای اسلامی، قوانین آینده را پیش خرید می‌کنند. در مقابل رأی‌دهندگان دهک‌های پایین جامعه که منتفعان از

مالیات بر مجموع درآمد خواهند بود، دسترسی چندانی به مراکز قدرت ندارند. این قشر تشکل‌های رسمی در اختیار ندارد. با مراکز تصمیم‌گیری نیز رابطه مالی و سیاسی ندارند و دسترسی پایینی به سیاستمداران دارند. اگر هم احیاناً مراجعه‌ای به سیاستمداران داشته باشند، کمتر اعتراض می‌کنند و در بیان حق خود زبان الکنی دارند.

همچنین به دلیل اینکه کم‌درآمدها متکثر هستند و نماینده و تشکل مشخصی ندارند، لابی کردن برای آنها به صرفه و تقریباً امکان‌پذیر نیست. این وضعیت موجب شده تا این افراد کنشی در لایه سیاستی نداشته باشند. این رأی دهندگان با وجود منفعت احتمالی، مطالبه و کنشی جهت استقرار مالیات بر مجموع درآمد ندارند؛ در نتیجه بر سیاستمداران تأثیرگذار نیستند. این‌گونه اطلاعات به دست آمده از داده‌های مصاحبه با خبرگان، برخی نظریات مربوط به «کنش جمعی» مطرح شده از سوی دانشمندان همچون اولسون و استروم را تأیید می‌کند. کنش جمعی یعنی افراد در گروه مشخص برای دستیابی به هدف مشترکی همکاری کنند. اولسون نشان داد افراد زمانی همکاری خواهند کرد که منفعت شخصی محسوسی کسب کنند؛ در غیر این صورت همکاری شکست می‌خورد و ممکن است به سواری مجانی بیانجامد (Olson, 1965: 36). اولسون اشاره می‌کند هنگامی که سایز گروه بزرگ می‌شود، عمل کردن در راستای منافع گروه نفع شخصی اندکی در پی دارد در نتیجه پارادوکس کنش جمعی رخ می‌دهد و احتمال شکست وجود دارد (Cheikbossian and Fayat, 2018: 2). گروه‌های کوچک همچون برخی اصناف راحت‌تر به توافق می‌رسند و به دلیل تأمین منافع شخصی‌شان امکان لابی کردن و کنش جمعی برای آنها فراهم‌تر است. این گروه‌های کوچک معمولاً به دنبال رانت‌جویی و فشار به حاکمیت هستند که آثار مخربی برای اقتصاد دارند. در مقابل گروه‌های بزرگ همچون مالیات‌دهندگان، مصرف‌کنندگان یا کارگران مهاجر اگرچه آشکارا منافع مشترکی دارند ولی سازمان نیافته‌اند، فاقد ابزارهای لابی‌گری هستند و صدایی ندارند. از این رو به «گروه‌های فراموش شده» مشهورند (عطارزاده، ۱۳۹۹: ۳۶۳؛ Nöldeke and Peña, 2020: 2).

نظریات استروم در خصوص کنش جمعی نیز مؤید یافته‌های پژوهش است. به عقیده وی در شرایطی که تعداد بازیگران زیاد باشد و از نظر جغرافیایی پراکنده باشند، احتمال

توافق و همکاری بر سر مسئله‌ای مشترک پایین می‌آید. اگر قواعد به گونه‌ای طراحی شده باشد که افراد هنجارهایی مثل احترام متقابل، قابل اعتماد بودن و همکاری دسته‌جمعی را رعایت کنند تشویق شوند، افراد آن جامعه در راستای منافع عمومی خود همکاری خواهند کرد. بنابراین در شرایطی که فرهنگ همکاری اجتماعی پایین باشد، قواعد و نهادهای تشویق‌کننده وجود نداشته باشد و کنشگران پراکنده و زیاد باشند، شانس اندکی برای همکاری جمعی دارند. با این حال سیاست‌هایی برای غلبه بر مشکلات کنش جمعی می‌توان در نظر گرفت (استروم، ۱۳۹۴: ۲۳۱-۲۲۹). بنابر شهادت مصاحبه‌شوندگان تجربه برخی سیاست‌های جمهوری اسلامی ایران همچون هدفمندی یارانه‌ها در سال‌های گذشته نشان داده که می‌توان از طریق تبلیغات وسیع بر مشکل ناهمگنی و پراکندگی برخی اقشار فائق آمد و با یکپارچه‌سازی آنها این افراد را به کنش‌های لایه سیاستی و انتخاب جمعی وارد کرد.

پس در حالت عادی کنش بازیگران لایه سیاستی (سیاستمداران منتخب و بوروکرات‌ها) تا حد زیادی تأمین‌کننده منافع متضرران است و انگیزه‌های خیر عمومی به ندرت یافت می‌شود. بنابراین پیامد این کنش‌ها در شرایط طبیعی بدون دخیل کردن عوامل برون‌زا شکست نسبی یا مطلق استقرار مالیات بر مجموع درآمد است. زیرا عوامل تأثیرگذار بر بازیگران سیاستی و کنش متضرران قدرتمندتر از عوامل مثبت هستند؛ اما با اضافه کردن عوامل نهادی و برون‌زا شرایط مقداری متفاوت خواهد بود.

## ۵-۲. تحلیل عوامل برون‌زا و نهادی در شرایط فعلی

عوامل برون‌زا ممکن است شرایط کنش بازیگران را در لایه‌های عملیاتی و سیاستی دگرگون کند.

### ۵-۲-۱. شرایط بیوفیزیکی و مادی

- شرایط بیوفیزیکی: از مهمترین شرایط بیوفیزیکی اقتصاد ایران، درآمدهای نفتی است. درآمد سهیل‌الوصول حاصل از فروش نفت و میعانات گازی، سیاستمداران ایران را به

درآمد مالیاتی بی‌مایل کرده بود. سهم مالیات از بودجه عمومی در ایران در سنوات گذشته حدود ۳۵ درصد است و ساختار بودجه عمومی به شدت به درآمدهای نفتی وابسته است. البته در دهه ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ درآمدهای نفتی به دلیل تحریم و تنزل قیمت نفت محدود شد.

- **تحریم‌های بین‌المللی:** ایران سالیان متمادی درگیر تحریم‌های اقتصادی است که نقطه اوج آنها سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳ و ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۰ بوده است. اثر مهم تحریم کاهش شدید درآمدهای نفتی است. برخی از مصاحبه‌شوندگان معتقدند در شرایط تحریمی، احتمال تلاش برای استقرار مالیات بر مجموع درآمد بیش از زمان‌های دیگر است زیرا انگیزه افزایش درآمد مالیاتی دولت تا حدی فعال می‌شود.

- **اقتصاد زیرزمینی و عدم شفافیت اقتصاد:** اقتصاد غیررسمی در ایران بیش از حد بزرگ است. برخی از این فعالیت‌ها قانونی ولی غیرشفاف و بخش دیگر نیز مربوط به فعالیت‌های غیرقانونی است. این وضعیت یک چالش در شناسایی درآمد افراد در اجرای مالیات بر مجموع درآمد محسوب می‌شود.

- **زیرساخت اطلاعاتی:** مالیات بر مجموع درآمد وابستگی زیادی به بسترهای فنی و قانونی اطلاعات دارد. در حال حاضر اگرچه زیرساخت فنی و قانونی سامان‌دهی اطلاعات کاملاً مهیا نیست؛ ولی بیشتر از گذشته شرایط فراهم شده است. از نظر قانونی مواردی همچون ممنوعیت صدور چک در وجه حامل و مفاد قانون پایانه‌های فروشگاهی از زیرساخت‌های اطلاعاتی محسوب می‌شوند. از نظر فنی نیز طرح جامع مالیاتی بستر فنی به نسبت مناسبی است که کامل اجرا نشده است. همکاری سازمان امور مالیاتی و بانک‌ها در تبادل اطلاعات نیز بیش از گذشته است.

- **شرایط تورمی:** درباره این ویژگی اقتصاد ایران از مصاحبه‌شوندگان سؤال شد، اکثر مصاحبه‌شوندگان به‌رغم دشواری مالیات‌ستانی در شرایط تورمی بر این باور نبودند که تورم مانع جدی مالیات بر مجموع درآمد است. برخی صاحب‌نظران معتقد بودند مالیات بر مجموع درآمد در کنار سایر سیاست‌های مالیاتی و سیاست‌های پولی می‌تواند به کنترل تورم کمک کند.

## ۲-۲-۵. ویژگی‌های اجتماع

- **تلقی منفی مردم از مالیات:** مالیات دادن در هیچ جامعه‌ای امری لذت‌بخش نیست؛ ولی ناخوشایند بودن مالیات در ایران بسیار بالاست به طوری که فرار و اجتناب مالیاتی زیاد است و تلقی منفی نسبت به هر نوع مالیاتی وجود دارد. این احساس منفی ریشه در قوانین ناعادلانه و رویه‌های غلط سازمان امور مالیاتی دارد.

- **فرهنگ ضعیف مالیاتی:** فرهنگ مالیاتی در ایران به شدت ضعیف است و این امر بر تمکین مالیاتی نیز اثر منفی گذاشته است. این وضعیت می‌تواند اثر نامطلوبی بر استقرار مالیات بر مجموع درآمد بگذارد و کنش بازیگران را در هر دولایه سیاستی و عملیاتی تحت تأثیر قرار دهد. - **بستر سیاسی:** از نظر سیاسی، تقارن زمانی سال پایانی دولت (چهارساله دوم) و سال‌های ابتدایی دوره مجلس در انگیزه‌های این افراد برای تصویب و اقدام تأثیر مثبت خواهد داشت. از این جهت که انگیزه ترس از ریزش رأی کم‌رنگ‌تر می‌شود. در این شرایط زمانی بیشترین جسارت برای تصویب مالیات بر مجموع درآمد و کمترین احتمال برای جلوگیری از تصویب نسبت به دوره‌های دیگر وجود دارد. البته دومین موقعیت سیاسی مطلوب برای تصویب و اجرای این نظام مالیاتی در شرایطی است که دولت اول، لایحه را به مجلس بدهد و تصویب نهایی و زمان اجرای آن در دولت دوم همان رئیس‌جمهور باشد.

- **ذهنیت غلط برخی سیاستگذاران:** برخی سیاستگذاران ذهنیت غلطی از مالیات بر مجموع درآمد دارند یا به اندازه کافی با آن آشنایی ندارند. به عنوان نمونه برخی آن را یک پایه مالیاتی در کنار مالیات‌های جداگانه فعلی می‌دانند، در حالی که یک بستر نوین مالیات‌ستانی است. برخی دیگر آن را فشار بر مردم تلقی می‌کنند، در حالی که این چنین نیست. برخی نیز این مالیات را فشار بر تولید تلقی می‌کنند، در حالی که در صورت طراحی دقیق اصابت بار مالیاتی به درآمدهای نامولد خواهد بود. مجموعه ذهنیت‌های غلط می‌تواند در عدم استقرار نقش داشته باشد.

- **مطالبه‌گری فعالان اجتماعی:** در سال‌های گذشته فعالان اجتماعی کنشگری بیشتری در زمینه عدالت و مطالبه‌گری داشته‌اند و حمایت اجتماعی آنها می‌تواند در استقرار مالیات بر مجموع درآمد تأثیر مثبت داشته باشد.

### ۳-۲-۵. قواعد لایه سیاستی

فهرست متنوعی از قواعد حاکم بر کنش بازیگران را می‌توان برشمرد، اما به طور خلاصه بازیگران لایه سیاستی تحت مجموعه قواعد زیر انتخاب می‌شوند و با یکدیگر تعامل می‌کنند:

الف) مواد قانون انتخابات مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۷۸ و اصلاحات بعدی آن،  
ب) مواد قانون آیین‌نامه داخلی مجلس مصوب ۱۳۷۹ و اصلاحات بعدی آن،  
ج) مواد قانون انتخابات ریاست جمهوری مصوب ۱۳۶۴ و اصلاحات بعدی آن.  
براساس این قواعد، نظام انتخاباتی مجلس شورای اسلامی و ریاست جمهوری غیرحزبی، اکثریتی و غیرتناسبی است. قواعد جزئی حاکم بر بازیگران در قوانین فوق آمده است.

### ۳-۵. پیامد کلی

هنگامی که مجموعه عوامل برون‌زا به تحلیل عرصه کنش اضافه شد، پیامد امیدوارکننده‌تری قابل پیش‌بینی است. اگرچه با وجود انگیزه و عوامل منفی نمی‌توان با قطعیت از استقرار مالیات بر مجموع درآمد سخن گفت، اما ممکن است تأثیر برخی عوامل همچون وضعیت تحریم یا کنشگری فعالان اجتماعی آنچنان قوی شود که بر همه انگیزه‌ها و عوامل دیگر غلبه کند. به هر حال شرایط سیاسی امروز کشور، شرایط زیرساختی (زیرساخت نسبی اطلاعات) و وضعیت تحریم‌ها شرایط مساعدتری را نسبت به دهه‌های گذشته رقم زده است. پیش‌بینی خبرگان و صاحب‌نظران در پژوهش حاضر این بود که احتمالاً این لایحه که هم‌اکنون در حال تدوین است، در دولت و مجلس به تصویب می‌رسد و طی پنج سال آینده اجرایی می‌شود. البته این فرایند به دلیل فشار و رایزنی متضرران به احتمال زیاد با سه تا پنج سال تأخیر انجام و در مراحل تصویب مقداری دستخوش تغییر می‌شود که از کیفیت آن کاسته خواهد شد.

### ۴-۵. الزامات نهادی

با توجه به اظهارات صاحب‌نظران فارغ از الزامات فنی و اقتصادی، مجموعه‌ای از ترتیبات

نهادی، سیاسی و فرهنگی برای استقرار مالیات بر مجموع درآمد ضروری است. در صورت وقوع این الزامات نهادی، عوامل برون‌زا و عرصه‌های کنش برای استقرار مالیات بر مجموع درآمد مساعدتر خواهد شد. الزامات نهادی این بخش با تعریف استروم از نهاد سازگار است زیرا همان استراتژی‌هایی است که در تعریف نهاد آمده است. یکی از الزامات اصلی برای استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد عزم ملی و فراقوه‌ای است. اگر مالیات بر مجموع درآمد به عنوان یکی از اصلاحات غیراولویت در فرایندهای رایج بوروکراسی دنبال شود، شانس موفقیت پایینی دارد. اما اگر مالیات بر مجموع درآمد به عنوان یک جراحی اقتصادی و طرح کلان ملی شناخته شود، احتمال تصویب و اجرا بالا می‌رود. از این رو باید کار در سطح رئیس‌جمهور پیگیری شود، تمام سران قوا مصمم به استقرار باشند و سایر ارگان‌ها از این تحول مالیاتی پشتیبانی کنند.

از دیگر الزامات نهادی توجه به بسترهای انگیزشی است. هدف این است که قوانین طوری طراحی شوند که اشخاص رغبت لازم برای اجرای مالیات بر مجموع درآمد و تمکین نسبت به آن را داشته باشند. به عنوان مثال لازم است نظام مالیاتی با نظام یارانه‌ها تلفیق شود تا عموم اشخاص به خصوص دهک‌های متوسط و پایین جامعه انگیزه تکمیل اظهارنامه را داشته باشند. همچنین لازم است در تبادل اطلاعات نقش اشخاص ثالث پررنگ شود. آموزش یکی از الزامات بسیار مهم است. باید هم برای تصمیم‌گیران و مجریان مالیات بر مجموع درآمد به درستی تبیین شود؛ هم برای عموم مردم مزایای آن، طریقه تکمیل اظهارنامه و این قبیل مسائل به روشنی تبیین شود.

در امر تبادل اطلاعات ضروری است همه ارگان‌های حاکمیت ملزم به همکاری شوند و فرهنگ تبادل اطلاعات را داشته باشند. اگر سامانه اطلاعاتی یکپارچه ایجاد شود و اطلاعات مالی همه دستگاه‌ها در آن وارد شود بسیاری از این چالش‌ها مرتفع می‌شود. سازمان امور مالیاتی نیز باید بسیاری از رویه‌هایی که به آنها عادت کرده تغییر دهد. به عنوان نمونه ممیز محوری، بستری ناکارآمد و فسادزاست. باید سازمان امور مالیاتی به سمت هوشمندسازی حرکت کند و با ایجاد سامانه‌های الکترونیک ارتباط ممیز و مؤدی را به حداقل رساند. یکی دیگر از رویه‌های فعلی سازمان اصالت منبع درآمدی در مقابل مؤدی است. در صورتی که در مالیات بر مجموع درآمد مؤدی طرف حساب سازمان امور



مالیاتی است و مالیات‌های کسر در منبع باید علی‌الحساب و غیرقطعی باشند. همچنین سازمان امور مالیاتی باید پذیرش تحول را داشته باشد. از دیگر الزامات نهادی استفاده از تجارب گذشته به خصوص طرح‌های موفق گذشته است. جالب آنکه اکثر مصاحبه‌شوندگان از جهات گوناگون به تجربه هدفمندی یارانه‌ها اشاره می‌کردند. همچنین از طرح‌های دیگری همچون مالیات بر ارزش افزوده، سهام عدالت و اصلاحات گذشته مالیات‌های مستقیم در تحلیل ذی‌نفعان و الزامات نهادی می‌توان بهره برد. همچنین ضروری است مجموعه‌ای از راهبردها و تکنیک‌ها باید توسط سیاستگذاران موافق به کار گرفته شود تا این طرح به سرانجام برسد. از جمله استراتژی‌های پیشنهادی، تفکیک مالیات بر مجموع درآمد و اجرای گام‌به‌گام آن (به منظور جلوگیری از متحد شدن متضرران) و استفاده از ظرفیت اصل (۸۵) قانون اساسی (تصویب در کمیسیون بدون تصویب در صحن) بود. چنانچه همه یا بخش عمده این الزامات نهادی رخ دهد، استقرار مالیات بر مجموع درآمد سرعت می‌گیرد و اجرای آن نیز موفقیت‌آمیز خواهد بود.

شکل ۴. الزامات نهادی برای استقرار مالیات بر مجموع درآمد



مأخذ: همان.

### ۶. جمع‌بندی، نتیجه‌گیری و دلالت‌های سیاستی

تحلیل مضمون مصاحبه‌ها و استفاده از چارچوب توسعه و تحلیل نهادی در این مقاله مشخص شد. در شرایط عادی به دلیل اطلاعات نامتقارن، عدم دسترسی و عدم کنش جمعی منتفعان (بازیگران کم‌درآمد) و انگیزه‌های مخرب در بخش‌هایی از لایه سیاستی احتمال استقرار مالیات بر مجموع درآمد در ایران بسیار ضعیف است. اگر برخی پتانسیل‌های بالقوه فعال شوند، احتمال استقرار این نظام وجود دارد. در واقع اگر آگاهی لازم به دهک‌های پایین داده شود، فعالان اجتماعی کنش قوی در مطالبه مالیات بر مجموع درآمد انجام دهند، جو سیاسی غالب دولت و مجلس موافق مالیات بر مجموع درآمد باشد و تحریم‌های بین‌المللی فشار بر بودجه دولت وارد کنند، امید است که فرایند تصویب مالیات بر مجموع درآمد به جریان بیفتد و در چند سال آینده این نظام نوین مالیاتی استقرار یابد.

مهمترین دلالت سیاستی تحقیق حاضر این است که باید عموم مردم به خصوص فعالان اجتماعی و دهک‌های پایین را از مزایا و ابعاد گوناگون مالیات بر مجموع درآمد مطلع کرد تا در نتیجه آن عموم مردم در فرایندی خودکار به لایه سیاستی وارد شوند و کنش متوازن از حیث تقارن اطلاعات و میزان دسترسی میان بازیگران برقرار شود. در این مسیر باید از فرافکنی‌ها و موج‌آفرینی‌های گروه‌های متضرر مراقبت کرد. مجموعه الزامات نهادی به عنوان دیگر دلالت‌های سیاستی این پژوهش محسوب می‌شوند. اهم الزامات نهادی عبارتند از: لزوم عزم فراقوه‌ای، آموزش سیاستگذاران و مردم، طراحی و تمهید بسترهای انگیزشی، تغییر رویه سازمان امور مالیاتی، همکاری دستگاه‌های اجرایی در تبادل اطلاعات، استفاده از تجارب سیاست‌های گذشته و در پیش گرفتن استراتژی‌های تسریع.

## منابع و مأخذ

۱. استروم، الینور (۱۳۹۴). فهم تنوع نهادی، ترجمه سیدجمال‌الدین محسنی زنوزی، تهران، انتشارات دانشگاه امام صادق (ع).
۲. --- (۱۳۹۵). «انجام تجزیه و تحلیل نهادی؛ کشف عمیق‌تر از بازارها و سلسله‌مراتب‌ها» در *جمعی از نویسندگان نهادها و توسعه*، ترجمه محمود متوسلی، مصطفی سمیعی نسب و علی نیکونستی، چاپ دوم، تهران، انتشارات دانشگاه امام صادق (ع).
۳. تمدن جهرمی، محمدحسین (۱۳۸۹). *گفتارهایی در زمینه اقتصاد، علوم اجتماعی و شناخت روش علم*، تهران، انتشارات پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات اجتماعی جهاد دانشگاهی.
۴. حسینی نوریان، سیدابراهیم، علی رحمانی فیروزجاه و سیف‌الله فرزانه (۱۳۹۸). «رابطه سرمایه اجتماعی و فرهنگ مالیاتی (مطالعه موردی مؤدیان شهرهای غرب استان مازندران)»، *نشریه جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه*، ۸(۲).
۵. درویشی، باقر و فرشته محمدیان (۱۳۹۶). «بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد»، *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۳۳).
۶. دلاور، علی (۱۳۸۳). *مبانی نظری و عملی پژوهش*، انتشارات رشد، تهران.
۷. سرمست، مهدی و جواد اسکندری (۱۳۹۹). «بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور».
۸. درآمد‌های مالیاتی»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۷۲۹۷.
۸. سلیمانی، کریم و جمیله عزیزخواه (۱۳۹۲). «قانون مالیات بر درآمد آرتور میلسپو»، *پژوهش‌نامه تاریخ اجتماعی و اقتصادی*، ۲(۲).
۹. سلیمانی، محمد و مهدی سرمست شوشتری (۱۳۹۸). «طراحی الگوی جایگزینی خمس ارباب مکاسب و مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد اسلامی ایران»، *معرفت اقتصاد اسلامی*، ۲۰.
۱۰. شریف‌الرضی، محمدبن حسین (۱۳۸۰). *ترجمه نهج‌البلاغه*، ترجمه محمدتقی جعفری تبریزی، به اهتمام علی جعفری، مشهد، نشر آستان قدس رضوی، بنیاد پژوهش‌های اسلامی.
۱۱. عطارزاده، بهزاد (۱۳۹۹). «منطق کنش جمعی و پیامدهای آن بر سیاستگذاری و توسعه اقتصادی؛ شرحی بر نظریه منسر‌السُن»، *فصلنامه سیاستگذاری عمومی*، ۶(۱).
۱۲. قانون مالیات‌های مستقیم (۱۳۹۴). *قانون مالیات‌های مستقیم*، تهران، سازمان امور مالیاتی.

۱۳. قلی‌پور، حسین (۱۳۹۵). «فهم چالش‌های تحول علوم انسانی در جمهوری اسلامی ایران مبتنی بر رویکرد نهادی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق (ع).
۱۴. کریمی، صدیقه و احمدرضا نصر (۱۳۹۲). «روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه»، مجله عیار پژوهش در علوم انسانی، ۴(۱).
۱۵. گانینگ، جیمز پاتریک (۱۳۸۵). درک دمکراسی، رویکردی بر انتخاب عمومی (تحلیل اقتصادی نهاد‌های سیاسی)، تهران، انتشارات سازمان برنامه و مدیریت کشور.
۱۶. نادران، الیاس و هادی امیری (۱۳۸۸). «تأملی بر نحوه تحلیل نهادی در مالیات‌ستانی»، دوفصلنامه جستارهای اقتصادی، ۹(۵).
۱۷. نصیری اقدم، علی و اشرف رزمی (۱۳۹۴). «وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال ۱۵، ش ۵.
18. Atkinson, A. B. (1995). *Public Economics in Action: The Basic Income/Flat Tax Proposal*, United States, Oxford University Press.
19. Bird, R. M. (2008). "Tax Challenges Facing Developing Countries", *Institute for International Business Working Paper*, 9.
20. Boyatzis, R. E. (1998). *Transforming Qualitative Information: Thematic Analysis and Code Development*, Sage Publications, Inc.
21. Braun, V. and V. Clarke (2006). "Using Thematic Analysis in Psychology", *Qualitative Research in Psychology*, Vol. 3, No. 2.
22. Buchanan, J. M. (2003). "Public Choice: The Origins and Development of a Research Program", *Champions of Freedom*, 31.
23. Cheikbossian, G. and R. Fayat (2018). "Group Size, Collective Action and Complementarities in Efforts", *Economics Letters*, 168.
24. Cohen, L., L. Manion and K. Morrison (2013). *Research Methods in Education*, Sixth Edition, Routledge Publications.
25. Downs, A. (1957). "An Economic Theory of Political Action in a Democracy",

*Journal of Political Economy*, 65(2).

26. Di John, J. (2006). "The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries" (No. 2006/74). *Research Paper; UNU-WIDER, United Nations University*, No. 74.
27. Fernández-Rodríguez, E., R. García-Fernández and A. Martínez-Arias (2020). "Business and Institutional Determinants of Effective Tax Rate in Emerging Economies", *Economic Modelling*, 94.
28. Horodnic, I. A. (2018). "Tax Morale and Institutional Theory: A Systematic Review", *International Journal of Sociology and Social Policy*, No. 38.
29. Ilzetzi, E. (2018). "Tax Reform and the Political Economy of the Tax Base", *Journal of Public Economics*,
30. Nöldeke, G. and J. Peña (2020). "Group Size and Collective Action in a Binary Contribution Game", *Journal of Mathematical Economics*, 88.
31. Olson, M. (1965). *The Theory of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*, Harvard University Press, Cambridge.
32. Ostrom, E. (2005). *Understanding Institutional Diversity*, Princeton, NJ: Princeton University Press.
33. --- (2008). "Doing Institutional Analysis Digging Deeper Than Markets and Hierarchies", In *Handbook of New Institutional Economics*.
34. --- (2011). "Background on the Institutional Analysis and Development Framework", *Policy Studies Journal*, 39(1).
35. Rismawanti, I. D. (2019). "Assessing the Institutional Capacity of the Indonesian State: Taxation Reform Since 2002", Doctoral Dissertation, Curtin University.
36. Polski, M. and E. Ostrom (1999). *An Institutional Framework for Policy*

- Analysis and Design, Paper on Workshop in Political Theory and Policy Analysis Department of Political Science, Indiana University, [Online] <http://mason.gmu.edu/~mpolski/documents/PolskiOstromIAD.pdf>.
37. Ruhode, E. (2016). "E-Government for Development: A Thematic Analysis of Zimbabwe's Information and Communication Technology Policy Documents", *The Electronic Journal of Information Systems in Developing Countries*, 73(1).
38. Sanderson, M., P. Allen, V. Moran, I. McDermott and D. Osipovic (2020). "Agreeing the Allocation of Scarce Resources in the English NHS: Ostrom, Common Pool Resources and the Role of the State", *Social Science and Medicine*, 250.
39. Seligman, E.R.A. (1911). *The Income Tax: A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, Lawbook Exchange.
40. Smajgl, A., A. Leitch and T. Lynam (2009). "Outback Institutions: An Application of the Institutional Analysis and Development (IAD) Framework to Four Case Studies in Australia's Outback", *DKCRC Report*, 31.
41. Swank, D. (2016). "The New Political Economy of Taxation in the Developing World", *Review of International Political Economy*, 23(2).
42. Thuronyi, V. (1998). *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, Vol. 2.
43. Williamson, Oliver (2000). "The New Institutionalism Economic: Taking Stock, Looking Ahead", *Journal of Economic Literature*, Vol. 38.