

Principles and results of Anoshirvan's tax reform policies with emphasis on Shahnameh

Ali Jafari Shahrestani*

Farshad Momeni**

Abstract

This article employs a qualitative research method and simulation technique to uncover and reconstruct the principles underlying Khosrow I Anushirvan's tax reform program—recognized as the earliest tax reform policy in the country—based on Ferdowsi's *Shahnameh*, within a policy framework. The findings indicate that Anushirvan implemented six steps to modernize the taxation system, leading to improved efficiency and effectiveness of the national tax system:

1. Transitioning from the Moqasama method to land measurement (*Massahi*) and expanding the tax base by including orchards;
2. Replacing fixed tax rates with variable amounts based on the type of product;
3. Establishing a four-month taxation cycle to stabilize revenue sources and introducing cash payments to avoid the logistical challenges of transporting and storing tax in-kind;
4. Reforming the tax collection administration by creating a three-tiered system consisting of the Minister and Treasurer (Tax Collection Headquarters), tax officials (executors), and the High Priest (supervisor);

* PhD in Economic Development and Planning, Faculty of Economic Sciences, Allameh Tabataba'i University (Corresponding Author), a.j.shahrestani@gmail.com

** Professor, Department of Economic Development and Planning, Faculty of Economic Sciences, Allameh Tabataba'i University, farshad.momeni@gmail.com

Date received: 27/06/2022, Date of acceptance: 15/05/2023



5. Implementing targeted exemptions for lands affected by natural disasters and subsistence crops, while supporting affected farmers by providing tools and repairing irrigation systems;
6. Rationalizing head taxes by linking them to individuals' wealth within the economically active age group rather than applying them to the entire population, thus reducing tax evasion.

Keywords: Tax reforms, agriculture, commodity tax, head tax, Ferdowsi's Shahnameh.

Introduction

The tax reforms of Khosrow I, also known as Anushirvan, represent one of the earliest systematic changes in Iran's fiscal history. Although historical sources provide limited details on the economic aspects of these reforms, Ferdowsi's Shahnameh remarkably delves into the intricacies of this subject. These reforms not only impacted the Sassanid era but also profoundly influenced the taxation system of Islamic territories.

Materials & Methods

In this research, a qualitative method has been employed. Qualitative research is based on interpretive methodology, and in this study, two approaches—"qualitative documentary research" and the "simulation technique"—have been utilized. Therefore, by first referring to Ferdowsi's Shahnameh and analyzing the relevant verses, the principles of the implemented measures have been identified and represented as a policy framework using other historical documents.

Discussion & Result

Prior to Anushirvan's reign, the taxation system was based on the "Moqasama" method, in which a portion of agricultural produce was collected as tax. This method had numerous drawbacks, including government revenue instability, administrative corruption, and excessive pressure on farmers. The lack of a structured and predictable system posed significant challenges.

Factors such as social inequality, rigid class systems, an empty state treasury, prolonged droughts, and social uprisings like the Mazdakite movement highlighted the necessity for major reforms. These issues prompted Qobad (Khosrow's father) and later Khosrow I to introduce fundamental changes to the tax system.

The main tax reforms of Khosrow I was:

- 1. Change in Calculation Method and Expansion of the Tax Base:** Under Anushirvan's directive, lands were surveyed, and taxes were determined based on land area rather than produce quantity. This allowed taxes to be levied on all lands, including uncultivated ones. For the first time, taxes were also imposed on fruit-bearing trees, significantly broadening the tax base.
- 2. Adjustment of Tax Rates and Amounts:** Previously, the tax rate for grains ranged from one-third to one-quarter of the yield, which was reduced to one-tenth. Different rates were established for fruit trees like grapes, dates, and olives. This new system calculated taxes based on the type of produce and harvest season, exempting some crops, such as summer fruits, from taxation.
- 3. Rescheduling and Method of Tax Collection:** Instead of annual collection, taxes were collected three times a year in cash. This transition reduced corruption, storage costs, and challenges related to weighing produce, while improving transparency.
- 4. Reorganization of the Tax Administration:** The country was divided into four tax regions, with financial records maintained in three separate registers (overseen by the treasurer, local officials, and the high priest). This meticulous oversight minimized corruption and enhanced transparency.
- 5. Flexibility in Taxation:** Exemptions were granted for lands damaged by natural disasters or farmers unable to cultivate due to financial constraints. Additionally, financial aid from state revenues was provided to landless or distressed farmers.
- 6. Revision of Head Tax Rates:** Before Khosrow I, head taxes were fixed. A new census allowed for adjustments, with taxes levied on men aged 20 to 50, exempting those outside this range. Taxpayers were categorized into three classes based on wealth, with rates of 12, 8, and 6 dirhams, ensuring a more equitable distribution.

These reforms yielded significant results:

- **Improved Revenue:** By broadening the tax base and stabilizing revenues, the treasury's condition improved, reducing budget deficits.
- **Agricultural Development:** Loans and aid facilitated the reconstruction of agricultural infrastructure.

- **Social Justice:** The new system promoted fairness through taxpayer categorization and targeted exemptions.
- **Efficiency and Reduced Corruption:** Enhanced oversight and cash payments reduced administrative corruption and inefficiencies.
- **Transparency:** Maintaining detailed financial records increased accountability.

Conclusion

The tax reforms of Khosrow I exemplify successful economic policies in Iran's history that enhanced principles of justice, efficiency, and transparency. These reforms not only strengthened the state's finances but also had a lasting impact on the economic and social structures of Sassanid society, serving as a model for future governance.

Bibliography

- Adams, R. McC (1965) *Land behind Baghdad. A History of settlement on the Diyala plain*, Chicago and London.
- akbari, S. and Fallahi, A. (2020). Legal review of Siavash story in Shahnameh based on Principle of Criminal Fair Trial. *Literary Interdisciplinary Research*, 2(4), 98-129.
- Altheim, A.; Stiehl, R. and Göbl, R. (1983). *The History of Sassanid Economics*, translated by H. Sadeghi, Tehran, Elmi&Farhangi Publications [In Persian].
- Bal'ami, A. (1353). *Bal'ami History*, edited by M.T. Bahar, Tehran, Zovvar Book Publications [In Persian].
- Bal'ami, A. (1380). *Tarikhnama*, edited by M. Roshan, Tehran, Soroush Publications [In Persian].
- Ban H. (1388). Tax on REITs: A Modern Tax on Housing and Capital Markets, *J Tax Res.* 17 series, no. 7 [In Persian].
- Bundahishn (1369). Edited by M. Bahar, Tehran, Toos Publications [In Persian].
- Christensen, A. (1375). *Sassanid Persia*, translated by R. Yasemi, Tehran, Donyaye Ketab Publications [In Persian].
- Dandamayev, Mohammad A. Rika Gyselen, (2012) *Fiscal system i. Achaemenid, ii. Sasanian*, Vol IX, Fasc.6.
- Dinawari, H. (1381). *Akhbar al-Tawwal*, translated by M. Mahdavi, Tehran, Ney Publications [In Persian].
- Ferdowsi, A. (1398). *Shahnameh*, edited by J. Khaleghi Motlagh, Tehran, Sokhan Publications [In Persian].
- Frye, R. (1368). *The Political History of Sassanid; The Cambridge History of Iran*, by F.A. Boyle, translated by H. Anoushe, Tehran, Amir Kabir Publications [In Persian].

131 Abstract

- Frye, R. (1382). *The History of Ancient Iran*, translated by M. Rajabnia, Tehran, Elmi&Farhangi Publications [In Persian].
- Ibn al-Athir, A. (1374). *The Complete History*, translated by M.H. Rouhani, Tehran, Asatir Publications [In Persian].
- Jahshiyārī, M. (1408ah). *Kitāb al-wuzarā' wa-al-kuttāb*, Beirut, Darolfekr al Hadis Publications [In Arabic].
- Khwarizmi, A. (1383). *Mafatih al-'Ulum*, translated by H. Khadivjam, Tehran, Elmi&Farhangi [In Persian].
- Mawardi, A. (1383). *The Discipline of Religious and Worldly Matters*, translated by H. Saberi, Tehran, Elmi&Farhangi Publications [In Persian].
- Masudi, A. (1409ah). *The Meadows of Gold*, Qom, Darolhojreh Publications [In Persian].
- Mirzaei, A. (1394). Investigation of Sassanid tax system and financial reforms of Khosrow Anoshirvan, *Historical Researches Magazine, Faculty of Literature and Humanities* (7), no. 26 [In Persian].
- Miskawayh, A. (1369). *Tajarib al-Umam*, translated by A. Emami, Tehran, Soroosh Publications [In Persian].
- Moftakhari, H.; Rajablu, A. and Sasanpor, Sh. (1387). The Impact of Anoushirvan Reforms on Social Classes of Iran in Sassanid, *Al-Zahra Human Science Researches*, 17th Series, no. 71 [In Persian].
- North, D.C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, translated by M.A. Moeini, Tehran, Planning and Budget Organization Publications [In Persian].
- Rastegar Fasaee, M. (1381). *Ferdowsi and Iranian Identification*, Tehran, Tarheno Publications [In Persian].
- Rubin, Z. (2009). Kosrow I ii. Reforms, *Encyclopaedia Iranica*, ed. Ehsan yarshater, www.iranicaonline.com.
- Schindel, Nikolaus, (2012) Kawād I i. Reign, <http://www.iranicaonline.com/articles/Kawada-i-reign>, ed. E. Yarshater.
- Smith, A. (2005). *The Wealth of Nations*, The Pennsylvania State University.
- Tabari, M. (1378ah). *History of the Prophets and Kings*, Beirut, Darosalas Publications [In Arabic].
- Tabari, M. (1362). *The History of al. Tabari*, translated by A. Payandeh, Tehran, Bonyade Farhange Iran Publications [In Persian].
- Tayyebi, H. (1350). *The Course of Social Classes and Family Characteristics in Ancient Iran*, Tehran, Historical Researches Magazine, 5th Series, no.6 [In Persian].
- Wiesehöfer, J. (1378), *History of Ancient Iran*, translated by M. Saeqbfar, Tehran, Qoqnoos Publications [In Persian].
- Ya'qubi, A. (1382). *Ya'qubi History*, translated by M.E. Ayati, Tehran, Elmi&Farhangi Publications [In Persian].

اصول و نتایج سیاست‌های اصلاح مالیاتی کسری انوشیروان بر اساس شاهنامه فردوسی

علی جعفری شهرستانی*

فرشاد مومنی**

چکیده

در این مقاله با استفاده از روش تحقیق کیفی و تکنیک محاکات، سعی شده اصول حاکم بر برنامه اصلاحات مالیاتی انوشیروان، به‌عنوان متقدم‌ترین سیاست اصلاحات مالیاتی کشور براساس شاهنامه فردوسی در قالب منظومه‌ای سیاستی کشف و بازآفرینی گردد. نتایج نشان می‌دهد انوشیروان ۶ گام در راستای نوسازی نظام مالیاتی برداشته که منجر به افزایش مطلوبیت نظام مالیاتی کشور گردیده است؛

(۱) اصلاح شیوه محاسبه از مقاسمه به مساحی و گسترش پایه مالیاتی با مشمول نمودن باغات؛ (۲) تغییر نرخ‌های ثابت به مقادیر متغیر بر اساس نوع محصول؛ (۳) چهار ماهه نمودن دوره اخذ مالیات در راستای پایدارسازی منابع و نقدی نمودن پرداخت برای اجتناب از مشکلات حمل و نگهداری مالیات کالایی؛ (۴) اصلاح سازمان اجرایی وصول مالیات و تشکیل نظامی سه وجهی متشکل از وزیر و خزانه‌دار کشور (ستاد اخذ مالیات)، کارگزاران مالیاتی (مجریان) و موید اعظم (ناظر)؛ (۵) اعمال معافیت‌های هدفمند برای زمین‌های حادثه دیده از بلایای طبیعی و محصولات خودمصرفی کشاورزان و حمایت از آسیب‌دیدگان با در اختیار قرار دادن ادوات و تعمیر انهار و قنوات؛ (۶) هدفمندسازی مالیات سرانه با تعیین

* دکتری توسعه اقتصادی و برنامه‌ریزی، دانشکده علوم اقتصادی، دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسئول)،
a.j.shahrestani@gmail.com

** استاد گروه توسعه اقتصادی و برنامه‌ریزی، دانشکده علوم اقتصادی، دانشگاه علامه طباطبائی،
farshad.momeni@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۶، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۲۵



مقدار مالیات بر اساس میزان توانگری افراد در سن فعالیت اقتصادی به‌جای همه جمعیت و کاهش فرار مالیاتی.

کلیدواژه‌ها: اصلاحات مالیاتی، کشاورزی، مالیات بر کالا، مالیات سرانه، شاهنامه فردوسی.

۱. مقدمه

شاهنامه که آن را دیوان «داد و خرد» می‌نامند، یکی از عظیم‌ترین و غنی‌ترین گنجینه‌های فرهنگ ایرانیان است که شرح اساطیر و تاریخ ایران زمین و مردمانش را بیان می‌کند (اکبری و فلاحی، ۱۳۹۲). بر اساس منابع تاریخی، اصلاحات مالیاتی کسری انوشیروان شاید نخستین اصلاح نظام مالیاتی در تاریخ ایران بوده باشد. اگرچه منابع تاریخی گسترده در این رابطه وجود ندارد اما در پاره‌ای از منابع تاریخی، جست‌و‌گریخته به این مسئله اشاره شده است. پرواضح است که باتوجه به نوظهور بودن علم اقتصاد، منابع مکتوب تاریخی، بیشتر به آثار و تبعات اجتماعی و سیاسی موضوع اشاره نموده و ابعاد اقتصادی آن را ذکر ننموده‌اند. جالب توجه است که در میان آثار مکتوب متقدم و متأخر موجود، شاهنامه فردوسی با دقتی کم‌نظیر به ذکر جزئیات این موضوع پرداخته و عجب آنکه مورد توجه پژوهشگران قرار نگرفته است. شاهنامه به اتفاق اکثر محققان، «تاریخ پیشینیان و به منزله تاریخ سرگذشت ایران است در زمان و رد پای زمان است در ایران» (مسکوب ۱۳۸۱).

داستان‌های شاهنامه در پنجاه کتاب و در سه بخش اساطیری (کتاب ۱ تا ۱۳)، بخش نیمه تاریخی/پهلوانی (کتاب ۱۴ تا ۱۹) و بخش تاریخی (کتاب ۲۰ تا ۵۰) آورده شده است (رستگار فسایی ۱۳۸۴: ۱۱). بخش سوم شاهنامه که بعد از مرگ بهمن و پادشاهی دارای دارایان آغاز می‌شود و تا انتهای سلسله ساسانی ادامه دارد، چون به واسطه یک منبع مکتوب، یعنی شاهنامه ابومنصوری، با متون پهلوی ساسانی و فارسی و عربی قرن‌های دوم و سوم هجری در پیوند است، در متون تحقیقی تاریخی جدید درباره ساسانیان، مورد استناد و ارجاع قرار گرفته است.

در این مقاله با استناد به شاهنامه فردوسی و سایر منابع تاریخی به بررسی اصول اصلاحات مالیاتی کسری انوشیروان پادشاه ساسانی پرداخته شده است.

برای انجام این پژوهش از روش کیفی استفاده شده است. تحقیق کیفی مبتنی بر روش‌شناسی تفسیری است و در این مطالعه، از دو شیوه «تحقیق کیفی اسنادی» و «تکنیک محاکات» استفاده شده است. لذا ابتدا با رجوع به شاهنامه فردوسی و بازنمایی ابیات مربوط

به موضوع، اصول اقدامات انجام شده کشف و با بهره‌گیری از سایر اسناد تاریخی در قالب منظومه‌ای سیاستی بازنمایی شده است.

۲. اهمیت موضوع

مالیات یکی از مهم‌ترین روش تأمین مالی اداره حکومت‌ها بوده و شیوه، نرخ اخذ مالیات و نحوه مصرف آن در توسعه و بقای حکومت‌ها نقشی مستقیم داشته است؛ به‌گونه‌ای که ازدیاد مالیات نسبت به توان مؤدیان، فقر و فلاکت و کاهش توان تولید محصول و به تبع آن کاهش درآمد مالیاتی دولت را در پی داشته و بالعکس تعیین نرخ مناسب اخذ مالیات و صرف آن در توسعه زیرساخت‌ها منجر به ازدیاد محصول و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شده است.

از منظر اقتصادی، نظام مالیاتی بهینه باید اصل عدالت، کارایی و اثربخشی را در خود داشته و از ابهام و ضعف مبرا باشد. آدام اسمیت، اقتصاددان معروف، چهار اصل عمده را به عنوان اصول یک نظام مالیاتی مطلوب بیان می‌کند:

۱. اصل عدالت و برابری: براساس این اصل بار مالیات باید به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شود و به توانایی پرداخت مالیات دهنده بستگی داشته باشد. وی مالیات تناسبی را به عنوان مالیاتی عادلانه تلقی می‌کند.
۲. اصل معین و مشخص بودن: براساس این اصل، مبلغ مأخذ مالیات، زمان پرداخت و طریقه پرداخت باید دقیقاً مشخص و معین باشد.
۳. اصل سهولت یا سهل‌الوصول بودن: براساس این اصل، شرایط و طریقه پرداخت باید به‌گونه‌ای باشد که حداقل فشار ممکن را بر پرداخت‌کننده مالیات وارد آورد.
۴. اصل صرفه‌جویی: براساس این اصل، در اخذ مالیات باید به‌گونه‌ای عمل شود که حداقل هزینه ممکن صرف سازمان اجرایی جمع‌آوری‌کننده مالیات شود (اسمیت ۲۰۰۵).

لذا نظام مالیاتی مطلوب باید به‌گونه‌ای طراحی شود که اصول یاد شده را تأمین نماید. در ایران دوران باستان تا دوران قاجار، کشاورزی بالاترین سهم را در اقتصاد کشور داشته و لذا عمده‌ترین درآمد مالیاتی دولت نیز از محل زمین و محصولات کشاورزی بوده است. تا پیش از پادشاهی قباد اول، نظام مالیاتی کشور مبتنی بر مقاسمه بود. در این روش،

مالیات به نسبت میزانی از محصول تعیین می‌شد. در دوران قباد و انوشیروان، نظام جمع‌آوری مالیات تغییر یافت و این تغییر اثری قابل توجه نیز در نظام مالیاتی جهان اسلام تا قرون آتی برجای گذاشت، لذا، مطالعه آن حائز اهمیت تاریخی است؛

پس از سقوط ساسانیان به دست مسلمین، نظام مالیاتی مبتنی بر مساحی و سازمان جمع‌آوری مالیات که انوشیروان بنیان نهاد، توسط مسلمانان در سرزمین‌های فتح شده مورد استفاده قرار گرفت. در نظام مالیاتی اسلام، محاسبه خراج به سه شیوه مساحی، مقاسمه و مقاطعه انجام می‌شد. نظام مساحی از آغاز فتوحات تا اوایل حکومت عباسیان، رایج‌ترین شیوه اخذ مالیات بود و از زمان مهدی عباسی (۱۶۹-۱۵۸ ه.ق) در بیشتر مناطق، مقاسمه به جای نظام مساحی به‌کار گرفته شد و به تدریج عمومیت یافت (ماوردی ۱۳۸۳: ۲۱۶-۲۱۵). این نظام جدید دارای ویژگی‌هایی بود و نتایجی در بر داشت که ادامه با توجه به اصول اشاره شده مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۳. سابقه پژوهش

تاکنون مقالات بی‌شماری در زمینه ابعاد مختلف شاهنامه فردوسی نگاشته شده اما به‌جز یک مقاله که به‌صورت مستقیم به بررسی ابعاد اقتصادی شاهنامه پرداخته، سایرین به بررسی این مقولات نپرداخته‌اند؛

پیامنی (۱۳۸۷) در مقاله‌ای به بررسی وضعیت کشاورزی، دامپروری و صنایعی مانند نساجی، آهنگری و کشتی‌سازی و میزان رشد آنها و برنامه‌ریزی‌های دولت‌ها در این زمینه در شاهنامه فردوسی پرداخته است. وی با بهره‌گیری از ابیات شاهنامه سیر تحولات اقتصادی در صنایع یاد شده را بررسی نموده و در زمینه کشاورزی، به برخی از سیاست‌های حمایتی اعمال شده توسط پادشاهان از جمله کسری انوشیروان پرداخته است.

در زمینه اصلاحات مالیاتی کسری انوشیروان بر اساس منابع تاریخی سه مقاله زیر در دسترس پژوهشگران قرار دارد:

بادامچی و غلامی (۱۳۹۲) در مقاله‌ای با روش مطالعات کتابخانه‌ای و با استفاده از منابع تاریخی به بررسی اصلاحات مالیاتی ساسانیان در دوران انوشیروان پرداخته‌اند. در این مقاله ضمن بررسی شیوه مالیات‌گیری پیش از اصلاحات، فواید و معایب اصلاحات مالیاتی انوشیروان مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، اگرچه این

اصلاحات در ابتدای کار فوایدی از جمله ایجاد نظم و انضباط و جلوگیری از دریافت مالیات اضافه از مردم، افزایش درآمد خزانه و بهبود وضعیت ارتش در بر داشت، اما نتوانست تغییری پایدار به وجود آورد و به دلیل توجه نکردن به برخی از مسائل طبیعی، چون خشک‌سالی، دارای معایبی نیز بوده است.

میرزایی (۱۳۹۴) در مقاله‌ای به بررسی نظام مالیاتی دوران ساسانی بر پایه برخی شواهد تاریخی پرداخته است. بر اساس این مقاله، در نظام مالیاتی ساسانی، مالیات بر زمین و مالیات سرانه مهم‌ترین منبع درآمدی پادشاهی را تشکیل می‌داد. نوسان در درآمدهای مالیاتی، نبود نظام منظم و ثابت، دشواری در مدیریت بودجه و اندوخته مالی و ستم نسبت به کشاورزان، قباد پادشاه ساسانی (پدر انوشیروان) را برانگیخت تا سیاست تغییر شیوه پرداخت مالیات را اجرا نماید؛ امری که با مرگ وی نافرجام ماند. بعد از وی، انوشیروان شیوه دریافت مالیات را از مقاسمه به پیمایش تغییر داد. بر اساس یافته‌های وی، این تغییر، احیای کشاورزی، اصلاح شبکه آبیاری و وضعیت زمین‌های پادشاهی را به همراه داشته است.

مفتخری و همکاران (۱۳۸۷) نیز در مقاله‌ای به بررسی اصلاحات انوشیروان بر قشربندی اجتماعی ایران در عصر ساسانیان با استفاده از روش جامعه‌شناسی تاریخی تد اسکاچپول پرداخته‌اند. بر اساس یافته‌های این پژوهش، اصلاحات انوشیروان پیامد غیرهمه‌انگ عمل کردن محیط و ارزش‌ها در جامعه ساسانی بود و اصلاحات انوشیروان در راستای ایجاد همه‌انگی میان محیط و ارزش‌ها و جلوگیری از تغییر اجتماعی در دستور کار قرار گرفت. این سیاست‌های اصلاحی، بر جایگاه اشراف درجه دوم و پائین‌تر از آن مانند دهقانان در قشربندی اجتماعی تأثیری مثبت و بر جایگاه اشراف کهن ایرانی و زمین‌داران بزرگ تأثیری منفی داشت.

مقالات نگاشته شده در این حوزه، همگی مبتنی بر گزارشات مورخین عموماً عرب و اروپایی است و نگارندگان توجهی به شاهنامه فردوسی به عنوان یک منبع تاریخی نداشته‌اند. این در حالی است که اصلاحات مالیاتی انوشیروان در شاهنامه فردوسی با جزئیات قابل توجهی که بعضاً حتی در کتب مورخین نیز مورد توجه قرار نگرفته، بیان شده است و از این حیث بهره‌برداری از این اثر سترگ زبان فارسی، در ترسیم اصول، اهداف و نتایج اصلاح نظام مالیاتی کشور در دوران انوشیروان، به عنوان متقدم‌ترین اصلاحات اقتصادی در تاریخ ایران، بسیار راهگشا خواهد بود و تمرکز این مقاله نیز بر همین امر می‌باشد.

۴. نظام مالیاتی ساسانی تا پیش از پادشاهی کسری انوشیروان

در تاریخ ایران دریافت مالیات همواره مهم‌ترین منبع درآمدی حکومت‌ها بوده و مالیات به‌صورت جنسی (کالایی) و نقدی دریافت و بر بیشتر فعالیت‌های اقتصادی، مانند کشاورزی، پیشه‌وری، بازرگانی و دادوستد کالاها اعمال می‌شد، اما با وجود پیشینه کهن نظام مالیاتی، وضع مالیات و دریافت آن هیچ‌گاه مبتنی بر قواعد و مقررات ثابت و استواری نبوده است (میرزایی، ۱۳۹۴). گویا نخستین بار در زمان داریوش بزرگ بود که نظام پرداخت مالیات بر پایه نظم و ترتیب قرار گرفت و پرداخت‌کنندگان مالیات موظف شدند مالیات خود را بر اساس فرمان‌های شاه پرداخت کنند (بریان ۱۳۸۱: ج ۱، ۶۵۰-۶۰۸). با وجود این، در زمان اشکانیان و ساسانیان نیز نظام مالیاتی منظم و ثابتی وجود نداشت و حکومت ناگزیر بود بسیاری از تنگناهای مالی خود را با اعمال مالیات‌های سنگین تأمین کند (میرزایی ۱۳۹۴).

از نقاط ضعف حکومت‌ها در دریافت مالیات‌ها، وجود نیروهای محلی و خاندان‌های حکومتگر بود که راه را بر هر گونه کامیابی قدرت مرکزی در برپایی یک نظام مالیاتی منضبط و دارای قاعده مشخص می‌بستند و در عمل بخش فراوانی از مالیات‌ها را به خود اختصاص می‌دادند. نبود یک نظام مالیاتی منظم و دارای قاعده مشخص، یکی از ویژگی‌های پایدار و برجسته در تاریخ اقتصادی ایران بوده است و نظام مالیاتی در ایران همواره با یک رشته دشواری‌های گسترده، روبه‌رو بوده است؛ مانند: عدم تعیین دقیق میزان مالیات، عدم تناسب مالیات با درآمد پرداخت‌کننده مالیات، عدم ثبات در میزان مالیات، نامشخص بودن یا متغیر بودن زمان پرداخت مالیات، شمار فراوان فرآورده‌ها و کالاهای مشمول مالیات و مهم‌تر از همه، مستثنا بودن بخش بالای جامعه از پرداخت (همان).

نظام مالیاتی ساسانی مبتنی بر دریافت خراج بود و خراج یا مالیات بر زمین‌های کشاورزی، مهم‌ترین درآمد این سلسله پادشاهی قلمداد می‌شد که ابتدا به شکل کالایی و سپس هم کالایی و هم نقدی از پرداخت‌کنندگان خراج دریافت می‌شد. شاهنامه فردوسی به ساختار نظام مالیاتی پیش از کسری انوشیروان، اشاره‌ای ننموده است اما به گزارش منابع تاریخی، پیش از قباد و کسری انوشیروان، خراج به شکلی منظم دریافت نمی‌شد و پادشاهان از درآمد ثابت و مطمئنی که آنها را از تنگناهای مالی برهاند یا از تحمیل مالیات‌های فوق‌العاده باز دارد، برخوردار نبودند (همان). در این دوران دو نوع مالیات اصلی یعنی خراگ (مالیات اراضی) و گزیت (مالیات سرانه) از مردم اخذ می‌شد. تا قبل از

اصول و نتایج سیاست‌های اصلاح ... (علی جعفری شهرستانی و فرشاد مومنی) ۱۳۹

سلطنت کسری انوشیروان این مالیات‌ها با توجه به عواملی مانند دوری و نزدیکی شهرها از مرکز حکومت (دینوری ۱۳۸۱: ۷۱)، و ارزش نوع محصول، فراوانی آب، حاصلخیزی و آبگیری زمین (طبری ۱۳۷۸ ق: ج ۲، ۱۵۰)، به صورت متغیر از سه یک تا شش یک (مسعودی ۱۴۰۹ ق: ۱۵۰) (یک سوم و یک ششم) به صورت نقدی یا کالایی وصول می‌شد.

گزیت (جزیه دوران اسلامی) نیز به صورت ثابت و یکباره از عموم مردم بیست الی پنجاه ساله به استثنای بزرگان، نظامیان، روحانیان و دبیران (مسعودی ۱۴۰۹ ق: ۱۵۰؛ دینوری ۱۳۸۱: ۷۱) و به عبارتی آنان که صاحب زمین نبودند، اخذ می‌شد (بلعمی ۱۳۵۳: ۹۷۱-۹۷۰).

شیوه‌ای که برای دریافت خراج به کار گرفته می‌شد، بر پایه مقاسمه بود. این شیوه تا زمان قباد پایدار بود تا اینکه وی در پایان پادشاهی خود تصمیم گرفت این شیوه را کنار گذارد و اصلاحاتی در نظام مالیاتی پدید آورد (Schindler 2013: 136-141).

مقاسمه یکی از شیوه‌های ارزیابی و برآورد مالیات بود که بر اساس آن، حکومت مالیات را بر پایه میزان محصول دریافت می‌کرد. در واقع، مبنای مالیات زمین در شیوه مقاسمه، گونه‌ای شراکت در محصول و دریافت نسبی بخشی از محصول زیر کشت به صورت کالایی بود. حکومت و کشاورز، هر دو از محصولی که کارگزاران مالیاتی حکومت آن را ارزیابی می‌کردند، سهم می‌بردند. در شیوه مقاسمه، شرط اصلی پرداخت مالیات، میزان محصول، و زمان پرداخت آن نیز هنگام برداشت محصول بود (ماوردی ۱۳۸۳: ۳۰۵). بنابراین، کارگزاران مالیاتی درست هنگام برداشت محصول حضور پیدا می‌کردند و با در نظر گرفتن عواملی گوناگونی مانند: آبادی و آبگیری زمین، باروری زمین، فراوانی و خوبی محصول، دوری و نزدیکی زمین‌های کشاورزی به شهرها، رونق بازار و چگونگی آبیاری، محصول را در خرمن و میوه را پیش از چیدن، ارزیابی و نسبت به تعیین و دریافت مالیات اقدام می‌کردند (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴-۷۰۲؛ دینوری ۱۳۸۱: ۱۰۰؛ مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۶).

این ارزیابی و دریافت مالیات از یک ششم تا یک سوم در نوسان بود و همچنان‌که منابع می‌گویند از ولایتی یک سوم، از ولایتی یک چهارم و از ولایتی یک پنجم و از ولایتی یک ششم خراج (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴-۷۰۲؛ مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۶).

دریافت مالیات به شیوه مقاسمه نقاطضعفی داشت و هم دستگاه حکومتی و کشاورزان را با دشواری‌هایی روبه‌رو می‌ساخت. از جمله؛

الف) ناپایداری درآمدهای دولت: دریافت مالیات، از یک ششم تا یک سوم از فراورده‌ها بستگی به میزان آب و مرغوبیت زمین و لذا میزان تولید محصول داشت و با نوسان تولید محصولات بر اساس شرایط اقلیمی و... دچار نوسان می‌شد و این نوسان در میزان محصول، به تفاوت درآمدهای مالیاتی از یک سال به سال دیگر می‌انجامید و در عمل دستگاه حکومتی را در مدیریت بودجه سالانه با دشواری روبه‌رو می‌ساخت (Dandamayev&Gyselen 2012: 639-646; Rubin 2009).

ب) هزینه‌های بالا و فساد: کشاورزان تا زمان آمدن کارگزاران مالیاتی، ناگزیر بودند از برداشت فراورده‌های کشاورزی خودداری کنند و این خود در عمل منجر به تباه شدن محصول می‌شد (همان). از منظر سازمان اجرایی نیز دریافت مالیات به شیوه مقاسمه، دشواری‌های متعددی به همراه داشت؛ از یک سو با همه ایلات نیز در پرداخت مالیات به یکسان رفتار نمی‌شد و برخی ایلات ناگزیر بودند مالیات زمین بیشتر؛ یعنی یک سوم را پرداخت نمایند. از سوی دیگر، این شیوه به کارگزاران مالیاتی اجازه می‌داد تا نسبت سهم حکومت را بیشتر ارزیابی کنند و بخشی از محصول را برای خود بردارند. باتوجه به اینکه کارگزاران مالیاتی بیشتر نمایندگان بزرگان و اشراف زمینداری بودند که اداره امور مالی پادشاهی را در دست داشتند، در واقع، این بزرگان زمیندار بودند که بر زمین مالیات می‌بستند و درصد اندکی از مالیات را با توجه به فاصله زمین‌ها از مرکز، به پادشاه پرداخت می‌کردند (Dandamayev&Gyselen 2012: 639-646).

۵. زمینه‌های شکل‌گیری اصلاحات اقتصادی در دوران کسری انوشیروان

مورخین مهم‌ترین ارزش‌ها و هنجارهای حاکم بر جامعه ایرانی عصر ساسانی را آمیختگی دین و دولت، جنبه ظل‌اللهی و فره ایزدی حکومت شاه، تأکید بر پاکی خون و نژاد، تأکید آئین زرتشتی بر حفظ نظام قشربندی، عدم تحرک اجتماعی، موروثی بودن مشاغل و... دانسته‌اند که تا پایان عصر ساسانی بر جامعه ایران حکمفرما بود و به نابرابری‌های اجتماعی دامن می‌زد و به ایجاد جامعه‌ای بسته منجر شد (مفتخری و دیگران ۱۳۷۸).

بر همین اساس، نهضت‌های مانی و مزدک در واقع عکس‌العمل به نظام قشربندی محدودی بود که به خصوص با تبلیغ مشروعیت مرزبندی طبقاتی به‌عنوان عدالت اجتماعی از سوی روحانیان زرتشتی به گسترش نابرابری‌های اجتماعی منجر شده بود. عواملی مانند اختلاف میان اشراف و عامه مردم، توزیع ناعادلانه ثروت، تهی بودن خزانه کشور، افزایش مالیات‌های اخذ شده از مردم جهت جنگ با هیتالیان، قحطی و خشکسالی شش ساله در عصر پیروز (۴۸۴-۴۵۹ م)، رها کردن مزارع توسط کشاورزان (بندهش ۱۳۶۹: ۱۴۱) و شعارهای عدالت‌طلبانه مزدکیان از جمله «گرفتن از توانگران برای بینوایان» (طبری ۱۳۷۸ ق: ج ۲، ۹۳) باعث گرایش عمومی به نهضت مزدک شد. علاوه‌بر آن دخالت فزاینده موبدان در امور سیاسی و جنگ قدرت میان اقشار حاکم، اجحاف مأموران دولتی نسبت به مردم و... موجب شد تا قباد پادشاه ساسانی (۵۳۱-۴۸۹ م) برای تجدید اقتدار شاهنشاه و مقابله نهایی با موبدان و اشراف از نهضت مزدکی سود جسته و در نتیجه به او گرایش یافت (طبری ۱۳۷۸ ق: ج ۲، ۹۲). حتی پیشه‌وران و صنعتگرانی که تعلق چندانی به آئین زرتشتی نداشتند به مزدکیان پیوستند (طیبی ۱۳۵۰: ۲۱).

اما غضب و ستم و طمع بر اموال، دارایی‌ها و زنان اقشار ممتاز جامعه (طبری ۱۳۷۸ ق: ج ۱، ۹۳؛ دینوری ۱۳۸۱: ۶۷) و دخالت نمودن بیش از حد مزدکیان در امور سیاسی (مانند تلاش برای سلطنت کاووس برادر انوشیروان) و... باعث شد تا در اتحادی از اشراف، زمین‌داران بزرگ، نظامیان، بازرگانان و پیشه‌وران و روحانیان این نهضت سرکوب گردد (طبری ۱۳۸۷ ق: ج ۲، ۹۵-۹۳).

با به سلطنت رسیدن کسری انوشیروان (۵۷۹-۵۳۱ م) با تکیه بر اشراف و بزرگان، قتل عام مزدکیان صورت گرفت و قدرت مطلقه شاهنشاه احیاء شد. اما گرایش اکثریت جامعه به مزدکیان به انوشیروان نشان داد که عامه مردم خواهان اصلاحات اساسی در مناسبات حاکم بر جامعه‌اند. بدین ترتیب وی در زمینه مالیاتی، نظامی، سیاسی، اجتماعی و قضایی که در اصل تثبیت نظام حکومتی ساسانیان را در پی داشت، اصلاحات خود را عملی نمود.

۶. اصلاح نظام مالیاتی توسط کسری انوشیروان

مسائل و مشکلات مترتب بر جمع‌آوری مالیات و نوسانات آن و همچنین عبرت‌های حاصل از نهضت مزدکیان، قباد پادشاه ساسانی و جانشینش کسری انوشیروان را برانگیخت تا با پیمایش زمین‌ها، شیوه گردآوری مالیات را تغییر دهند. اقدامات انجام شده در این راستا را می‌توان در شش حوزه دسته‌بندی نمود:

۱.۶ اصلاح شیوه محاسبه و گسترش پایه مالیاتی

دستور قباد به پیمایش و اندازه‌گیری زمین‌ها موجبات تغییر شیوه پرداخت از مقاسمه به مساحی را فراهم نمود. اقدامی که درباره آن شاهنامه فردوسی اطلاعاتی ارائه ننموده اما بر اساس منابع تاریخی، قباد دستور داد تا مساحان، زمین را از دشت و کوه بپیمایند تا مالیات‌ها بر پایه آن وضع گردد (مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۶؛ طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴-۷۰۲؛ دینوری ۱۳۸۱: ۱۰۰؛ بلعمی ۱۳۸۰: ج ۱، ۶۸۰-۶۷۹؛ ابن اثیر ۱۳۷۴: ج ۵، ۱۰۷) و البته انجام آن با مرگ وی، عملاً در دوران کسری انوشیروان به سرانجام رسید.

به نظر می‌رسد با دستور قباد به پیمایش دشت و کوه، همه زمین‌های شاهی، زمین‌های بزرگان و اشراف، آتشکده‌ها و زمین‌های کشاورزان خرد و فرو دست که در دشت و کوه واقع شده بودند، جزء برنامه پیمایش قرار گرفتند و هیچ استثنایی لحاظ نشده بود. لذا می‌توان فرض کرد که تا پیش از تغییر شیوه پرداخت و پیمایش زمین‌ها، بخش فراوانی از زمین‌های بزرگان و اشراف و آتشکده‌ها جزئی سیاهه پرداخت‌کنندگان مالیات به شیوه مقاسمه نبود (میرزایی ۱۳۹۴) و با این تغییر، شاه قصد داشت با قرار دادن همه زمین‌های پادشاهی زیر چتر مالیات، در واقع پایه مالیاتی کشور را گسترش داده و زمین‌های بیشتری را مشمول پرداخت مالیات کند.

کسانی هم که برای پیمایش در نظر گرفته شدند، کارگزاران شاهی بودند و برای پیمایش زمین‌ها، واحد جریب که یک دهم هکتار بود و شصت ذراع درازا و شصت ذراع پهنا داشت، به کار گرفته شد (خوارزمی ۱۳۸۳: ۷۷). ویژگی بارز شیوه پیمایش این بود که در آن مساحت زمین و نوع محصول، شرط دریافت مالیات بود و نه میزان محصول. همین امر باعث می‌شد از زمین‌هایی که در آن کشاورزی نشده بود نیز مالیات دریافت کنند. این همان موضوعی است که برخی منابع از آن به منزله پیمایش زمین‌های کوه و دشت یاد کرده‌اند. به این ترتیب، شاه می‌توانست از همه زمین‌ها مالیات دریافت کند. در شیوه پیمایش، نخست نرخی ثابت برای یک مساحت معین تعیین شد و دیگر شرایطی مانند آبادی و آبیگری زمین، وضع بارندگی، جنس خاک، باروری زمین، فراوانی محصول، دوری و نزدیکی زمین‌های کشاورزی به شهرها، رونق بازار و چگونگی آبیاری به حساب آورده نشد؛ زیرا در شیوه جدید، گستره و وسعت زمین برای شاه اهمیت داشت و برای نخستین بار شاه می‌توانست درباره گستره زمین‌های شاهی، زمین‌های بزرگان و اشراف، زمین‌های آتشکده‌ها و زمین‌های کشاورزان خرد آگاهی پیدا کند (میرزایی ۱۳۹۴).

اصول و نتایج سیاست‌های اصلاح ... (علی جعفری شهرستانی و فرشاد مومنی) ۱۴۳

علاوه بر این در زمان کسری انوشیروان علاوه بر بر ادامه سنت شاهان پیشین در اخذ مالیات از غلات (کشت و درود)، برای نخستین بار بر درختان میوه (رسته) هم مالیات بسته شد و لذا از این نظر هم پایه مالیاتی توسعه یافت:

ز شاهان هر آنکس که بد پیش ازوی اگر کم بدش گاه، اگر بیش ازوی،
بجستند بهره ز کشت و درود نه کس دست را سوی رسته پسود!

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۴)

در مورد اخذ مالیات از باغات، مبنای وضع مالیات نه مساحت زمین، که تعداد درختان بود.

۲.۶ اصلاح مقادیر و نرخ‌های مالیاتی

تا پیش از پادشاهی کسری انوشیروان، نرخ مالیات اخذ شده از غلات بسته به شرایط یک سوم و یک چهارم بود. فردوسی اظهار می‌دارد که قباد آن را به یک دهم کاهش داد و قصد داشت آن را باز هم کاهش دهد اما مرگش اجازه نداد. کسری انوشیروان در چارچوب نظام مالیاتی جدید، نرخ‌های پیشین را ملغی کرد:

سه یک بود، گر چار یک، بهر شاه قباد آمد و ده یک آورد راه
ز ده یک بر آن بد که کمتر کند بکوشد که کهنتر چو مهتر کند
زمانه ندادش بران بر درنگ به دریا بس ایمن مشو بر نهنگ!-
به کسری رسید آن سزاوار تاج ببخشید بر جای ده یک خراج

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۴)

پس از اصلاح شیوه محاسبه و گسترش پایه مالیاتی، تعیین نوع محصولات مشمول مالیات و نرخ مالیاتی هر کدام در دستور کار قرار گرفت. همان‌گونه که گفته شد، تا پیش از این دوران، مالیات با نرخ ثابت بر همه محصولات اعمال می‌شد، اما در این دوران میزان مالیات بر حسب نوع محصول و فصل برداشت آن از جمله بر درختان، وضع گردید. فردوسی در شاهنامه، برخی از مقادیر مالیاتی وضع شده بر محصولات بر اساس نظام جدید را چنین برشمرده است:

گزیت رز بارور شش درم	به خرماستان بر همین بد رقم
ز زیتون و از گوز و هر میوه‌دار	که در مهرگان شاخ بودی بیار،
ز ده بن، درم یک رسیدی به گنج	نبوید جزین نیز تا سال رنج
وزین خوردنی‌های خردامه	نکردی به باراندرون کس نگاه

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۵-۶۲۴)

بر این اساس بر هر ده درخت انگور بارور (رز) و خرما، شش درم، بر زیتون، گردو و همه میوه‌های پاییزی (مهرگان) از هر ده بن، یک درم مالیات وضع شد. همچنین میوه‌های تابستانه که در خرداد محصول می‌دهند، معاف از مالیات گردیدند.

منابع تاریخی حاکی از این است که در این دوران علاوه بر موارد یاد شده بر سایر خوراک مردم و ستوران شامل گندم، جو، برنج، سبزی و زیتون نیز مالیات بسته شد (مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۶؛ طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴-۷۰۲؛ دینوری ۱۳۸۱: ۱۰۰؛ بلعمی ۱۳۸۰: ج ۱، ۶۸۰-۶۷۹؛ یعقوبی ۱۳۸۲: ج ۱، ۲۰۳؛ ابن اثیر ۱۳۷۴: ج ۵، ۱۰۷) و مقادیر جدید مالیاتی متناسب با اندازه زمین و نوع محصول تعیین گردید و برای محاسبه، واحد پولی درم یا سکه نقره رایج در نظر گرفته شد (همان). بر این اساس، مقرر شد که بر هر گریو سبزی‌کاری/یونجه هفت درم، بر هر گریو زمین گندم و جو، یک درم، بر هر چهار نخل پارسی یک درم و از هر شش درخت زیتون نیز یک درم مالیات دریافت کنند (مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۷-۱۶۶؛ طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۲؛ ویسپوفر ۱۳۷۸: ۲۳۶-۲۳۵).

لذا در مورد غلات در این نظام جدید «زمین مساحی می‌شد و حقاً تعیین می‌شد و برای زمین‌ها معدلی سالانه برای حاصل غلات برآورد می‌شد.» (فرای ۱۳۸۲: ۵۲۰-۵۱۹).

علاوه بر این، کسری انوشیروان مقرر داشت از سایرین (غیردهقانان) در صورتی که دارای ثروت باشند نیز بسته به وضعیت مالی آنان، سالی ۴ تا ۱۰ درم مالیات اخذ شود. سرانه مالیات وضع شده بر کدخدا نیز کمتر از آنان و برابر با سه درم وضع شد.

کسی کش درم بود و دهقان نبود	ندیدی غم و رنج کشت و درود
بر اندازه از ده درم تا چهار	به سالی ازو بستدی کاردار
کسی بر کدیور نکردی ستم	به سالی به سه بهره بود این درم

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۵)

۳.۶ اصلاح دوره زمانی و نحوه اخذ مالیات

سرانجام، به دستور کسری انوشیروان مقرر شد زمان پرداخت مالیات‌های تعیین شده در سه بازه زمانی و هر چهار ماه یک بار انجام شود؛

گزارنده بردی به دیوان شاه ازین باژ بهری به هر چار ماه

(همان)

به این ترتیب، پیمایش زمین‌ها، تعیین میزان مالیات فراورده‌های کشاورزی بر اساس وسعت زمین و تعیین گونه‌های محصول، طی چند مرحله در زمان کسری انوشیروان به انجام رسید و از این پس، پرداخت‌کنندگان مالیات موظف شدند مالیات خود را تنها به صورت نقدی پرداخت نمایند، نه کالایی؛ و این به این معنا بود که آنها می‌بایست فراورده‌های کشاورزی خود را در بازار و بر اساس بهای بازار به فروش می‌رساندند و سپس آن را به نقره رایج تبدیل و به کارگزاران مالیاتی پرداخت می‌کردند (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۲؛ فرای ۱۳۶۸: ۲۵۱).

اخذ مالیات‌ها به صورت نقدی، مشکلات مربوط به توزین و نگهداری سهم مالیات کالایی دستگاه حکومتی - که در موارد قابل توجهی با فساد و خرابی محصول و از میان رفتن سهم مالیاتی همراه بود - را حل نمود.

۴.۶ اصلاح سازمان اجرایی وصول مالیات و کاهش فرار مالیاتی

همان‌گونه که در بخش قبل گفته شد، تغییر شیوه محاسبه مالیات از مقاسمه به پیمایش با پیمایش زمین‌ها آغاز شد و مقرر گردید جهت پایدارسازی درآمد خزانه، علاوه بر توسعه پایه مالیاتی، دفعات اخذ مالیات نیز به سه مرتبه در سال افزایش یابد. بدیهی است اجرای این شیوه جدید دریافت مالیات به سازمان اجرایی بسیار نیرومندی احتیاج داشت. لذا برای تسهیل در جمع‌آوری مالیات، ایالت‌های پادشاهی به حوزه‌های تابع اخذ مالیات تقسیم گردید (ابن حوقل ۱۳۶۶: ۷۰-۱). بر اساس شاهنامه فردوسی، کسری انوشیروان، حوزه پادشاهی را به چهار بخش منطقه خراسان، منطقه قم و اصفهان، آذربادگان، ارمنستان، اردبیل و گیلان، منطقه فارس و اهواز و منطقه عراق و بخش‌های غربی کشور تا مرز روم تقسیم نمود و به منظور اصلاح سازمان مالیاتی، تقسیمات کشوری را مورد بازنگری قرار داد:

جهان را ببخشید بر چار بهر	سو زو نامزد کرد آبادشهر-
نخستین خراسان ازو یاد کرد	دل نامداران بدو شاد کرد
دگر بهره زو بد قم و اسپهان	نهاد بزرگان و جای مهان
وزین بهره بود آذر آبادگان	که بخشش نهادند آزادگان:
وز ارمینیه تا در اردوویل	بیمود بیناخرد بوم گیل
سیم پارس و اهواز و مرز خزر	ز خاور و را بود تا باختر
چهارم عراق آمد و بوم روم	چنین پادشاهی و آباد بوم

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۴)

سپس وی برای ایجاد انتظام بیشتر در جمع‌آوری مالیات، سازمان اجرایی جمع‌آوری مالیات را این‌چنین اصلاح نمود:

دیبر و پرستنده‌ی شهریار	نبودی به دیوان کسی زین شمار
گزیت و خراج آنچه بُد نام برد	به سه روزنامه به موبد سپرد:
یکی آن که بر دست گنجور بود	نگهبان آن نامه دستور بود
دگر تا فرستد به هر کشوری	به هر کرداری و هر مهتری
سه دیگر که نزدیک موبد برند	گزیت و سر باژها بشمرند
به فرمان او بود کاری که بود	ز باژ و خراج و ز کشت و درود
پراگنده کاراگهان در جهان	که تا نیک و بد زو نماند نهان

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۵)

بر اساس شاهنامه فردوسی، کسری انوشیروان فرمان داد تمامی حساب‌های مالیاتی را در سه دفتر مجزا ثبت نمایند: یک دفتر را به گنجور (خزانه‌دار کشور) سپرد و وظیفه نظارت بر آن را برعهده وزیر (دستور) گزارد. نسخه دوم را در اختیار کارداران و بزرگان (مهتر) مناطق مشمول اخذ مالیات قرار دادند تا حساب و کتاب مالیات پرداختی برای آنان نیز شفاف شود و نسخه سوم را در اختیار موبد (مقام عالی مذهبی کشور) قرار داده شد. وی نیز مأمورانی را به سراسر کشور فرستاد تا بر نحوه انجام کار نظارت نمایند. لذا احتمالاً برای نخستین بار، یک نظام نظارت بر ساختار مالیاتی کشور ایجاد گردید.

وی در نامه‌ای که به کارگزاران مالیاتی کشور نگاشت اذعان نمود که برخلاف دوران پادشاهان پیشین که در آن همه امور در دست کارداران بود و نظارتی بر اعمال آنان انجام نمی‌شد، نظام نظارتی جدید را با هدف مقابله با تخلفات کارگزاران تأسیس نموده و با هرگونه تخلفی به سختی برخورد خواهد کرد:

کسی را که باشد برین پایکار	اگر گیرد این کار دشخوار خوار،
کنم زنده بر دار جایی که هست	اگر سرفرازست و گر زیردست!
بزرگان که شاهان پیشین بدند	ازین کار بر دیگر آیین بدند:
بد و نیک با کارداران بدی	جهان پیش اسپ سواران بدی
خرد را همه خیره بفریفتند	بدافزونی گنج نشکافتند
مرا گنج دادست و دهقان سپاه	نخواهیم به دینار کردن نگاه!
شما را جهان بازجستن به داد،	نگه‌داشتن ارج مرد نژاد!
گرامی‌تر از جان بدخواه من	که جوید همی کشور و گاه من!

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۷)

قابل توجه است در نظام مالیاتی جدید، مساحی کردن زمین‌های کشاورزی یا سرشماری درختان توسط مأموران حاکم انجام می‌شد، لذا امکان فرار از مالیات محدود می‌شد.

۵.۶ ایجاد انعطاف مالیاتی (هدفمندسازی معافیت‌ها، تأسیس نظام تأمین مالی تولید و اصلاح زیرساخت‌های کشاورزی)

به فرمان کسری انوشیروان در چارچوب نظام جدید مالیاتی، به کسانی که صاحب زمین بوده اما بنا به دلایلی نظیر نبود استطاعت خرید بذر یا چهارپا برای شخم زدن، قادر به کشت نبودند، از محل خزانه دولت و درآمدهای مالیاتی کمک می‌گردید تا بدین ترتیب زمینی بلاکشت نماند:

کسی را کجا تخم، گر چارپای	به هنگام ورزش نبودی بجای،
ز گنج شهنشاه برداشتی	و گرنی زمین خوار بگذاشتی

به ناکشته‌اندر نبودى سخن پراگنده شد رسم‌های کهن

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۴)

همچنین وی دستور داد اگر مزرعه‌ای به علت بلایای طبیعی از جمله تف خورشید، تف باد، نابارندگی و خشکسالی و یا آفات طبیعی مانند هجوم ملخ دچار مشکل شود، از پرداخت مالیات معاف گردیده و از محل درآمدهای مالیاتی و خزانه به صاحبان آن کمک شود:

به جایی که باشد زیان ملخ	وگر تفّ خورشید تابد به شَخ،
وگر تف باد سپهر بلند	بدان کشتمندان رساند گزند،
همان گر نیاید به نوروز نم	ز خشکی شود دشت خرم دژم،
مخواهید با ژاندران بوم و رُست	که ابر بهاران به باران نشُست!
ز تخم پراگنده و مزد رنج	بیخشید کارندگان را ز گنج!

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۶-۶۲۷)

همچنین به فرمان وی مقرر شد هیچ زمینی بلاصاحب نماند و برای کشت به کشاورزان بی‌زمین، زمین واگذار شود و از محل بیت‌المال برای کشت به آنان کمک شود:

زمینی که آن را خداوند نیست	به مرد و ورا خویش و پیوند نیست،
نباید که آن بوم ویران بود	که در سایه‌ی شاه ایران بود
که بدخواه بر گنج ننگ آورد	که چونین بهانه به چنگ آورد
ز گنج آنچه باید، مدارید باز	که کرده‌ست یزدان مرا بی‌نیاز،
چو ویران بود بوم در برّ من	نتابد بر او سایه‌ی فرّ من

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۷)

روایت منابع تاریخی نیز حاکی از آن است که در دوران کسری انوشیروان، در کنار واگذاری بخشی از دارایی‌های غصب شده به دست مزدکیان به تهیدستان (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۶۴۹) به کشاورزان بی‌زمین یا کشاورزانی که زمین‌شان را از دست داده بودند، زمین و بذر واگذار شد تا کشت کنند و زمین‌های ویران را آباد نمایند (بلعمی ۱۳۸۰: ج ۲، ۶۸۵).

اصول و نتایج سیاست‌های اصلاح ... (علی جعفری شهرستانی و فرشاد مومنی) ۱۴۹

همچنین، کمک‌های مالی فراوانی به صورت بخشش یا وام در اختیار کشاورزان قرار داده شد تا به کشاورزی بپردازند (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۶۴۹).

می‌توان چنین استنباط نمود که یکی از اهداف سیاست‌های مالیاتی جدید، بازسازی زیرساخت‌های بخش کشاورزی بود؛ چرا که دستیابی به درآمدهای مالیاتی بیشتر در گرو آن قرار داشت که اساس و پایه اقتصاد کشاورزی و درآمد مالیاتی پادشاهی ساسانی را تشکیل می‌داد.

شایان ذکر است برخی از محققین، واگذاری زمین به کشاورزان بی‌زمین یا پرداخت پول و دادن وام به آنها را چنین تفسیر نموده‌اند که شاه در سیاست جدید قصد داشت شبکه زمین‌های کوچک و محدود را که گردآوری مالیات‌هایشان آسان‌تر بود، حفظ کند و در عوض، با واگذاری زمین‌ها تلاش کند از رشد فزاینده املاک و قلمروهای بزرگ و گسترده که مالکان نیرومندشان در پی انباشت امتیازات و منافع خود بودند و مانع اجرای کارآمد نظام مالیاتی می‌شدند، جلوگیری نماید (Rubin 2009).

گذشته از این، مقرر شد که برخی فراورده‌های کشاورزی مانند سبزیجات، کنجد، حبوبات و صیفی‌جات و پنبه نیز از بخشودگی مالیات برخوردار شوند. دلیل این بخشودگی شاید این بود که این محصولات برای مصرف خود زمیندار و خانوار تولید می‌شد. تک نخل‌ها نیز از بخشودگی مالیات بهره‌مند شد؛ چون فرض بر این بود که رهگذران ممکن است میوه‌های آن را بچینند و مصرف نمایند (طبری ۱۳۶۲، ج ۲، ۷۰۲؛ کریستن‌سن ۱۳۷۵: ۴۷۸؛ آلت‌هایم و دیگران ۱۳۸۳: ۴۲).

تامین آب کافی برای زمین‌های کشاورزی و اصلاح در شبکه‌های آبیاری، از جمله دیگر کارهای مهمی هستند که منابع در بخش کشاورزی به کسری انوشیروان نسبت داده می‌شود. واضح است چنین کارهای مهندسی به طرح و سرمایه فراوان نیاز داشت و تنها پس از تهیه و اجرای اصلاح مالیاتی ممکن شد (Adams 1965: 85). طبری نیز گزارش نموده است که کسری انوشیروان اقداماتی از جمله ساخت و مرمت کاریزها، قنات‌ها، پل‌ها، جوی‌ها، شاهراه‌ها و... را جهت رفاه حال رعایا و کشاورزان انجام داد (طبری ۱۳۷۸ ق: ج ۲، ۱۰۲). علاوه بر این، وی دستور داد تا نیازمندی‌های فقرا را از محل خزانه دولت و درآمدهای مالیاتی تأمین نمایند:

و زین مرزها هر که درویش بود نیازش به رنج تن خویش بود،

بیخشید آکنده گنجی برین جهانی برو خواندند آفرین!

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۴)

در بخشی از ابیات یاد شده در بخش قبل، کسری انوشیروان ضمن انتقاد از سازمان اجرایی سابق جمع‌آوری مالیات به دلیل عدم توجه آنان به بهبود تولید و تمرکز صرف بر اخذ مالیات، هدف از سیاست‌های جدید مالیاتی را نه جمع‌آوری صرف مالیات بلکه توجه به حال دهقانان برمی‌شمرد:

خرد را همه خیره بفریفتند بدافزونی گنج نشکافتند

مرا گنج دادست و دهقان سپاه نخواهیم به دینار کردن نگاه!

(فردوسی ۱۳۹۸: ج ۴، ۶۲۷)

لازم به ذکر است در روش مساحی از آنجا که مقادیر ثابتی برای یک مساحت معین مقرر می‌شد (در صورت منصفانه بودن)، زارعان برای برداشت محصول بیشتر، انگیزه بیشتری داشتند.

۶.۶ اصلاح مقادیر و پایه مالیات سرانه

همان‌گونه که پیش‌تر گفته شد، علاوه بر مالیات بر محصولات کشاورزی، تمامی افراد کشور نیز مشمول پرداخت مالیات سرانه بودند. بخش دیگری از اصلاح نظام مالیاتی، بر اصلاح مالیات سرانه یا گزیت، متمرکز بود. تا پیش از قباد و کسری انوشیروان، میزان مالیات سرانه‌های که از مردم می‌گرفتند، معین بود. تغییر شکل محاسبه به مساحی و سرشماری جدید به پادشاه کمک کرد تا مالیات سرانه را نیز بازبینی کند. پس از سرشماری مردم، گزارش گروه بررسی مالیات سرانه بر این مبنا قرار گرفت که مالیات سرانه از هر مرد بیست تا پنجاه ساله دریافت گردد و مردان زیر بیست و بالای پنجاه سال نیز معاف شوند (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴؛ مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۷۱-۱۶۸). در سیاست جدید به درجه‌بندی پرداخت‌کنندگان اقدام شد و ملاک درجه‌بندی را توانگری و تنگدستی افراد قرار دادند که بر اساس آن، توانگران موظف شدند دوازده درهم، افراد میانه هشت درهم و افراد فرودست و کم‌توان شش درهم مالیات پرداخت نمایند (طبری ۱۳۶۲: ج ۲، ۷۰۴-۷۰۲؛ مسکویه ۱۳۶۹: ج ۱، ۱۶۸).

۷. نتیجه‌گیری

سیاست‌های اصلاح نظام مالیاتی کشور که در زمان قباد آغاز شده بود، عملاً با مرگ وی توسط پسرش کسری انوشیروان با قوت اجرا گردید. بررسی‌های این مقاله نشان می‌دهد اجرای این سیاست‌ها چندین نتیجه قابل توجه در بر داشته است؛

نخست، با تغییر شیوه محاسبات از مقاسمه به مساحی و پایش تمامی اراضی کشور، تقریباً تمامی کشور از جمله زمین‌داران بزرگ و اشراف معاف از مالیات نیز با توجه به درجه‌بندی توان پرداخت تحت پوشش نظام مالیاتی جدید قرار گرفتند و باغات نیز مشمول اخذ مالیات گردیدند. لذا پایه مالیاتی کشور گسترده‌تر شد. این اقدامات منجر به بهبود وضعیت خزانه کشور، کاهش نوسانات درآمدی و کسری بودجه گردید. همچنین در طراحی و اجرای سیاست‌های جدید مالیاتی علاوه بر انعطاف‌پذیری و اعمال معافیت مالیاتی به مناطق دچار بحران‌های طبیعی یا آفات، تقویت بنیه تولیدی کشور از طریق کمک به خسارت‌دیدگان و واگذاری زمین به دهقانان بی‌زمین مورد توجه جدی قرار گرفت. در کنار این سیاست، تخصیص بودجه برای سرمایه‌گذاری و بازسازی دهکده‌های ویران، ساخت و بازسازی پل‌ها، ساخت بناها، کاروانسراها، دژها و پادگان‌هایی برای نگهداری از راه‌ها و تامین امنیت آنها، ساخت جوی‌ها و کانال‌هایی برای اجرای طرح‌های بزرگ آبیاری در دشت‌های پهناور، برآوردن بندها، کندن آبراهه‌ها و پرداخت وام به اصحاب‌العماره یا آبادی‌کوش‌ها، در گسترش کشاورزی در دستور کار قرار گرفت و آثار رفاهی قابل توجهی از طریق کاهش فقر و توسعه اشتغال، دربر داشت و درآمدهای مالیاتی کشور را نیز افزایش داد. لذا در مجموع نظام مالیاتی کشور عادلانه‌تر شده و اصل «عدالت و برابری» بیش از گذشته رعایت گردید.

از سوی دیگر باتوجه به اینکه مساحی کردن زمین‌های کشاورزی یا سرشماری درختان توسط مأموران حاکم انجام می‌شد و دیگر نیازی به توزین محصول نبود، لذا امکان فرار از مالیات محدود گردید و با ایجاد امکان نظارت بر مأمورین مالیاتی برای نخستین بار توسط سازمان ناظرین فعال تحت نظر موبد اعظم، امکان تخلف نیز کاهش یافت. در کنار این، نقدی شدن نظام پرداخت، هزینه‌های حمل‌ونقل و نگهداری مالیات کالایی را کاهش داد. بنابراین در جمع‌آوری مالیات اصل «صرفه‌جویی و کاهش هزینه» بهبود یافت.

همچنین با تعیین مقادیر مشخص به ازای نوع محصولات، تعیین شیوه پرداخت تنها به صورت نقدی و تعیین ۳ زمان مشخص برای پرداخت مالیات در طول سال، اصل «معین و مشخص بودن»، بیشتر تأمین گردید.

در کنار این، نقدی شدن نظام پرداخت و از میان رفتن مالیات کالایی و تعیین سه بازه زمانی در سال برای پرداخت مالیات، منجر به سهولت بیشتر پرداخت مالیات برای مؤدیان و لذا تأمین بهتر اصل «سهل الوصول بودن» گردید.

در مجموع می‌توان گفت اصلاح نظام مالیاتی توسط انوشیروان، باعث شد نظام مالیاتی کشور کارایی و مطلوبیت بیشتری بیابد.

کتاب‌نامه

- ابن اثیر، عزالدین علی (۱۳۷۴)، تاریخ کامل، ترجمه محمدحسین روحانی، ج ۲ و ۴، تهران: اساطیر.
- ابن حوقل (۱۳۶۶)، صورة الارض، ترجمه جعفر شعار، تهران: امیرکبیر.
- اکبری، شایان و فلاحی، احمد (۱۳۹۹)، بازکاوی حقوقی داستان سیاوش در شاهنامه در پرتو سنجه‌های دادرسی دادگرانه، پژوهش‌های بین رشته‌ای ادبی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۹۸-۱۲۹.
- آلتهایم، فرانتس و استیل، روت (۱۳۸۳)، تاریخ اقتصاد دولت ساسانی، ترجمه هوشنگ صادقی، تهران: علمی و فرهنگی.
- بادامچی، حسین و غلامی، مریم (۱۳۹۲)، نگاهی دیگر به اصلاحات مالیاتی ساسانیان در دوره خسروانوشیروان، فصلنامه مسکویه، سال ۸، شماره ۲۶، صص ۷۲-۴۹.
- بلعمی (۱۳۵۳)، تاریخ بلعمی: به تصحیح محمدتقی بهار، به کوشش محمد پروین گنابادی، تهران: کتابفروشی زوار.
- بلعمی (۱۳۸۰)، تاریخ‌نامه طبری، به تصحیح محمد روشن، تهران: سروش.
- بندهش (۱۳۶۹)، گزارنده مهرداد بهار، تهران: توس.
- پیامنی، بهناز (۱۳۸۷)، بررسی تحولات اقتصادی و میزان رشد صنایع در شاهنامه فردوسی، مجله دانشکده ادبیات و علوم انسانی، سال ۱۶، شماره ۶۰، صص ۳۳-۱۳.
- جهشیاری، ابن عبدالله محمد بن عبدوس (۱۴۰۸ ق)، الوزراء و الکتاب، بیروت: دارالفکر حدیث.
- خوارزمی، ابو عبدالله (۱۳۸۳)، مفاتیح العلوم، ترجمه حسین خدیوچم، تهران: علمی و فرهنگی.
- دینوری، ابوحنیفه احمد بن داوود (۱۳۸۱)، اخبار الطوال، ترجمه محمود مهدوی دامغانی، تهران: نی.
- رستگار فسایی، منصور (۱۳۸۱)، فردوسی و هویت شناسی ایرانی: مجموعه مقالات درباره شاهنامه فردوسی، تهران: طرح نو.

اصول و نتایج سیاست‌های اصلاح ... (علی جعفری شهرستانی و فرشاد مومنی) ۱۵۳

طبری، محمد بن جریر (۱۳۷۸ ق)، تاریخ‌الریسل و الملوک، تحقیق محمد ابوالفضل ابراهیم، بیروت: دارالفرات.
طبری، محمد بن جریر (۱۳۶۲)، تاریخ طبری، ج ۲، ترجمه ابوالقاسم پاینده، تهران: بنیاد فرهنگ ایران.
طیبی، حشمت‌الله (۱۳۵۰)، سیر طبقات اجتماعی و ویژگی‌های خانواده در ایران قدیم، مجله بررسی‌های تاریخی، سال ۵، شماره ۶.

فرای، ریچارد (۱۳۶۸)، تاریخ سیاسی ایران در دوران ساسانیان، مجموعه کمبریج، ج ۳، بخش ۱، گردآورنده: جی. آ. بویل، ترجمه حسن انوشه، تهران: امیرکبیر.

فرای، ریچارد (۱۳۸۲)، تاریخ باستانی ایران ترجمه مسعود رجب‌نیا، تهران: علمی و فرهنگی.
فردوسی، ابوالقاسم (۱۳۹۸)، شاهنامه، به تصحیح جلال خالقی مطلق، جلد ۴، تهران: انتشارات سخن.
کریستن‌سن، آرتور (۱۳۷۵)، ایران در زمان ساسانیان، ترجمه رشید یاسمی، تهران: دنیای کتاب.
ماوردی، ابوالحسن (۱۳۸۳)، آیین حکمرانی، ترجمه و تحقیق حسین صابری، تهران: علمی فرهنگی.
مسعودی، ابوالحسن علی‌ابن‌الحسین (۱۴۰۹ هـ)، مروج الذهب و معادن الجواهر، تحقیق اسعد داغر، قم: دارالهجره.

مسکوب، شاهرخ (۱۳۸۱)، شاهنامه و تاریخ، ایران‌نامه، شماره ۸۰.

مسکویه، ابوعلی (۱۳۶۹)، تجارب الامم، ج ۱، ترجمه ابوالقاسم امامی، تهران: سروش.
مفتخری، حسین؛ رجب‌لو، علی و ساسان‌پور، شهرزاد (۱۳۸۷)، تأثیر اصلاحات خسرو انوشیروان بر قشربندی اجتماعی ایران در عصر ساسانیان، فصلنامه علمی-پژوهشی علوم انسانی دانشگاه الزهراء، سال هفدهم، شماره ۷۱.

میرزایی، علی اصغر (۱۳۹۴)، بررسی نظام مالیاتی ساسانی و اصلاحات مالی خسرو انوشیروان، فصلنامه پژوهش‌های تاریخی (علمی-پژوهشی)، سال هفتم، شماره دوم (پیاپی ۲۶)، تابستان ۱۳۹۴، صص ۱۲۴-۱۰۹.

ویسهوفر، یوزف (۱۳۷۸)، تاریخ ایران باستان، ترجمه مرتضی ثاقب‌فر، تهران: ققنوس.
یعقوبی، احمد بن اسحاق (۱۳۸۲)، تاریخ یعقوبی، ترجمه محمدابراهیم آیتی، ج ۱، تهران: علمی فرهنگی.

Adams, R. McC (1965), Land behind Baghdad. A History of settlement on the Diyala plain, Chicago and London.

Dandamayev, Mohammad A. Rika Gyselen (2012), Fiscal system i. Achaemenid, ii. Sasanian, Vol IX, Fasc.6.

Rubin, Zeev (2009), Khosrow I ii. Reforms, Encyclopaedia Iranica, ed. Ehsan Yarshater, www.iranicaonline.com.

Schindel, Nikolaus (2012), Kawād I i. Reign, <http://www.iranicaonline.com/articles/kawad-i-reign>, ed. E. Yarshater.