تبیین مشترکات بین خراج و مالیات ارزش افزوده مصرفی

حسن آقا نظری*

تاریخ دریافت: ۸۶/۱۲/۱۲ تاریخ پذیرش: ۸۷/۳/۲۹

چکیده:

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

واژگان کلیدی:

خراج، خمس، زکات، مالیات ارزش افزوده مصرفی

* . عضو هیات علمی پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۱ – مفهوم خراج و مقاسمه[۱]

در نظام مالیاتی اسلامی و متون فقهی مقصود از کلمه خراج هنگامی که به طور مطلق ذکر شود یا در برابر «عشر»، «زکات» یا «جزیه» قرار گیرد 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. لیکن اگر در برابر «مقاسمه» قرار گیرد، مقصود از آن مالیاتی است که از زمین بر اساس مساحت گرفته می‌شده است.[۲] در مقابل، کلمه «مقاسمه» را داریم که در آن، مالیات زمین نه بر اساس مساحت، بلکه به صورت بخشی از محصول برداشت محاسبه می شده است.[۳]

بنابراین، در متون فقه شیعی «خراج» مالیات زمین بر اساس مساحت آن و «مقاسمه» مالیات آن بر اساس بخشی از محصول، 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 تشریع نموده است و حاکمیت اسلامی باید آنرا اجراء 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. آنچه که خداوند در مورد خراج تشریع نموده است، اختیار

---

[۱] – واژه خراج در زبان عربی درمعانی 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 راغب اصفهانی 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 طریحی، نجف ۱۹۶۱ م) و در عرف خاص حقوقی در معنای دقیق‌تر آن (مالیات ارضی) به کار می رفته است.

Lokkegaard، f، fay، in the Encycloppaedia of islam ، 111، pp. 869 - 870

[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 ه .

[۴] –مستند الشیعه، المحقق النراقی ج ۲، کتاب مطلق الکسب، ص ۳۵۳ مکتبه المرتضویه تهران، منیه الطالب، ج ۱، ص ۷۹، تقریرات محقق نائینی (الشیخ موسی بن محمد النجفی) موسسه النشر الاسلامی، قم، ۱۴۱۸ ه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

حاکمیت در واگذاری منبع و مأخذ خراج است، نه اصل مالیات خراج. حاکمیت می‌تواند منبع آن را که نوع خاصی از اراضی می‌باشد، در اختیار بخش خصوصی قرار دهد و بر اساس مصلحت اندیشی همه جانبه، درآمدی را به عنوان «خراج» یا «مقاسمه» برای دولت و حاکمیت در نظر بگیرد. این تفاوت ساختار حقوقی را می‌توان از آیات قرآنی و متون روایی زیر به طور واضح استنتاج نمود:

۱ - *وَاعْلَمُواْ أَنَّمَا غَنِمْتُم مِّن شَيْءٍ فَأَنَّ لِلّهِ خُمُسَهُ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ إِن كُنتُمْ آمَنتُمْ بِاللّهِ*[1]

«و بدانید که هر چیزی را به غنیمت گرفتید یک پنجم آن برای خدا و پیامبر و برای خویشاوندان [او] و یتیمان و بینوایان و در راه‌ماندگان است اگر به خدا ایمان آوردید.»

۲ - *خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِم بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلاَتَكَ سَكَنٌ لَّهُمْ وَاللّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ*[2]

«از اموال آنان صدقه‌ای بگیر تا به وسیله آن پاک و پاکیزه‌شان سازی و برایشان دعا کن زیرا دعای تو برای آنان آرامشی است و خدا شنوای داناست».

۳ - *إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاء وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللّهِ وَاللّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ*[3]

«صدقات تنها به تهیدستان و بینوایان و متصدیان [گردآوری و پخش] آن و کسانی که دلشان به دست آورده می‌شود 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 صحیحه البزنطی قال: ذکرت لأبی الحسن الرضا(ع) الخراج و ما ساربه اهل بیته فقال ... و ما اخذ بالسیف فذالک إلی الامام یقبله بالذی یری، کما صنع رسول الله (ص)

[1] . انفال، ۴۱.
[2] . توبه، ۱۰۳.
[3] . توبه، ۶۰.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

بخبیر قبل ارضها و نخلها ...[۱]

محمد بن ابی نصر بزنطی از امام رضا علیه السلام درباره خراج سؤال کرد و ایشان فرمود اراضی که با جنگ مسلمانان آزاد می‌شود، در اختیار امام مسلمین (حاکمیت) قرار می گیرد و به هر کس که مصلحت بداند بر اساس قرار داد قباله (خراج) بدو واگذار می‌نماید. همچنانکه رسول الله صلی الله علیه و آله در مورد اراضی نخلستانهای آن چنین نمود. همچنین در روایت دیگر چنین آمده است:

و الارضون التی اخذت عنوه نجعل و رکاب فهی موفوقه متروکه فی بد من یعمرها و بحیها و یؤخذ علیها ما یصالحهم الدالی علی قدر طاقتهم من الحق.[۲]

زمینهایی که با جنگ آزاد می‌شود موقوفاتی (اموال عمومی) است در دست آباد کننده‌های آنها.والی به اندازه توان آنها و بر اساس مصالحه با آنها، حق عموم را از آنها می‌گیرد. بطور کلی، مالیات بر زمین به عنوان خراج قبل از اسلام وجود داشته است و منابع تاریخی هم سیستم مالیاتی امپراطوری ساسانیان را به همین عنوان مطرح می‌کنند.[۳]

بنابراین، خراج حکم الزامی خداوند نمی‌باشد بلکه آنچه خداوند وضع نموده است این است که یک نوع اراضی در اختیار حاکمیت اسلامی است که می‌تواند آنها را بر اساس مالیات خراج به بخش خصوصی واگذار نماید. از این رو، می‌باید جهت تمایز بین خراج و خمس و زکات به نکات زیر توجه شود:

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. مثلا تأمین هزینه همسر و اولاد، پدر و مادر از کار افتاده از حقوق مالی الزامی است و لکن ویژگی عبادت 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 بوده و اداء آنها با قصد تقرب به خدا همانند دیگر عبادات واجب انجام می‌پذیرد.[۴]

---

[۱] . الوسائل، ۱۱، ص ۱۲۰، الباب ۷۲ الوسائل، ۱۱، ص ۱۲۰، الباب ۷۲، من ابواب جهاد العدو الحدیث ۲.

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

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

[۴] . در این باره به منابع زیر مراجعه شود

مبانی فتاوی فی الاموال العامه، السید کاظم الحائری، ص ۹۱، دارالتفسیر، قم، ۱۴۲۸ ه مهـذب الاحکـام، ج ۱۱، ص ۵۵۱، السید عبدالاحلی الموسوی السبزواری، النجف الاشرف مطبعه الاداب ۱۳۹۹ ه – ۱۹۷۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

به دیگر تعبیر، 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.

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 را تشریع فرموده است. بنابراین، این حق مالی بر اساس قرارداد حاکمیت با افرادی که از این منبع استفاده می کنند، شکل می گیرد.

۴ – چون چنین حق مالی به عنوان خراج دارای ویژگی و خصیصهٔ 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 و 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

بی شک 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 شده است و همچنین زمین‌هایی که با جنگ به تصرف مسلمانان درآمده است.[۱]

در دوره‌های اجراء 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،

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

نیشابور، کاشمر، و شهرهای سند، بلخ، هرات، شمال آفریقا، مصر، اندلس، در قلمرو خراج بوده است.[۲]

گذشته از نقل تاریخی فوق، واضح‌ترین دلیلی که می‌توان جهت گستردگی پایه خراج بدان استناد جست، جمله‌ای است که امام علی علیه السلام درباره تأثیر فراگیر آن فرموده است:

لان الناس کلهم عیال علی الخراج و أهله. و لیکن نظرک فی عماره الارض أبلغ من نظرک فی استجلاب الخراج.[۱]

«مردمان همگان، هزینه خوار خراجند و خراج دهندگان، 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 سیاست گذاری شده است. در واقع، نرخ آنچنان زیاد نبوده است که انگیزه کشت و تولید افزایش نیابد. به دیگر تعبیر، تشویق به رشد می‌طلبد که نرخ خراج آنچنان زیاد نباشد که بعنوان مانع رشد عمل نماید.

۲ – بیشتر مسلمانان آن زمان در ایران، عراق، حجاز، مصر و دیگر سرزمینهایی که قلمرو حاکمیت امام علی علیه السلام بوده‌اند، از خراج درآمدی داشتند بگونه ای که سطح زندگی آنان از این درآمد تأثیر پذیر بوده است. با توجه به مجموع دو اصل فوق می‌توان اثبات نمود که پایهٔ تأمین خراج، گستردگی خاص داشته است بگونه‌ای که هیچ منبع دیگر تولید کالا و خدمات جهت تأمین درآمد دولت‌های آنزمان به گستردگی این پایه نبوده است.

٤ – نرخ خراج

در دورهٔ 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 اوضاع و شرایط سیاسی– اجتماعی گوناگون، نرخ

---

[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.

[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) .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تغییر می‌نموده است. در عراق در بیشتر دوره‌ها تعداد «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 بوده و در ایران نیز نسبت‌های مختلف داشته است.[۱]

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 جمع‌آوری و از نخلستانهای دور افتاده که عابران از محصول آنها استفاده می‌کنند هیچگونه خراجی دریافت ننماید.[۲] در منابع معتبر نیز تصریح شده است که تعیین نرخ خراج تابع مصلحت اندیشی حاکمیت می‌باشد. در روایت حماد، امام موسی بن جعفر علیه السلام فرمود: «و علی قدر ما یکون لهم صلاحا و لا یضرهم».[۳]

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 می‌نماید.[۴] 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 سنجیده‌تر و واضح‌تر از آنچه که امام علی علیه السلام بیان فرموده است ، به چشم نمی‌خورد. 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 شود.[۵]

از این رو، می‌باید دستور العمل او را جهت تبیین سیاست تعیین نرخ خراج و دیگر سیاستهای بایسته

---

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

[۱] . زمین در فقه اسلامی، ج ۲، ص ۶۱ – ۶۰، مدرسی طباطبایی، حسین، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، تهران، ۶۲.

[۲] . الوسائل، ج ۱۱، ص ۱۱۵، ابواب جهاد العدو باب ۶۴، حدیث ۵.

[۳] . الوسائل، ج ۱۱، ص ۸۴، باب ۴۱، من ابواب جهاد العدو، حدیث ۲.

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

[۵] . الوسائل ج ۱۱، ص ۱۱۷، ابواب جهاد العدو، باب ۶۹، حدیث ۲.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

حاکم بر آن مورد توجه قرار دهیم. امام علی علیه السلام در این باره می‌فرماید: «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 مردمان همگان هزینه خوار خراج‌اند و خراج دهندگان، و باید نگریستن به آبادانی زمین بیشتر از ستدن خراج بود که ستدن 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 بذر زمین بر اثر غرق شدن یا بی آبی تباه 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 شهرهایت کنند و آرایشی که به ولایتها دهند؛ نیز ستایش آنان را به خود کشانده ای و شادمانی که عدالت را میانشان گستردانده‌ای 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 خوش 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 سیاست های بایسته مالیات خارج رابه 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 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

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

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 جمع آوری مالیات گران آید. چون وضعیت اقتصادی توسعه یافته، تحمل هر بار مالیاتی و خراج را دارد و لکن جامعه ای که در حال گذر به توسعه 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 و 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 انعطاف پذیری 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، انگیزه های 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 و 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 چشمگیر خواهد داشت، زیرا اکثر کالاهای ضروری و مواد غذایی از پرداخت این مالیات معاف می‌باشند و در مقابل، بر کالاهای تجملی 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

می‌شود. از این رو، مالیات بر درآمد طیف گسترده‌ای از اقشار جامعه را در بر می‌گردد 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 درآمدهای مالیاتی مورد نیاز نرخ‌های مالیاتی را افزایش می‌دهند. بی شک، هرچه نرخ مالیاتی بیشتر باشد، اختلال اقتصادی هم افزون‌تر و به همان نسبت هزینه های 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 پایه گسترده‌تری نسبت به مالیات بر فروش می‌باشد.[۱]

مالیات خراج نیز در دورانهای گوناگونی که دولت ها از این طریق درآمد مالیاتی جمع‌آوری می‌نمودند، دارای گسترده‌ترین پایه نسبت به دیگر منابع مالیاتی بوده است زیرا وضعیت اقتصادی فراگیر جامعه‌های 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، می توان 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

بی شک، کاهش بار مالیاتی زمینه افزایش پس انداز و سرمایه گذاری بلند مدت را فراهم می‌نماید. بر

---

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

[۱] . فصلنامه مجله پژوهشنامه اقتصادی، پاییز، ۱۳۸۰ مقاله مبانی نظری مالیات ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح مالیاتی، ص ۱۴۵، آقایی، الله محمد، کمیجانی علی اکبر، تهران، پژوهشکده امور اقتصادی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

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 می‌کند زیرا با اجرای این نوع مالیات از فشارهای مالیاتی نرخهای تصاعدی بردرآمد و مالیات نقل و انتقال کاسته می‌شود. در واقع، هر چند پرداخت کنندگان اصلی مالیات فوق مصرف کنندگان کالاهایی می باشند که از کشش‌های قیمت و تقاضای نسبتاً پایینی برخوردارند، با این فرض که تقاضا کنندگان آنها از جهت درآمدی در سطح پایینی قرار دارند، می‌توان پیش بینی نمود که مالیات فوق به ضرر پس انداز بوده و در نهایت زمینه کاهش سرمایه گذاری را فراهم می‌نماید. لکن اثر نهایی این نوع مالیات بر جریان سرمایه‌گذاری را برآیندی 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 نمی گیرد و از این جهت، موجب تشویق سرمایه‌گذاری می‌شود.

در سیاست مالیاتی خراج نیز امام علی علیه السلام بر جهت گیری توسعه و عمران تأکید و اهمیت آن را 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 اداء 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.

بی شک، توجه به اصل کارآیی مالیاتی ایجاب می‌کند که 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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

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.

پیشنهادات:

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

۲ – مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی را نمی‌توان از وضعیت تولید و سرمایه‌گذاری در اقتصاد ایران تفکیک کرد و به عنوان یک جزیره مستقل 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 این نوع مالیات می‌طلبد که موانع سرمایه‌گذاری، اشتغال و تولید در اقتصاد ایران مانع زدایی شود. در وضعیت فعلی که تولید و سرمایه‌گذاری مواجه با مشکلات گوناگونی است، بطور طبیعی بستر اجرای مالیات فوق آنچنان هموار نمی‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

فهرست منابع:

- *قرآن کریم*

- *نهج البلاغه*

- قیومی حموی، ابوالعباس احمد بن محمد، *المصباح المنیر قیومی*، قاهره ۱۹۲۱ م،

- راغب اصفهانی، حسن بن محمد، *المفردات فی غریب القرآن*، قاهره ۱۹۶۱ م.)

- شیخ طوسی، از مجموعه جوامع الفقهیه، انتشارات جهان، تهران، ، النهایه، التحریر علامه ، بی تا.

- الحسینی الشاهرودی، السید علی، *محاضرات فی الفقه الجعفری*، دارالکتاب الاسلامی، قم، ۱۴۰۸ ه .

- المحقق النراقی،*مستند الشیعه، کتاب مطلق الکسب*، مکتبه المرتضویه تهران.

- کتاب منیه الطالب، ج ۱، ص ۷۹، تقریرات محقق نائینی (الشیخ موسی بن محمد النجفی) موسسه النشر الاسلامی، قم، ۱۴۱۸ ه

- الشیخ الحر العاملی، *الوسائل، الباب ۴۱ من ابواب جهاد العدو*، الحدیث ۲، المکتبه الاسلامیه، تهران.

- ابن ابی الحدید، *شرح نهج البلاغه*، دار الاحیاء، ۱۹۶۷ م.

- الحائری، السید کاظم، *مبانی فتاوی فی الاموال العامه*، دارالتفسیر، قم، ۱۴۲۸ ه

- الموسوی السبزواری، السید عبدالاحلی ، *مهذب الاحکام*، النجف الاشرف مطبعه الاداب ۱۳۹۹ ه – ۱۹۷۹.

- الطوسی، ابی جعفر محمد بن الحسن، *المبسوط*، المکتبه المرتضویه تهران، ۱۳۹۳ ه . ق.

- المحقق السبزواری، محمد باقر، *کفایه الاحکام* ، چاپ سنگی اصفهان بی تا.

- دینوری، احمد بن داود، *اخبار الطول*، قاهره، ۱۹۶۰ م.

- الطبری، محمد بن جریر، *تاریخ الطبری*، چاپ لیدن، بی تا.

- مدرسی طباطبایی، حسین، *زمین در فقه اسلامی*، دفتر نشر فرهنگ اسلامی، تهران، ۶۲

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

- آقایی، الله محمد، کمیجانی علی اکبر، *مقاله مبانی نظری مالیات ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح مالیاتی*، فصلنامه مجله پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی. تهران، پاییز، ۱۳۸۰

- Lokkegaard، f، fay، in the Encycloppaedia of islam ، 111، pp. 869 - 870

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]