

تبیین رابطه ساختار جریمه و فرار از پرداخت مالیات (یک تحلیل ریاضی - تطبیقی با قوانین مالیاتی ایران)

محمد خیراله پورسرائی

پژوهشگر بخش عمومی

porsaraee@yahoo.com

مقاله حاضر، ابتدا ترجمه مقاله‌ای با عنوان *Income tax Evasion and the Penalty Structure* از رینالد بروک در مؤسسه پژوهشی DIW برلین است که به ارائه و مقایسه دو مدل الین گام - سندمو و یت تاکی در خصوص نحوه اعمال جریمه بر فرار مالیاتی پرداخته که مفاد آن با قوانین مالیاتی ایران تطبیق داده شده است. در مدل فرار مالیاتی الین گام - سندمو (AS)، جریمه بر آن درآمدی تعلق می‌گیرد که برای فرار از مالیات، مخفی و یا نادرست گزارش شده است؛ در حالی که در مدل یت تاکی (Y)، جریمه بر مالیاتی که از پرداخت آن اجتناب شده است تعلق می‌گیرد. مقاله پیش‌رو به مقایسه این دو مدل می‌پردازد. در مدل Y نسبت به مدل AS، فرار مالیاتی بیشتر و درآمد مالیاتی کمتر است. اگر دولت درصدد به حداکثر رساندن درآمد مالیاتی مورد انتظار باشد، جریمه‌های نوع AS را ترجیح می‌دهد. چنانچه دولت بخواهد رفاه مورد انتظار رأی‌دهنده را به حداکثر برساند، می‌بایست مجازات نوع Y را برگزیند. در این مقاله یک مدل رأی‌دهی برای تعیین ساختار مجازات در نظر گرفته شده است. تطبیق مدل‌های فوق با قوانین مالیاتی ایران نشان می‌دهد که جریمه‌هایی که برای الزام مؤدیان به انجام تکالیف قانونی در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم وضع شده، از نوع AS و برای حداکثرسازی درآمد دولت است؛ در حالی که جرائم ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده (آزمایشی) و ماده ۳۶-۳۷ آن در قانون دائمی، از نوع Y و برای حداکثرسازی رفاه مؤدیان وضع شده است. بنابراین فرار مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از مالیات‌های مستقیم است. واژگان کلیدی: جرائم مالیاتی، فرار مالیاتی، مدل الین گام - سندمو، مدل یت تاکی.

۱. مقدمه

این مقاله اندیشه آفرین، درباره فرار مالیاتی مدل الین گام - سندمو (۱۹۷۲) است. آن‌ها جریمه‌ها را بر اساس مقدار درآمدی که مالیات‌پرداز از پرداخت آن گریخته است، برآورد می‌کنند. به نظر می‌آید اثر افزایش نرخ مالیات بر فرار مالیاتی نامشخص است. علت این امر، آن است که یک اثر جایگزینی (بالا تر بودن نرخ نهایی مالیات، فرار مالیاتی را جذاب‌تر می‌کند) و یک اثر درآمد (بالا بودن نرخ مالیات، درآمد را پایین می‌آورد) وجود دارند. این دو اثر، در صورت ریسک‌گریزی مطلق کاهنده^۱ یکدیگر را خنثی می‌کنند (چراکه پایین بودن درآمد، موجب کاهش تمایل مالیات‌پرداز به پذیرش ریسک و در نتیجه، کاهش تمایل او به فرار مالیاتی می‌شود).

یت تاکی در نظری که در سال ۱۹۷۴ درباره مقاله الین گام - سندمو می‌دهد، اشاره می‌کند هنگامی که جریمه‌ها بر پایه سطح مالیاتی باشد که از پرداخت آن اجتناب شده است، اثر جایگزینی از بین می‌رود.^۲ علت آن هم ساده است: افزایش نرخ مالیات نه تنها موجب افزایش سود نهایی از فرار مالیاتی، مثلاً پس‌انداز مالیات‌ها می‌شود، بلکه هم‌چنین با بالاتر رفتن جریمه‌های مورد انتظار مربوطه، هزینه نهایی را نیز افزایش می‌دهد. در نقطه مطلوب مالیات‌پرداز، این دو اثر با یکدیگر به توازن دقیق می‌رسند. بنابراین، تنها اثر درآمد در مدل یت تاکی کارایی دارد. در مدل او، افزایش نرخ نهایی مالیات، با مسلم فرض کردن ریسک‌گریزی مطلق کاهنده، بالا بودن نرخ نهایی مالیات منجر به کاهش فرارهای مالیاتی از سوی مالیات‌پرداز می‌شود.

به طرز جالبی، با اینکه نظریت تاکی موجب ایجاد حجم قابل توجهی از متون و مقالات علمی درباره جداول و برنامه‌های جریمه شد^۳، اما همچنان مسائل آشکاری در این مورد حل و فصل نشده‌اند. از مهم‌ترین آن‌ها، می‌توان به تأثیرات نظر او بر فرار مالیاتی، درآمد مالیاتی و رفاه و آسایش

1. decreasing absolute risk aversion

۲. برای بررسی بیش‌تر اثر ساختار جریمه بر چگونگی تغییر فرار مالیاتی بر اثر تغییرات نرخ مالیات، می‌توانید همچنین به پژوهش بالاسون و جونز (۱۹۹۸) مراجعه کنید.

۳. به این مقالات مراجعه کنید:

Koskela (1983), Balassone and Jones (1998), Goerke (2003) and Richter and Boadway (2003).

همچنین برای نظرسنجی، این مقالات را ملاحظه کنید:

Andreoni et al. (1998) or Slemrod and Yitzhaki (2002)

مالیات پردازان اشاره کرد. تحلیل اقتصادی فرار مالیاتی، منجر به تحلیل انتخاب استراتژی حسابرسی به وسیله دولت‌هایی که درآمد را به حداکثر می‌رسانند، می‌شود.^۱ با این همه، مدل او به طرز غافل گیرکننده‌ای تاکنون توضیح نداده است که چرا توابع جریمه باید تنها یکی از دو شکل را داشته باشند. استثنایی در اینجا وجود دارد و آن، پژوهش بالاسون و جونز^۲ (۱۹۹۸) است. این دو استدلال می‌کنند که برای تعیین جریمه، استفاده از مالیاتی که از پرداختن آن اجتناب شده است، به جای استفاده از درآمدی که مالیات پرداز آن را مخفی کرده و یا به غلط گزارش داده است، موجب کاهش بار اضافی پرداخت مالیات می‌شود. علت این امر، آن است که اثر جایگزینی حاصل از نرخ فزاینده مالیات، از بین می‌رود.

در این مقاله، ترکیبی همگرا از مدل‌های الین گام-سندمو (AS) و یت تاکی (Y) را در نظر می‌گیرم و ویژگی‌های این ترکیب را بررسی می‌کنم. برنامه جریمه، برابر است با نرخ جریمه، یک میانگین موزون از درآمد مخفی یا غلط گزارش شده (مدل AS) و مالیات پرداخت نشده^۳ (مدل Y). من در این مقاله اثر متغیر ساختار جریمه بر فرار مالیاتی، درآمد مالیاتی مورد انتظار و رفاه و آسایش مالیات پردازان را بررسی می‌کنم و سپس، انتخاب ساختار جریمه در این دو مدل را در یک بخش دولتی، درونی سازی می‌کنم.^۴

بخش بعدی مدل را توضیح می‌دهد. بخش ۳ نیز انتخاب یک دولت که مجموع موزون رفاه و درآمد مالیاتی مورد انتظار را به حداکثر می‌رساند را بررسی می‌کند. در بخش ۴، مدلی ارائه شده است که در آن، ساختار جریمه را رأی اکثریت انتخاب می‌کند. در بخش ۵ مدل‌های ارائه شده با مفاد مرتبط با فرار مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران تطبیق داده شده و بخش پایانی نیز، نتیجه گیری و پیشنهادهای سیاستی این مقاله است.

۱. مقالات زیر را ملاحظه کنید:

Andreoni et al. (1998) and Slemrod and Yitzhaki (2002) and the references therein.

2. Balassone and Jones

۳. در این متن از این بخش به بعد، هر کجا اصلاح «مالیات پرداخت نشده» استفاده شود، منظور مالیاتی است که مالیات دهنده از پرداخت آن فرار کرده است.

۴. برای بررسی مدل‌هایی که بیان می‌دارند افراد طبق نرخ مالیات رای می‌دهند، به پژوهش بروک (۲۰۰۳-۲۰۰۴) مراجعه کنید.

۲. مدل

افراد دارای مطلوبیت $u(c)$ هستند که با توجه به مصرف تعریف می‌شود. $\bar{u} > 0 > \underline{u}$ بنابراین مالیات پردازان ریسک‌گریز هستند. ضریب ریسک‌گریزی مطلق به این صورت نمایش داده می‌شود:

$$\rho \equiv -\bar{u}'/\bar{u}$$

ریسک‌گریزی مطلق کاهنده (DARA)^۱ را این‌گونه فرض می‌کنم: مثلاً، برای تمامی c ها، $\rho' < 0$: یک فرد دارای درآمد ناخالص (y) است که در معرض یک مالیات درآمد خطی در بازه (t) است. افراد می‌توانند انتخاب کنند که درآمد را مخفی کرده و یا گزارش نادرست از آن بدهند و این نوع فرار مالیاتی به صورت (e) نمایش داده می‌شود. این فرد با احتمال برون‌زای (p) مورد حسابرسی قرار می‌گیرد که در این صورت مرجع مالیاتی از درآمد او آگاه شده و وی می‌بایست جریمه پردازد. برنامه (جدول) جریمه، به صورت زیر است:

$$S = (1 - \alpha + at)se, \alpha \in [0,1].$$

با در نظر گرفتن $\alpha = 0$ ، جریمه طبق میزان درآمدی است که (از مراجع مالیاتی) مخفی و یا غلط به آن گزارش شده است. این حالت، متناظر با مدل ای‌اس است. از سوی دیگر، چنانچه $\alpha = 1$ باشد، جریمه‌ها طبق مالیات پرداخت نشده خواهند بود که این حالت، با مدل وای تناظر دارد. با توجه به این فرضیات، مسئله فرد به این صورت است:

$$\begin{aligned} EU &\equiv \max p u(c_d) + (1 - p) u(c_n) \\ s.t. c_d &= (1 - t)y - (1 - \alpha + at)se \\ c_n &= (1 - t)y + te, \end{aligned}$$

و شرایط مرتبه اول برای یک بیشینه درونی به شکل زیر است:

$$(1 - p)tu'_n - p(1 - \alpha + at)su'_d = 0$$

که $u'_i \equiv u'(c_i)$ برای $i=d,n$ حال اگر؛ $r \equiv (1 - p)t - p(1 - \alpha + at)$ را فرمول بازده مورد انتظار به ازای هر یک دلاری که از مراجع مخفی و یا به غلط به آن‌ها گزارش شده است، در نظر بگیریم، فرض کنید $r > 0$ تا این‌گونه در نظر بگیریم که مالیات پردازان همواره بخشی از درآمدشان را از مراجع مالیاتی مخفی و یا به غلط گزارش می‌دهند. شرایط مرتبه دوم، به این شکل است:

$$D = (1 - p)t^2u''_n + p[(1 - \alpha + at)s]^2u''_d < 0$$

1. Decreasing Absolute Risk Aversion

که این شرایط به دلیل فرورفتگی و تقعر تابع مطلوبیت، رعایت شده است. اثرات ایستایی مقایسه‌ای تقریباً مستقیم هستند. (الینگام و سندمو، ۱۹۷۲). به طور خاص، هنگامی که (p) یا (s) افزایش می‌یابد، افراد کم‌تر مرتکب فرار مالیاتی می‌شوند. افزایش درآمد موجب فرار مالیاتی بیش‌تری با (DARA) می‌شود. به علاوه، کسر^۱ درآمد مخفی یا غلط گزارش شده در صورتی که درآمد تحت ریسک‌گریزی نسبی کاهنده (DRRA)^۲ باشد، افزایش می‌یابد و چنانچه طبق (مطابق) ریسک‌گریزی نسبی افزایش‌دهنده (IRRA)^۳ باشد، کاهش پیدا می‌کند. همان‌طور که یت‌تاکی (۱۹۷۴) اشاره می‌کند، تأثیر نرخ مالیات بر فرار مالیاتی به ساختار جریمه بستگی دارد. مشتق‌گیری با توجه به (t) این فرمول‌ها را ایجاد می‌کند:

(۲)

$$\begin{aligned} \frac{\partial e}{\partial t} &= -\frac{1}{D}[(1-p)u'_n - p\alpha s u'_d - y((1-p)tu''_n - p(1-\alpha + \alpha t)s u''_d) \\ &= -\frac{1}{D}[(1-p)u'_n - p\alpha s u'_d + y(1-p)tu'_n(\rho_n - \rho_d)], \end{aligned} \quad (۳)$$

که $p_i \equiv p(c_i)$ به ازای $\alpha = 0$ ، اثر جایگزینی (عبارت اول در فرمول (۳)) و اثر درآمد (آخرین عبارت در فرمول (۳)) در جهت‌های مخالف تحت (DARA) عمل می‌کنند. به ازای $\alpha = 1$ ، فرمول (۱) ضمناً این مطلب را بیان می‌کند که $(1-p)u'_n - p\alpha s u'_d = 0$ ، و بنابراین $\partial e / \partial t < 0$ با DARA. در پیوستگی، یک $\tilde{\alpha} < 1$ وجود دارد، طوری که به ازای $\alpha > \tilde{\alpha}$ ، فرار مالیاتی با نرخ مالیات مطابق (DARA) کاهش می‌یابد.

فرار مالیاتی چگونه با ساختار جریمه تغییر می‌کند؟ مشتق‌گیری با توجه به (α) فرمول زیر را ارائه می‌دهد:

$$\frac{\partial e}{\partial \alpha} = -\frac{1}{D}[p(1-t)s u'_d - p(1-\alpha + \alpha t)s^2(1-t)e u''_d] > 0$$

در نتیجه، افزایش (α) موجب افزایش فرار مالیاتی می‌شود. علت بروز چنین نتیجه‌ای آن است که دو نوع تأثیر ناشی از افزایش (α) از دیدگاه فرد وجود دارد. افزایش (α) جریمه نهایی را به ازای هر یک دلاری که از مراجع مخفی و یا به غلط به آن‌ها گزارش شده است، برای نرخ‌های مثبت

1. Fraction
2. Decreasing Relative Risk Aversion
3. Increasing Relative Risk Aversion

مالیات، کاهش می‌دهد. این اثر جایگزینی است: در نهایت، فرار مالیاتی پرمفعت‌تر می‌شود. همچنین یک اثر درآمد نیز وجود دارد، چون درآمد فارغ از جریمه مالیات‌پرداز، هنگامی که به چنگ مراجع بیافتد، افزایش پیدا می‌کند. با توجه به ریسک‌گریز بودن مالیات‌پرداز، سود نهایی این فرار مالیاتی افزایش پیدا می‌کند. هر دو اثر موجب بالا رفتن فرار مالیاتی می‌شوند.

توجه داشته باشید هنگامی که (α) با ثابت بودن (s) تغییر کند، نرخ نهایی جریمه و در نتیجه، جریمه کل (برای فرار مالیاتی) نیز تغییر می‌کند. از این رو، فرار مالیاتی با (α) افزایش می‌یابد، زیرا نرخ نهایی جریمه افت پیدا می‌کند. فرض کنید هنگام تغییر (α) ، نرخ جریمه (s) طوری تعدیل شود که درآمد مالیاتی کل ثابت بماند. از آنجایی که درآمد مالیاتی از طریق $ET = ty +$

$(p(1 - \alpha + at)s - (1 - p)t)e$ به دست می‌آید، مشتق‌گیری این فرمول‌ها را به ما می‌دهد:

(۴)

$$\left. \frac{ds}{d\alpha} \right|_{ET=const.} = \frac{(1-t)spe - (p(1-\alpha+at)s - (1-p)t)e_{\alpha}}{(1-(1-t)\alpha)pe + (p(1-\alpha+at)s - (1-p)t)e_s}$$

که کاملاً مشخص است که مثبت است، زیرا فرض بر $e_{\alpha}, e_s > 0$ و $p(1 - \alpha +$

$at)s - (1 - p)t < 0$ گذاشته می‌شود. به دلیل آنکه:

$$\left. \frac{de}{d\alpha} \right|_{ET=const.} = e_{\alpha} + e_s \left. \frac{ds}{d\alpha} \right|_{ET=const.}$$

(۵)

با استفاده از (۴) نیز این فرمول به دست می‌آید:

(۶)

$$\left. \frac{de}{d\alpha} \right|_{ET=const.} = - \frac{(1-s)(1-t)e^2ps(1-(1-t)\alpha)u_d''}{De + (p(1-\alpha+at)s - (1-p)t)(u_d' - (1-\alpha+at)eu_d'')}$$

مخرج منفی است، چون $r > 0$ است. بنابراین تا زمانی که $s < 1$ باشد، فرار مالیاتی با (α)

افزایش می‌یابد، حتی اگر درآمد مورد انتظار ثابت بماند.

اگر فرار مالیاتی با جریمه‌های نوع Y بالاتر از جریمه‌های نوع AS باشد، چرا باید دولت‌ها باید

نوع Y را به کار بگیرند؟ این مسئله در بخش بعدی حل و فصل خواهد شد. پاسخ را می‌توان در

شیوه‌ای که دولت میان رفاه رأی‌دهنده و درآمد مالیاتی رابطه جایگزینی ایجاد می‌کند، جست‌وجو کرد.

۳. رفتار دولت

فرض کنید افراد یکسان هستند و جمعیت به یک نرمالیزه شده باشد. دنباله رویدادهای زیر را فرض کنید:

ابتدا دولت ساختار نرخ جریمه را تنظیم می‌کند و سپس افراد تصمیم می‌گیرند که چه میزان از درآمدشان را به مراجع مالیاتی اعلام کنند.

به منظور مطالعه رفتار منطقی دولت، باید تابع هدف آن را مشخص کرد. در اینجا چندین فرض می‌تواند محتمل باشد. برای مثال، دولت می‌تواند خیراندیش یا منفعت‌طلب باشد. من بدون مطالعه جزئیات رفتار دولت، فرض را بر این می‌گذارم که دولت یک مجموع موزون از درآمد مالیاتی مورد انتظار و رفاه مورد انتظار رأی‌دهنده را به حداکثر می‌رساند. این فرض، به طور ضمنی این مطلب را می‌رساند که با این که دولت به بودجه کلان اهمیت می‌دهد، اما واکنش سیاسی رأی‌دهنده را در صورت مالیات‌بندی بیش از حد نیز در نظر می‌گیرد. مسئله دولت، این است:

$$\Psi(p, s, t, \alpha) = \beta EU(\cdot) + (1 - \beta)ET(\cdot),$$

که در آن، β وزنی است که دولت آن را به رفاه رأی‌دهنده در برابر درآمد مالیاتی خود، می‌دهد.

فرض کنید (p) ، (s) و (t) به شما داده شده است و دولت با انتخاب (α) ، (Ψ) را به حداکثر رسانده است. با استفاده از قضیه پوش^۱، شرایط مرتبه اول این است:

$$\beta \frac{\partial(EU)}{\partial \alpha} + (1 - \beta) \frac{\partial(ET)}{\partial \alpha} = 0 \quad (۷)$$

$$\frac{\partial(EU)}{\partial \alpha} = p(1 - t)seu'_d > 0, \quad (۸)$$

1. Envelope theorem

$$\frac{\partial(ET)}{\partial\alpha} = -p(1-t)se + (p(1-\alpha+at)s - (1-p)t)e_{\alpha} < 0 \quad (9)$$

که نابرابری آخر در آن، از $r > 0$ پیروی می‌کند. فرض کنید که شرایط مرتبه دوم رعایت شده است. با وجود کاهش درآمد مالیاتی با یک (α) بزرگ‌تر، رفاه رأی‌دهنده افزایش یافته و یک رابطه جایگزینی برای دولت ایجاد می‌شود. در حالت مطلوب، کسب رفاه رأی‌دهنده از تبدیل شدن ساختار جریمه به نوع وای (که به وسیله β موازنه می‌شود)، تنها با میزان کاهش درآمد مالیاتی (که با $1 - \beta$ موازنه می‌شود)، برابری می‌کند.

به طور واضح، هر چه وزن رفاه رأی‌دهنده در تابع هدف دولت بالاتر باشد، (α) در حالت مطلوب و بهینه بزرگ‌تر خواهد بود. اگر کسی β را به عنوان مقیاس و اندازه دموکراسی تفسیر کند، احتمالاً نتیجه به طور ضمنی این بیان می‌کند که کشورهای کاملاً دموکراتیک ($\beta = 1$) باید توابع جریمه نوع وای را داشته باشند. این در حالی است که دولت‌های استبدادی ($\beta = 0$) باید برنامه‌ها و جداول جریمه نوع ای‌اس را داشته باشند. به طور کلی‌تر، کشورهای استبدادی‌تر باید دارای جریمه‌هایی باشند که بیش از مالیات پرداخت‌نشده، با درآمد مخفی یا غلط گزارش‌شده پیوند محکمی داشته باشد. شواهد به طور تجربی حاکی از آن هستند که در بیش‌تر کشورهای دموکراتیک غربی، (α) نزدیک به یک است. این امر با پذیرفته شدن در بهای اسمی، می‌تواند با مدل هماهنگ و مطابق باشد. همچنین، این که می‌توان این چنین برداشت کرد که رأی‌دهندگان به جای مقامات دولت ساختار مالیات را انتخاب کنند، می‌تواند خبر خوبی باشد.

با این حال، افراد یکسان نیستند و دموکراسی برای رفع اختلافات میان افراد ناهمگون به وجود آمده است. چنانچه افراد متفاوت باشند، انتخاب ساختار جریمه تبعات توزیعی در بر خواهد داشت. در بخش بعد، چگونگی حل این معضل طبق رأی اکثریت را تحلیل می‌کنم.

۴. رأی‌گیری درباره α

فرض کنید (α) با رأی اکثریت تعیین می‌شود. مالیات‌ها و جریمه‌ها، مبلغ کلی هستند که مجدداً بین افراد توزیع شده‌اند؛ به عبارت دیگر، هر فرد یک کمک‌هزینه سرانه دریافت می‌کند. درآمد افراد با یکدیگر متفاوت است که بر اساس یک تابع توزیع $F(y)$ با چگالی $f(y)$ توزیع شده است. میانگین

درآمد و فرار مالیاتی به صورت $\bar{y} = \int y dF(y)$ و $\bar{e} = \int e(y, \cdot) dF(y)$ نمایش داده شده‌اند. با این که هر رأی‌دهنده از (α) بالاتری برخوردار است ((۸) را ببینید)، رأی‌دهندگان با درآمدهای مختلف، به نسبت‌های متفاوتی از آن برخوردار می‌باشند.

مسئله فرد، به حداکثر رساندن مطلوبیت است که در معرض محدودیت بودجه دولت (GBC)

است:

(۱۰)

$$\max \quad pu((1-t)y - (1-\alpha + \alpha t)se + g) + (1-p)u((1-t)y + te + g)$$

$$\text{S.t. } g = ty^- + (p(1-\alpha + \alpha t)s - (1-p)t)^- e \quad (11)$$

توازن (α) منتخب طبق رأی اکثریت چیست؟ برای یک فرد رأی‌دهنده، (α) مطلوب یا بهینه، (α) بی‌است که در آن، منحنی بی‌تفاوتی او در فضای (g, α) ، درست تانژانت محدودیت بودجه باشد. (شکل ۱ را مشاهده کنید). مشتق (۱۱) شیب محدودیت بودجه دولت را به ما می‌دهد:

$$\left. \frac{dg}{d\alpha} \right|_{GBC} = \frac{-p(1-t)s\bar{e} + (p(1-\alpha + \alpha t)s - (1-p)t)\bar{e}_\alpha}{((1-p)t - p(1-\alpha + \alpha t)s)\bar{e}_g} < 0 \quad (12)$$

می‌توان نشان داد که هنگامی توازن وجود دارد که شرایط ایجاد تنها یک تقاطع فراهم باشد. این شرایط می‌گوید که ترجیحات (انتخاب) رأی‌دهنده برای g و α را می‌توان مستقل از سیاست ترتیب‌دهی (رتبه‌بندی) کرد. در بافت حاضر، زمانی تنها یک تقاطع ایجاد می‌شود که شیب منحنی بی‌تفاوتی در فضای (g, α) در y یکنواخت^۱ باشد. مشتق‌گیری (۱۰)، شیب یک منحنی بی‌تفاوتی را به ما می‌دهد:

$$\sigma = \left. \frac{\partial g}{\partial \alpha} \right|_{EU=const.} = - \frac{\partial(EU)/\partial \alpha}{\partial(EU)/\partial g} = - \frac{(1-t)se}{(1-(1-t)\alpha)s + t} < 0, \quad (13)$$

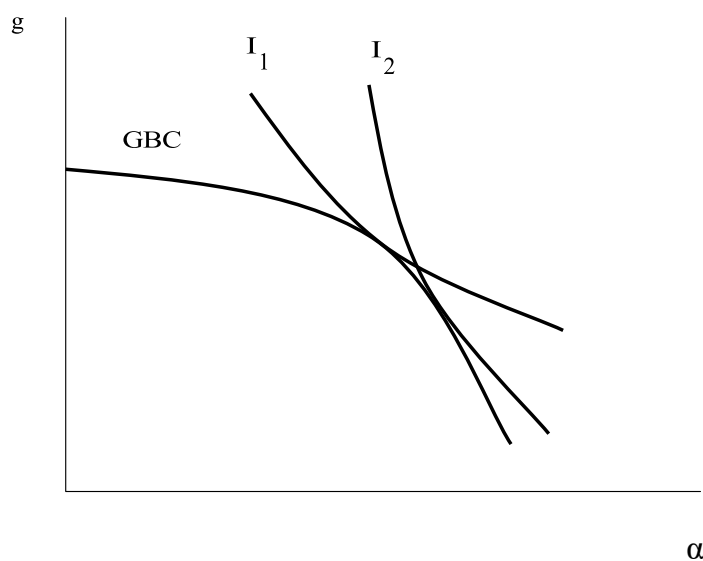
1. Monotonic

توجه داشته باشید که σ را می‌توان به عنوان تمایل رأی‌دهنده برای پرداخت غرامت توزیع مجدد در ساختار جریمه تفسیر کرد. به دلیل آن که $\sigma < 0$ است، یک رأی‌دهنده باید برای ساختار جریمه‌ای که با انتقال بالاتر، «بیش‌تر از نوع ای‌اس» است، غرامت دریافت کند.

مشتق‌گیری (۱۳) فرمول زیر را به ما می‌دهد:

$$\frac{\partial \sigma}{\partial y} = - \frac{(1-t)st}{(1-(1-t)\alpha)s + t} \frac{\partial e}{\partial y} \quad (14)$$

از آنجایی که $\partial e / \partial y > 0$ با DARA است، رأی‌دهندگان ثروتمندتر احتمالاً منحنی‌های بی‌تفاوتی با فرورفتگی کم‌تری دارند که با خود یک ترجیح نهایی بالاتری برای α به همراه دارد. دلیل محکم برای این امر، آن است که منفعت نهایی افزایش نسبت به فرار α مالیاتی است و این فرار مالیاتی با درآمد مطابق DARA افزایش می‌یابد.



شکل (۱): رأی‌گیری درباره ساختار جریمه

بنابراین، افراد ثروتمند احتمالاً اشتیاق بیش‌تری برای توزیع مالی مجدد از جریمه‌های نوع Y داشته باشد.

۵. جرمیه‌های مالیاتی مرتبط با فرار مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران

قانون مالیات‌های مستقیم

در این بخش جرائم مرتبط با فرار مالیاتی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم در قالب جدول ۱ احصاء شده و مورد بررسی و تطبیق با مدل‌های موجود قرار گرفته است. در خصوص ماده ۱۶۹ وضع جرائم با مدل الین گام سندمو مطابقت دارد و با توجه به مبانی نظری مورد بحث، این نوع جرائم سبب کاهش فرار مالیاتی ناشی از عدم اجرای تکالیف قانونی مرتبط می‌گردد اما در مورد مواد ۵۷-۱۹۰-۱۹۲-۱۹۳ و ۲۰۰، مدل Y مشاهده می‌گردد که به افزایش فرار مالیاتی می‌انجامد.

جدول ۱. جرائم مربوط به فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ	مأخذ اعمال جرمیه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۱	۱۶۹	عدم صدور صورت‌حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله	- کاهش فرار مالیاتی	۲ درصد	مبلغ فروشی که بدون رعایت ضوابط انجام شده است	الین گام- سندمو (A-S)	حداکثرسازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
		حساب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود	- دریافت اطلاعات درست از نحوه معاملات				
۲	۱۶۹ (تبصره ۲)	- کاهش تقلب و فرار مالیاتی	- ضمانت اجرائی برای ارائه فهرست معاملات	۲ درصد	مبلغ معاملاتی که فهرست آن‌ها ارائه نشده است	الین گام- سندمو (A-S)	حداکثرسازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
		عدم استفاده از سامانه صندوق فروش					

ادامه جدول ۱. جرائم مربوط به فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ	مأخذ اعمال جرمه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۳	۱۶۹	عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی طبق دستورالعمل صادره	- کاهش تقلب و فرار مالیاتی - ضمانت اجرائی برای ارائه فهرست معاملات	۱ درصد	مبلغ معاملاتی که فهرست آن‌ها ارائه نشده است	الین گام - سندمو (A-S)	حداکثر سازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
۴	۱۹۲	عدم تسلیم اظهارنامه	- کاهش فرار مالیاتی - اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت	۳۰ درصد برای اشخاص حقوقی و مشاغل - ۱۰ درصد سایر مؤدیان	مالیات متعلق (غیر قابل بخشودگی)	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (مؤدیان)
۵	۱۹۳	عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر از سوی مؤدیانی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند	- کاهش فرار مالیاتی - اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت	۲۰ درصد برای هریک از موارد	مالیات قطعی	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (مؤدیان)
۶	۱۹۰	تأخیر در پرداخت مالیات	- کاهش فرار مالیاتی - ضمانت وصول به موقع	۲.۵ درصد به ازای هر ماه	مالیات قطعی	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (مؤدیان)

ادامه جدول ۱. جرائم مربوط به فرار مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ	مأخذ اعمال جرمیه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۷	۱۹۵	تسلیم اظهارنامه خلاف واقع موضوع ماده ۱۱۴ (اشخاص منحلّه)	جلوگیری از درج ارقام خلاف واقع در راستای کاهش فرار مالیاتی	۱ درصد	سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال	الین گام- سندمو (A-S)	حداکثرسازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
۸	۲۰۰	عدم انجام تکالیف و وظایف مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم از سوی دفاتر اسناد رسمی	جلوگیری از فرار مالیاتی - عدم ارتکاب به اعمال خلاف قانون توسط دفاتر اسناد رسمی	۲۰ درصد	مالیات متعلق	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی‌دهندگان (مؤدیان)
۹	۵۷	تسلیم اظهارنامه خلاف واقع	کاهش فرار مالیاتی - عدم تضییع حقوق دولت	۱۰۰ درصد	مالیات متعلقه	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی‌دهندگان (مؤدیان)

مأخذ: قانون مالیات‌های مستقیم - یافته‌های تحقیق

قانون مالیات بر ارزش افزوده:

بر اساس مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده (آزمایشی و دائمی) جرائم وضع شده برای الزام مؤدیان به تکالیف قانونی در راستای اجرای قانون و جلوگیری از فرار مالیاتی، همگی از نوع Y است که با توجه به ماهیت مدل، منجر به افزایش فرار مالیاتی خواهد شد.

جدول ۲. مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ جریمه	مأخذ اعمال جریمه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۱	بند ۲ ماده ۲۲	عدم صدور صورتحساب	فرار مالیاتی	۱۰۰ درصد	مالیاتی متعلقه	یت تاکی (Y)	حداکثر
			-کاهش اطلاع درست از نحوه معاملات تجاری اشخاص				سازي رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (ن مؤدیان)
۲	بند ۳ ماده ۲۲	عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب	فرار مالیاتی	۱۰۰ درصد	مالیات متعلقه	یت تاکی (Y)	حداکثر
			-کاهش اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت				سازي رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (ن مؤدیان)
۳	بند ۶ ماده ۲۲	عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد	فرار مالیاتی	۲۵ درصد	مالیات متعلقه	یت تاکی (Y)	حداکثر
			-کاهش اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت				سازي رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (ن مؤدیان)
۴	ماده ۲۳	تأخیر در پرداخت	فرار مالیاتی	۲ درصد در ماه از تاریخ وصول به موقع	مالیات و عوارض پرداخت نشده	یت تاکی (Y)	حداکثر
			-کاهش اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت				سازي رفاه مورد انتظار رأی دهندگان (ن مؤدیان)

ادامه جدول ۲. مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ جرمیه	مأخذ اعمال جرمیه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۵	ماده ۳۷ (دائمی) - بند الف	امتناع از عضویت در سامانه مؤدیان	الزام به انجام تکالیف	۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال یا دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده	مالیات و عوارض پرداخت نشده	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه
			-جلوگیری از فرار مالیاتی	برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده	پرداخت نشده		مورد انتظار رأی دهندگان (مؤدیان)
				دو برابر مالیات و عوارض پرداخت نشده	مالیات و عوارض پرداخت نشده		
۶	ماده ۳۷ (دائمی) - بند ب	کتمان معامله و ...	-جلوگیری از فرار مالیاتی	پرداخت نشده و در صورت تکرار تخلف قبل از دو سال سه برابر	مالیات و عوارض پرداخت نشده	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه
					مالیات و عوارض پرداخت نشده		مورد انتظار رأی دهندگان (مؤدیان)

مأخذ: قانون مالیات بر ارزش افزوده - یافته‌های تحقیق

۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

در این مقاله، مدل‌های ساده‌ای برای حل برخی مسائل نادیده گرفته‌شده مربوط به جرمیه فرار مالیاتی توضیح داده شد. به طور خاص، هنگامی که جرمیه‌ها بر مالیات پرداخت‌نشده اعمال می‌شود، فرار مالیاتی بیش‌تر، درآمد مالیاتی کم‌تر و رفاه رأی‌دهنده نسبت به زمانی که این جرمیه‌ها بر اساس درآمد مخفی یا غلط گزارش شده اعمال شوند، بالاتر است. این نکته، یک نقطه آغاز طبیعی را برای مطالعه انتخاب ساختار جرمیه ارائه می‌دهد. هنگامی که دولت یک مجموع موزون از رفاه رأی‌دهنده و درآمد مالیاتی مورد انتظار را به حداکثر می‌رساند، بخشی از جرمیه اعمال‌شده بر مالیات پرداخت‌نشده باید بالاتر باشد. و وزن رفاه رأی‌دهنده نیز بیش‌تر می‌شود. هنگامی که درآمد رأی‌دهندگان با یکدیگر متفاوت باشد، جرمیه‌ها مجدداً میان آن‌ها توزیع می‌شود. مطابق مدل‌های ارائه شده جرمیه‌های مرتبط با فرار مالیاتی در قوانین ایران بدون توجه به تبعات و نتایج اجرای آن وضع شده و متناقض به نظر می‌رسد. به‌ویژه در مورد مالیات بر ارزش افزوده جرمیه‌های

وضع شده از نوع Y بوده و مطابق مبانی نظری ارائه شده، فرار مالیاتی را افزایش خواهد داد. نظام وضع و اعمال جرائم مالیاتی در ایران به دلایل بهینه نبودن نرخ‌ها، تعدد نرخ، پیچیدگی و متداخل بودن مواد مربوطه و ... که عملاً دریافت جریمه را مشکل و غیرممکن می‌سازد، منجر به بخشودگی دائمی طی سالیان متمادی شده و انگیزه فرار مالیات و کتمان درآمد را افزایش داده است. پیشنهاد می‌شود جریمه‌های موجود در قوانین مالیاتی با لحاظ تبعات آن به‌ویژه آثار مبارزه با فرار مالیاتی و کتمان درآمد، مورد بازبینی و بازنگری اساسی قرار گرفته و بر اساس مؤلفه‌هایی مانند بهینگی، قابل تحمل بودن، قابلیت وصول، غیرقابل بخشودگی و مطابق مدل‌های استاندارد تنظیم و تصویب گردد.

منابع

- ابراهیمی، محسن (۱۳۹۸). *تشویقات و جرائم مالیاتی*، تهران، دفتر آموزش سازمان امور مالیاتی کشور.
- برزگری، محمد، رجب‌پور، علیرضا (۱۳۹۹)، *مجموعه قوانین مالیاتی (ویرایش هشتم)*، تهران، انتشارات ترمه
- Allingham, M. G. and A. Sandmo (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature* XXXVI, 818-860.
- Balassone, F. and P. Jones (1998). Tax evasion and tax rates: Properties of a penalty structure. *Public Finance Review*, 26, 270-285.
- Borck, R. (2003). Voting on redistribution with tax evasion. Discussion paper 329, DIW Berlin.
- Borck, R. (2004). Stricter enforcement may increase tax evasion. *European Journal of Political Economy*, 20, 725-737.
- Gans, J. S. and M. Smart (1996). Majority voting with single-crossing preferences. *Journal of Public Economics*, 59, 219-237.
- Goerke, L. (2003). Tax evasion and tax progressivity. *Public Finance Review*, 31, 189-203.
- Koskela, E. (1983). On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion. *Public Finance* 38, 70-80.
- Richter, W. F. and R. W. Boadway (2003). Trading off tax distortion and tax evasion. *Journal of Public Economic Theory*. forthcoming.

- Slemrod, J. & S. Yitzhaki (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. Auerbach and M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics*, Volume 3. Ams-terdam: Elsevier.
- Yitzhaki, S. (1974). A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3, 201-202.