مالیات و مشوق مالیاتی درگردونه عدالت اجتماعی

حسن‌آقا نظری[۱]

الهمحمدآقائی[۲]

سیدحمید جوشقانی‌نائینی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۶/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۱۰/۲۸

چکیده

بررسی‌ها نشان می‌دهد نظام مالیاتی کشور یکی از معدودترین نظامهایی است که در آن تمامی اشکال مختلف مشوق مالیاتی به طیف وسیعی از مخاطبان اعطاء می‌شود. در این میان تعطیلی مالیاتی و یا به تعبیر عام‌تر معافیت کامل از پرداخت مالیات در بسیاری از بخشها و فعالیتهای اقتصادی و فرهنگی از شایع‌ترین و گسترده-ترین شکل مشوق‌ها در کشور است. در حالی که ادبیات موجود و مطالعات تجربی نشان می‌دهند که این نوع مشوق از بی‌اثرترین و در عین حال پرهزینه‌ترین مشوق‌های مالیاتی بشمار می‌آید. فرض بر این است که عدالت به معنای دادن حق به صاحب آن (ذی حق) است. عدالت اجتماعی نیز از برآیند رعایت حقوق متقابل افراد و دولت بدست می‌آید. یکی از حقوق مالی دولت اسلامی درآمد مالیات رسمی است. ملاک تمام عیار این نوع حق دقیقاً مصلحت‌سنجی است. از این رو بین مفهوم عدالت اجتماعی و مصلحت‌سنجی در مورد سیاست‌های مالیاتی از قبیل تعیین پایه‌های مالیاتی، نرخ مالیات، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی رابطه منطقی – واقعی برقرار می-شود. بنابر اصل حاکم عدالت، به‌طور کلی اعمال مشوق‌های مالیاتی (ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی به منظور تشویق اهداف خاص اقتصادی و اجتماعی) را باید کاهش داد. در صورت ضرورت استفاده از مشوق مالیاتی جهت سرمایه‌گذاری و جذب آن، لازم است تأثیر این مشوق‌ها و معافیت‌ها احراز شود. چنانچه مشوق ممزوج با خود مالیات در نظر گرفته شود، انتظار می‌رود علاوه بر تأمین هدف استفاده از تشویق مالیاتی؛ از کارائی بیشتری برخوردار باشد. روند گسترش ظرفیت‌های مالیاتی و تک‌نرخی شدن مالیات و پایه مالیاتی نیز شیوه دیگری در تشویق مالیاتی توأم با عدالت و افزایش درآمد مالیاتی محسوب می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مالیات، مشوق مالیاتی، عدالت اجتماعی، کارائی، فقه اسلامی و سرمایه‌گذاری

---

۱ - عضو هیأت علمی پژوهشگاه حوزه و دانشگاه (نویسنده مسئول)

۲- کارشناس ارشد اقتصاد

۳- کارشناس ارشد موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره) mirsadry@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- مقدمه

مشوق مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن دولتها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال به گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق هدفمند) و یا به همه آنها (مشوق عام یا غیرهدفمند) با اعطای انواع تخفیف، ترجیحات، ارفاق، اعتبار و تعویقات مالیاتی، رفتارهای تبعیض‌آمیز مالیاتی می‌کنند. یکی از مشکلات عمده بین مردم و حکومت‌ها اخذ مالیات است. این مسأله حتی باعث سوء تفاهم و ایجاد شکاف بین مردم و طبقه حاکم می‌شود. میزان مالیات، نوع رفتار با مؤدیان مالیاتی، هدفمند نبودن معافیت مالیاتی از جمله اموری است که می‌تواند حس تبعیض و بی‌عدالتی را در مردم تقویت کند. از اینرو باید اصل عدالت که یک ملاک و معیار در نظام اسلامی برای تمام ابعاد زندگی فردی و اجتماعی است؛ چه در اصل مالیات و چه در مشوق‌های مالیاتی لحاظ شود.

معمولاً مشوق مالیاتی به منظور جذب سرمایه اعطاء می‌شود. هر چند مشوق‌ها از کارکردهای متفاوتی از جمله حمایت‌های منطقه‌ای، بخشی و گروهی برخوردارند؛ ولی نتایج بررسی‌ها از بی‌تأثیری یا تأثیر ناچیز آن حکایت دارد. اعطای مشوقهای مالیاتی به هر شکلی که باشد دارای هزینه اقتصادی و مالی است. در کنار تردیدهایی که از اثربخشی این سیاست مالیاتی در تحقق اهداف مورد نظر دولتها وجود دارد، بحث الحاق تدریجی کشورهای جهان به سازمان تجارت جهانی و الزام آنها به کاهش و شفاف‌سازی حمایتهای مالیاتی و غیرمالیاتی خود از صنایع و شرکتها، بسیاری از کشورهای جهان را بر آن داشته تا در سیاست‌های مالیاتی و به ویژه مشوق مالیاتی خود تجدید نظر نمایند. امروزه بسیاری از کشورها و سازمانهای بین‌المللی نظیر بانک جهانی و صندوق بین المللی پول بر کاهش و هدفمند کردن مشوقهای مالیاتی تأکید دارند و حتی این دو نهاد پولی بین‌المللی بسیاری از وامها و کمکهای خود را به حذف یا کاهش مشوقهای مالیاتی مشروط کرده‌اند.[۱]

در ادبیات مالیاتی نظامهای مالیاتی بر اساس دو اصل توانایی پرداخت و اصل بهای خدمات و یا ترکیبی از این دو شکل گرفته اند. در واقع توانائی پرداخت همان اصلی است که به عدالت اجتماعی و توزیع ثروت در جامعه از طبقات بالا به سطح پایین بر می‌گردد که این کار از طریق مکانیزم بودجه کشور که بخشی از آن از طریق وصول مالیات است تأمین می‌شود. رعایت نرخ پائین مالیات و استفاده از نظام تک نرخی و

۱- بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه)، ویرایش سوم، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سال ۱۳۸۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اعمال عمومی و فراگیر مالیات نسبت به مشمولین در وصول به عدالت و کارائی از یک طرف و کسب درآمد و جذب سرمایه‌گذاری از سوی دیگر مؤثر است.

این مقاله بعد از مرور مفاهیم و وضعیت مشوق‌های مالیاتی و نتایج برخی مطالعات تجربی در این زمینه، روشن نمودن معنای عدالت و عدالت اجتماعی؛ با کمک از آموزه‌های دینی به دنبال بررسی این مطلب است که چگونه حاکمیت اسلامی علاوه بر مالیاتهای ثابت شرعی از قبیل خمس و زکات می‌تواند بر اساس مصالح اجتماعی مالیات متغیر و رسمی نیز وضع نماید. همچنین بررسی چگونگی بکارگیری مشوق‌ها با استفاده از آموزه‌های دینی در راستای دستیابی به عدالت اجتماعی در نظام مالیاتی انجام و سپس نتیجه-گیری ارائه می‌شود.

۲- ادبیات موضوع

۲-۱- مروری بر پیشینه تحقیق

آقایی و همکارانش(۱۳۸۰)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی معافیت زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران»، بر ضرورت بازنگری جامع در سیاست معافیت مالیاتی بخش کشاورزی تأکید دارد. این مطالعه نشان می‌دهد که وضع مالیات بر برخی از زیر بخشهای کشاورزی که درآمد بالایی دارند اثر منفی بر انگیزه تولیدکنندگان نخواهد داشت.

پژویان و موسوی جهرمی (۱۳۷۲)، در مطالعه خود با عنوان «اثر مالیات بر شرکت‌ها در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی» با استفاده از دو روش خرد و کلان تأثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ایران را بررسی کرده‌اند. نتایج سطح کلان نشان می‌دهد که در دوره زمانی (۱۳۵۳ تا ۱۳۶۶) مالیات بر درآمد شرکتها بر روی سرمایه‌گذاری بخش خصوصی تأثیری نداشته است. در سطح خرد نیز محققان مذکور با استفاده از تکنیک آنالیز واریانس یک طرفه در مورد نمونه‌ای منتخب از جامعه شرکتهای تولید کننده فرآورده های نسّاجی تحت پوشش صنایع ملی (و با اخذ اطلاعاتی از پرونده‌های مالیاتی آنها در فاصله سالهای ۱۳۶۶-۱۳۶۲)، به این نتیجه می‌رسند که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری در جامعه مورد پژوهش، مالیات عامل مهمّی نبوده است[۱].

۱- با عنایت به ارتباط مستقیم تحلیل‌های ارائه شده در این مقاله در فصول بعد مجدّداً و به تفصیل از یافته‌های این تحقیق سخن خواهیم گفت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

چشمی (۱۳۸۱) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «مالیات برشرکت‌ها و تأثیر آن بر سرمایه-گذاری بخش خصوصی و تبیین علل آن» تأثیر مالیات بر نرخ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را برآورد نموده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اندوخته طرح و توسعه که طبق قانون مالیاتهای مستقیم از معافیت مالیاتی برخوردار است اثر مثبتی بر سرمایه‌گذاری شرکتهای صنعتی و معدنی دارد. با این حال، نظر به یکسان بودن قانون مالیاتی برای سودهای تقسیم شده و نشده می‌توان گفت: «قانون مالیات بر شرکتها اثر بازدارنده قابل توجهی در کاهش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری شرکتها دارد» و لذا این خود ضرورت سیاستهای تشویقی افزایش سود تقسیم نشده برای اهداف سرمایه‌گذاری را بیان می‌کند.

حکیم (۱۳۷۷)، در رساله کارشناسی ارشد خود با عنوان «بررسی اثرات معافیت‌ها و جرائم مالیاتی مندرج در قوانین جاری بر کارائی نظام مالیاتی ایران از دیدگاه ممیزان کل در استان تهران»، نشان می‌دهد: ۱) معافیت‌ها و جرایم مالیاتی باید به موازات افزایش نرخ تورم تعدیل شوند تا اثربخشی خود را از دست ندهند؛ ۲) عدم تناسب معافیتها با سطح درآمد افراد موجب فرار مالیاتی می‌شود؛ و ۳) انعطاف‌ناپذیر بودن معافیت‌ها و جرائم مالیاتی نسبت به شرایط اقتصادی، اثربخشی آنها را کاهش می‌دهد.

فلیحی و همکارانش (۱۳۸۷) در طرح تحقیقاتی بررسی اثر معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای (موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم) به این نتیجه دست یافته‌اند که در سطح کشور (در تحلیل کلان) ضریب مالیات در سطح ۱۰ درصد معنی‌دار است، در سطح استانها (در تحلیل خرد) اظهارنظر دقیقی در خصوص اثرگذاری مالیات اشخاص حقوقی و به تبع آن، معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ بر سرمایه‌گذاری در بخشهای تولیدی و معدنی ارائه نشده است. این مسئله را می‌توان به شرایط جغرافیایی، اقتصادی و اجتماعی هر یک از استانهای موجود در کشور نسبت داد که منجر به اهمیت بیشتر یا کمتر مالیات در سرمایه‌گذاری غیردولتی در آنها می‌شود. در عین حال، پیشنهاد شده است که اِعمال معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم با عنایت به تأثیر مثبتی که بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در سطح کلانِ کشور از خود نشان داده است، کماکان استمرار یابد.

غفارزاده (۱۳۸۶) در مقاله «بررسی اثربخشی معافیتهای مالیاتی منطقه‌ای»، اثربخشی معافیتهای مالیاتی منطقه‌ای در ایران و در دوره‌های مختلف قانون مالیاتها را با استفاده از آمار توصیفی و شاخصهای رشد و توسعه صنعت بررسی نموده و نشان داده است که برقراری معافیتهای مالیاتی منطقه‌ای در ایران اهداف پیش بینی شده را محقق ننموده است. نتایج حاصل از بررسی‌های انجام گرفته، اثربخشی معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق محروم کشور بر اساس ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن را نشان نمی‌دهد هر چند هدف این نوع معافیتها محرومیت زدایی از طریق تشویق به ایجاد صنایع و واحدهای تولیدی در مناطق محروم و دور افتاده است(مطالعهٔ تطبیقی ساختار جرائم و مشوقها، ۱۳۸۹ :۲۲).

در بعضی از این تحقیقات اثر وضع مالیات بررسی شده که آیا تأثیر منفی بر سرمایه‌گذاری دارد یا خیر؟ و در برخی دیگر از تأثیر حذف مالیات با عنوان مشوق تحقیق شده است. این مطالعات نشان می‌دهد که معافیت یا مشوق مالیاتی در کشور ایران تأثیر چشم‌گیر و مثبت نداشته است و حتی در بعضی موارد به بی‌اثر بودن یا اثر منفی آن توجه شده است و از سوی دیگر اخذ مالیات در روند سرمایه‌گذاری اثر منفی بدنبال ندارد. یعنی مالیات ابزار سیاستی مناسبی برای هدف مذکور نیست.

مطالعات انجام شده در کشورهای دیگر در خصوص مالیات بویژه مشوقهای مالیاتی بر رفتار بنگاهها و تصمیمات سرمایه‌گذاران نیز از دوگانگی نتایج حکایت دارد. در برخی از کشورها نتایج مطالعات از تأثیر مثبت مشوقهای مالیاتی و در برخی دیگر از تأثیر ناچیز آنها حکایت دارد. در مجموع نتایج مطالعات از عدم تأثیر و یا تأثیر بسیار ناچیز مشوقهای مالیاتی بر سرمایه‌گذاری در کشورهای در حال توسعه حکایت دارد (بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران،۱۳۸۹ :۸۵).

آثار و نتایج فوق حاصل بررسی‌های تجربی است. شاید بتوان ادعا کرد که مفاد آموزه‌های دینی از منظر عدالت اجتماعی نیز تا حدودی همین امور باشد. سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا مشوق مالیاتی ابزار مناسبی برای دولت جهت اهدافی نظیر توسعه اقتصادی در صنعت یا منطقه خاص، ورود دانش و تکنولوژی، افزایش صادرات، افزایش اشتغال است؟ آیا در بررسی مشوق‌ها فقط بررسی اثر اقتصادی آنها کافی است یا توجه به اثر درآمدی (اثر مالی) آنها برای دولت و اثرات اجتماعی آنها نیز لازم است؟

۲-۲- مبانی نظری

۲-۲-۱- وضعیت مشوق‌ها در نظام مالیاتی

در هر جامعه‌ای که قانون و مباحث مالیاتی مطرح است، تسهیلات و امتیازات مالیاتی نیز به موازات آن و با عناوین مختلف مانند «معافیت مالیاتی»، «بخشودگی مالیاتی»، «تخفیف مالیاتی»، «امتیاز مالیاتی»، «اعتبار مالیاتی» و غیره مطرح می‌شود. به هرحال موضوع مالیات از عوامل ایجاد چالش و تنش، بین مؤدیان و دولت است. تولید کنندگان و مدیران بنگاه‌های خدماتی و کارگری با این اعتراض که درآمد حاصل از نیروی کار از حیث ماهیت از درآمدهای حاصل از تجارت و داد و ستد متفاوت است؛ انتظار معافیت و یا تسهیلات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مالیاتی را دارند. زیرا کسب سود و درآمد، در خرید و فروش به سهولت امکان‌پذیر است بر خلاف کار تولید و خدماتی که با دردسرها و دوندگی و مسئولیت‌های عدیده مواجه هستند.

سیستم مالیاتی کشور ایران بسیار پیچیده است بطوری که نقض اصول کارآمدی نظام مالیاتی را می‌توان در آن مشاهده نمود. به طور نمونه معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در سطح بسیار متنوع و گسترده با ابهام و پیچیدگی زیاد همراه است. انواع مشوق مالیاتی ابزاری است که در ایران بیشتر برای حل و فصل پرونده های عدیده و تسویه حساب مالیاتی و وصول مالیات‌های معوق و پاسخ‌گویی به مقررات قوانین بودجه کل کشور سالانه (وصول مالیات تا سقف مقرر در قانون بودجه) از آن بهره برداری شده است. به هر صورت در قانون مالیاتی کشور حسب مورد، اصل مالیات یا پایه مالیاتی و یا نرخ مالیاتی؛ مشمول حذف یا بخشودگی یا تعدیل و تخفیف واقع می‌شود.

معافیت‌های مالیاتی رایج در ایران از حیث دایرهٔ شمول ممکن است مطلق یا نسبی باشد. معافیت‌های نسبی برای مدت یا به میزان یا با درصد معین و با قیود و شرایط خاصی برقرار می شود[۱]. برخی از معافیت ها به منظور حمایت از مشاغل معین و فعالیت در رشته های خاص اعطاء می‌شود. مشاغل و فعالیت‌های مزبور ممکن است به لحاظ جنبه‌های بهداشتی، علمی، فرهنگی، هنری، اقتصادی، صنعتی، تولیدی، تعاونی و یا مؤلفه‌های خاص دیگر مورد حمایت قانونی واقع شوند[۲]. همچنین به منظور ترغیب اشخاص حقیقی و حقوقی برای سکونت یا اشتغال یا سرمایه‌گذاری در نقاط یا مناطق خاص کشور، ممکن است در موارد مهاجرت به آن مناطق معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی ویژه‌ای وضع شود[۳]. معافیت معیشتی، معافیت به لحاظ

۱- برای مثال معافیت درآمدهای ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی به میزان ۸۰٪ یا ۱۰۰٪ و برای مدت چهار سال یا ده سال طبق ماده «۱۳۲»، معافیت ۵۰٪ تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی موضوع تبصره «۳» ماده «۱۳۲»، معافیت ۵۰٪ سود ابرازی مصروف در بازسازی و نوسازی و تکمیل و یا ایجاد واحدهای صنعتی جدید طبق مادهٔ «۱۳۸» و برخی معافیت‌های موضوع ماده «۱۳۹» قانون مالیات‌های مستقیم در زمرهٔ معافیت‌های نسبی تلقی می‌شوند.

۲- معافیت واحدهای تولیدی و معدنی و صنعتی موضوع مواد «۱۳۲» و «۱۳۸»، معافیت شرکت‌های تعاونی موضوع ماده «۱۳۳»، معافیت واحدهای انتشاراتی و مطبوعاتی و فرهنگی و هنری دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی موضوع بند "ل" ماده «۱۳۹» و معافیت مدارس، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی موضوع ماده «۱۳۴» (هر چند در زمره سایر معافیت‌های طبقه بندی شده فوق الذکر نیز قرار می‌گیرند) و معافیت درآمدهای ناشی از صادرات موضوع ماده «۱۴۱» قانون مالیات های مستقیم از جمله معافیت‌های قابل ذکر موضوع این بند و بند ب ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجم توسعه می باشند.

۳- از نمونه‌های معافیت مهاجرتی می‌توان معافیت موضوع تبصرهٔ «۳» ماده «۱۳۸» قانون مالیات‌های مستقیم را نام برد. طبق این تبصره، کارخانه‌های واقع در محدودهٔ آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از پنجاه نفر نباشد، در صورتی که تأسیسات خود را کلاً به خارج از شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران انتقال دهند، بر اساس ضوابطی تا ده سال از تاریخ بهره برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ایجاد سهولت و رعایت صرفه‌جویی در وصول مالیات‌ها، معافیت به لحاظ مسائل اجتماعی و معافیت‌های منطقه‌ای از دیگر انواع طبقه بندی معافیت‌ها است (بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۹).

عدم توجه به مدت و میزان استفاده از معافیت‌ها می‌تواند علاوه بر عدم تأمین اهداف معافیت‌ها (مانند حمایت از سرمایه‌گذاری و غیره)، موجب کاهش درآمدهای مالیاتی شود. اگر معافیت مالیاتی برای دوره طولانی و یا با ضریب ثابتی اعطاء شود، نه تنها عدالت اجتماعی تأمین نمی‌شود و کارایی افزایش نخواهد یافت؛ بلکه به محض پایان یافتن دوره معافیت، ممکن است فعالیت ورشکسته شده و یا از حیات اقتصادی بازماند. همانگونه که نرخ بالای مالیات، ممکن است شرایطی را برای اجتناب سرمایه‌گذار از پرداخت مالیات و یا فرار مالیاتی و یا به طور کلی عدم تمایل به سرمایه‌گذاری را فراهم کند.

۲-۲-۲- ماهیت مشوقها

عمدهٔ عناوین و اصطلاحاتی که تاکنون در ادبیات مالیاتی کشورهای مختلف در باره مشوق مالیاتی بکار رفته و در حقیقت معنی معافیت مالیاتی از ان مستفاد می‌شود، عبارتند از «معافیت مالیاتی[۱]»، «بخشودگی مالیاتی»، «تخفیف مالیاتی[۲]»، «امتیاز مالیاتی»، «اعتبار مالیاتی[۳]»، «کسور مالیاتی»، «تسهیلات مالیاتی[۴]» و مالیاتی[۴]» و «ارفاق مالیاتی[۵]». برای این نام‌گذاری‌ها و انتخاب عناوین مذکور، اصولاً دلیل و برهان روشن و و قابل اثباتی نمی‌توان ارائه داد.

به نظر می‌رسد بیشتر دامنهٔ شمول هر یک از عوامل کاهنده مزبور و روش‌های محاسباتی مرتبط با آن، سبب انتخاب هر مورد از آن عناوین بوده است. به علاوه باید توجه داشت که معافیت به شیوه مذکور همواره نسبت به اصل مالیات اعمال نمی‌شود، بلکه به مقتضای هر قانون یا هر منبع مالیاتی و یا هر گروه مؤدیان، ممکن است حسب مورد، اصل مالیات یا پایه مالیاتی و یا نرخ مالیاتی مشمول حذف یا بخشودگی یا تعدیل و تخفیف واقع شود.

1- Tax Exemptions
2- Tax Relief
3- Tax Credit
4- Tax Deferral
5- Tax Allowances

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

صاحب‌نظران بر اساس معیارهای مختلف تقسیم‌بندی‌های گوناگونی از انواع مشوق‌های مالیاتی ارائه داده‌اند. یکی از معروف‌ترین آنها که مقبولیت زیادی در نزد پژوهشگران دارد از طرف ساندفورد[1] ارائه شده است. بر این اساس مشوق‌های مالیاتی در پنج گروه عمده طبقه‌بندی می‌شوند:

۱) ارفاق‌های مالیاتی: اقلامی هستند که از سود ناخالص مؤدی کسر می‌شوند تا درآمد مشمول مالیات (پایه مالیاتی) وی به دست آید. خالص مزایایی که از طریق ارفاق مالیاتی نصیب مؤدی می‌شود به نرخ مالیات و ساختار نرخ‌گذاری(تصاعدی، تناسبی یا تنازلی بودن نرخ) بستگی دارد. در قوانین مالیاتی ایران ارفاق مالیاتی را می‌توان با «هزینه‌های قابل قبول مالیاتی» مترادف دانست.

۲) معافیت‌های مالیاتی: به آن بخش از درآمدهای خاص مؤدی که در هنگام محاسبه پایه یا درآمد مشمول مالیات وی کنار گذاشته می‌شوند و جزو درآمد مشمول مالیات به حساب نمی‌آیند، اطلاق می‌شود.

۳) اعتبارات مالیاتی: بخشی از مالیات متعلقه است که به مؤدی بازگردانده می‌شود. تأثیر خالص اعتبار مالیاتی به میزان درآمد مؤدی بستگی ندارد و برای تمامی مؤدیان یکسان است زیرا در صورت اعطای این گونه مشوق، بدون توجه به نرخ نهایی مالیات، یک مبلغ پولی یکسان و مشخصی از کل مالیات متعلقه مؤدی کسر می‌شود و یا اینکه درصد معینی از مالیات متعلقه تمامی مؤدیان کسر و به عبارتی دیگر بخشوده می‌شود. اعطای اعتبار مالیاتی به شکل کاستن از مالیات متعلقه در واقع روش جایگزینی برای اعطای تخفیف مالیاتی بر مبنای شرایط فردی مؤدیان است.

۴) تخفیفات مالیاتی: با اعطای تخفیف مالیاتی گروهی از مؤدیان یا فعالیت‌های خاصی با نرخ پایین‌تری مشمول مالیات قرار می‌گیرند (چه بسا با نرخ صفر درصد). در نظام‌های مالیاتی برخی کشورها تخفیف مالیاتی از خودِ مالیات متعلقه کسر می‌شود و در بعضی دیگر، از درآمد مشمول مالیات یا همان پایه مالیاتی.

۵) تعویقات مالیاتی (تقسیط و دادن مهلت)**:** بر این اساس به مؤدی اجازه داده می‌شود که بدهی مالیاتی خود را با تأخیر بپردازد[2].

1- Sandford, 2000

۲- در انتخاب برابر نهاده‌های فارسیِ اصطلاحات از معادل‌های پیشنهادی مرحوم دکتر محمد توکل در ترجمه کتاب« فرهنگ اصطلاحات مالیاتی بین‌الملل» استفاده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بدیهی است معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوان و روش محاسباتی که مطرح شود، در نهایت موجب کاهش در میزان مالیات مورد وصول و یا به عبارت دیگر، به مفهوم عامل کاهنده مالیات متعلقه خواهد بود. بنابراین باید از اتخاذ سیاست مشوق مالیاتی، هدفی مهم‌تر از هدف اخذ مالیات دنبال شود.

۲-۲-۳- اهداف مشوقها

در کنار مخارج و هزینه‌هایی که مربوط به اداره دولت است؛ پرداختن به امور اجتماعی از جمله وظایف دولت است که هزینه‌هایی را بر آن تحمیل می‌کند. دولت به منظور تأمین این هزینه‌ها، اقدام به کسب درآمد از طریق مالیات می‌نماید. ابزار مالیاتی علاوه بر هدف درآمدی، می‌تواند برای اهداف دیگری نیز کاربرد داشته باشد. به طور کلی اهداف مورد انتظار از قانون مالیات متعارف را در دو دسته زیر می‌توان خلاصه کرد:

۱. اهداف اولیه:

- ایجاد و تولید عایدی درآمدی مناسب برای پوشش اهداف مختلف اقتصادی و اجتماعی؛
- با توجه به سطح تولید و بهره‌گیری از روش‌های اجرایی آسان؛ عرضه و تقاضای کالاها و خدمات را متعادل سازد.

۲. اهداف ثانویه:

- اصول کارآئی و عدالت اقتصادی را حفظ نماید؛
- حمایت از اجرای مؤثر سایر سیاست‌های اقتصادی یا حداقل اجازه انتزاعی سیاستهای مالیاتی در برابر سایر سیاستهای اقتصادی.

بنابراین سیاست‌گذاری مالیاتی یک نوع ایجاد تعادل بین اهداف متعدد بوده و نیازمند انتخاب بهینه اهداف مختلف سیستم مالیاتی است؛ چراکه بین این اهداف یعنی بین تحقق اصل عدالت و اصل کارایی سیاست‌های اقتصادی یا بین اصل عدالت و اصل درآمد، تناقض و تضاد می‌تواند بروز کند. برای برقراری تعادل بین این اهداف، به انواع معافیت و مشوق‌های مالیاتی توجه شد.

اگرچه بخشودگی‌ها و یارانه‌های مالیاتی برای تشویق فعالیتها تأثیر گذار هستند، ولی بنا به نظر متخصصین مالی در سالهای اخیر که در ادامه می‌آید؛ سیاست مشوق مالیاتی، علاوه بر ناکارآمدی در تأمین اهداف مورد نظر خود، به دلیل بوجود آمدن مشکلاتی از قبیل از بین رفتن بخشی از پایه مالیاتی، غیر مؤثر بودن برخی از ابزارهای انگیزشی، تبدیل شدن این ابزار به یکی از علل نابرابری و تسهیل شدن فعالیتهای سوداگرانه غیر قابل قبول هستند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ساختارهای مالیاتی معمولاً هنگامی از کارآیی بیشتری برخوردار هستند که با بهبود در مدیریت مالیاتی همراه باشد که مهمترین عامل در این مورد رفع پیچیدگی بیش از حد قوانین مالیاتی و کاهش بار اجرایی تحمیل شده از این طریق در بسیاری از کشورهای در حال توسعه است. همگام با این تغییر نظرات، طراحان اصلاح نظام مالیاتی بر دو مطلب تأکید کرده اند: الف) محدود کردن کاربرد انگیزه‌های مالیاتی که می توانند منجر به بروز اختلالاتی در تخصیص منابع در کلیه بخشها شوند؛ و ب) ایجاد درآمد از طریق بسط پایه مالیاتی به جای افزایش نرخ‌ها.

۲-۲-۴- آثار مشوق‌های مالیاتی

به‌طور کلی مشوق‌های مالیاتی دو نوع تأثیر اقتصادی و مالی به همراه دارند. اثرات اقتصادی مشوق‌های مالیاتی گسترده‌تر از تأثیرات مالی آنها است. ایجاد اشتغال، افزایش سرمایه‌گذاری و نتیجتاً افزایش *جریان درآمدی خانوارها و بنگاه‌ها* از جمله تأثیرات مهم اقتصادی مشوق‌های مالیاتی هستند. البته باید به این نکته توجه کرد که در کنار تأثیرات مثبت مشوق‌ها در ایجاد اشتغال، افزایش سرمایه‌گذاری و درآمد بیشتر، هزینه-هایی نیز متوجه اقتصاد کشور می‌شود که باید در محاسبه اثر نهایی مشوقها مورد توجه قرار گیرند.

تیموتی بارتیک[1]، از کارشناسان با سابقه در زمینه مشوق‌های مالیاتی در ایالات متحده، معتقد است برای ارزیابی اثرات اقتصادی مشوق‌ها باید به برخی از سوالات توجه ویژه شود از جمله اینکه میزان دستمزد حاصل از مشاغل ایجاد شده چقدر است؟ و آیا مشاغلی که ایجاد می‌شوند خوب و مناسب هستند؟ آیا این مشوق‌ها منجر به ایجاد بنگاه‌های جدید می‌شوند یا این بنگاه‌ها تنها جایگزین بنگاه‌های دیگر خواهند شد؟.

علی‌رغم اینکه هدف اصلی مشوق‌های مالیاتی بهره‌مندی از اثرات اقتصادی آنهاست اما باید به اثرات مالی مشوق‌ها نیز توجه کرد. اثرات مالی به جریان درآمد مالیاتی دولت اشاره دارد. در بسیاری از موارد، اعطای مشوق مالیاتی منجر به تأثیر اقتصادی مثبت و تأثیر مالی منفی برای دولت می‌شود.

باید در اعطای مشوق‌های مالیاتی نهایت دقت صورت گیرد. به عبارت دیگر قبل از هر اقدامی لازم است با انجام تحلیل‌های هزینه- فایده، منافع و هزینه‌های اعطای مشوق مالیاتی ارزیابی شوند. گاهی اوقات درآمدی که در اثر اعطای مشوق‌ها از دست می‌رود می‌تواند صرف امور ضروری و زیربنایی نظیر آموزش، بهداشت و ... شود.

1- Timothy Bartik

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در یک جمع‌بندی کلی ماسترز (۲۰۰۶) آثار مثبت و منفی مشوق‌های مالیاتی را به شرح ذیل بر شمرده است [1]:

۲-۲-۴-۱- آثار مثبت اعطای مشوق‌های مالیاتی

- سود بیشتر برای سرمایه‌گذاران: اعطای هر نوع مشوق مالیاتی باعث افزایش نرخ بازده سرمایه-گذاری‌ها می‌شود؛
- آثار جانبی مثبت: در نتیجه انباشت دانش و نوآوری ایجاد می‌شود؛
- قابلیت تأمین سایر اهداف: مشوق‌های مالیاتی-علاوه بر وصول درآمد- بر سایر اهداف سیاستی نظیر ایجاد اشتغال، توسعه مناطق محروم و... نیز تأثیر می‌گذارد؛
- علامت‌دهی مثبت: مشوق‌های مالیاتی می‌توانند نشانه‌ای دال بر عزم یک کشور برای تسهیل شرایط سرمایه‌گذاری و کسب و کار در بخشهای خاص و مورد نظر باشند؛
- تحرک سرمایه: با کاهش نرخ مؤثر مالیات بر سرمایه، جریان ورود سرمایه خارجی به کشور تسهیل و پس-اندازهای داخلی در کشور جذب می‌شود؛
- رقابت‌پذیری مالیاتی: مشوق‌های مالیاتی رقابت‌پذیری مالیاتی را در کشور افزایش می‌دهند؛
- جبران سایر ناکارایی‌ها: مشوق‌های مالیاتی می‌توانند آثار عدم کارایی‌ها در سایر بخشها مانند زیرساخت-های ضعیف یا پر هزینه، بی‌ثباتی اقتصادی یا نظام حقوقی و قضایی ناکارآمد را جبران کنند؛
- کسب درآمد: اگر در غیاب مشوق‌های مالیاتی سرمایه‌گذار سرمایه خود را خارج کند زیان درآمدی برای دولت ایجاد نمی‌شود اما در مقابل این امر روی اشتغال تأثیر منفی می‌گذارد؛
- پوشش سیاسی: هزینه اعطای مشوق‌های مالیاتی نامشهودتر از سایر برنامه‌های دولت مانند مخارج بودجه-ای آشکار است.

۲-۲-۴-۲- آثار منفی مشوق‌های مالیاتی

- زیان درآمدی برای دولت؛
- از دست رفتن بخشی از درآمد مالیاتی به دلیل فرار و اجتناب مالیاتی؛

1- Masters, Andrew (2006), " Strategies for Improving the Incentive Structure of Tax Systems: A Southern African Perspective" Retrivied from www.imf.org/external/ np/seminars/eng/2006/rppia/pdf/master.pdf in 2011-04-10.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

- تأثیر سوء بر مدیریت نظام مالیاتی: نظام مالیاتی مجبور می‌شود بخشی از منابع محدود خود را از بخش وصول مالیات و اجرای قانون خارج کند و به کار تشخیص مؤدیان برخوردار از مشوق اختصاص دهد؛
- هزینه اقتصادی تعدیلات مالی: زیان درآمدی ناشی از اعطای مشوق‌ها یا باید با تحمیل بار اضافی بر دوش سایر مؤدیان و با توسل به روش‌های تأمین مالی پرهزینه جبران شود؛
- اخلال‌های اقتصادی: اعطای مشوق می‌تواند باعث کاهش کارایی و بهره‌وری شود؛
- بی عدالتی: مشوق‌های مالیاتی ممکن است موجب افزایش احساس بی‌عدالتی از سوی فعالان اقتصادی شده که به نوبه خود تمکین عمومی را متأثر می‌سازد؛
- فقدان شفافیت: بسیاری از مشوق‌های مالیاتی از نظر شفافیت و پاسخ‌گویی وضعیت چندان مطلوبی ندارند؛
- مسائل سیاسی: ارزش پولی مشوق‌های مالیاتی می‌تواند انگیزه‌ای برای بهره‌برداری سیاسی و فعالیت‌های مفسدانه باشد؛
- ارجحیت سایر گزینه‌ها: دیگر ابزارهای سیاستی می‌توانند مطلوب‌تر باشند و آثار پایدارتری داشته باشند.

۲-۲-۵- نتایج تجربی مشوق‌های مالیاتی

مشوق مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن دولتها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال با گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق هدفمند) و یا با همه آنها (مشوق عام یا غیرهدفمند) با اعطای انواع تعطیلی، تخفیف، ترجیحات، ارفاق، اعتبار و تعویقات مالیاتی، رفتارهای تبعیض‌آمیز مالیاتی می‌کنند. دنبال کردن اهدافی نظیر توسعه منطقه‌ای، انتقال دانش و فناوری، افزایش صادرات، افزایش اشتغال، حمایت از سرمایه‌گذاری در صنایع یا بخشهای خاص و مورد نظر از اهم اهداف سیاستهای حمایتی مالیاتی قلمداد می‌شود (بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۹).

مشوقهای مالیاتی ممکن است به صورت عام و در سطحی گسترده برای تمام سرمایه‌گذاران جدید یا سرمایه‌گذاران خارجی و یا به طور خاص و در سطحی محدود برای سرمایه‌گذاری در صنایع و فعالیتهای خاص با یک حداقل مشخصی از سرمایه‌گذاری هدفمند شود. هدفمند کردن مشوقهای مالیاتی منافع و معایب خاص خود را به همراه دارد. از عمده‌ترین منافع آن می‌توان به تعیین نوع سرمایه‌گذاری و نیز کاهش هزینه‌های اعطای مشوق به دلیل کاهش تعداد کسانی که از مشوق استفاده می‌کنند، اشاره کرد.

تعطیلی مالیاتی و یا به تعبیر عام‌تر معافیت کامل از پرداخت مالیات در بسیاری از بخشها و فعالیتهای اقتصادی و فرهنگی از شایعترین و گسترده‌ترین شکل مشوق‌ها در کشور است. در حالی که ادبیات موجود و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مطالعات تجربی نشان می‌دهند که این نوع مشوق از بی اثرترین و در عین حال پرهزینه‌ترین مشوق‌های مالیاتی است.

۲-۲-۶- عدالت اجتماعی

در کلمات وارده از امامان معصوم (علیهم السلام) عدالت به عنوان عاملی معرفی شده است که امور بر اساس استحقاق‌های طبیعی و واقعی در نظر گرفته می‌شود و به هرکس مطابق آنچه به حسب کار و استعداد لیاقت دارد؛ داده می‌شود. امام علی (علیه السلام) در این مورد می‌فرمایند:

«العدل یضع الامور مواضعها»[۱] عدل امور را جای خودش قرار می‌دهد.

و نیز در فرازی دیگر می‌فرماید:

«العدل ملاک؛[۲] عدل، معیار و ملاک همه چیز است.»

بر خلاف نظریه قرارداد اجتماعی که عدالت را به دلیل گره‌گشایی و راه گریز از بن بستهای اجتماعی و همچون دارویی تلخ و غیرمطبوع، ناگریز و لازم می پندارد عدالت در نگاه حضرت امیر(ع) یک سیاست گزینشی و شیوه انتخابی نیست تا در ارزیابی خط مشی‌ها اولویت یافته باشد؛ بلکه حضرت عدالت را ملاک و معیار همه امور و یک سیاست عمومی معرفی می‌نمایند.

علامه طباطبایی(ره) در تحلیل مفهوم عدل می‌نویسد:

«عدل به معنای ملازمت با راه میانه و گریز از افراط و تفریط در کارهاست. و البته این معنای مفهومی عدل است وگرنه حقیقت عدل برقراری مساوات و داشتن هماهنگی در کارها است. در عدالت به هر کسی سهم بایسته داده می‌شود و بنابراین همگان در رسیدن به سهم خود و قرار گرفتن در جایگاه بایسته خود برابر می‌شوند. عدل در اعتقادات یعنی ایمان به آنچه حق و سزاوار است و عدالت در میان مردم یعنی قرار گرفتن هر کس در جایگاه بایسته خود که در عقل یا شرع و یا عرف برای او منظور شده است ... با این توضیح همسانی مفهوم عدل با زیبایی نیز روشن می‌شود....»[۳]

۱- حدیث به طور کامل اینگونه است: الإمام علیّ (علیه السلام) – لمّا سُئل عن العدل والجود أیّهما أفضل؟ -: العدل یضع الأُمور مواضعها، و الجود یُخرجها من جهتها، و العدل سائس عامّ، والجود عارض خاصّ، فالعدل أشرفهما، وأفضلهما.(بحارالأنوار،ج ۷۲،ص۳۵۰)

۲- حدیث به طور کامل اینگونه است: العدل ملاک، الجور هلاک. (غررالحکم،ص: ۹۹الفصل الأول فی معنی العدل و فضله)

۳- «انّ العدل هو لزوم الوسط و الاجتناب عن جانبی الافراط و التفریط فی الامور. و هو من قبیل التفسیر بلازم المعنی، فان حقیقةُ العدل هی اقامةُ المساواةُ و الموازنةُ بین الامور بان یعطی کل من السهم ما ینبغی ان یعطاه فیتساوی فی انّ کلاً منها واقع موضعه الذی یستحقه. فالعدل فی الاعتقاد ان یؤمن بما هو الحق، و العدل ... فی الناس و بینهم ان یوضع کل موضعه الذی یستحقه فی العقل او الشرع او فی العرف فیثاب المحسن باحسانه و یعاقب المسیء علی اساءته و ینتصف للمظلوم من الظالم و لا یبعّض فی اقامةُ القانون و لا یستثنی. و من هنا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نیکی عدل و حقانیت آن از این رو نیست که همه را در یک ردیف و یک صف قرار دهد و هیچ فرقی بین آنها نگذارد، بلکه به این دلیل است که هر چیزی را در جای خود و محل سزاوار خود قرار دهد. مقتضای عدالت الغای تفاوتها نیست بلکه رعایت استحقاق‌هاست. به عبارت دیگر عدالت باعث ایصال افراد به حق خود است.

عدالت مفهومی است که برای فهم بهتر و انطباق آن با شرایط جامعه و افراد، نیازمند عملیاتی شدن است . احکام اسلامی عدالت اجتماعی و اقتصادی را در دل عبادات و از شروط صحت آن قرار می‌دهد. تحقق اصل عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی از نظر اسلام منوط به تأمین زندگی متوسط اجتماعی برای فقرا و جلوگیری از تداول ثروت در دست اغنیاء است.

عدالت اقتصادی یکی از مصادیق عدالت شمرده می‌شود. جهت تفسیر عدالت اقتصادی از نظر اسلام، تبیین سه نکته اساسی: رابطه حق و عدالت، شناخت تحلیلی حق، و حقوق اقتصادی متقابل بین حاکمیت و ملت ضرورت دارد.

عدالت اجتماعی تضمین کننده برقراری برابری و مساوات در حق افراد جامعه است که به پیروی از آن به هر کس آن چه را که حق اوست داده می‌شود؛ در صورتی که این حق بر اساس هدایت آسمانی و بر اساس قانون شناخته شده و نیز در صورتی که به منافع ملی و عمومی زیان نرساند.

تبیین مفهوم عدالت اقتصادی و شاخص‌های آن یکی از دغدغه‌های اقتصاددانان است. تدوین شاخص‌های عدالت اقتصادی در دیدگاه اسلامی مستلزم تفکیک میان چهار معنای عدالت یعنی تساوی، دادن حق صاحبان حق، توازن و اعتدال و همچنین تمایز میان قلمروهای آن است. عدالت اقتصادی در عرصه‌های تولید، توزیع، مصرف و فرصت‌ها و خدمات عمومی ظهور پیدا می‌کند. معیار عدالت در توزیع فرصتها، برابری و مساوات، و در توزیع کارکردی- استحقاقی سهمی است که با تراضی به‌دست می‌آید و شاخص آن قیمت بازاری است. معیار عدالت در توزیع درآمد و ثروت، توازن است. معیار عدالت در رعایت حقوق نیازمندان، استحقاق در حد کفاف و شاخص آن حد کفاف و در پرداخت حقوق مالی بستگان، استحقاق عرفی است و شاخص آن اعتدال عرفی است(رجایی و معلمی، ۱۳۹۰).

سنجش عدالت اقتصادی در گفتمان نظری و پارادایم موجود عدالت که مبتنی بر آموزه‌های لیبرالیسم اقتصادی است، در قالب شاخص‌هایی از جمله : ضریب جینی، شاخص رفاه اجتماعی و فقر

یظهر انّ العدل یساوق الحسن و یلازمه اذ لا معنی بالحسن الّا ما من طبعه ان تُمیل الیه النفس و تنجذب نحوه» علامه طباطبائی، المیـزان، ذیل آیه ۹۰ سوره نحل، علامه طباطبائی، المیزان، ج۱۲، ص۳۳۰.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تبیین می‌شود که هرکدام از آن‌ها از منظر شکلی و محتوایی واجد نقد بوده به نحوی که نمی‌توانند در حد ظرفیت واژهٔ عدالت، تعیین کنندهٔ آن در عالم واقع باشد.

آمارتیا سن: با یک مثال ساده و زیبا به روشنی نشان می‌دهد که عدالت یک مبحث تک بعدی نیست و موضوعی چند بعدی است. عدالت را نمی‌توان بدون بینش و ذهنیت شناسایی کرد.

رالز: نهادی فرضی را برای عدالت ترسیم می‌کند که در آن شخص بدون آگاهی در مورد جایگاه خود باید در مورد ترتیباتی که عادلانه می‌شمرد، نظر بدهد و اگر جامعه در چنین چارچوبی به راه حلی رسید که مورد توافق همگان بود، از نظر رالز این راه حل عادلانه محسوب خواهد شد.

بدون شک آنچه به یک جامعه اسلامی قوام و دوام می‌بخشد، در کنار مسائل عقیدتی و معنوی، مسأله اقتصادی است. پس در یک جامعه اسلامی که افراد با خواست و اراده خود قسمتی از اموالشان را به حاکم اسلامی می‌بخشند، امر مالیات یک امر حساس و مهم تلقی می‌شود. همچنین مسأله مالیات نیز یکی از مسائل مهمی است که در حیطه جامعه و بروز مشکلات و کسری بودجه در مورد هزینه‌های دولت اسلامی موضوعیت می‌یابد. عدالت اجتماعی زیر بنای بحث مالیات و مسائل متفرع بر آن است. یعنی اصل عدالت باید به عنوان اصل حاکم و عام لحاظ شود. در بحث مالیات‌ها و مشوق‌های مالیاتی؛ برخی از مشوق‌ها فی نفسه با عدالت در تضاد است و برخی دیگر به علت اینکه مؤدیان مالیاتی به طرق مختلفی خود را مشمول آن می‌کنند تا مالیات را پرداخت نکنند، با عدالت اجتماعی در تضاد است.

۲-۲-۷- شاخص‌های رعایت عدالت اجتماعی

در ادبیات مالی، نظامهای مالیاتی بر اساس دو اصل توانایی پرداخت و اصل بهای خدمات و یا ترکیبی از این‌دو شکل گرفته‌اند. در واقع برگشت اصل توانائی پرداخت به اصل عدالت اجتماعی است. بنابر شاخص توزیع مجدد درآمد، ثروت در جامعه از طبقات بالا به سطح پایین جامعه تزریق می‌شود. این کار از طریق مکانیزم بودجه کشور که بخشی از آن از طریق وصول مالیات است تأمین می‌شود. تحقق عدالت اجتماعی منوط به اتخاذ تدابیر و سیاست‌هایی در ابعاد مختلف اجتماعی است. بدون تدبیر در امور فردی و اجتماعی افراد یک جامعه و اعمال نگرش کلان به موارد تضاد بین منافع فرد و جامعه، تحقق عدالت اجتماعی را نباید انتظار داشت. سیاستهایی که با اتخاذ آنها می‌توان عدالت اقتصادی-اجتماعی را تقویت کرد، به طور خلاصه به این شرح هستند:

سیاستهای گسترش حقوق و آزادی‌های اقتصادی؛

سیاستهای بهبود ساز و کار رقابت سالم؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سیاستهای توانمندسازی؛

سیاستهای مستقیم کاهش فقر و بازتوزیع درآمد.

بر این اساس نیز می‌توان شاخص‌هایی را برای سنجش میزان عدالت اجتماعی در جامعه ارائه داد. نسبت توانمندی فعالان و فعالیت‌های اقتصادی نسبت به زمان مشابه، درصد تأثیر باز توزیع مالیات به رفع فقر و نسبت گردش ثروت بین دهکهای بالای درآمدی و دهکهای پایین، برخی از این شاخص‌ها هستند.

۲-۲-۸- عدالت اجتماعی در منظر فقه اسلامی

در فقه، معانی متعددی از جمله میانه‌روی و انصاف برای عدل ذکر شده است. فقهای متأخر عدالت را ملکه نفسانی می‌دانند که باعث انگیزش انسان به تقوا و مروت می‌شود(رجایی و معلمی،۱۳۹۰). عدالت اجتماعی برآیند رعایت حقوق متقابل فرد و جامعه و دولت است که از روحیه تقوای فردی و جمعی نشأت می‌گیرد. اسلام اجرای عدالت و به طور خاص عدالت اجتماعی را هدف برنامه‌های خود قرار داده است. از نظر اسلام عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی با تعدیل ثروت اغنیاء و تأمین زندگی متوسط اجتماعی برای همه افراد جامعه تحقق می‌یابد. در قرآن تمرکز و تداول ثروت در دست اغنیاء امر نامطلوبی شمرده شده است.[۱] چراکه تراکم ثروت در دست عده‌ای باعث محرومیت اکثریت افراد جامعه و باعث ضعف اقتصادی جامعه در سطح کلان می‌شود (پژوهشکده حوزه و دانشگاه، ۱۳۸۷ ، ص۴۱۱-۴۱۶).

یکی از ابزارهای تعدیل ثروت وضع مالیات است. در کنار مالیات‌های واجب در اقتصاد اسلامی، به حاکم جامعه اسلامی نیز این اختیار داده شده است که با وضع مالیات از شکل‌گیری تداول ثروت و موجبات بی‌عدالتی اجتماعی جلوگیری کند. عدالت اجتماعی مستلزم این است که در وضع مالیات دقت شود تا نوع و نرخ مالیات، باعث سلب انگیزه بخش خصوصی برای فعالیت اقتصادی نشود.

تبلور عدالت اجتماعی در مالیات و به عبارتی عدالت مالیاتی در اقتصاد اسلامی در دو مالیات واجب خمس و زکات است. در این دو مالیات عمومیت اخذ مالیات از مشمولان رعایت شده است و از سوی دیگر در خمس هزینه‌های معیشتی و شغلی فرد با حفظ شأن از تعلق مالیات معاف شده است. همچنین در زکات کمتر از حداقل نصاب را مشمول مالیات نمی‌داند. گویا اصل را بر عدم شمول مالیات خمس و زکات مگر در موارد فزونی درآمد بر هزینه و محصول بر حداقل نصاب قرار داده است.

۱- ما افاء الله علی رسوله من اهل القری فلله و للرسول و لذی القربی و الیتامی و المساکین و ابن السبیل کی لایکون دوله بین الاغنیاء منکم.(سوره حشر/۷)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در تمامی موارد و مسائل کنار هر عدل و عدالتی، حقی موضوعیت می‌یابد. در بحث مالیات و عدالت مالیاتی نیز همراه با حق دولت اسلامی مبنی بر اخذ مالیات و وظیفه مؤدی مبنی بر پرداخت، به طور متقابل مؤدی حقوقی دارد که باید توسط دولت رعایت شود. این حقوق شامل حقوق ثابت معین در شریعت و حقوق متغیر مصوب در مجلس شورای اسلامی است. رعایت متقابل مجموعه این حقوق و برآیند آن منشأ عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی جامعه می‌شود.

۲-۲-۹- ارتباط عدالت اجتماعی با فرار مالیاتی

همانطور که گفتیم عدالت، یک مفهوم ارزشی است و از این بعد به قلمرو فلسفه اخلاق مرتبط می‌شود. عدالت اجتماعی در مفهوم تقوای حاکم بر رفتار افراد در جهت حفظ نظام جامعه و اجتماع شناخته شده است.

به گفته دکارت لازمه تحقق چنین عدالتی وجود شهروندانی است که حداقل رفتار منطقی را در ذهنشان ملکه کرده باشند. توانایی بر رقابت سالم است که مجوز عقلائی بر نقض اصل برابری در شرایط یکسان می‌شود. در این صورت است که کسب امتیاز، عادلانه تلقی می‌شود.

مردم در جامعه‌ای که از طریق درآمدهای مالیاتی اداره می‌شود از دولت پاسخ می‌خواهند. این مطلب در جوامعی که به سمت حکومت مردمی پیش می‌روند از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مردمی که حکومت خود را قبول داشته باشند در هزینه‌های آن مشارکت می‌کنند. اگر سازمان امور مالیاتی و حسابرسان این سازمان نشان دهند شفافیت در نظام مالی وجود دارد، جوّ اعتماد و اطمینان و در نتیجه مقبولیت حکومت بوجود خواهد آمد.

طبقه‌بندی عدالت نشان می‌دهد که تلقی مالیات دهندگان از هریک از جنبه‌های عدالت می‌تواند بر روی سطح رفتار و عملکرد مؤدیان تأثیرگذار باشد. روش‌های کارآمد تمکین مالیاتی بر این فرض محدود شده‌اند که مؤدیان مالیاتی تلاش می‌کنند درآمدهای خود را به حداکثر برسانند و دیگر نگران عدالت و سایر قضایا نباشند.

اما باید در اینجا اشاره کنیم که تلقی افراد نسبت به مقوله عدالت، به صورت فردی یا گروهی یا اجتماعی می‌تواند بر چگونگی پرداخت مالیات توسط آنها تأثیرگذار باشد. به هرحال اکثر مطالعات نشان داده است که موقعیت فرار یا اجتناب از پرداخت مالیات تعیین شده همواره به سطح نگرش آنها، نه به درک آنها از عدالت بستگی دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در سطح گروهی، مؤدیان مالیاتی با سه معیار زیر به ارزیابی عدالت می‌پردازند:

۱- بار مالیاتی؛

۲- منافع مالیاتی؛

۳- فرصت فرار مالیاتی (برای گروه خودشان و هر گروه دیگر).

موضوع مالیات بر ثروتمندان در جامعه به عنوان یکی از جنبه‌های عدالت نظام مالیاتی مطرح می‌شود و اگر چنین باوری در جامعه رواج نیابد بر عدالت اجتماعی تأثیر منفی بر جای خواهد گذاشت.

توزیع بار مالیاتی ناعادلانه دلیل اصلی فرار مالیاتی گسترده در میان مؤدیان مالیاتی و شرکتهای با نفوذ است.

در طبقه بندی عدالت حاکم بر تمکین مالیاتی تأثیر متقابل دو دسته عدالت مطرح می شود:

۱- عدالت افقی

۲- عدالت عمودی

تأثیر متقابل این دو عدالت شامل ارزش سودهای دولت از بابت سرمایه‌گذاری از محل درآمدهای مالیاتی و خدمات دریافتی جامعه است. عدالت عمودی شامل بار مالیاتی بر طبقه خاصی از جامعه در برابر طبقات اجتماعی دیگر است. عدالت افقی شامل بار مالیاتی اعضاء اقشار جامعه است.

عدالت مالیاتی به معنای افزایش معافیت‌ها یا تخفیف‌ها نیست بلکه منظور محاسبه سریع، درست و عادلانه مالیات‌ها و رعایت عدل و انصاف و آسان‌نگری در برخورد با مؤدیان است. مؤدیان مالیاتی نه تنها از اصل پرداخت مالیات ابراز نارضایتی ندارند؛ بلکه نرخ‌های بالا و متنوع، پیچیدگی و زیاد بودن قانون، عدم شفافیت و حیف و میل در هزینه‌کرد مالیاتهای دریافتی، مشوق‌های بی‌مورد و تبعیض‌های ناروا که به تلقی رفتار ناعادلانه منجر می‌شود؛ نارضایتی مؤدیان و تصمیم به فرار مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات توسط آنها را به دنبال دارد.

اصطلاح فرار مالیاتی برای هرگونه تلاش عامدانه جهت نادیده گرفتن قوانین و مقررات مالیاتی و با هدف کاهش غیرقانونی بدهی مالیاتی به کار می‌رود. فرار مالیاتی به روشهای متفاوتی صورت می‌پذیرد که از آن جمله می‌توان به بیش‌گوییِ[1] کسورات قانونی، کم‌گوییِ[2] درآمد مشمول مالیات یا عدم اظهار معاملات

1- Overstatement
2- Understatement

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در اظهارنامه‌ها ، خودداری از تسلیم اظهارنامه و غیره اشاره نمود[۱]. اجتناب مالیاتی[۲] نیز نوعی فرار مالیاتی محسوب می‌شود که عبارت است از بهره‌گیری از فرصتهای قانونیِ قابل دسترس با توسل به ترتیبات تصنعی در امور شخصی و شغلی برای کاهش دیون مالیاتی، قرار دادن دارایی‌ها در محدوده‌های جغرافیایی مالیاتی معاف و تأخیر در بازگردانیدن سود حاصل به کشور محل اقامت در مواردی که چنین سودی از قلمروهای خارجی با مقررات نازل مالیاتی به دست آمده باشد.

۲-۲-۱۰- اصل در مالیات و مشوق مالیاتی

چنانچه ذکر شد موضوع مالیات از عواملی است که بین مؤدیان و دولت دائماً ایجاد چالش و تنش می‌نماید. هر نظام اقتصادی در صدد است در این مسأله چالش برانگیز به گونه‌ای قانون‌گذاری و عمل کند تا در عین حال که به هدف از وصول مالیات – تأمین مخارج دولت – نائل می‌شود؛ از آثار منفی آن در امان باشد. دیدگاه نظام اقتصادی اسلام که اصل کلی و عام عدالت اجتماعی حاکم بر کلیه روابط اقتصادی فردی و اجتماعی آن است قابل توجه و دقت است.

از آنجا که وضع مالیات از اختیارات ولی و حاکم شرع است و به فراخور نیاز زمانی و مکانی قابلیت وضع و افزایش و کاهش را دارد و چون مالیات برای تأمین هزینه‌های دولت اسلامی است، دولت نیز باید با کاهش حجم خود هزینه‌ها و مخارج خود را کاهش یا ثابت نگه دارد. برای اداره حکومت و جامعه اسلامی نیز به همان مالیات شرعی خمس و زکات اکتفاء می‌شود. دولت نیز باید با کم کردن و کوچک نگه داشتن بدنه خود هزینه‌ها و مخارج خود را کاهش داده یا ثابت نگه دارد.

حضرت علی(علیه السلام) در سخنانی، «زیاد بن ابیه» – جانشین ابن عباس در ایران– را از اینکه صدر برنامه هایش «گرفتن مالیات از مردم باشد» نهی فرمود. امام (علیه السلام) در ادامه به «زیاد بن ابیه» می‌فرمایند:

« استعمل العدل، و احذر العسف و الحیف، فإن العسف یعود بالجلاء، و الحیف یدعو إلی السیف»(نهج البلاغه، حکمت : ۴۶۸).

۱- در تهیه این مطالب از فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی (۱۳۷۹) دکتر محمد توکل، کتاب بررسی اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی(۱۳۸۶)، آقای محمدقاسم رضایی و خانم فاطمه نعیمی و کتاب بررسی اثر معافیتهای مالیاتی منطقه‌ای (۱۳۸۷) آقایان علیرضا خـان-جان و بهرام نقی مقدم و خانم الهام غلامی استفاده شده است.

2-Tax avoidance

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در امر مالیات عدالت را رعایت کن و از ستمگری و بی‌عدالتی برحذر باش که ستم و تجاوزگری، منجر به جلای وطن می‌شود و بی‌عدالتی مردم را به طرف اسلحه (و برخورد) می‌کشاند.[۱] مالیاتِ بیش از اندازه باعث تضعیف اقتصادی حکومت می‌شود. زیرا مؤدیان مالیاتی در صورتی که توان پرداخت مالیات را نداشته باشند یا تشخیص دهند که با بار مالیاتی دیگر اشتغال به صنعت خاصی صرفه ندارد از آن فعالیت دست کشیده به کار دیگر یا مکان دیگری رو می‌آورند. هرچند دولت اسلامی به عنوان اجرای وظایف حاکمیت اسلامی حق دارد که مالیات وضع نماید، همچنانکه وظیفه دارد نوع مالیات و میزان آنرا با رعایت عدالت و مصالح جامعه تعیین نماید. بنابراین فعالان اقتصادیِ بخش خصوصی باید بدون احساس تبعیض – در قالب تشویق یا معافیت مالیاتی – هزینه‌های زیربنایی را تأمین نمایند. در واقع از آموزه‌های اسلامی چنین استفاده می‌شود که هر کس مشمول پرداخت مالیات می‌شود بدون معافیت و استثناء باید مالیات را پرداخت نماید؛ همچنانکه هرکس مشمول پرداخت خمس و زکات می‌شود لازم است آنرا پرداخت نماید. بر همین اساس، اصل اولی ایجاب می‌کند که هرکس مشمول مالیات می‌شود، مالیات را بایستی به عنوان حق دولت پرداخت نماید. در واقع در وضع مالیات اصل عمومیت را مورد توجه قرار دهد. بنابراین ویژگیهای مالیات بر اساس عدالت عبارتند از اینکه:

۱- فراگیر باشد؛ و

۲- متناسب با درآمد باشد.

برنامه‌ریزی برای گرفتن مالیات باید به گونه‌ای باشدکه توان اقتصادی و ثروت مردم، مسائل جانبی آن و همچنین به تأثیرات مالیات بر اقشار مختلف مردم توجه شود. امام علی (علیه السلام) در دستورنامه خود به مالک اشتر فرماندار مصر پیرامون امر مالیات می‌فرمایند:

۱-گویا شیوه عمال خلیفه سوم این‌گونه بوده است. ابن أبی الحدید در این باره می‌نویسد:
«کانت عادة أهل فارس فی أیام عثمان ان یطلب الوالی منهم خراج أملاکهم قبل بیع الثمار علی وجه الاستسلاف ، أو لأنهم کانوا یظنون أن أوّل السنة القمریة هو مبدأ وجوب الخراج کأجرة العقار ، فکان ذلک یجحف بالناس و یدعو الی عسفهم و حیفهم.« صاحب منهاج البراعه در توضیح اجحاف عمال عثمان می‌نویسد: « و یظهر من ذلک شدّة العسف و الجور، لأنّ هذا الاستسلاف یضیق المعاش علی أهل فارس من وجوه ، فانّ أخذ الخراج قبل بیع الثمرة معناه تقویم الثمرة علیهم بأغلی ثمن، ثمّ الضغط علیهم فی تسلیم الخراج من مالهم فیلجئون إلی بیع الثمرة سلفا بأرخص القیم ، أو الاقتراض بالرّبح المجحف ، و هذا الضغط یوجب جلائهم عن الأریاف و المزارع فینجرّ إلی الخراب و الدّمار ، أو إلجائهم إلی المقاومة و الثورة فینجرّ إلی الحرب و إعمال السیف و القتل و التدمیر و لا ینتج إلاّ الخراب و نقصان الخراج و کان زیاد أخذ أهل فارس علی سنّة عمّال عثمان ، فنهاه علیه السّلام عن طلب الخراج قبل بیع الثمار ، و بیّن له أنّ هذا العسف و الحیف یوجب خراب البلاد و قطع الخراج رأسا للجوء أهلها إلی الجلاء عنها أو القیام بالسیف علی وجه الحکومة و الدولة ، و هو أکثر فسادا و أخیب مغبّة .(منهاج البراعة فی شرح نهج البلاغة، خوئی)»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

« و تفقّد أمر الخراج بما یصلح أهله، فإنّ فی صلاحه و صلاحهم صلاحا لمن سواهم، و لا صلاح لمن سواهم إلاّ بهم، لأنّ النّاس کلهم عیال علی الخراج و أهله، و لیکن نظرک فی عمارة الأرض أبلغ من نظرک فی استجلاب الخراج، لأنّ ذلک لا یدرک إلاّ بالعمارة، ... . فإن شکوا ثقلا أو علّة أو انقطاع شرب أو بالّة أو إحالة أرض اغتمرها غرق أو أجحف بها عطش خفّفت عنهم بما ترجو أن یصلح به أمرهم، و لا یثقلنّ علیک شیء خفّفت به المؤونة عنهم، فانه ذخر یعودون به علیک فی عمارة بلادک و تزیین ولایتک مع استجلابک حسن ثنائهم و تبجحک باستفاضة العدل فیهم معتمدا فضل بما ذخرت عندهم من اجمامک لهم و الثقة منهم بما عودتهم من عدلک علیهم و رفقک بهم فربما حدث من الامور ما اذا عولت فیه علیهم من بعد احتملوه طیبة انفسهم العمران محتمل ما حملته»(نهج البلاغه، نامه ۵۳).

«به مالیات (خراج) آنگونه که صلاح مؤدیان مالیات است رسیدگی کن زیرا بهبودی مالیات و مالیات دهندگان، عامل اصلاح امور دیگر اقشار جامعه است. و اصلاح در امور دیگران حاصل نمی‌شود مگر به اصلاح امور مؤدیان مالیات زیرا همه مردم نان‌خور مالیات و مالیات دهندگان هستند. رأی و نظرت بیشتر به عمران و آبادانی باشد تا جذب مالیات، چراکه خراج جز با آبادی زمین حاصل نمی‌شود. اگر مؤدیان مالیات از سنگینی بار مالیات، آفت‌زدگی، خشک شدن آب چشمه‌ها، کمی باران، خراب شدن زمین در سیلابها یا خشکسالی شکایت کردند؛ به آن میزان که امید اصلاح و بهبودی در کارشان باشد، مالیات را کاهش بده. مبادا این تخفیف باعث نگرانی تو شود زیرا این تخفیف و اغماض، خود ذخیره‌ایی است که بعد از آنکه موانع رفع شد و مملکت رو به آبادانی و عمران رفت باز به خزائن مالیات بر می‌گردد، همچنین سبب آراستگی و پاکی حکومت تو می‌شود، به علاوه مورد حمایت و ستایش مردم قرار می‌گیری و به سبب عدالتی که در میان مردم اعمال کرده‌ای خوشحال و سرفراز خواهی بود و می‌توانی نسبت به این مردم اعتماد و اطمینان پیدا کنی به جهت رفاه و آسایشی که نزد آنان اندوخته‌ای و اعتماد آنان را در حمایت از حکومت جلب کرده‌ای و عدالتی که در میان مردم برقرار کرده‌ای و مهر و محبتی که به آنان مبذول داشته‌ای و علاوه بر اینها چه بسا کارها و مشکلاتی پیش آید که انجام آنرا به خود مردم واگذار کنی و آنان نیز با طیب خاطر و اطمینان کامل، آنها را نپذیرند در این حالت که مردم درآسایش و رفاه و در عمران و آبادانی و زیر چتر حمایت عدالت و محبت حکومت به سرمی برند، قادر به تحمل هر مشکلی هستند.»[۱]

کتاب دعائم الاسلام[۲] در ادامه عبارت فوق از قول حضرت (علیه السلام) این‌گونه آورده است:

۱ - این ترجمه بر گرفته از ترجمه‌های آقایان مکارم شیرازی، انصاریان و محمد دشتی است.

۲- دعائم الإسلام ج : ۱ ص : ۳۶۲. للقاضی أبی حنیفةالنعمان بن محمدالتمیمی المغربی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

«ولکن أجمع أهل الخراج من کل بلد، ثم مرهم فلیعلموک حال بلادهم والذی فیه صلاحهم، وحال أرضهم و زجاء خراجهم»

«مؤدیان مالیات از هر شهری را جمع کن و به آنان دستور بده که تو را از اوضاع مناطق خود و اموری که باعث صلاح آن مناطق می‌شود و از اوضاع اراضی آن مناطق و از آنچه منجر به سهولت، تحکیم و تداوم امر مالیات می‌شود باخبر کنند.»

از این فراز نامه امام(علیه السلام) به مالک اشتر نکات زیر قابل دقت و بررسی است:

۱- به منظور وضع قانون مالیات باید جانب مؤدیان لحاظ شود.

۲- اصلاح امور جامعه وابسته به اصلاح و بهبودی امور مالیات و مؤدیان مالیات است.

۳- بایستی عمران و توسعه در صدر برنامه‌های دولت قرار گیرد. از جمله فواید این مسأله افزایش درآمد مالیاتی است.

۴- گویا در نظر حضرت(علیه السلام) مالیات فقط به درآمدهای حاصل از زمین و کشاورزی تعلق می‌گیرد. با اینکه در فرازهای بعدی از «تجّار و ذوی الصّناعات» صحبت به میان می‌آورند و به مالک اشتر فرماندار خود در مورد آنها توصیه‌هایی دارد اما نسبت به اخذ مالیات از این گروه کلامی ندارند.

۵- تخفیف و به عبارت دیگر تشویق مالیاتی (یعنی صرف نظر کردن از قسمتی از مالیات) فقط در مواردی مانند سنگینی بار مالیات، آفت‌زدگی محصول، خشک شدن آب چشمه‌ها، کمی باران، خراب شدن زمین در سیلابها یا خشکسالی جایز است. بنابراین به منظور جذب سرمایه‌گذار نمی‌توان از مورد خاصی مالیات نگرفت و بار آنرا به نحوی به دیگران تحمیل کرد. در این زمینه علاوه بر متن فوق می‌توان به نامه ایشان به حذیفه بن یمان فرماندار مدائن اشاره کرد:

«...و آمرک ان تجبی خراج الارضین علی الحق و النصفهٔ، و لاتتجاوز ماتقدمت به الیک، و لاتدع منه شیئا و لاتبتدع فیه امرا، ثم اقسمه بین اهله بالسویهٔ و العدل... ».

«... به تو دستور می‌دهم که مالیات اراضی را بر طبق حق و انصاف، جمع آوری کنی؛ و از آنچه که به تو فرمان دادم، زیاده روی نکنی؛ و چیزی از مالیات را وامگذاری؛ و در امر مالیات بدعتی ایجاد نکنی؛ سپس آن را بین اهلش به طور مساوی و عادلانه تقسیم کنی...»[1]

۱- محمودی، نهج السعادهٔ فی مستدرک نهج البلاغهٔ، نامه۸، ج ۴، ص۲۲.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۶- تخفیف و یا تشویق به میزانی است که صلاح و بهبودی امر مؤدی را به دنبال داشته باشد؛ نه کل مالیات تخفیف داده می‌شود و نه به میزان مشخصی در تمام موارد تخفیف داده می‌شود. بلکه ملاک در میزان تخفیف بهبودی امر هر مؤدی است. سرمایه‌گذار جدید نیز باید مالیات پرداخت کند، البته به میزانی که به کار او اخلال وارد نشود.

۷- حضرت(علیه السلام) عمران بیشتر(که لازمه آن افزایش ظرفیت مالیاتی است) را در افزایش مالیات دخیل می‌دانند.

۸- کارایی جذب اطمینان و اعتماد بخش خصوصی و استفاده از ظرفیت آنها در حل مشکلات بیشتر از جذب و انباشتن مالیات است.

۹- تشکیل همایش از مؤدیان مالیاتی نواحی مختلف و استفاده از نظرات آنها در مورد وضع آن نواحی و چگونگی حل آنها و نحوه افزایش درآمد مالیاتی در پیشبرد اهداف مؤثر است.

۱۰- رعایت عدالت و انصاف بهترین اندوخته دولت برای حل مشکلات است. حضرت(علیه السلام) در نامه‌ای به مسئولان مالیات رعایت انصاف و رعایت حال مؤدیان را گوشزد می‌کنند:

«أنصفوا الناس من أنفسکم، و اصبروا لحوائجهم فإنکم خزّان الرعیّة و وکلاء الأمة ... و لا تبیعنّ للناس فی الخراج کسوة شتاء و لا صیف و لا دابة یعتملون علیها و لا عبدا، و لا تضربنّ أحدا سوطا لمکان درهم، و لا تمسّنّ مال أحد من الناس مصلّ و لا معاهد ...»

«با مردم به انصاف رفتار کنید ودر برابر انجام نیازمندیهای آنان شکیبا باشید زیرا شماها خزانه‌داران رعیّت و وکلاء امّت هستید،... برای وصول مالیات، جامه تن مردم را چه زمستانی و چه تابستانی نفروشید و حیوانی که وسیله کار آنها است و عبد را هم بفروش نرسانید. بخاطر یک درهم بدهی مالیات، احدی را تازیانه نزنید، بمال احدی (مسلمان باشد یا ذمی در پناه اسلام) دست درازی نکنید،...»

در این فراز از نامه حضرت(علیه السلام) رعایت انصاف و همراهی با مردم را در صبر در برآوردن حوائج رعیت، عدم مصادره اموال مورد نیاز مشمولان مالیات و تنبیه نکردن آنان می‌دانند. توصیف عاملان مالیاتی به «خزان الرعیه و وکلاء الامه» نشان از این دارد که باید این گروه امانتدار باشند و در امانت خیانت نکنند و در آنچه از امر امت به ایشان محول شده عدالت و مصلحت را رعایت کنند.(منهاج البراعة فی شرح نهج البلاغة، خوئی، نامه ۵۰) به عبارت دیگر مالیات را باید در بیت المال نگه دارند و در مصالح رعیت هزینه کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در این صورت نیز مالیات باید:

اولاً: مالیات بر درآمد باشد؛ ثانیاً: عمومی باشد؛ و ثالثاً: ارفاق و تشویق در کار نباشد مگر در موارد خاص.

۲-۲-۱۱- سیاست تعدیل مالیاتی بجای مشوق مالیاتی

تشویق مالیاتی سیاستی است که فراگیر نیست و چنانچه گذشت یا منطقه‌ای خاص و یا سرمایه‌گذاری خاصی را شامل می‌شود. البته توجیه اقتصادی این نوع تشویق‌ها نیز توسعه و جذب سرمایه‌گذاری است. ولی نتایج بررسی حداقل از تأثیر کم آن در کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران حکایت دارد. از سوی دیگر این رفتار یک رفتار تبعیضی و خلاف عدالت محسوب می‌شود. همانطور که در برخی از بررسی‌ها (چشمی،۱۳۸۱؛ پژویان و موسوی جهرمی،۱۳۷۲: ۴) اشاره شد اخذ مالیات تأثیری منفی در سرمایه‌گذاری مورد مطالعه نداشته است.

بنابراین به مقتضای اصل عدالت، در صورت تحمیل بار هزینه‌های دولت و حکومت بر مردم از طریق مالیات، لازم است این مالیات بین عموم توزیع شود و صنف یا گروه خاصی استثناء نشود. به جای تشویق مالیاتی نیز از همان ابتدا مالیات را به نرخ پائین وضع کنند تا این تشویق مشمول حال همه شود و همچنین مالیات برای همگان قابل پرداخت باشد. نفس کم بودن رقم مالیات خود انگیزه‌ای جهت تمکین به قانون مالیات و اجتناب از فرار مالیاتی به حساب می‌آید.

مطلب دیگر اینکه سرمایه‌گذار در ترجیح دو گزینه:

الف) صورتی که مالیات به صورت دائمی نرخ پائینی داشته باشد.

ب) برای چند سال ابتدای فعالیت با نرخ کم و یا معافیت کلی مالیات مواجه باشد؛

حتماً گزینه «الف» را انتخاب می‌کند.

و همین طور دولت و مسئولان مالیاتی از دو گزینه:

الف) مالیات به صورت شفاف دارای یک قاعده و مداوم باشد که امکان برنامه‌ریزی داشته باشد ولی با نرخ پائین؛

ب) با چند قاعده روبرو بودن و مواجه شدن با دسته‌های مختلف مؤدی مالیات و اعمال انواع تشویق‌ها مثل معافیت، نرخ استهلاک و ... و هزینه‌های جانبی و امکان سوء استفاده از قانون مشوق‌ها؛

حتما گزینه «الف» را انتخاب می‌کنند.

این دو مورد در صورتی است که دولت به مالیات فقط به عنوان ابزار درآمدی نگاه کند و از استفاده از ابزار مالیات برای سیاست‌های مالیاتی خودداری کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

کاهش نرخ مالیات و همچنین تنوع مالیات‌ها می‌تواند در جذب سرمایه‌گذاری مؤثر باشد. از این طریق درآمد مالیاتی دولت نیز افزایش می‌یابد.

بسیاری از کشورها نیز در راستای اصلاحات ساختار مالیاتی تعداد طبقات نرخ مالیات را به دو یا سه طبقه تقلیل داده‌اند. همچنین حداکثر نرخ مالیات را کاهش داده‌اند. در کنار این سیاست به راهکار گسترش پایه‌های مالیات بر درآمد اشخاص و درآمد شرکت‌ها رو آورده‌اند(نظری و گیلک، ۸۸-۸۹: ۲).

۲-۲-۱۲- سیاست گسترش ظرفیت مالیاتی بجای مشوق مالیاتی

عدالت مالیاتی اقتضای این را دارد که دولت قبل از اخذ مالیات، ظرفیت مالیاتی را کامل کند. یکی از راههایی که به ایجاد ظرفیت مالیاتی کمک می‌کند، کم کردن تصدی‌گری اقتصادی دولت و محدود کردن بدنه دولت است. تصدی امور اقتصادی توسط دولت باعث کاهش درآمدهای مالیاتی شده[۱] و از راه افزایش مالیات و تحمیل بار اضافی بر دوش مردم جبران می‌شود. بدبینی، احساس تبعیض و بی‌عدالتی از سوی مؤدیان و دلسرد شدن مردم از کار و تلاش اقتصادی ره‌آورد این سیاست است.

از حضرت علی (علیه السلام) نقل شده که:

«من طلب الخراج بغیر عمارة أخرب البلاد، وأهلک العباد، ولم یستقم أمره إلا قلیلا»(نهج البلاغة: نامه ۵۳. ترجمه دشتی).

«آنکس که بخواهد خراج را بدون آبادانی به دست آورد، شهرها را خراب، و بندگان خدا را نابود، و حکومتش جز اندک مدتی دوام نیاورد».

این حدیث مطالبه مالیات بدون آبادانی و به دیگر سخن بدون ایجاد ظرفیت را منتهی به سه عارضه منفی می‌بیند: ۱- خرابی بلاد(توسعه نیافتگی)؛ ۲- هلاک مردم؛ و ۳- افول حکومت.

نتیجه این دور باطل ناتوانی دولت در تأمین مخارج خود و توسعه نیافتگی شهرها و روستاها است. برون رفت از این مشکل نیز استفاده از تشویق مالیاتی نیست. یکی از راه‌هایی که به نظر می‌رسد توسعه

۱- به عنوان مثال به نقل تاریخی سیر نزولی مقدار مالیات در زمان خلفای عباسی دقت کنید: مقدار مالیات در زمان رشید: ۰۰۰ / ۳۲۰ / ۵۳۰ درهم،در زمان مأمون ۰۰۰ / ۸۵۵ / ۳۹۰ درهم، و در زمان معتصم ۳۵۰ / ۲۹۱ / ۳۸۸، و در عهد واثق میزان مالیات گرداوری شده به ۳۴۰ / ۲۶۵ / ۲۹۹ درهم رسید. علت این امر نیز این بود که خلفاء موارد زیادی از زمین‌ها و مراکز مهم اقتصادی را به تملک خود در آورده بودند و همچنین از طریق زور و مصادره زمین‌های زیادی را صاحب شده بودند. این امر باعث کاهش درآمد مالیاتی شد.(الکلینی والکافی تألیف الدکتو الشیخ عبد الله الرسول عبد الحسین الغفار مؤسسة النشر الاسلامی التابعة لجماعة المدرسین بقم المشرفة،، ص۲۲۴، به نقل از: العالم الاسلامی فی العصر العباسی لحسن أحمد محمود وأحمد ابراهیم الشریف: ص ۲۱۰. ط ۱ مطبعةالمدنی،مصر و النظم الاسلامیةلحسن ابراهیم: ص ۲۹۳. تاریخ الطبری: ۱۰ / ۱۰۰ عصرالرشیدوالبرامکة).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ظرفیت‌های مالیاتی است. گسترش ظرفیت‌های مالیاتی و یا سرمایه‌گذاری و اشتغال جدید، علاوه بر ثبات اقتصادی، افزایش درآمد مالیاتی را به دنبال دارد.

دقت در خود واژه خراج نیز بر لزوم ایجاد ظرفیت تأکید دارد. چراکه خراج و اراضی خراجیه به زمین‌هایی اطلاق می‌شود که از سوی حکومت اسلامی در اختیار افراد قرار می‌گرفته تا با کار در آنها درآمدی کسب کنند و درصدی از آن را نیز به عنوان مالیات و خراج به حکومت بپردازند.

۲-۲-۱۳- دقت در تعبیر قانون

قانون مالیاتها بواسطه بار مالی که برای مردم ایجاد می‌کند، غالباً باعث حساسیت مؤدیان نسبت به آن می‌شود. این حساسیت ممکن است در شکل اعتراض، فرار و اجتناب مالیاتی و یا عدم اقبال به سرمایه‌گذاری و انتقال سرمایه‌گذاری به کشورهای دیگر و یا تخصیص سرمایه به امور غیرلازم و واسطه‌ای ظهور یابد. دولت‌ها نیز به ناچار برای جبران این معضل دست به مشوق‌های مالیاتی می‌زنند.

سخن این است که چنانچه در نظر باشد قانونی وضع شود و سپس به نام تشویق استثناء شود؛ از ابتدا به جای اینکه اصل را بر لزوم پرداخت مالیات بدانیم و استثناء کنیم؛ تعبیر به عدم لزوم مالیات را اصل قرار دهیم و اخذ مالیات را براساس مصلحت سنجی در مواردی استثناء کنیم.

در این رابطه باید از متخصصان روانشناسی اجتماعی وآگاه به روحیه مردم کمک گرفت و در باره آن با مردم مشورت کرد و افکارشان را مدّ نظر قرار داد تا مالیات به عنوان یک بار سنگین برای جامعه محسوب نشود و فرهنگ اخذ مالیات نیز به خوبی جای خود را درسطح کشور بازکند، در غیر این صورت نمی‌توان از بدبینی های پیرامون آن گذشت.

۳- نتیجه‌گیری

۱) از منظر فقه اسلامی دولت باید به درآمدهای مالیاتی به عنوان رفع نیازها نگاه کند و از استفاده مالیات به عنوان یک ابزار مالی در سیاست‌گذاری‌های خود تا حد امکان اجتناب نماید. حکومت برای جذب سرمایه‌گذاری در موضوعی خاص باید بجای استفاده از سیاست مشوق و معافیت مالیاتی از سیاست دیگری استفاده نماید چراکه مالیات پیش از اینکه یک سیاست اقتصادی قلمداد شود، یک شگرد حکومتی و سیاسی به معنای خاص خودش است. به طور کلی اعمال مشوق‌های مالیاتی (ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی به منظور تشویق اهداف خاص اقتصادی و اجتماعی) را باید کاهش داد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۲) دولت باید بجای استفاده از مشوق مالیاتی به منظور جذب سرمایه و سرمایه‌گذار، هزینه‌های مالی خود را با کاهش حجم تصدی‌ها و رعایت انضباط مالی سامان داده تا اینکه سیاست‌های مالیاتی زمینه ناکارآمدی سیاستهای اقتصادی را فراهم نکند. بطور کلی کارآمدترین سیاست یا بسته حمایتی مالیاتی آن سیاستی است که به تحریک و افزایش تقاضا و مخارج مصرفی و یا افزایش مخارج سرمایه‌گذاری در کوتاه مدت منجر شود بدون اینکه موجب پدید آمدن مشکلات مالی برای دولت در بلندمدت شود.

۳) عدالت مالیاتی به معنای افزایش معافیت‌ها یا تخفیف‌ها نیست، بلکه منظور محاسبه سریع، درست و عادلانه مالیات‌ها و رعایت عدل و انصاف و آسان‌نگری در برخورد با مؤدیان است. مؤدیان مالیاتی از اصل پرداخت مالیات ابراز نارضایتی نمی‌کنند؛ بلکه نرخ‌های بالا و متنوع، پیچیدگی و تعدد قانون، عدم شفافیت و حیف و میل در هزینه‌کرد مالیاتهای دریافتی، مشوق‌های بی‌مورد و تبعیض‌های ناروا که به تلقی رفتار ناعادلانه منجر می‌شود، موجب نارضایتی آنها شده و تصمیم به فرار مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات توسط آنها را سبب می‌شود.

۴) اصل در مالیات عمومیت آن و کاهش معافیت‌ها و تشویق‌های مالیاتی است و در صورت ضرورت استفاده از مشوق مالیاتی جهت سرمایه‌گذاری و جذب آن، لازم است تأثیر این تشویق‌ها و معافیت‌ها احراز شود.

۵) از منظر فقه اسلامی ایده‌آل‌ترین حالتی که مصلحت، استفاده از سیاست تشویق مالیاتی و عدول از اصل کلی عدالت را مجاز می‌داند؛ تعلق مشوق‌های مالیاتی به آن دسته از سرمایه‌گذاری‌هایی است که در صورت عدم اعطای مشوق مالیاتی، انجام نمی‌شوند.

۶) اگر مشوق ممزوج با خود مالیات در نظر گرفته شود، انتظار می‌رود علاوه بر تأمین هدف استفاده از تشویق مالیاتی؛ از کارائی بیشتری برخوردار باشد. برای مثال مالیات تا سطحی از درآمد به صورت درصدی از درآمد باشد و از این سطح درآمد به بالا، مالیات به صورت مطلق یا پلکانی مبلغ معینی باشد. این شیوه در سرمایه‌گذاری‌های تولیدی و دانش و فن‌آوری صادق است اما در فعالیتهای واسطه‌ای و دلالی به صورت عکس عمل شود. روند گسترش ظرفیت‌های مالیاتی و تک نرخی شدن مالیات و پایه مالیاتی نیز شیوه دیگری در تشویق مالیاتی توأم با عدالت و افزایش درآمد مالیاتی محسوب می‌شود.

۷) با توجه به موارد فوق، اگر معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی اعطائی موافق با اصول و موازین حقوقی مقبول اقتصاددانان و صاحبنظران مالیه عمومی باشد، پسندیده بوده و موجب تقویت و حسن اجرای سیاست مالیاتی دولت و اشاعه عدالت و جلوگیری از فساد و سوء استفاده و اجحاف خواهد بود. برعکس، چنانچه به صورت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بی‌رویه و بر مبنای خواستها و اغراض شخصی و بدون توجیه مالی و اقتصادی اعمال شود، طبعاً موجب فساد و فرار مالیاتی بوده و موجبات بی اعتنایی سایرین نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی را فراهم خواهد آورد(محور مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، ص۴).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست *منابع*

۱.انصاریان، حسین؛ ترجمه نهج البلاغه.

۲.دشتی، محمد؛ ترجمه نهج البلاغه.

۳.عبدالحسین الغفار، شیخ عبدالله الرسول؛ الکلینی و الکافی؛ مؤسسۀنشراسلامی جامعۀ مدرسین قم.

۴.علامه طباطبائی (۱۴۱۷ ق.)، المیزان، ج۱۲، دفترانتشارات اسلامی جامعه‌ی مدرسین حوزه علمیه قم.

۵.علامه مجلسی، بحارالأنوار،ج ۷۲.

۶.تمیمی آمدی، غررالحکم و دررالکلم.

۷.قاضی أبی حنیفۀ النعمان بن محمدالتمیمی المغربی،دعائم الإسلام ج ۱.

۸.معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات(۱۳۸۹)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران(موضوع ماده۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه)، ویرایش سوم.

۹.معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات(۱۳۸۹)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مطالعۀ تطبیقی ساختار جرائم و مشوقها در برخی از نظامهای مالیاتی کشورهای حوزه سند چشم‌انداز.

۱۰. مکارم شیرازی، ترجمه نهج البلاغه.

۱۱. محمودی، منهاج البراعۀ فی شرح نهج البلاغۀ، خوئی، نامه ۵۰.

۱۲. نظری، حسن‌آقا، محمدتقی گیلک(۱۳۸۵)، نگرشی علمی به هزینه و درآمد دولت اسلامی؛ چ۲؛ پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

۱۳. نهج السعادۀ فی مستدرک نهج البلاغۀ، نامه۸، ج ۴.

۱۴. فلیحی، نعمت و همکاران (۱۳۸۷)، طرح تحقیقاتی «بررسی اثر معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای (موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم)» ، پژوهشکده امور اقتصادی، تهران.

۱۵. لیونز، سوزان (۱۳۷۹)، «فرهنگ اصطلاحات مالیاتی بین‌الملل»، توکل، محمد، دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.

۱۶. کوهی، شجاعت(۱۳۸۱)، «قانون مالیات های مستقیم»، تهران، انتشارات مکتب الزهرا(س)، چاپ اول.

۱۷. آقائی و همکاران (۱۳۸۶)، طرح تحقیقاتی «بررسی معافیتهای مالیاتی بخش کشاورزی»، معاونت امور اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاستهای مالی.

۱۸. رجایی، سیدمحمدکاظم و سیدمهدی معلمی (۱۳۹۰)، درآمدی بر مفهوم عدالت اقتصادی و شاخص‌های آن، فصلنامه معرفت اقتصادی، ش۴.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۹. معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات(۱۳۸۸)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، «پروژه بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی ، محور مشوق‌ها و معافیتهای مالیاتی».

20. Alex Easson and Eric M. Zolt (2003), "Tax Incentives", World Bank Course on practical issues of tax policy in developing countries

21. Masters, Andrew (2006)"Strategies for Improving the Incentive Structure of Tax Systems: A Southern African Perspective" Retrivied from www.imf.org/external/ np/seminars/eng/2006/rppia/pdf/master.pdf in 2011-04-10.

22. Sandford, C. (2000), "Why tax systems differ: A Comparative study of the political economy of taxation. Bath". Fiscal Publications, 2000

23. Victor Thurony(1998), Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund

24. Selected Countries tax information retrivied from webpages as follows:

25. http://www.gib.gov.tr/index.php?id=469

26. www.impots.gouv.fr/portal/.../p1/.../fichedescriptive_1006.pdf

27. www.lost-in-france.com/living-in.../810-french-tax-system

28. http://www.sars.gov.za/

29. http://www.russian-tax-code.com/

30. www.ibfd.org

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]