

تبیین مشترکات بین خراج و مالیات بر ارزش افزوده مصرفی

حسن آقا نظری^۱

چکیده

ساختار حقوقی مالیات خراج با خمس و زکات تفاوت اساسی دارد. زیرا وضع این مالیات از اختیارات حاکمیت است نه از تکالیف الزامی الهی. دو ویژگی، گستردگی پایه خراج و انعطاف پذیری نرخ آن زمینه مقایسه بین این نوع مالیات را با مالیات بر ارزش افزوده مصرفی فراهم نموده است.

۱. عضو هیات علمی پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

۱ - مفهوم خراج و مقاسمه^۱

در نظام مالیاتی اسلامی و متون فقهی مقصود از کلمه خراج هنگامی که به طور مطلق ذکر شود، همان معنای عام مالیات ارضی است که گاهی بر اساس مساحت زمین و گاهی به صورت مقاسمه و بخشی از محصول برآورد و ستانده می‌شده است. این اصطلاح گاهی اوقات در برابر «عشر»، «زکات» یا «جزیه» نیز قرار می‌گیرد لیکن اگر در برابر «مقاسمه» قرار گیرد مقصود از آن خصوص مالیاتی است که از زمین بر اساس مساحت گرفته می‌شده است.^۲ در مقابل، کلمه «مقاسمه» دارد که به معنی مالیات زمین به صورت بخشی از محصول به کار رفته است.^۳ بنابراین در متون فقه شیعی «خراج»، مالیات زمین بر اساس مساحت آن و «مقاسمه» مالیات آن بر اساس بخشی از محصول آن، به کار برده شده است.^۴

۲ - تفاوت ساختار حقوقی خمس و زکات با خراج

ساختار حقوقی خمس و زکات با خراج تفاوت اساسی دارد. زیرا حکم آن دو را خداوند وضع و تشریح نموده است و حاکمیت اسلامی باید آنرا اجرا نماید. اما خراج قانون و حکم حاکمیت است. در واقع پرداخت خمس و زکات را در موارد مربوطه خداوند الزامی نموده است و لکن پرداخت خراج را حاکمیت بر اساس قرارداد الزامی می‌کند نه خداوند. خداوند تنها اختیار حاکمیت در واگذاری منبع و مأخذ خراج را تشریح نموده است، نه اصل مالیات خراج. حاکمیت می‌تواند منبع آن را که نوع خاصی از اراضی می‌باشد، در اختیار بخش خصوصی قرار دهد و بر

۱. واژه خراج در زبان عربی در معانی گوناگونی از قبیل درآمد، سود، محصول زمین و عوارض به مفهوم اعم به کار رفته است. (المصباح المنیر قیومی، ۲۲۷ ابوالعباس احمد بن محمد قیومی حموی قاهره ۱۹۲۱ م، المفردات فی غریب القرآن، حسن بن محمد الراغب الاصفهانی، قاهره ۱۹۶۱ م) آنگاه در معنای مالیات اختصاص یافته که در عرف عام معنای گسترده داشته و شامل انواع مالیات‌ها بوده است. (مجمع البحرین فخر الدین محمد علی الطریحی، نجف ۱۹۶۱ م) و در عرف خاص حقوقی در معنای دقیق‌تر آن (مالیات ارضی) به کار می‌رفته است.

۲. النهایه، ص ۴۴۰؛ التحریر علامه ج ۱ ص ۶۳.

۳. محاضرات فی الفقه الجعفری، ج ۱، ص ۶۶۲، السید علی الحسینی الشاهرودی، دارالکتاب الاسلامی، قم،

۱۴۰۸ هـ .

۴. مستند الشیعہ، المحقق النراقی ج ۲، کتاب مطلق الکسب، ص ۳۵۳ مکتبه المرتضویه تهران، منیه الطالب، ج ۱، ص

۷۹، تقریرات المحقق النائینی (الشیخ موسی بن محمد التجنی) مؤسسه النشر الاسلامی، قم، ۱۴۱۸ هـ

اساس مصلحت اندیشی همه جانبه در آمدی را به عنوان «خراج» یا «مقاسمه» برای دولت و حاکمیت در نظر بگیرد. این تفاوت در ساختار حقوقی را می توان از آیات قرآنی و متون روایی زیر به طور واضح استنتاج نمود.

۱ - وَاعْلَمُوا أَنَّمَا غَنِمْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَإِنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَلِلرَّسُولِ وَلِلَّذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ إِنْ كُنْتُمْ آمَنْتُمْ بِاللَّهِ^۱

«و بدانید که هر چیزی را به غنیمت گرفتید یک پنجم آن برای خدا و پیامبر و برای خویشاوندان

[او] و یتیمان و ینوایان و در راه ماندگان است اگر به خدا ایمان آوردید.»

۲ - خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ^۲
«از اموال آنان صدقه ای بگیر تا به وسیله آن پاک و پاکیزه شان سازی و برایشان دعا کن زیرا دعای تو برای آنان آرامشی است و خدا شنوای داناست»

۳ - إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةٌ مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ^۳

«صدقات تنها به تهیدستان و ینوایان و متصدیان [گردآوری و بخشش] آن و کسانی که دلشان به دست آورده می شود و در [راه آزادی] بردگان و وامداران و در راه خدا و به در راه مانده اختصاص دارد [این] به عنوان فریضه از جانب خداست و خدا دانای حکیم است.»

و لکن در مورد خراج چنین وارد شده است.

فی صحیحہ البزنطی قال: ذکر ت لأبی الحسن الرضا علیه السلام الخراج و ما ساربه اهل بیتہ فقال ... و ما اخذ بالسيف فذالك إلى الامام يقبله بالذی یری، کما صنع رسول الله صلی الله علیه و آله بخیر قبل ارضها و نخلها ...^۴

محمد بن ابی نصر بزنطی از امام رضا علیه السلام درباره خراج سؤال کرد و ایشان فرمود اراضی که با جنگ مسلمانان آزاد می شود، در اختیار امام مسلمین (حاکمیت) قرار می گیرد و به هر کس که مصلحت بداند بر اساس قرار داد قبایله (خراج) بدو واگذار می نماید.

۱. انفال، ۴۱.

۲. توبه، ۱۰۳.

۳. توبه، ۶۰.

۴. الوسائل، ج ۱۱، ص ۱۲۰، الباب ۷۲ الوسائل، ج ۱۱، ص ۱۲۰، الباب ۷۲، من ابواب جهاد العدو، الحديث ۲.

همچنانکه رسول الله ﷺ که در مورد اراضی نخلستانهای آن چنین نمود. همچنین در روایت دیگر چنین آمده است:

و الارضون التي اخذت عنوه نجعل و ركاب فهی موقوفه متروكه فی ید من یعمرها و یحیها و یؤخذ علیها ما یصلحهم الوالی علی قدر طاقتهم من الحق.^۱

زمین‌هایی که با جنگ آزاد می‌شود موقوفاتی (اموال عمومی) است در دست آبادکننده‌های آنها. والی به اندازه توان آنها و بر اساس مصالحه با آنها، حق عموم را از آنها می‌گیرد.

بطور کلی خراج به عنوان مالیات بر زمین، قبل از اسلام وجود داشته و منابع تاریخی هم آن را به عنوان نهمین عنوان در سیستم مالیاتی امپراطوری ساسانیان مطرح می‌کنند.^۲ بنابراین خراج حکم الزامی خداوند نمی‌باشد بلکه آنچه خداوند وضع نموده است این است که یک نوع اراضی در اختیار حاکمیت اسلامی می‌باشد که می‌تواند آنها را بر اساس مالیات خراج به بخش خصوصی واگذار نماید، از این رو تمایز بین خراج از یک طرف و خمس و زکات از طرف دیگر را می‌توان در موارد زیر بر شمرد:

۱- خمس و زکات حق مالی‌اند که تعیین آن از جانب خداوند تشریع شده است.

۲- تشریع این دو حق مالی با دیگر حقوق مالی که اداء آنها نیز الزامی است، تفاوت دارد. مثلاً تأمین هزینه همسر و اولاد، پدر و مادر از کار افتاده از حقوق مالی الزامی است، و لکن ویژگی عبادی بودن ندارند اما خمس و زکات حق مالی است که جنبه عبادی دارند و بر همین اساس فقهاء تصریح کرده‌اند که این دو واجب مالی از عبادات مالی و اداء آنها با قصد تقرب به خدا همانند دیگر عبادات واجب انجام می‌پذیرد.^۳

به تعبیر دیگر زکات و خمس یک نوع حق مالی عمومی است که همراه با یک الزام تکلیفی به عنوان قصد تقرب به خدا در اداء این حق است. بر خلاف حقوق مالی دیگر که هر چند همراه با یک الزام تکلیفی جهت اداء آنها می‌باشند ولی این الزام تکلیفی مشروط به قصد تقرب نمی‌باشند.

۱. الشیخ الحر العاملی الوسائل، ج ۱۱، ص ۸۴، الباب ۴۱ من ابواب جهاد العدو، الحدیث ۲، المكتبة الاسلامیه، تهران.

۲. شرح نهج البلاغه، ابن ابی الحدید، ج ۱۷، ص ۷۴، دار الاحیاء، ۱۹۶۷ م، لبنان.

۳. در این باره به منابع زیر مراجعه شود: مبانی فتاوی فی الاموال العامه، السید کاظم الحائری، ص ۹۱، دارالتفسیر، قم، ۱۴۲۸ هـ. مهذب الاحکام، ج ۱۱، ص ۵۵۱، السید عبدالاعلی الموسوی السبزواری، النجف الاشرف مطبعة الاداب ۱۳۹۹ هـ - ۱۹۷۹.

۳- خراج و مقاسمه قانون و حکم حکومتی‌اند. خداوند به حاکمیت اسلامی اختیار و وضع این قانون را بر اساس واگذاری برخی اراضی به بخش خصوصی داده است. همچنانکه دیگر اعتبارات حاکمیتی تشریع فرموده است. بنابراین این حق مالی بر اساس قرارداد حاکمیت به افرادی که از این منبع استفاده می‌کنند. شکل می‌گیرد.

۴- چون چنین حق مالی به عنوان خراج دارای ویژگی و خصیصه حکم حکومتی است و اختیارات حاکمیت در پیدایش آن بر اساس مصلحت سنجی نقش اساسی دارد، از جهت ساختار حقوقی بیشترین تناسب با مالیات رسمی را دارد. در واقع مبنای حقوقی مالیات‌های رسمی و خراج همان اختیارات حقوقی حاکمیت است و بر اساس همین دیدگاه خراج از نظر آموزه‌های اسلامی یک نوع درآمد مالیاتی دولت اسلامی به حساب می‌آید. این اشتراک مبنای حقوقی مالیات‌های رسمی و خراج زمینه منطقی، علمی، مقایسه بین مالیات ارزش افزوده از نوع مصرفی و خراج را از نظر گستردگی پایه و تعیین نرخ متناسب با رویکرد توسعه اقتصادی از یک طرف و تأمین درآمد مالیاتی دولت از طرف دیگر فراهم می‌نماید.

۳- گستردگی پایه خراج

بی‌شک موضوع خراج زمین‌هایی است که قابلیت کشت و زرع داشته و مالکیت آنها عمومی است، مانند زمین‌هایی که مالکیت آنها در قرارداد صلح به مسلمانان واگذار و همچنین زمین‌هایی که با جنگ به تصرف مسلمانان درآمده است.^۱ در دوره‌های اجرا مالیات خراج، بیشتر فعالیت اقتصادی مسلمانان کشاورزی بوده است و هیچ منبع تولیدی به گستردگی پایه این نوع مالیات نبوده است. بر اساس برخی منابع بسیاری از بلاد اسلامی آن زمان از قبیل عراق، مکه، شام، برخی شهرهای ایران از قبیل اصفهان، ری، نهاوند، طبرستان، آذربایجان، نیشابور، کاشمر، و شهرهای سند بلخ، هرات، شمال آفریقا، مصرف، اندلس، در قلمرو خراج بوده است.^۲ گذشته از نقل تاریخی

۱. المبسوط، ج ۲، صص ۳۵-۳۳ ابی جعفر محمد بن الحسن الطوسی، المکتبه المرتضویه تهران ۱۳۹۳ هجری قمری.

۲. شهر حیره نزدیک کوفه بر اساس صلح، نیشابور، بلخ، هرات، کاشمر، شهرهای تابعه خراسان برخی با صلح و برخی با جنگ آزاد شده است. همچنانکه بلاد شام برخی با صلح و برخی دیگر با جنگ به تصرف مسلمانان درآمده است. در مورد حلب، حمات، حمص، طرابلس نقل شده است که با جنگ فتح شده است، مردم، طبرسان و آذربایجان و اصفهان با مسلمانان صلح نموده اند و شهر ری در سایه جنگ آزاد شده است. کفایه الاحکام ج ۲، ص ۷۶، المحقق السبزواری، محمد باقر، چاپ سنگی، اصفهان بی تا.

فوق، واضح‌ترین دلیلی که می‌توان جهت گسترده‌گی پایه خراج بدان استناد جست جمله‌ای است که امام علی علیه السلام درباره تأثیر فراگیر آن فرموده است.

لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله. و لیکن نظرک فی عماره الارض أبلغ من نظرک فی استجلاب الخراج.^۱

«مردمان همگان، هزینه خوار خراج و خراج دهندگانند. و باید نگاهت به آبادانی زمین بیشتر از

ستادن خراج باشد.»

از این عبارت دو اصل زیر استفاده می‌شود که باید مجموع آنها را مورد توجه قرار داد.

۱- تعیین نرخ خراج با رویکرد عمران و رشد اقتصادی سیاست‌گذاری شده است. در واقع نرخ آن زیاد نبود تا انگیزه کشت و تولید کاهش نیابد. به دیگر تعبیر تشویق به رشد، می‌طلبید که نرخ خراج آنچنان زیاد نباشد تا مانع رشد گردد.

۲- بیشتر مسلمانان آن زمان، در ایران، عراق، حجاز، مصر و دیگر شهرهایی که قلمرو حاکمیت امام علی علیه السلام بوده‌اند در آمدی از خراج نصیبشان می‌گشت بگونه‌ای که بر سطح زندگی آنان تأثیرگذار بود. با توجه به مجموع دو اصل فوق می‌توان اثبات نمود که پایه تأمین خراج، گسترده‌گی خاصی داشته به نحوی که هیچ منبع دیگر تولید کالا و خدمات جهت تأمین درآمد دولت‌های آن زمان به گسترده‌گی این پایه نبوده است.

۴- نرخ خراج

در دوره ساسانی نرخ خراج به اختلاف شرایط هر منطقه از یک دوم تا یک دهم محصول بوده است.^۲ همچنین در دوره اسلامی در شهرهای مختلف و بر حسب اوضاع و شرایط سیاسی، اجتماعی گوناگون، نرخ آن تغییر می‌نمود. مثلاً در عراق در بیشتر دوره‌ها نرخ «مقاسمه» نصف محصول بوده و در برخی دوره‌ها به دو پنجم تقلیل داده شده است.^۳ در شام نسبت خراج از یک دوم تا یک هشتم در نوسان و در ایران نیز نسبت‌ها مختلف بوده است.^۴

۱. نهج البلاغه، نامه ۵۳، شهیدی، سید جعفر، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی تهران ۱۳۶۸.

۲. اخبار الطول، ص ۷۱، دینوری احمد بن داود، قاهره، ۱۹۶۰ م.

۳. تاریخ الطبری، ج ۳، ص ۱۳۰، محمد بن جریر الطبری، چاپ لیدن، بی تا.

۴. زمین در فقه اسلامی، ج ۲، ص ۶۱-۶۰، مدرسی طباطبایی، حسین، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، تهران، ۶۲.

امام علی علیه السلام، مصعب را به عنوان کارگزار خود به منطقه عمومی مدائن فرستاد و به او دستور داد که از هر جریب زراعت خوب یک و نیم درهم، و از زراعت متوسط یک درهم، و زراعت کم محصول دو سوم درهم، و از هر جریب باغ انگور و نخلستان ده درهم، و از هر جریب باغستان نیز ده درهم، بعنوان خراج جمع آوری و از نخلستانهای دور افتاده که عابران از محصول آنها استفاده می کنند هیچگونه خراجی دریافت ننماید.^۱

در منابع معتبر نیز تصریح شده است که تعیین نرخ خراج تابع مصلحت اندیشی حاکمیت می باشد. در روایت حماد، امام موسی بن جعفر علیه السلام فرمود:

«و علی قدر ما یکون لهم صلاحا ولا یضرهم».^۲

مقدار خراج را حاکمیت بدان گونه تعیین کند که مصلحت مؤدیان خراج را به دنبال داشته، و موجب ضرر و زیان آنها نشود و بر همین اساس فقها تصریح کرده اند که تعیین مقدار خراج متغیر و در اختیار حاکمیت است. والی با مصلحت اندیشی خود نرخ آنرا تعیین می نماید.^۳

برای خراج هر چند نرخ ثابتی مانند خمس و زکات تعیین نشده است و لکن آنچه که در دوره معاصر برای ما مفید و کارساز است. تبیین مبنا و معیار تغییر نرخ است.

بی شک در منابع معتبر اسلامی مبنای سنجیده تر و واضح تر از آنچه که امام علی علیه السلام بیان فرموده است، به چشم نمی خورد. به همین جهت آنگاه که از امام صادق علیه السلام درباره اراضی آزاد شده جنگ بعد از رسول الله صلی الله علیه و آله، سؤال شد ایشان فرمود، سیره و روش امام علی علیه السلام نسبت به این موضوع در بین مردم عراق، می باید در مورد اراضی مناطق دیگر، بعنوان یک الگو انتخاب و از آن پیروی نمود.^۴ از این رو می باید دستور العمل او را جهت تبیین سیاست تعیین نرخ خراج و دیگر سیاستهای بایسته حاکم بر آن را مورد توجه قرار دهیم. امام علی علیه السلام در این باره می فرماید:

«و در کار خراج چنان بنگر که اصلاح خراج دهندگان در آن است چه صلاح خراج و خراج دهندگان به صلاح دیگران است و کار دیگران سامان نگیرد تا کار خراج دهندگان سامان نپذیرد، که

۱. الوسائل، ج ۱۱، ص ۱۱۵، ابواب جهاد العدو باب ۶۴، حدیث ۵.

۲. الوسائل، ج ۱۱، ص ۸۴، باب ۴۱، من ابواب جهاد العدو.

۳. محاضرات فی الفقه الجعفری، ج ۱ ص ۶۸۶ و منیه الطالب فی شرح المکاسب ج ۱، ص ۸۶.

۴. الوسائل ج ۱۱، ص ۱۱۷، ابواب جهاد العدو، باب ۶۹، حدیث ۲.

مردمان همگان هزینه خوار خراج‌اند و خراج دهندگان، و باید نگرست به آبادانی زمین بیشتر از ستاندن خراج بود که ستاندن خارج جز با آبادانی میسر نشود و آن که خراج خواهد و به آبادانی نپردازد، شهرها را ویران کند و بندگان را هلاک سازد و کارش جز اندکی راست نیاید و اگر از سنگینی مالیات شکایت کردند یا از آفتی که به کشت رسیده یا آبی که از کشته‌اشان بریده یا باران بدانها نباریده یا بدر زمین بر اثر غرق شدن یا بی آبی تبه گردیده بار آنان را سبک گردان چندان که می‌دانی کارشان پذیرد بدان - و آنچه بدان بار آنان را سبک گردانی بر تو گران نیاید چه آن اندوخته بود که به تو بازش دهند، با آبادانی که در شهرهاست کنند و آرایشی که به ولا یتها دهند، نیز ستایش آنان را به خود کشانده ای و شادمانی که عدالت را میانشان گسترانده‌ای در حالی که تکیه بر فزونی قوت آنان خواهی داشت بدانچه نزدشان اندوخته‌ای، از آسایشی که برایشان اندوخته‌ای، و اطمینانشان که با عدالت خود به دست آورده و مدارایی که کرده‌ای و بسا در آینده کاری پدید آید که چون آن را به عهده آنان گذاری با خاطر خوشش بپذیرند - و خرده نگیرند - که چون شهرها آبادان بود، هرچه بر عهده مردم آن نهی برد.^۱

این فراز از نامه امام علی (علیه السلام) سیاست‌های بایسته مالیات خارج را به صورت زیر مورد تأکید قرار داده است.

۱ - اهتمام به اصلاح خراج و خراج دهندگان. زیرا چنین اصلاحی صلاح دیگران را به دنبال دارد چون مردم همگان هزینه خوار خراج و خراج دهندگان‌اند.

۲ - نقطه شروع و گام نخستین اصلاح مالیات خراج و صلاح خراج دهندگان در این است که نگاه به آبادانی، توسعه رشد، پررنگ‌تر و مهم‌تر از تأمین درآمد مالیات دولت بعنوان خراج باشد. در صورتی که چنین سیاستی را در پیش گرفته نشود و فقط افزایش درآمد مالیاتی مورد توجه قرار گیرد چه بسا عقب ماندگی جامعه و رنجش مردم را به دنبال داشته باشد.

۳ - در صورتی که از سنگینی بار مالیات و کاهش محصولات زراعی بواسطه حوادث طبیعی از قبیل خشکسالی، سیل گرفتگی و ... شکایت شود، می‌باید جهت حل مشکل آنان تلاش شود. تا اینکه احساس سنگینی بار بر روی دوش خود ننمایند. بخشودگی مالیات و کاهش نرخ آن نباید بر مسئولان جمع‌آوری مالیات گران آید. چون وضعیت اقتصادی توسعه یافته، تحمل هر بار مالیاتی و خراج را دارد و لکن جامعه‌ای که در حال گذر به توسعه

۱. نهج البلاغه، ترجمه سید جعفر شهیدی، نامه ۵۳، ص ۳۳۳ و ۳۳۴.

یافتگی است، ظرفیت مناسب پرداخت مالیات سنگین را ندارد. بنابراین عدالت مالیاتی می‌طلبد که کشش خراج دهنده مورد توجه قرار گیرد و متناسب با وضعیت تولید هزینه‌های پیش‌بینی شده و غیر قابل پیش‌بینی، نرخ خراج تعیین گردد. در واقع نرخ خراج با توجه به تفاوت مناطق و اوضاع مختلف اقتصاد کشاورزی ثابت نمی‌باشد بلکه بر اساس مصلحت سنجی تعیین می‌گردد. این نوع انعطاف‌پذیری نرخ خراج، و تبعیت آن از هزینه‌های خواسته و ناخواسته، نمودی از عدالت مالیاتی به حساب می‌آید.

۵- تبیین اجمالی مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مصرف

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده گرفته می‌شود. ارزش افزوده عبارت است از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین.

مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده و از انتقال سرمایه از بخش‌های مولد به بخش‌های خدماتی جلوگیری می‌نماید. در واقع این نوع مالیات اختلال در فرایند تولید یا تخصیص سرمایه و سایر منابع اقتصادی به وجود نمی‌آورد و در نتیجه تغییری در تقاضا و عرضه ایجاد نمی‌کند.

چون از پایه گسترده‌ای برخوردار می‌باشد، زمینه افزایش درآمد مالیاتی را فراهم می‌نماید. همچنانکه معافیت مالیاتی نسبت به ارزش افزوده کالاهای صادراتی و وضع مالیات بر کالاهای وارداتی بهبودی تراز بازرگانی خارجی و افزایش صادرات غیر نفتی را به دنبال خواهد داشت.

این مالیات در تغییر الگوی مصرف نقش چشمگیری خواهد داشت، زیرا اکثر کالاهای ضروری و مواد غذایی از پرداخت این مالیات معاف می‌باشند و در مقابل بر کالاهای تحمیلی و لوکس در مراحل مختلف تولید و توزیع مالیات بر ارزش افزوده اعمال می‌گردد.

تفاوت اساسی مالیات بر ارزش افزوده نوع مصرفی با مالیات بر درآمد در این است که مالیات مذکور بر وجوه خرج شده از سوی مردم وضع می‌گردد و مالیات بر درآمد از درآمد اداء کنندگان آن گرفته می‌شود. از این رو در مالیات بر درآمد طیف گسترده‌ای از

اقتشار جامعه را در بر می‌گیرد ولی در مالیات فوق مصرف کنندگان، بار مالیاتی را تحمل می‌نمایند.^۱

۶- تبیین مشترکات دو مالیات خراج و ارزش افزوده از نوع مصرفی الف - گستردگی پایه

پایه مالیاتی ارزشی است که مالیات به آن تعلق می‌گیرد. در کشورهای در حال توسعه مبنای مالیات بسیار محدود است. از این رو دولت‌ها جهت وصول درآمدها مالیاتی مورد نیاز نرخ‌ها مالیاتی را افزایش می‌دهند. بی‌شک هرچه نرخ مالیاتی بیشتر باشد، اختلال اقتصادی هم افزون‌تر و به همان نسبت هزینه‌های کارآیی اقتصادی مرتبط با مالیات‌ها بیشتر می‌شود. در این نوع کشورها کاهش نرخ فقط در قبال گسترش و افزایش پایه مالیاتی میسر است، از این رو مالیات بر ارزش افزوده بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را تحت پوشش خود قرار می‌دهد که از طریق مالیات‌های فروش به آسانی ممکن نیست در نتیجه این مالیات دارای پایه‌ای گسترده‌تر نسبت به مالیات بر فروش می‌باشد.^۲

مالیات خراج نیز در دورانهای گوناگونی که دولت‌ها از این طریق درآمد مالیاتی جمع‌آوری می‌نمودند، دارای گسترده‌ترین پایه نسبت به دیگر منابع مالیاتی داشته است، زیرا وضعیت اقتصادی فراگیر جوامع مختلف، فعالیت کشاورزی بوده است. ارزش افزوده از نوع مصرفی نیز در وضعیت فعلی جامعه ایران به طور نسبی پایه گسترده دارد، بگونه‌ای که هر دو بخش تولید کالا و خدمات را زیر پوشش قرار می‌دهد. از این رو می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که دو نوع مالیات خراج و ارزش افزوده از جهت گستردگی پایه مالیاتی با یکدیگر تناسب و اشتراک دارند.

ب - رویکرد توسعه و رشد

بی‌شک کاهش بار مالیاتی زمینه افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری بلندمدت را فراهم می‌نماید. بر همین اساس مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی هر چند برگشتی سرمایه را مشمول مالیات قرار می‌دهد لکن در مقایسه با نرخهای تصاعدی مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کمتری ایجاد

۱. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن ۴۵ - ۲۷ - ۲۴، ضیایی بیگدلی، محمد تقی، طهماسبی بلداجی، فرهاد، تهران پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۳.

۲. فصلنامه مجله پژوهشنامه اقتصادی، پاییز، ۱۳۸۰ مقاله مبانی نظری مالیات ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح مالیاتی، ص ۱۴۵، آقای، الله محمد، کمبجانی علی اکبر، تهران، پژوهشکده امور اقتصادی.

می‌کند. زیرا با اجرای این نوع مالیات از فشارهای مالیاتی نرخهای تصاعدی بر درآمد و مالیات نقل و انتقال کاسته می‌شود. در واقع هر چند پرداخت کنندگان اصلی مالیات فوق مصرف کنندگان کالاهایی می‌باشند، که از کشش‌های قیمت تقاضا نسبتاً پائینی برخوردارند با این فرض که تقاضا کنندگان آنها از جهت درآمدی در سطح پائینی قرار دارند، می‌توان پیش‌بینی نمود که مالیات فوق به ضرر پس انداز و در نهایت زمینه کاهش سرمایه‌گذاری را فراهم می‌نماید و لکن اثر نهایی این نوع مالیات بر جریان سرمایه‌گذاری را برابندی از عوامل مختلف از قبیل روش اعمال این نوع مالیات نرخ‌های مالیاتی، نوع کالاها و خدمات مشمول مالیات، و معافیت‌های مالیاتی تعیین می‌نماید. از این گذشته بر اساس مالیات فوق، هیچگونه مالیاتی بر کالاهای سرمایه‌ای تعلق نگرفته و از این جهت موجب تشویق سرمایه‌گذاری می‌شود.

در سیاست مالیاتی خراج نیز امام علی علیه السلام بر جهت‌گیری توسعه و عمران تأکید و اهمیت آنرا پیش از جمع‌آوری درآمد مالیاتی دولت اعلان فرموده است، بنابراین این دو نوع مالیات از جهت اهمیت دادن به توسعه و رشد رویکرد مشابه و مشترک دارند. این رویکرد در وضعیت فعلی اقتصاد ایران که از عقب ماندگی تولید، سرمایه‌گذاری و اشتغال رنج می‌برد، ضرورت غیر قابل انکار دارد.

ج - انعطاف پذیری نرخ مالیات

در مالیات خراج همچنانکه اشاره شد بر خلاف دو نوع مالیات خمس و زکات، نرخ ثابتی وجود ندارد بلکه بر اساس مصلحت سنجی تعیین می‌شود. کشش و ظرفیت مالیاتی ادا کننده خراج در نظر گرفته می‌شود و آنگاه نرخ آن نهایی می‌شود. در مالیات بر ارزش افزوده نیز نرخ بر اساس مصلحت سنجی و متناسب با شرایط اقتصادی جامعه تعیین می‌گردد.

بی‌شک توجه به اصل کارایی مالیاتی ایجاب می‌کند، الزامات اقتصادی - اجتماعی دوره گذار اقتصاد دولتی به اقتصاد آزاد و رقابتی در اقتصاد ایران مورد توجه قرار گیرد، زیرا تحقق درآمد مالیاتی مورد نظر از طریق جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی می‌طلبد که در دوره انتقال، نرخ این نوع مالیات در سطحی تعیین شود که بخش خصوصی کشش لازم را جهت شکوفایی و رشد ارزش افزوده پیدا کند، تا این رشد تحقق نیابد، کشش برای این نوع مالیات هم به وجود نخواهد آمد، بنابراین باید نرخ انعطاف پذیر و متناسب با وضعیت اقتصادی فعلی جامعه ایران در نظر گرفته شود.

پیشنهادهات

۱- مالیات بر ارزش افزوده بر پایه مصرف، هر چند دارای پایه گسترده‌ای است و لکن با توجه به اینکه اقتصاد ایران در دوره گذار از اقتصاد دولتی به اقتصاد آزاد و رقابتی است، می‌بایست نرخ مالیات فوق در دوره گذار انعطاف‌پذیر و ملایم تعیین شود تا اینکه زمینه افزایش تورم فعلی را فراهم ننماید.

۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی رانمی‌توان از وضعیت تولید و سرمایه‌گذاری در اقتصاد ایران تفکیک و به عنوان یک جزیره مستقلی بررسی نمود. این نوع مالیات آنگاه می‌تواند زمینه اجرایی منطقی پیدا کند و درآمدهای مالیاتی مورد نظر را تأمین نماید که پایه آن که ارزش افزوده از نوع مصرفی است، گسترش پیدا کند. از این رو اجراء این نوع مالیات می‌طلبد که موانع سرمایه‌گذاری، اشتغال و تولید، در اقتصاد ایران رفع گردد. در وضعیت فعلی که تولید و سرمایه‌گذاری مواجه با مشکلات گوناگونی است به‌طور طبیعی بستر اجرای مالیات فوق آنچنان هموار نمی‌باشد.