

مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی مطالعه

موردی: خمس

سعید فراهانی فرد

عضو هیأت علمی دانشگاه علوم اقتصادی تهران

سید اسماعیل موسوی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد اسلامی دانشگاه علوم اقتصادی تهران،

muosavi.esmaeel@gmail.com

چکیده

نظام اقتصادی ایران در راستای جایگزینی سیستم مالیات بر ارزش افزوده به جای سایر مالیات‌های رایج جدی است. با توجه به بافت مذهبی جامعه ایران، نظام مالیاتی ایران، سیستم مالیاتی ایران نمی‌تواند با آموزه‌های اسلامی در تضاد باشد، لذا لزوم بررسی مطابقت سیستم مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های اسلامی ضروری به نظر می‌رسد. با استفاده از روش مقایسه‌ای ابتدا ویژگی‌های عمومی و سپس آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و خمس به‌عنوان فراگیرترین مالیات اسلامی مورد بررسی و مقایسه قرار می‌گیرد. نتایج حاصله نشان از تطابق سیستم مذکور در بسیاری جهات نظیر پایه مالیاتی گسترده، اعمال معافیت‌های لازم، تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت و ... تطابق دارد. اما در پاره‌ای از موارد نظیر بحث عدالت مالیاتی و توزیع درآمد تفاوت دارند.

طبقه‌بندی JEL: H21، H26، H23، E31

کلید واژه‌ها: خمس، مالیات بر ارزش افزوده، عدالت مالیاتی، معافیت مالیاتی، تورم

مقدمه

مقایسه درآمدهای مالیاتی با سایر درآمدهای دولت نشان می‌دهد که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیش‌تر باشد آثار نامطلوب کم‌تری در اقتصاد خواه داشت. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌شود. امروزه اکثر کشورها به سمت جایگزینی مالیات‌های غیر مستقیم به جای مالیات‌های مستقیم هستند زیرا این گونه مالیات‌ها فاقد بیش‌تر مشکلات مالیات‌های مستقیم نظیر عدم تأمین مالی دولت، آثار تورمی و... می‌باشند. از جمله مهم‌ترین انواع مالیات‌های غیر مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده است. از سال ۱۳۸۷ جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات‌های مستقیم به‌طور جدی آغاز شده است.

توجه به ویژگی‌های نظام مالیاتی اسلام مانند معافیت‌ها، اعتماد به پرداخت کننده و نیز دادن مهلت برای پرداخت مالیات و نیز سفارش به مأموران مالیاتی، مبنی بر رعایت مودیان، همه براین مطلب شهادت می‌دهند که هدف شارع صرفاً جمع‌آوری درآمد و اعمال فشار و تکلیف سخت و طاقت‌فرسا برمسلمانان نیست؛ داوری درباره مالیات‌های موجود یا جدید در بهترین حالت، بر اساس تجربه گذشته و عملکرد مالیات‌های پیشین صورت گرفته و به هماهنگی و سازگاری آن با اهداف و عملکرد مالیات‌های صدر اسلام که بهترین الگو برای مالیات‌های اسلامی است، توجه نشده است. در نظام مالیاتی اسلامی، هریک از انواع مالیات‌های وضع شده توسط شارع، دارای نقش و جایگاه ویژه‌ای در این نظام می‌باشد که در ارتباط و با توجه به سایر مالیات‌های اسلامی اهداف نظام اقتصادی اسلام را تسهیل می‌سازد در این مقاله ویژگی‌های خمس به علت فراگیری‌گیری و پوشش تمامی فعالیت‌های اقتصادی تبیین شده و ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده با آن مقایسه شده است.

مسئله اصلی در این مقاله این است که آیا مالیات بر ارزش افزوده با نظام مالیاتی موردنظر اسلام، و به‌طور خاص خمس مطابقت دارد؟ بر این اساس در این مقاله پس از بیان پیشینه و ادبیات موضوع، ابتدا ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و خمس بیان و مقایسه می‌شوند سپس آثار اقتصادی این نوع مالیات‌ها بررسی می‌شود و در مرحله بعد نتیجه‌گیری و پیشنهادهای مطرح می‌شود. نتایج حاصله نشان از تطابق سیستم مذکور در بسیاری جهات نظیر پایه مالیاتی گسترده، اعمال معافیت‌های لازم،

تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت و... تطابق دارد. اما در پاره‌ای از موارد نظیر بحث عدالت مالیاتی و توزیع درآمد تفاوت دارند.

ادبیات و پیش‌سینه تحقیق

مطالعاتی را که در این زمینه انجام شده است به دو بخش مطالعات خارجی و داخلی تقسیم‌بندی می‌کنیم:

الف) مطالعات داخل کشور

۱- کمال الدین شیخ‌السلامی (۱۳۶۸) با بررسی مالیات بر ارزش افزوده، به‌عنوان یکی از راه‌های افزایش درآمد مالیاتی نشان داد که از یک سو مالیات بر ارزش افزوده، دارای مزایایی نظیر افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و تأمین منابع دولت، کوتاه نمودن وقفه‌های زمانی دریافت مالیات و ... بوده و از سوی دیگر، دارای برخی معایب احتمالی در زمینه تحمیل بار مالیاتی به مصرف‌کننده، افزایش قیمت‌ها و نیز عدم تأمین عدالت اجتماعی نیز می‌باشد، بنابراین اجرای این مالیات در ایران نیازمند مطالعات بیش‌تری است.

۲- عرب مازار (۱۳۷۲) در مقاله‌ای با عنوان «در اندیشه نظام مالیاتی مطلوب»، سعی در بیان مبانی نظری و تجربه‌های اصلاحات مالیاتی داشته و هم‌چنین چالش‌های فراروی اقدامات اصلاحی را نیز بیان می‌کند. وی چنین نتیجه می‌گیرد که سطح مناسب مالیات به میزان نقش دولت، کارایی و عدالت در مخارج عمومی، کارایی و عدالت در نظام مالیاتی ذی ربط، بستگی دارد، لذا سطح مطلوب مالیاتی در کشورهای مختلف، متفاوت است، مشکل دیگر در نگاهی است که نسبت به مالیات در بین دولت وجود دارد که با توجه به درآمدهای نفتی، خود را از وجود یک سیستم مالیاتی کارآمد، بی‌نیاز می‌بینند، که راه حل نیز در ایجاد کمیته عالی مالیاتی مستقل از دستگاه‌های اجرایی و با شرکت اندیشمندان اقتصادی، نمایندگان سه قوه و مسئولان مالیاتی می‌باشد.

۳- جعفرصمیمی و صالح نژاد (۱۳۷۷) به بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که جایگزینی مالیات بر ارزش به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، درآمدهای مالیاتی را به‌صورت قابل توجهی افزایش می‌دهد.

۴- صادقی (۱۳۷۹) در بررسی آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف اقتصاد ایران به بررسی سه دسته کلی آثار قیمتی (تورمی)، توزیعی و درآمدی پرداخت. نتایج حاصل از این بررسی نشان داد که در ۷۸ بخش مورد مطالعه در اقتصاد ایران، مالیات بر ارزش افزوده بر ۳۶ بخش آثار قیمتی ضعیف، بر ۱۳ بخش آثار قیمتی متوسط و بر ۲۹ بخش آثار قیمتی شدید دارد.

۵- پژوهان (۱۳۸۳) در مقاله «چالش‌های فراروی نظام مالیاتی ایران به‌منظور بررسی کشورهای در حال توسعه و کشور ایران در رسیدن به یک سیستم مالیاتی کارا و مطلوب» بیان می‌دارد که علیرغم اینکه سایر کشورها تحولات شگرفی در سیستم مالیاتی خود به وجود آورده‌اند، ایران به دلایلی از جمله درآمدهای نفتی نه تنها در رسیدن به یک نظام مالیاتی کارا ناموفق بوده است، بلکه به نظر می‌رسد که سیستم مالیاتی ایران به سطحی پایین‌تر از سال ۱۳۴۵ رسیده است.

۶- حکیم آبادی (۱۳۸۳) در مقاله «درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان مطالعه ی موردی ایران» آورده است که مهم‌ترین رویکرد این اصلاحات، کاهش اختلال‌زایی مالیات‌ها و رفع موانع تولید و عرضه و تأکید بر عدالت افقی به جای عدالت عمودی بوده است. گسترده تر کردن پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ‌های نهایی بالای مالیاتی و کاهش تعداد نرخ‌ها و هماهنگی نظام مالیاتی با قوانین اجرای مالیاتی راه کارهای اصلی بوده است.

۷- شمس الدینی و شهرکی (۱۳۹۰)، با توجه به قوانین اقتصادی استخراجی از خمس و زکات و مقایسه آن با سیستم‌های مالیاتی موجود، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان مناسب‌ترین سیستم مالیاتی حال حاضر، معرفی کرده‌اند و بیان می‌کنند که نظام مالیاتی اسلامی و سیستم مالیات بر ارزش افزوده تطابق قابل توجهی دارند و البته بیان می‌دارند که اجرای یک سیستم مالیاتی در ایران تنها با همکاری خود مردم و تعاون اجتماعی امکان‌پذیر است.

۸- حبیبیان و زمانی (۱۳۹۱) در بررسی اسلامی بودن مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌کنند که در مالیه اسلامی موردی را نمی‌توان یافت که بر مصرف، تکلیفی وضع شده باشد، در حالی که مالیات بر ارزش افزوده با تجمیع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود، در نهایت بر مصرف کننده نهایی تحمیل خواهد شد. با این وجود نمی‌توان بر ناسازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی صحه گذاشت. با توجه به ویژگی‌های مثبت این مالیات در سایر ابعاد آن، بیان می‌کنند که اعمال آن با

یک نرخ پایین، با ساختار نظام مالیه دولت اسلامی مطابقت بیشتری دارد. در این پژوهش از بیان ویژگی‌های نظام مالیاتی موردنظر اسلام، سخنی به میان نیامده است و تنها به بیان تیتروار برخی از ویژگی‌های خمس و زکات پرداخته شده است. از طرفی همین ویژگی‌ها نیز مورد بررسی قرارنگرفته است و با ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده مقایسه نشده است.

ب) مطالعات خارج از کشور

- ۱- تحقیق بالارد، اسکولز شوون در آمریکا (۱۹۸۷) نشان داد که برقراری یک نرخ مالیات بر ارزش افزوده، کارایی اقتصادی را بهبود می‌بخشد و مالیات بر ارزش افزوده کم‌ترین هزینه اجتماعی نهایی را در میان مالیات‌ها دارد.
- ۲- آرن واندومادو (۱۹۹۷) در بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر ساختار سرمایه و سودآوری صنایع تولید ماء الشعیر نیجریه و با تحلیل نسبت بدهی آن‌ها دریافتند که مالیات ارزش افزوده از طریق کاهش مصرف و حجم فروش منجر به کاهش ظرفیت تولید و سود خالص شرکت‌ها می‌شود و بر ساختار آن‌ها تأثیرگذار است.
- ۳- هریسون و کرولا (۲۰۰۵) به بررسی روش‌های بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده در ۳۶ کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه پرداخته و به این نتیجه رسیدند که با توجه به تمایلاتی که از سوی پرداخت کنندگان مالیات بر ارزش افزوده برای جعل، تقلب و عدم پرداخت به موقع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، هدف اصلی ادارات مالیاتی از اجرای مالایت بر ارزش افزوده تأمین نشده است و برای حل این مشکلات می‌بایست قوانین مالیات بر ارزش افزوده را با منافع پرداخت کنندگان هماهنگ نمایند.
- ۴- کریساند و همکاران (۲۰۱۱) با استفاده از آمار و اطلاعات اقتصاد آلمان آثار افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده را بر سطح قیمت‌ها محاسبه نموده‌اند. نتایج مطالعه بر روی ۸ محصول مهم نشان داد که افزایش قیمت در محصولات مورد نظر، در مقایسه با برآوردی که حاصل از انتظارات تورمی در اقتصاد شکل گرفته بود، بسیار کم‌تر بود و افزایش قیمت در حد پیش بینی نبوده است.

مالیات بر ارزش افزوده

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف براساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس ارزش افزوده را

تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده در یک دوره معین تعریف می‌کنند.

مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد که در هر مرحله از تولید و توزیع به صورت درصدی جدا از قیمت اخذ می‌گردد. به عبارت دیگر این مالیات نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و از ارزش بنگاه‌ها یعنی مابه التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی که بابت خرید نهاده‌های تولید (به‌استثنای نیروی انسانی) پرداخت شده است، دریافت می‌شود.

این مالیات به شکل تولیدی، درآمدی و مصرفی گرفته می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، بر اساس اصل مبدا، شامل تمام هزینه‌های تولید ناخالص داخلی (به استثناء هزینه حقوق و دستمزد دولتی) است و در صورت تبعیت از اصل مقصد، تولید کالاهای داخلی نسبت به تراز تجاری تعدیل می‌شود. در اصل مبدا، کالاهای صادراتی مشمول مالیات و واردات کالاهایی که در خارج از مرزهای ملی تولید شده‌اند، معاف از مالیات می‌باشند.

در نوع دوم این مالیات (مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی)، مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص تعدیل می‌شود. مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص شامل کل مخارج واقعی اقتصاد بر کالاهای سرمایه‌های (تشکیل سرمایه ناخالص) در یک دوره زمانی مشخص است.

و در نهایت مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، سرمایه‌گذاری و استهلاک از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود و در واقع بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال می‌یابد و این امر سبب افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید می‌شود.

نظام مالیاتی اسلام

نظام مالیاتی اسلام مرکب از مالیات‌های مختلفی است و شامل زکات، خمس، جزیه و خراج می‌باشد که البته برخی مالیات‌های دیگر نیز به تناسب شرایط وضع می‌شده است.

نظام اقتصادی صدر اسلام و ادبیات غنی اسلامی، زمینه استغنای کامل را به لحاظ نظری و عملی فراهم آورده است. واجبات مالی اسلامی از ویژگی‌هایی برخوردارند که هریک از آنها می‌تواند شاخص مطمئن و مناسبی برای طراحی و اجرای مالیات در نظام اقتصادی متعارف خصوصاً در کشورهای اسلامی باشد. برخی نظریه پردازان اسلامی، مالیات اسلامی را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «مالیات اسلامی حقی معلوم است که قانون‌گذار اسلامی، بر دارایی افراد واجب کرده است». این حق به صورت نقدی و غیرنقدی بنابه شروط معین و با تکیه بر دستورالمعمل‌های مالی دریافت می‌شود و هر فرد چه در حمایت دولت اسلامی و یا خارج از این محدوده باشد، مکلف به پرداخت حقی است که بر ذمه دارد (عزیزی، سعید، ۱۳۹۰). در دین اسلام به‌عنوان دین جامع که علاوه بر آخرت به مسائل دنیوی انسانها نیز اهتمام داشت و بر همین اساس از همان ابتدا مسأله حکومت داری مطرح شد مسأله مالیات نیز مطرح شد که البته تفاوت عمده‌ای در آن وجود داشت که در حکومت اسلامی مالیات به دو دسته مالیات‌های اولیه (ثابت) و مالیات‌های ثانویه (غیر ثابت) تقسیم می‌شد که در این میان مالیات‌های اولی (ثابت) به مالیات‌هایی اطلاق می‌شد که نسبت، مقدار، مورد وضع یا مجموع آنها را دین اسلام مشخص کرده است؛ مانند خمس، زکات، و... و مالیات‌های ثانوی (متغیر) که به آن دسته از دریافت‌هایی اطلاق می‌شد که حاکم اسلامی، بر اساس مصلحت مسلمانان، در شرایط خاصی به‌طور موقت وضع می‌کند.

خمس: خمس در لغت به معنای یک پنجم است و یکی از مالیات‌های اسلامی است که ادای آن حتمی است. در اینکه خمس از جانب پروردگار تشریح شده و پرداخت آن به‌عنوان تکلیف الهی واجب گردیده است تردیدی وجود ندارد، به همین دلیل بسیاری از فقهای شیعه و سنی، انکار آن را مترادف با پشت پا زدن به یکی از ضروریات دین شمرده‌اند. لذا در تشریح خمس و پیدایی آن بعد از نزول آیه ۴۱ سوره انفال و مقارن با جنگ بدر نمی‌توان شبیه کرد (جواهر کلام، ج ۱۶، ۱۳۶۷، ص ۵).

دو دیدگاه نسبت به خمس وجود دارد:

الف) دیدگاه سنتی خمس: صاحب جواهر الکلام خمس را این‌گونه تعریف می‌کند: خمس حق مالی است که پروردگار هستی بخش بر بندگانش در مال ویژه به نفع خود و بنی‌هاشم وضع نموده است. بنی‌هاشمی که پیشوایان و رهبران مردم و صاحبان فضل و احسان می‌باشند و به خاطر ارج نهادن، خمس به جای صدقه و زکات به آن‌ها تعلق می‌گیرد (جواهر الکلام، ۱۳۶۷، ج ۲). بر طبق این دیدگاه خمس، ملک قشرها و

گروه‌های خاصی از افراد جامعه است که بر طبق این دیدگاه، همان طور که در آیه ۴۱ سوره انفال آمده است درآمدخمس متعلق به شش عنوان مشخص است که سهم هر کدام، یک پنجم است. سهم خدا، پیامبر (ص) و امام (ذی القربا) که به نایب امام یعنی فقهای عظام پرداخت می‌شود، سه سهم آخر به فقرا، ایتام و در راه ماندگان منسوب به پیامبر (ص) پرداخت می‌شود.

ب) نگرش مالیاتی به خمس: نگرش دیگر نگرش مالیاتی به خمس است. برطبق این نگرش، اکثر فقهای معاصر به خاطر درک اهمیت و جایگاه خمس در اقتصاد و نقش آن در تثبیت حکومت اسلامی، به جای تخصیص آن به گروه‌های خاصی از نیازمندان و مستحقان جامعه، به این باور رسیدند که خمس ملک واحد و دارای مالک واحد و از آن خداوند است. شیخ فیاض الدین زنجانی نخستین فقیهی بود که این دیدگاه را مطرح نمود. در باب خمس، حضرت امام خمینی رحمه الله تصریح داشتند که خمس به‌طور کلی در اختیار ولی امر است و حتی در باب سهم سادات نیز باید از ولی امر اجازه گرفت (البیع، ۱۳۶۸، ج ۲). مالکیت پیامبر (ص) و سپس مالکیت ائمه (ع) بر خمس از مالکیت خداوند منشأ می‌گیرد. مالکیت آنها قراردادی و به خاطر منصب امامت و رهبری است و برخاسته از ضرورت‌ها و نیاز اجتماعی است. امام خمینی (ره) مالکیت خداوند، پیامبر (ص) و امام معصوم (ع) بر خمس را به معنای حق ولایت و تصرف می‌داند و حاکم اسلامی را نیز جزیی از این مقوله می‌شمارد. بر اساس این رویکرد، خمس، یک نوع مالیات و ابزار اجرای عدالت و وسیله‌ای برای راه اندازی خدمات عمومی، تأمین هزینه‌های آموزش و بهداشت و حمایت از اقشار کم درآمد جامعه باشد. این دیدگاه تصویری اجتماعی و سیاسی از خمس را ارائه می‌دهد و خمس را وسیله اقتدار حکومت می‌شمارد. طبق این دیدگاه یتیمان، نیازمندان و در راه ماندگان، حق و مالکیت شخصی نسبت به خمس را ندارند و ذکر آنها در قرآن به‌عنوان نمونه‌ای از موارد مصرف است که دولت اسلامی موظف به تأمین آن می‌باشد.

موارد تعلق خمس: خمس یکی از فریضه‌های اسلامی است و قرآن کریم آن را در کنار جهاد قرار داده است و در بیان اهمیت آن، ایمان را با آن پیوند زده و در سوره‌ی انفال آیه ۴۱ می‌فرماید:

« وَاعْلَمُوا أَنَّمَا غَنِمْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَإِنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَ لِلرَّسُولِ وَ لِذِي الْقُرْبَىٰ وَ الْيَتَامَىٰ وَ الْمَسَاكِينِ وَ ابْنِ السَّبِيلِ إِنْ كُنْتُمْ أَمْنْتُمْ بِاللَّهِ وَ . . ؛ بدانید آنچه را که سود می‌برید، یک

پنجم آن، برای خدا و رسول خدا(ص) و خویشاوندان او و یتیمان و مسکینان و در راه ماندگان است، اگر به خدا ایمان دارید و...». بنا بر نظر اغلب فقهای، خمس بر هفت چیز واجب می‌شود:

منفعت کسب، معدن، گنج، مال مخلوط به حرام، جواهراتی که از طریق غواصی به دست می‌آید، غنیمت و زمینی که کافر ذمی از مسلمان بخرد.

نرخ مالیاتی خمس: نرخ‌های مالیاتی به سه گونه اساسی تقسیم می‌شوند: نرخ مالیات تصاعدی، نرخ مالیات تنازلی و نرخ مالیات تناسبی

بر اساس منابع فقهی، خمس به معنای ۲۰ درصد ما به التفاوت درآمد یا هزینه کار و زندگی مردم است که باید با توجه به متفاوت بودن نظرات فقهی هزینه گردد. در مورد نرخ خمس، یک تلقی اولیه این است که یک نرخ ثابت ۲۰ درصد (مالیات تناسبی) وجود دارد، اما یافته‌ها نشان می‌دهد که محوری‌ترین و فراگیرترین نوع مالیات اسلامی (خمس) دارای نرخ تصاعدی است یعنی نرخ نهایی و متوسط در خمس برابر ۲۰ درصد می‌باشد ولی با افزایش کاهنده مخارج زندگی به موازات افزایش درآمد بامعیار نرخ نهایی مالیاتی، خمس نیز یک نرخ صعودی (نسبت به درآمد) پیدا خواهد کرد، به عبارتی با افزایش درآمد، نرخ رشد مالیات خمس، با شیب ملایمتری نسبت به افزایش درآمد رشد می‌کند.

مقایسه تطبیقی ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده و خمس

بعد از تبیین اجمالی مالیات بر ارزش افزوده و خمس در یک مطالعه تطبیقی ویژگی‌های این دو را مطالعه کرده و میزان انطباق مالیات بر ارزش افزوده را بر خمس بررسی خواهیم کرد.

۱- موارد شمول

منظور از این ویژگی بیان قلمروی هر یک از این دو مالیات و مقایسه گستردگی قلمروی آن‌ها می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده، تقریباً بر تمامی کالاها و خدمات وضع می‌شود. بر طبق اصل مبداء، همه کالاها و خدماتی که در کشور تولید می‌شوند مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند و بر طبق اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده بر همه کالاها و خدماتی که در کشور مصرف می‌شوند، وضع می‌شود (آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر، ۱۳۸۰). مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخش‌های بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد و لذا دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است (ضیایی بیگدلی، محمد

تقی، ۱۳۸۳). باید توجه داشت که جمع ارزش افزوده کلیه بنگاه‌ها همان تولید ملی است. بنابراین تولید ملی می‌تواند به‌طور بالقوه پایه مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد.

قلمروی خمس در فقه اهل سنت محدود به غنایم جنگی و برخی از معادن (طلا و نقره) می‌باشد و آنان این محدودیت را با گسترنگی دامنه زکات جبران می‌کند. اما در فقه امامیه، خمس بر هفت مورد تعلق می‌گیرد که می‌توان گفت خمس بر سود حاصل از برخی از فعالیت‌های اقتصادی مانند معدن، گنج و سود حاصل از غواصی و هم‌چنین پس انداز حاصل از تمام فعالیت‌های اقتصادی بعد از کسر هزینه زندگی، وضع می‌شود و به عبارتی تمام درآمدهای ناشی از سرمایه و نیروی کار مشمول خمس است و هیچ شغل یا فرد صاحب درآمدی (با شرایط مذکور) از پرداخت خمس معاف نیست (صدر، سید کاظم؛ گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). بنابراین مشاهده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده و خمس در زمینه گسترنگی پایه مالیاتی تشابه بسیار زیادی دارند. تنها تفاوت آن‌ها در این است که خمس در اغلب موارد آن بر درآمد مازاد وضع شده و شامل هزینه‌های زندگی نمی‌شود ولی مالیات بر ارزش افزوده از این جهت گسترده تر می‌باشد.

۲- معافیت مالیاتی و آستانه معافیت

یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده این است که وقتی معافیتی به یک کالا داده می‌شود آن کالا به طور کامل از پرداخت مالیات معاف نمی‌باشد و با وجود اینکه کالاهای نهایی معاف از مالیات است، لیکن نهاده‌های تولیدی و از جمله کالاهای سرمایه‌ای که در ساخت کالا مورد استفاده قرار می‌گیرد مشمول مالیات قرار می‌گیرد. (آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر، ۱۳۸۰). در نظام‌های مالیاتی مبتنی بر مالیات‌های مستقیم، معافیت مالیاتی یک امتیاز محسوب می‌شود در حالی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، معافیت مالیاتی باعث عدم استرداد مالیات پرداخت شده در مرحله قبل می‌گردد، لذا معافیت مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده امتیاز محسوب نمی‌شود، بلکه مالیات با نرخ صفر امتیاز محسوب می‌شود. چون ضمن معافیت از پرداخت مالیات در این مرحله، زمینه استرداد مالیات مرحله قبل نیز فراهم می‌شود. به‌طور کلی برخی از کالاها و خدمات به سه دلیل کاهش خاصیت تنازلی، کاهش اثر تورمی و حمایت از

اقتضای کم درآمد و نیز کاهش هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند. (حبیبیان، مجید، ۱۳۸۸).

معافیت خمس تأمین حدنصاب زندگی است. تا درآمد کسی به اندازه‌ای نرسد که مخارج سال او را تأمین کند از پرداخت خمس معاف است، ملاک تأمین زندگی برای پرداخت خمس حد غنی است نه حد قناعت. در بخش تولید نیز هزینه‌های تولید در واقع مانند هزینه‌های زندگی لحاظ می‌شوند. لذا تا درآمد ناشی از تولید اشخاص به اندازه‌ای که هزینه‌های تولیدی و مخارج آنان را در حد غنی پوشش دهد نباشد، معاف از خمس می‌باشد. مالیات بر ارزش افزوده با توجه به امکان اعمال معافیت‌های هدفمند و مالیات با نرخ صفر بر روی برخی کالاها سرمایه‌ای و مصرفی، قابلیت انطباق با خمس را تا حدودی پیدا می‌کند؛ اما باید توجه داشت که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، وجود معافیت‌های فراوان برای مشاغل گوناگون به جهت ایجاد انگیزه، به یقین، عدالت افقی نظام مالیاتی را تضعیف می‌کند. از طرفی موانع انگیزشی تولید (سرمایه‌گذاری، پس‌انداز و کار) را نیز کاهش داده است؛ هم‌چنین هدفمند ساختن معافیت‌های مالیاتی سبب می‌شود که دریافت مالیات از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیر ضروری بیش‌تری مصرف می‌کنند افزایش یابد (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱)، چرا که عمده معافیت‌های اعمال شده در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر روی کالاها سرمایه‌ای و مصرفی ضروری وضع می‌شود.

۳- دوره زمانی مشخص

در مالیات بر ارزش افزوده، دوره مالیاتی مشخص است و حتی می‌توان با برنامه‌ریزی مناسب و در جهت اهداف تعیین شده، دوره مالیات بر ارزش افزوده را افزایش و یا کاهش داد.

دوره زمانی در خمس نیز بدین صورت است که هرگاه انسان از راه زراعت، صنعت، تجارت و یا از طریق کار و خدمت در مؤسسات و بنگاه‌ها، درآمدی به دست آورد، خمس (یک پنجم) آن به امام معصوم علیه السلام و سادات اختصاص می‌یابد و باید آن را در عصر غیبت به فقیه جامع شرایط بدهد. اما از جهت ارفاق بر افراد به آنان فرصت داده شده تا یک سال صبر کنند و چنانچه در این مدت، این درآمد را در نیازهای خود و خانواده استفاده نکنند و تمام و یا مقداری از آن تا پایان سال زیاد بیاید، باید خمس پس‌انداز خود را بپردازند. این فرصت یک ساله را «سال خمسی» یا «مالی» گویند. (العروة الوثقی، ج ۲، ص ۷۲).

۴- رعایت کرامت انسانی و مکارم اخلاقی

از آن جا که مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر خوداظهاری است می‌تواند از یک طرف باعث شفاف سازی در انجام معامله‌ها و کاهش اقتصاد زیرزمینی شده و از طرف دیگر سبب کاهش نارضایتی مؤدیان مالیاتی شود. برخی از آثار اعمال مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

۴-۱- اجرای درست مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند سبب سالم‌تر شدن درآمدهای دولت، افزایش سهم مالیات از محل تولیدهای داخلی و همچنین گستردگی پایه مالیاتی شود.

۴-۲- از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر خوداظهاری است می‌تواند از یک طرف باعث شفاف سازی در انجام معامله‌ها و کاهش اقتصاد زیرزمینی شده و از طرف دیگر سبب کاهش نارضایتی مؤدیان مالیاتی شود.

۴-۳- اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند برای دولت به‌عنوان یک منبع درآمدی باثبات و انعطاف‌پذیر محسوب شده و در تغییر الگوی مصرف به سمت کاهش تمایل به مصرف‌گرایی و تجملات نقش به‌سزایی داشته باشد.

۴-۴- مالیات بر ارزش افزوده، نسبت به سایر مالیات‌های دیگر از نظر هزینه وصول مالیات باصرفه‌تر است، زیرا مؤدیان از راه مشارکت فعال خویش، هزینه‌های وصول را کاهش می‌دهند.

۴-۵- اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش فرار مالیاتی می‌شود زیرا پرداخت نکردن مالیات از جانب فروشنده، پای خریدار کالای او را برای منظور کردن مالیات متعلقه به میان می‌کشد. منافع یک طرف، زیان طرف دیگر را سبب می‌شود و در صورت مؤثر بودن نظام کنترل، فرار مالیاتی به حداقل کاهش می‌یابد.

۴-۶- از آنجایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجرا بوده و همه مؤدیان نقش مامور مالیاتی را ایفا می‌کنند، هزینه وصول آن پایین است (زارع مقدم، احمد و غنی، محسن ۱۳۸۸).

یکی از ویژگی‌های مالیات‌های اسلامی از جمله خمس، حفظ کرامت مؤدیان است. در بحث مالیات‌های اسلامی تأکید زیادی بر مراعات نظر مالیات دهنده، جلب اعتماد وی، و صادق و راستگو بودن مودی و نیز پذیرفتن نظر وی در رابطه با مشمول بودن یا نبودن او تأکید بسیار شده است، چنان‌چه امیرالمومنین (ع) در رابطه با خود اظهاری و

احترام به مؤدیان و رعایت حال آنها در نامه ۲۵ نهج البلاغه می‌فرماید: با ترس از خدایی که یکتاست و همتایی ندارد حرکت کن. در سر راه هیچ مسلمانی را نترسان، یا با زور از زمین او نگذر، و افزون‌تر از حقوق الهی از او مگیر. هر گاه به آبادی رسیدی، در کنار آب فرود آی و وارد خانه کسی مشو، سپس با آرامش و وقار به سوی آنان حرکت کن، تا در میانشان قرار گیری، به آنها سلام کن و در سلام و تعارف و مهربانی کوتاهی نکن. سپس می‌گویی: «ای بندگان خدا، مرا ولیّ خدا و جانشین او به سوی شما فرستاده، تا حق خدا را که در اموال شماست تحویل گیرم، آیا در اموال شما حقی است که به نماینده او بپردازید» اگر کسی گفت: نه، دیگر به او مراجعه نکن، و اگر کسی پاسخ داد: آری، همراهش برو، بدون آن که او را بترسانی، یا تهدید کنی، یا به کار مشکلی وادار سازی، هر چه از طلا و نقره به تو رساند بردار، و اگر دارای گوسفند یا شتر بود، بدون اجازه‌اش داخل مشو، که اکثر اموال از آن اوست...

خمس وسیله‌ای برای رشد و کمال انسان محسوب می‌شود، در واقع هدف نهایی و فلسفه همه پرداخت‌های مالی موردنظر شریعت، تسهیل حرکت فرد مسلمان به سوی إلی الله می‌باشد. یکی از ویژگی‌های مالیات‌های صدر اسلام استفاده در محل بوده است. درآمدهای مالیاتی ابتدا در همان منطقه مصرف می‌شد و باقیمانده به مرکز فرستاده می‌شد لذا مالیات دهندگان تأثیر پرداخت‌های خود را در محل و شهر خود مشاهده نموده و به پرداخت مالیات ترغیب می‌شدند.

در مالیات‌های متعارف به خصوص مالیات بر ارزش افزوده، باید از این ویژگی استفاده کرد و با ارتقای فرهنگ مالیاتی در جامعه، توسعه اجتماعی را نتیجه گرفت. در جهت حفظ احترام و شخصیت مؤدیان و جلب اعتماد آنان، دولت باید بیش از پیش از اهرم‌های اجبار و تهدید در نظام اجرایی بپرهیزد و با تشویق درستکاران و ارشاد و تنبیه مناسب فراریان مالیاتی و اصلاح بیش تر نظام مالیاتی، زمینه را برای همکاری و مشارکت مؤدیان فراهم سازد و بدین وسیله، هزینه گردآوری مالیات را کاهش دهد.

۵- سازگاری نرخ پایه و هدف

یکی از موضوعات مهم در بحث اجرای مالیات بر ارزش افزوده مسئله تعدد و میزان نرخ‌های قابل اعمال در این مالیات است. عدم تعدد نرخ‌ها به این معناست که مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد برای تمامی کالاها و خدمات در مراحل مختلف تولید و توزیع اعمال شود. در این حالت، اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار آسان می‌شود و هزینه‌های اجرایی وصول آن نیز کاهش می‌یابد. از طرفی تجربه کشورهای مجری

مالیات بر ارزش افزوده نشان داده است که هر قدر نرخ مالیات بر ارزش افزوده پایین‌تر باشد، هزینه‌های وصول آن کاهش می‌یابد و این انگیزه‌ای قوی برای اتخاذ نرخ‌های پایین‌تر است. در واقع، هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات بر ارزش افزوده متناسب با میزان نرخ انتخابی است. اعمال نرخ‌های بالاتر ضمن افزایش میزان درآمدهای واصله، هزینه‌های اجرایی وصول مالیات را نیز افزایش می‌دهد. انتخاب نرخ‌های پایین‌تر نیز اگرچه منجر به کاهش هزینه‌های اجرایی می‌شود، اما میزان درآمدهای وصول شده تحت این نرخ‌ها نیز قابل توجه نخواهند بود (ملایی پور، منصور، ۱۳۸۵). با توجه به هدف دولت در جایگزینی درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای نفتی، انتخاب نرخ‌های بالا نظیر نرخ ۲۰ درصد که اغلب کشورها نیز استفاده می‌کنند، منطقی به نظر می‌رسد منوط بر این که اقشار ضعیف جامعه باید مورد حمایت قرار گیرد و معافیت‌های اعمال شده نیز هدفمند باشد. در حالت کلی باید بیان کرد که حدود و میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده را میزان نیاز مالی دولت به این مالیات، شرایط عمومی اقتصاد کشور، سطح درآمدی اقشار آسیب‌پذیر و اقلام معاف از این مالیات تعیین می‌کند.

بر اساس منابع فقهی خمس به معنای ۲۰ درصد ما به التفاوت درآمد یا هزینه کار و زندگی مردم است که باید با توجه به متفاوت بودن نظرات فقهی هزینه گردد. در مورد ماهیت خمس یک تلقی اولیه این است که یک نرخ ثابت مالیاتی ۲۰ درصد (مالیات تناسبی) وجود دارد. اما یافته‌ها نشان می‌دهد که محوری‌ترین و فراگیرترین نوع مالیات اسلامی (خمس) دارای نرخ تصاعدی است یعنی نرخ نهایی و متوسط در خمس برابر ۲۰ درصد می‌باشد. با افزایش کاهنده مخارج زندگی به موازات افزایش درآمد با معیار نرخ نهایی مالیاتی، خمس نیز یک نرخ صعودی پیدا خواهد کرد.

۶- حداقل هزینه وصول

مالیات بر ارزش افزوده نیز، دارای ویژگی نرخ شفاف و پایه مالیاتی گسترده می‌باشد. از طرفی با خودکنترلی و نیز شفاف نمودن مبادلات در کشور در نهایت منجر به کاهش هزینه دریافت مالیات می‌شود. خمس به دلیل وجود نرخ شفاف و پایه مالیاتی مشخص و هم‌چنین عبادی بودن، دارای حداقل هزینه جمع‌آوری است. نکته قابل توجه آن‌که در نظام مالیاتی علوی تأکید بسیار زیادی بر خوداظهاری شده است، که سبب کاهش هزینه جمع‌آوری مالیات می‌شود.

مقایسه آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و خمس

مالیات به‌عنوان یکی از ابزارهای سیاستی دولت بر متغیرهای کلان اقتصادی آثار متفاوتی دارد و به همین جهت دولت‌ها در اعمال سیاست از این طریق دقت نظر به‌عمل می‌آورند زیرا ممکن است وضع مالیات و یا تغییر نرخ آن از یک جهت دارای آثار مثبت بوده ولی از جهات دیگر پیامدهای منفی به دنبال داشته باشد. در این قسمت خمس و مالیات بر ارزش افزوده را از این جهت با هم مقایسه می‌کنیم.

۱- تورم

با توجه به این که اخذ مالیات بر ارزش افزوده، منجر به افزایش قیمت برای مصرف‌کننده می‌شود، به نظر می‌رسد که امکان افزایش سطح قیمت‌ها وجود دارد ولی الزاماً منجر به تورم نخواهد شد زیرا بروز آثار تورمی در پی استقرار مالیات بر ارزش افزوده، متأثر از عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی می‌باشد که از جامعه‌ای به جامعه دیگر متفاوت است. از این رو، نمی‌توان به‌طور قطع آثار تورمی این نظام مالیاتی را در تمامی جوامع مشابه و یکسان پیش بینی کرد (تایت^۱، ۲۰۰۵). در این خصوص آلن تیت اقدام به برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده براساس آمارهای موجود ۳۵ کشور نموده است:

به‌طور کلی در ۶۳ درصد از کشورهای مورد مطالعه (۲۲ کشور)، پیامدهای تورمی مشاهده نشده است و در ۷ کشور سطح قیمت‌ها شاهد تنها یک جهش بوده و در ۶ کشور، آثار تورمی مشاهده شده است. به هر حال از لحاظ نظری ممکن است همزمان با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، شاخص قیمت مصرف‌کننده (C. P. I) در یک سال یا در چند سال متوالی به صورت شتابان افزایش یابد اما تجارب برخی کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات نشان می‌دهد که الزاماً همبستگی مثبتی بین اعمال مالیات و افزایش نرخ تورم وجود ندارد و شرایط در کشورهای مختلف، متفاوت است. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر روی تورم موقتی است و در کوتاه‌مدت از بین خواهد رفت، مشروط بر آنکه دولت یک برنامه مدون همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده اعمال نماید (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳). هم‌چنین این نوع مالیات، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و در نتیجه درآمدهای مالیاتی دولت افزایش می‌یابد و به دولت در اعمال سیاست‌های انقباضی و کاهش تورم کمک می‌کند (حبیبیان، مجید، ۱۳۸۸). با توجه

1- Tait

به‌نظر صاحب‌نظران مالیه عمومی، با افزایش درآمد دولت از طریق اعمال مالیات برارزش افزوده، کسری بودجه کاهش می‌یابد و نیاز دولت به استقراض از سیستم بانکی نیز کاهش پیدا می‌کند. در نتیجه، نرخ بهره پایین می‌آید و به تبع آن سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد و افزایش سرمایه‌گذاری موجب افزایش تولید و کاهش تورم می‌شود (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱).

اما نسبت به خمس، با توجه به این که مهم‌ترین موارد تعلق خمس، پس انداز مصرف‌کنندگان می‌باشد، پرداخت بخشی از آن موجب کاهش قدرت خرید مصرف‌کنندگان شده و تقاضای آنان را کاهش می‌دهد که این به نوبه خود می‌تواند سطح قیمت‌ها را کاهش دهد. مگر این که باز توزیع مجدد این درآمدها بین فقیران و یا مصرف آن در موار و مصادیق سهم امام مجدداً افزایش تقاضای کل را در بر داشته باشد که این نیاز به تدبیر دولت در اعمال سیاست‌های مناسب همزمان درباره مصرف درآمدهای حاصل از خمس می‌باشد و در هر صورت از این جهت با مالیات بر ارزش افزوده مشترک می‌باشد.

۲. به منظور مقایسه آثار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده و خمس دو بحث توزیع درآمد و عدالت مالیاتی مطرح می‌شود:

الف) توزیع درآمد

یکی از کارکردهای اصلی مالیات، تأثیر بر وضعیت توزیع درآمد جامعه است. جهت‌گیری مالیات‌ها باید به گونه‌ای باشد که وضعیت توزیع درآمد عادلانه شود. افرادی که از سطوح درآمدی بالا برخوردارند مالیات بیشتری پرداخته و در مقابل به افراد فاقد درآمد و یا دارای درآمد پایین یارانه که معمولاً حاصل درآمدهای مالیاتی است پرداخته شود.

برخی معتقدند مالیات بر ارزش افزوده با این هدف سازگاری ندارد و بار بیش‌تری بر طبقات فرودین جامعه تحمیل می‌کند و درواقع موجب دریافت سهم بیش‌تری از افراد کم درآمد نسبت به افراد پر درآمد می‌شود. اما برای بررسی صحت و سقم این گفتار باید از یک طرف به چگونگی دریافت این مالیات یعنی قلمروی شمول آن و نیز نرخ و همچنین معافیت مالیاتی آن و از طرف دیگر به نحوه استفاده از درآمدهای حاصله بستگی دارد. در واقع تأثیر این نوع مالیات بر توزیع درآمد بستگی به این دارد که قیمت

کالاها و خدمات چگونه نسبت به حذف مالیات برخی کالاها و وضع مالیات بر کالاها دیگر واکنش نشان می‌دهد.

جهت‌گیری مالیات‌های اسلامی و از جمله خمس، بهبود وضعیت توزیع درآمد جامعه می‌باشد وضع مالیات تناسبی و هم‌چنین معافیت‌های مالیاتی در سطح مصرف متعارف به تحقق عدالت در جامعه کمک می‌کند زیرا اشخاصی که پس انداز یا درآمد خالص بیش‌تری از اشتغال به فعالیت‌های اقتصادی نصیبشان می‌شود مبلغ مالیات آنان نیز بیش‌تر می‌شد و اشخاص کم درآمد مالیات به نسبت کم‌تری می‌دادند. (صدر. گیلک حکیم آبادی، ۱۳۸۱). نکته مهم در رابطه با کارکرد توزیع درآمد در نظام مالیاتی اسلام و از جمله خمس، این است که نحوه باز توزیع درآمد تا حدود زیادی مشخص می‌باشد، از طرفی مالیات‌های جمع‌آوری شده در هر منطقه ابتدا صرف همان منطقه می‌شد که تأمین نیازهای فقرای بومی در اولویت بود، ویژگی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد.

ب) عدالت مالیاتی

یکی از ملاک‌های پذیرش نظام مالیاتی، رعایت عدالت مالیاتی در آن نظام است. عدالت را رفتار برابر با برابرها (برابری افقی) و رفتار نابرابر با نابرابرها (برابری عمودی) می‌دانند. به عبارتی عدالت افقی به معنی آن است که با افراد مشابه به‌طوریکسان برخورد شود یعنی نظام مالیاتی باید به نحوی طراحی شود که از افرادی که دارای ثروت و امکان کسب درآمد یکسان می‌باشند به یک اندازه مالیات دریافت شود. عدالت عمودی به این نکته اشاره دارد که از افراد با امکانات مالی و ثروت متفاوت، مالیات‌های متفاوت دریافت شود.

۱) مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی: یکی از انتقادات وارد شده بر مالیات بر ارزش افزوده این است که این نوع مالیات در مقایسه با مالیات بر درآمد، سبب بروز بی‌عدالت مالیاتی می‌شود؛ به خصوص اینکه، خانوارهای با درآمد پایین سهم بیش‌تری از درآمدشان را صرف مصرف می‌کنند. وضع این مالیات با یک نرخ واحد و پایه وسیع می‌تواند از فشار مالیاتی بر خانوارهای کم درآمد بکاهد و یا می‌تواند با استفاده از معافیت‌های مالیاتی یا اعمال نرخ‌های پایین و حتی صفر بر کالاهای ضروری این فشار را کاهش داد (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳).

۲) خمس و عدالت مالیاتی: خمس به این دلیل که از مازاد درآمد و هزینه‌های زندگی گرفته شود و هر فرد با استفاده و برخورداری و نیز کسب درآمد بیش‌تر از منابع

جامعه به سطح بالاتری از زندگی دست می‌یابد و لذا مالیات خمس بیش‌تری می‌پردازد که در نهایت منجر به برقراری عدالت عمودی می‌شود. در مالیات‌های تعیین شده در نظام اسلامی، ضمن توجه به اصل بهره بردن از خدمات دولتی، تأکید بیش‌تر بر توانایی پرداخت است.

در رابطه با خمس و بحث عدالت، ذکر دو نکته ضروری به نظر می‌رسد:

الف) اصل منفعت (پایه گسترده مالیاتی): تمام درآمدهای ناشی از سرمایه و نیروی کار و حتی درآمدهای فعلیت نیافته مشمول خمس و زکات است و هیچ شغل یا فردی از پرداخت مالیات معاف نیست (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). لذا اصل منفعت در رابطه با مالیات خمس، صادق می‌باشد.

ب) توانایی پرداخت: خمس درآمد کسب، قلم عمده مالیات‌های اسلامی است و بر درآمد مازاد از مخارج زندگی مودی و خانوار تحت تکفل او وضع می‌شود، لذا توانایی فرد در پرداخت مالیات لحاظ می‌گردد (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱).

نکته‌ای که در تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد این است که بر حسب تحقیقی که میزان بدهی خمس را برای دهک‌های گوناگون در سال ۱۳۷۵ شمسی محاسبه کرده است، با هدف بررسی عادلانه بودن نظام مالیاتی و با توجه به نرخ تورم و بالابودن هزینه‌های زندگی و پایین بودن درآمدهای طبقات پایین، نشان می‌دهد که شش طبقه اول از پرداخت خمس معاف بوده‌اند. در حالی که فقط طبقه اول درآمدی، از مالیات بر درآمد معاف بوده است.

نظام اقتصادی اسلام نه تنها تضمین کننده عدالت اقتصادی و تأمین کننده رفاه عمومی است، بلکه در پی هدف والاتری نیز می‌باشد و آن رسیدن به جامعه‌ای است که مردم در اموال با یکدیگر به مساوات رفتار می‌کنند و همدیگر را در روزی و معیشت خود سهیم می‌گردانند (شمس الدینی، مصطفی؛ شهرکی، جواد، ۱۳۹۰). از آنجا که عمده‌ترین هدف دولت اسلامی از وضع مالیات، تأمین مخارج حکومتی است، لذا بحث عدالت و عدالت مالیاتی در تعریف اسلام از یک نظام مالیاتی مطلوب، نمایان می‌شود. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، با وضع مالیات بر مصرف کننده نهایی، بر اصل بهره مندی از منافع تأکید شده است و توجه چندانی به توانایی پرداخت نمی‌شود. وجود نظام تک نرخی ساده در مالیات بر ارزش افزوده بدون در نظر گرفتن هیچ‌گونه معافیتی، به آن معناست که پرداخت این مالیات پرداختی توسط افراد کم‌درآمد سهم عمده‌ای از درآمد

و هزینه آنها را شامل می‌شود، از این رو مالیات بر ارزش افزوده در واقع نوعی مالیات نزولی است، یعنی خانوارهای با درآمد بالا سهم کم‌تری از درآمد خود را مالیات می‌دهند تا خانوارهای با درآمد پایین. در حالی که در مالیات‌های تعیین شده در نظام اسلامی، ضمن توجه به اصل بهره بردن از خدمات دولتی، تأکید بیش‌تر بر توانایی پرداخت است. لذا با معاف نمودن برخی کالاها ضروری و یا اعمال نرخ‌های پایین‌تر بر این نوع از کالاها، می‌توان در جهت کاهش بی‌عدالتی مالیات بر ارزش افزوده، گام برداشت.

ج) رشد اقتصادی

مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت‌های جاری اعمال می‌شود و ایجاد تغییراتی در نرخ آن سریعاً به کاهش و یا افزایش درآمد منجر می‌شود؛ لذا به منزله یک ابزار مالیاتی انعطاف‌پذیر به هنگام اعمال سیاست‌های تثبیت اقتصادی مورد استفاده قرار گیرد. (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳)

از جمله موضوعاتی که سبب افزایش پس انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود، کاهش بار مالیاتی است. این مالیات به رغم اینکه برگشتی سرمایه را مشمول مالیات می‌کند اما در مقایسه با مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کم‌تری ایجاد می‌کند. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با برقراری اعتبار مالیاتی، نیازی به پرداخت هزینه استهلاک و سایر موارد اختلال‌زا و پیچیده وجود ندارد (انصاری). مالیات بر ارزش افزوده در برابر تجارت خارجی و فعالیت‌های اقتصادی خنثی است و بر توزیع عوامل، سرمایه‌گذاری و... تأثیری ندارد لذا با اعمال آن در تخصیص بهینه عوامل خلی وارد نمی‌شود (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳). مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با توجه به وضعیت اقتصادی کشور سازگار شود. در هنگام رونق اقتصادی چون این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر کالاها و خدمات اعمال می‌شود، با افزایش سطح تولید و ارزش افزوده، میزان وصولی از این منبع افزایش می‌یابد. از طرف دیگر، در زمان رکود اقتصادی و با کاهش سطح تولیدات و ارزش افزوده مؤسسات اقتصادی سطح وصولی مالیات بر ارزش افزوده نیز تقلیل می‌یابد که این عملکرد سبب کاهش آثار سیکل تجاری و حاصل شدن رشد پایدار اقتصادی می‌شود.

هم‌چنین با توجه به اینکه واردات را شامل می‌شود، به نفع تولید است و چون امکان فروش کالاها را قاجاق کمابیش حذف می‌شود، تلاش برای قاجاق کالا به داخل کشور فاقد انگیزه خواهد بود. کنترل تدریجی مبادلات اقتصادی از دیگر دستاوردهای مالیات بر ارزش افزوده است که به دلیل ویژگی خود کنترلی این مالیات و قابلیت رد یابی

معاملات در زنجیره واردات، تولید، توزیع و صادرات امکانپذیر می‌شود (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱) که با شفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی، زمینه لازم جهت رشد اقتصادی فراهم می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده، منابع لازم برای گسترش سرمایه‌گذاری را از راه افزایش امکان پس انداز تأمین کرده و از انتقال سرمایه از بخش‌های خدماتی مولد به بخش جلوگیری می‌کند.

مالیات‌های اسلامی از جمله خمس به واسطه دارا بودن تعداد نرخ نهایی اندک و پایین (حداکثر دو نرخ صفر و ۲۰ درصد) و در نتیجه پایین بودن بار مالیاتی، انگیزه‌های کار، پس انداز و سرمایه‌گذاری را کاهش نمی‌دهد. لذا خمس به مانند سایر مالیات‌های اسلامی به علت پایین بودن بار مالیاتی، انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش نمی‌دهند (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). در مورد تأثیر خمس بر رشد اقتصادی، چند نکته حائز اهمیت می‌باشد:

۱- یکی از شرایط مهم تحقق سرمایه‌گذاری‌های جدید، وجود پس انداز در جامعه است. از آنجا که خمس، بر فواید کسب و درآمد وضع شده، باعث افزایش مصرف فرد برای اجتناب از پرداخت مالیات می‌شود و از سوی دیگر کاهش میزان درآمد فرد، باعث کاهش مصرف حال و آینده می‌شود. بنابراین می‌توان انتظار داشت که تأثیر خمس بر کاهش مصرف کم‌تر از این تأثیر بر پس انداز افراد باشد.

۲- عدم استفاده از دارایی‌ها نه تنها سبب می‌شود این اموال در شمول مالیات درآیند بلکه سبب می‌شود که به مرور زمان نیز ارزش آنها غالباً کاهش یابد. لذا انتخاب عقلایی افراد این است که اموال و دارایی‌های خود را در جهت کسب درآمد بیشتر سرمایه‌گذاری کند از طرفی تحریم ربا و نرخ بهره در اسلام، سبب کاهش نرخ سرمایه‌گذاری و در نتیجه توجیه پذیر بودن بسیاری از طرح‌هایی می‌شود که در اقتصاد سرمایه داری توجیه اقتصادی نداشته‌اند می‌شود، لذا فعالیت بخش دولتی کاهش و فعالیت بخش خصوصی افزایش می‌یابد (استاد محمد، اسماعیل و فرهودی، قادر، ۱۳۹۰).

۳- ویژگی دیگر خمس ایجاد مشوق برای سرمایه‌گذاری و رشد تولید است. هنگام محاسبه خمس، تمام هزینه‌های سرمایه‌گذاری و دیون ناشی از آن درآمد به دست آمده قابل کسر است

باید توجه داشت که در تولید، ملاک سود است. زیرا هزینه‌های تولید نیز مانند هزینه‌های زندگی از مالیات خمس معاف است. لذا نقطه بهینه قبل و پس از وضع مالیات خمس تغییری نمی‌کند، بنابر این مالیات خمس تأثیر منفی بر کارایی ندارد. از طرفی خمس بر پس انداز مازاد سبب افزایش مصرف و در پی آن افزایش تولید می‌شود.

در مقایسه اثرات مالیات بر ارزش افزوده و خمس بر رشد، باید اذعان داشت که مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف وضع می‌شود که منجر به کاهش مصرف می‌شود و در حالت کلی تفاوتی بین کالاهای سرمایه‌ای و غیر سرمایه‌ای قائل نمی‌شود بر خلاف خمس که بر مازاد درآمد و پس انداز وضع می‌شود، به عبارتی اثر کاهشی مصرف ناشی از وضع مالیات بر ارزش افزوده بیش از اثر افزایشی پس انداز خواهد بود. همچنین مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌ها و دارایی‌های کنز شده وضع نمی‌گردد در حالی که خمس نه تنها بر سرمایه‌ها و دارایی‌ها ی در گردش وضع نمی‌شود بلکه بر سرمایه‌ها و دارایی‌های راکد نیز وضع شده، مانع از خروج این سرمایه‌ها از چرخه اقتصادی می‌گردد.

د) تأمین درآمد دولت

مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به‌عنوان یک منبع درآمدی جدید و باثبات به منظور پوشش مخارج دولت در نظر گرفته می‌شود. چون این مالیات از مصرف اخذ می‌شود و مصرف نیز به مثابه بخشی از تولید ناخالص داخلی، کم‌تر دچار نوسان می‌شود. بنابراین اعمال این نوع مالیات نوعی درآمد ثابت را برای دولت ایجاد می‌کند. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد که از طریق مالیات‌های فروش به دشواری امکانپذیر است، در نتیجه دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است و امکان وصول بخش زیادی از ظرفیت‌های بالقوه مالیات کشور را فراهم می‌سازد (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳).

عمده‌ترین هدف دولت اسلامی از وضع مالیات، تأمین مخارج حکومتی است. به نظر می‌رسد که نظام مالیاتی اسلام به واسطه دارا بودن نرخ نهایی یکنواخت و معافیت سطح زندگی، سیستم مالیات تصاعدی متمایل (با نرخ‌های نزدیک به هم) دارد. بنابراین تأثیر چندانی بر توزیع مجدد نمی‌نهد و بیش‌تر در جنبه هزینه کردن این درآمدهای عمومی در بالا بردن سطح زندگی فقیرات می‌کوشد (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱) لذا وظیفه اصلی نظام مالیاتی اسلامی از جمله خمس، تأمین درآمد حکومت است.

مشاهده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با تأمین مالی دولت با مالیات خمس، تشابه دیدگاه بسیاری دارد.

در رابط با مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و خمس باید توجه داشت که:

(۱) مالیات‌های اسلامی مالیاتی عبادی اند. اما مالیات متعارف به موجب قانون همانند اسلامی، وظیفه دینی تلقی نمی‌شود، انسان اقتصادی با کردار دینی فرار مالیاتی را نوعی عقوبت و گناه می‌داند اما فرار مالیاتی در مالیات متعارف فقط نوعی تخلف قانونی محسوب می‌شود.

(۲) تمامی مالیات‌های اسلامی نظیر خمس، از نوع مالیات‌های مستقیم بوده و از صاحبان در آمدهای خالص به صورت پس انداز، سود، اجاره و شبهه اجاره گرفته می‌شده است. هیچ نوع مالیات بر درآمد ناخالص یا مصرف اشخاص وجود نداشت و به‌طور غیر مستقیم هیچ کس مشمول پرداخت مالیات واقع نمی‌شد. درحالی‌که ویژگی اصلی مالیات بر ارزش افزوده قابل انتقال بودن آن است.

(۳) در مالیه اسلامی موردی که بر مصرف، مالیاتی وضع شده باشد وجود ندارد. حتی در خمس ارباح مکاسب که قلم عمده درآمد دولت محسوب می‌شود، بر مصرف و سرمایه‌گذاری به منظور رفاه آینده تا حد غنی، موردی یافت نمی‌شود که تکلیفی وضع شده باشد، حتی درموردی نظیر خمس ارباح مکاسب، مصرف متناسب با شان مودی، سبب اعمال تخفیف نیز می‌شود. در حالی‌که مالیات بر ارزش افزوده با تجمع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود در نهایت بر مصرف کننده نهایی تحمیل می‌شود (حبیبیان نقیبی، مجید و زمانی، احمد ۱۳۹۱).

(۴) مورد دیگر اینکه در نظام مالیاتی اسلامی، نحوه هزینه کردن مالیات‌های کسب شده در شرع بیان شده و نسبتاً مشخص می‌باشد، اما موارد مصرف درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده به روشنی بیان نمی‌شود.

(۵) اخذ مالیات خمس از مازاد اقتصادی اشخاص، هیچ اثر نامطلوبی بر کارایی اقتصادی فعالیت‌های اقتصادی ندارد. زیرا شرط لازم و کافی برای تعادل اقتصادی هیچ تغییری نمی‌کند. این ویژگی سبب تقویت نظام تولید و تضمین آن می‌شد و از آثار

نامطلوبی که دیگر انواع مالیات‌های غیر مستقیم یا تصاعدی بر درآمد خالص دارند و انگیزه رشد تولید را می‌کاهند، جلوگیری می‌کند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این مقاله به بررسی تطبیقی مالیات خمس و مالیات بر ارزش افزوده پرداختیم. بدین منظور، ابتدا به معرفی مالیات بر ارزش افزوده و ویژگی‌های آن پرداختیم و بیان شد که این نوع از مالیات به دلیل وجود پایه گسترده مالی به نام تولید ناخالص داخلی و در عین حال وجود نرخ مالیاتی منعطف و ... از جمله با ثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شود.

در ادامه به معرفی خمس به‌عنوان مهم‌ترین منبع تأمین مالی دولت پرداختیم. مشاهده شد که خمس در بسیاری از موارد نظیر پایه مالیاتی گسترده، وضع شدن بر ارزش افزوده، تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت، دوره مالی، شفافیت، معافیت و... با مالیات بر ارزش افزوده مطابقت دارد. در بحث عدالت مالیاتی نیز باید بیان داشت که این موضوع با اعمال معافیت‌ها و نرخ صفر به برخی کالاها و مصرفی و سرمایه‌ای ضروری می‌توان تا حدودی از آثار بی‌عدالتی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده کاست. از طرفی همان‌گونه شهید صدر بیان می‌دارد که نمی‌توان نظام اقتصادی اسلام را به صورت مجزا و مستقل از دیگر زیر نظام‌های اسلامی بررسی و به حساب آورد، نمی‌توان نظام مالیاتی را به صورت مستقل و جدای از بخش‌های مختلف جامعه در نظر گرفت، بلکه باید همسو و هم جهت با سایر نظام‌های جامعه و با در نظر گرفتن تأثیر و تاثر آنها بر هم بررسی شود.

پیشنهادات

- (۱) مهم‌ترین گام در اجرای ساده این مالیات تعیین یک یا دو هدف معین برای آن است و سایر اهداف با سیاست حمایتی تعقیب شود.
- (۲) تدوین قانون کامل، مکمل اجرای خوب آن است و باید در قانون مالیاتی جرایم مربوط به تأخیر یا فرار مالیاتی و همچنین توجه به افراد متدین، پیش بینی شود. متأسفانه مردم متدین در نظام اقتصادی ایران، دو نوع پرداخت مالیاتی دارند زیرا از طرفی وجوه مالی شرعی خود را می‌پردازند و از طرفی باید مالیات‌های رایج را نیز

بپردازند که ممکن است سبب افزایش و بالا رفتن بار مالیاتی یا دست کم افزایش فرار مالیاتی از یکی از دوش نوع سیستم یا هر دو می‌شود.

۳) اگر یکی از اهداف مالیاتی ارزش افزوده، ایجاد شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی باشد و سادگی را مهم‌ترین اصل مالیاتی فرض کنیم که موجب کاهش هزینه‌های تمکین می‌شود پیشنهاد می‌شود به جای اعمال معافیت مالیاتی گوناگون، تا حد ممکن از نرخ صفر استفاده شود. به‌طور کلی در طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک رابطه جانشینی بین دو متغیر کارایی و توزیع عادلانه درآمد وجود دارد. لذا توصیه می‌شود که سازمان امور مالیاتی تلاش بسیار زیادی در جهت ساده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده و ارتقاء فرهنگ مالیاتی مؤدیان و ممیزان مالیاتی بنماید. از طرفی با ساده سازی سیستم مالیاتی زمینه را برای کسب اطلاعات مالیاتی مؤدیان فراهم نماید تا این مالیات علاوه بر کسب و نایل شدن به اهداف موردنظر پایه‌ای برای سیستم مالیات مستقیم شود.

فهرست منابع

قرآن کریم

نهج البلاغه

موسوی خمینی، روح الله، (۱۳۶۸)، البیع، ج ۲، قم، مؤسسه مطبوعاتی اسماعیلیان.

میرمعزی، سیدحسین (۱۳۸۹)، نظام اقتصادی اسلام، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، ۱۳۸۹.

نجفی، محمدحسن، (۱۳۶۷)، جواهرالکلام، ج ۲، قم، دارالکتب الاسلامیه.

انصاری، عبدالمهدی (۱۳۹۱)، «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر سودآوری، سرمایه و منابع مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» مجله اقتصادی بررسی مسایل و سیاست‌های اقتصادی، آذر و دی ۱۳۹۱، شماره ۹ و ۱۰،

افشاری، محمد (۱۳۹۰)، «ویژگی‌های اساسی مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان منبع درآمد قابل اتکا برای شهرداری‌ها»، اقتصاد شهر تابستان ۱۳۹۱ - شماره ۱۴.

استاد محمد، اسماعیل و فرهودی، قادر (۱۳۹۰) «نقش مالیات‌های اسلامی در رشد و توسعه اقتصادی». مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی (همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید). انتشارات دانشگاه مفید. ۱۳۹۰، صفحات ۱۰۹-۱۳۰.

آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر (۱۳۸۰)، «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشنامه اقتصادی» پاییز ۱۳۸۰ - شماره ۲.

حبیبیان نقیبه، مجید و زمانی، احمد (۱۳۹۱). «بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلامی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۱، شماره ۱۵.

حبیبیان نقیبه، مجید (۱۳۸۸)، «بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات)»، مجموعه مقالات دومین همایش مالیات‌های اسلامی (جایگاه مالیات‌های اسلامی و متعارف و ارتباط متقابل آن‌ها، اسفند ۱۳۸۸).

زارع مقدم، احمد وغنی، محسن (۱۳۸۸). «مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)»، مجله نامه اقتصاد بازرگانی، مرداد ۱۳۸۸ شماره ۴۹۶.

سعیدی، پرویز، نهتانی، محمد (۱۳۹۰)، «بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی»، دو فصلنامه جستارهای اقتصادی، بهار و تابستان ۱۳۹۰، شماره ۱۵.

شمس الدینی، مصطفی و شهرکی، جواد (۱۳۹۰)، «پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی مناسب از منظر قوانین مالیاتی اسلام»، دوفصلنامه علمی- تخصصی مطالعات اقتصاد اسلامی، بهار و تابستان ۱۳۹۰، شماره دوم.

ضیایی بیگدلی، محمد تقی (۱۳۸۳)، «جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی، مجلس و راهبرد» زمستان ۱۳۸۳ - شماره ۸۴۵.

عزیزی، سعید (۱۳۹۰)، «بررسی ارتباط بین مالیات اسلامی و مالیات جدید»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، قم، دانشگاه مفید، ۱۳۹۰، چاپ اول.

علوی، سیدجعفر (۱۳۹۰)، «موضوع خمس فوائد مکتسبه یا مطلق فوائد»، فقه و اصول، بهار ۱۳۹۱، شماره ۸۸.

فیض، علیرضا و قدرتی سیاهمزیگی، طیبه (۱۳۸۶)، «جایگاه خمس در اقتصاد اسلامی»، مجله فقه و مبانی حقوق، زمستان ۱۳۸۰ سال سوم شماره ۱۰.

گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۸۳)، «درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان»، مطالعه‌ی موردی ایران. پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، تابستان ۱۳۸۳، شماره ۱۳.

ملایی پور، منصور (۱۳۸۵)، «استقرار گام به گام مالیات برارزش افزوده در ایران»، مجله برنامه‌ریزی و بودجه، مرداد و شهریور ۱۳۸۵، شماره ۹۸.

مومن، محمد (۱۳۸۰)، «رابطه خمس و زکات با مالبات‌های حکومتی»، اقتصاد اسلامی، ۱۳۸۰.

نوری کرمانی، محمدمیر (۱۳۸۴)، «خمس از نظریه تا عمل»، سومین همایش دو سالانه اقتصاد اسلامی: نظریه اقتصاد اسلامی و عملکرد اقتصاد ایران، دیماه ۱۳۸۴.

Alan. a. Tait(1998), Value Added Tax: international practice and problem, IMF1998.

Alan. Tait(1991), Value Added Tax: Administrative and Policy, IMF, 1991

Han, S. S. (1998), The VAT in the Republic of Korea, in Value Added Taxation in Developing Countries, ed. M. Gillis. C. S. Shoup. and G. P Sicat, Word Bank, 1998.

Rosen,Harvey, S(1988)., Public Finance, IrWin,1988.