مجله اقتصادی
شماره‌های ۷ و ۸، مهر و آبان ۱۴۰۰، صفحات ۱۲۱-۱۰۵

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 الین‌گام- سندمو و یت‌تاکی در خصوص نحوه اعمال جریمه بر فرار مالیاتی پرداخته که مفاد آن با قوانین مالیاتی ایران تطبیق داده شده است. در مدل فرار مالیاتی الین‌گام- سندمو (AS)، جریمه بر آن درآمدی تلقی می‌گیرد که برای فرار از مالیات، مخفی و یا نادرست گزارش شده است؛ در حالی که در مدل یت‌تاکی (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 برگزینند. 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 ۳۷-۳۶ 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 الین‌گام- سندمو، مدل یت‌تاکی.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

۱. مقدمه

این مقالهٔ اندیشه‌آفرین، دربارهٔ فرار مالیاتی مدل الین‌گام- 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 (بالاتر 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[1] 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).

یت‌تاکی در نظری که در سال ۱۹۷۴ دربارهٔ مقالهٔ الین‌گام- سندمو می‌دهد، اشاره می‌کند هنگامی که جریمه‌ها بر پایهٔ سطح مالیاتی باشد که از پرداخت آن اجتناب شده است، اثر جایگزینی از بین می‌رود.[2] علت آن هم ساده است: افزایش نرخ مالیات نه‌تنها موجب افزایش سود نهایی از فرار مالیاتی، مثلاً پس‌انداز مالیات‌ها می‌شود، بلکه هم‌چنین با بالاتر رفتن جریمه‌های مورد انتظار مربوطه، هزینهٔ نهایی را نیز افزایش می‌دهد. در نقطهٔ مطلوب مالیات‌پرداز، این دو اثر با یکدیگر به توازنی دقیق می‌رسند. بنابراین، تنها اثر درآمد در مدل یت‌تاکی 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 نظر یت‌تاکی موجب ایجاد حجم قابل‌توجهی از متون و مقالات علمی دربارهٔ جداول و برنامه‌های جریمه شد[3]، اما همچنان مسائل آشکاری در این مورد حل‌وفصل نشده‌اند. از مهم‌ترین آن‌ها، می‌توان به تأثیرات نظر او بر فرار مالیاتی، درامد 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)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

مالیات‌پردازان اشاره کرد. تحلیل اقتصادی فرار مالیاتی، منجر به تحلیل انتخاب استراتژی حساب‌رسی به وسیلهٔ دولت‌هایی که درآمد را به حداکثر می‌رسانند، می‌شود.[۱] با این همه، مدل او به طرز غافل‌گیرکننده‌ای 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 مالیات‌پرداز 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 فزایندهٔ مالیات، از بین می‌رود.

در این مقاله، ترکیبی همگرا از مدل‌های الین‌گام_ سندمو (AS) و یت‌تاکی (Y) را در نظر می‌گیرم و ویژگی‌های این ترکیب را بررسی می‌کنم. برنامهٔ جریمه، برابر است با نرخ جریمه، یک میانگین موزون از درآمد مخفی یا غلط گزارش‌شده (مدل AS) و مالیات پرداخت‌نشده[۳] (مدل Y). من در این مقاله اثر متغیر ساختار جریمه بر فرار مالیاتی، درآمد مالیاتی مورد انتظار و رفاه و آسایش مالیات‌پردازان را بررسی می‌کنم و سپس، انتخاب ساختار جریمه در این دو مدل را در یک بخش دولتی، درونی‌سازی 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، نتیجه‌گیری 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 پرداخت‌نشده» استفاده شود، منظور مالیاتی است که مالیات‌دهنده 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.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

۲. مدل

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

$$\rho \equiv -\acute{\acute{u}}/\acute{u}$$

ریسک‌گریزی مطلق کاهنده (DARA)[1] را این‌گونه فرض می‌کنم: مثلاً، برای تمامی cها، $\rho'<0$. یک فرد دارای درآمد ناخالص (y) است که در معرض یک مالیات درآمد خطی در بازهٔ (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 بپردازد. برنامه (جدول) جریمه، به صورت زیر است:

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

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 پرداخت‌نشده خواهند بود که این حالت، با مدل وای تناظر دارد. با توجه به این فرضیات، مسئلهٔ فرد به این صورت است:

$$EU \equiv maxpu(cd) + (1 - p)u(c_n)$$
$$s.t. c_d = (1 - t)y - (1 - \alpha + \alpha t)se$$
$$c_n = (1 - t)y + te,$$

و شرایط مرتبهٔ اول برای یک بیشینهٔ درونی به شکل زیر است:

$$(1-p)tu'_n - p(1-\alpha+\alpha t)su'_d = 0$$

که $u'_i \equiv u'(c_i)$ برای $i=d,n$ حال اگر؛ $r \equiv (1 - p)t - p(1 - \alpha + \alpha t)$ 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 مالیات‌پردازان همواره بخشی از درآمدشان را از مراجع مالیاتی مخفی و یا به غلط گزارش می‌دهند. شرایط مرتبهٔ دوم، به این شکل است:

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

1. Decreasing Absolute Risk Aversion

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

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. به‌علاوه، کسر[1] درآمد مخفی یا غلط گزارش‌شده در صورتی که درآمد تحت ریسک‌گریزی نسبی کاهنده (DRRA)[2] باشد، افزایش می‌یابد و چنانچه طبق (مطابق) ریسک‌گریزی نسبی افزاینده (IRRA)[3] 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)

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

که $p_i \equiv \rho(c_i)$. 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 $(1-p)\acute{u}_n - ps\acute{u}_d = 0$ ، 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:

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

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) جریمهٔ 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

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

مالیات، کاهش می‌دهد. این اثر جایگزینی است: درنهایت، فرار مالیاتی پرمنفعت‌تر می‌شود. هم‌چنین یک اثر درآمد نیز وجود دارد، چون درآمد فارغ از جریمهٔ 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، جریمهٔ 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 درامد مالیاتی از طریق $ET = ty + (p(1 - \alpha + \alpha t)s - (1 - p)t)e$ به دست می‌آید، مشتق‌گیری این فرمول‌ها را به ما می‌دهد:

(٤)

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

که کاملاً مشخص است که مثبت است، زیرا فرض بر $e_\alpha, e_s > 0$ و $p(1 - \alpha + \alpha t)s - (1 - p)t < 0$ گذاشته می‌شود. به دلیل آنکه:

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

(٥)

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

(٦)

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

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 حل‌وفصل خواهد شد. پاسخ را می‌توان در

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

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

۳. رفتار دولت

فرض کنید افراد یکسان هستند و جمعیت به یک نرمالیزه شده باشد. دنبالهٔ 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 مطالعهٔ 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 مطالعهٔ جزییات 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 این‌که دولت به بودجهٔ کلان اهمیت می‌دهد، اما واکنش سیاسی رأی‌دهنده را در صورت مالیات‌بندی بیش‌ازحد نیز در نظر می‌گیرید. مسئلهٔ 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 قضیهٔ پوش[1]، شرایط مرتبهٔ اول این است:

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

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

1. Envelope theorem

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

$$\frac{\partial(ET)}{\partial\alpha} = -p(1-t)se + \big(p(1-\alpha+\alpha t)s - (1-p)t\big)e_\alpha < 0 \qquad (۹)$$

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 رابطهٔ جایگزینی برای دولت ایجاد می‌شود. در حالت مطلوب، کسب رفاه رأی‌دهنده از تبدیل‌شدن ساختار جریمه به نوع وای (که به وسیلهٔ 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 اندازهٔ دموکراسی تفسیر کند، احتمالاً نتیجه به طور ضمنی این بیان می‌کند که کشورهای کاملاً دموکراتیک ($\beta = 1$) باید توابع جریمهٔ نوع وای را داشته باشند. این در حالی است که دولت‌های استبدادی ($\beta = 0$) باید برنامه‌ها و جداول جریمهٔ 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، این‌که می‌توان این‌چنین 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.

٤. رأی‌گیری دربارهٔ 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 کمک‌هزینهٔ 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

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

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

مسئلهٔ فرد، به حداکثر رساندن مطلوبیت است که در معرض محدودیت بودجهٔ دولت (GBC) است:

(۱۰)

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

$$\text{S.t. } g = t\bar{y} + (p(1-\alpha+\alpha t)s-(1-p)t)\bar{e} \qquad (۱۱)$$

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

$$\left.\frac{dg}{d\alpha}\right|_{GBC} = \frac{-p(1-t)s\bar{e}+(p(1-\alpha+\alpha t)s-(1-p)t)\bar{e}_\alpha}{((1-p)t-p(1-\alpha+\alpha t)s)\bar{e}_g} < 0 \qquad (۱۲).$$

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[1] باشد. مشتق‌گیری (۱۰)، شیب یک منحنی بی‌تفاوتی را به ما می‌دهد:

$$\sigma = \left.\frac{\partial g}{\partial \alpha}\right|_{EU=const.} = -\frac{\partial(EU)/\partial\alpha}{\partial(EU)/\partial g} = -\frac{(1-t)ste}{(1-(1-t)\alpha)s+t} < 0 \qquad (۱۳),$$

1. Monotonic

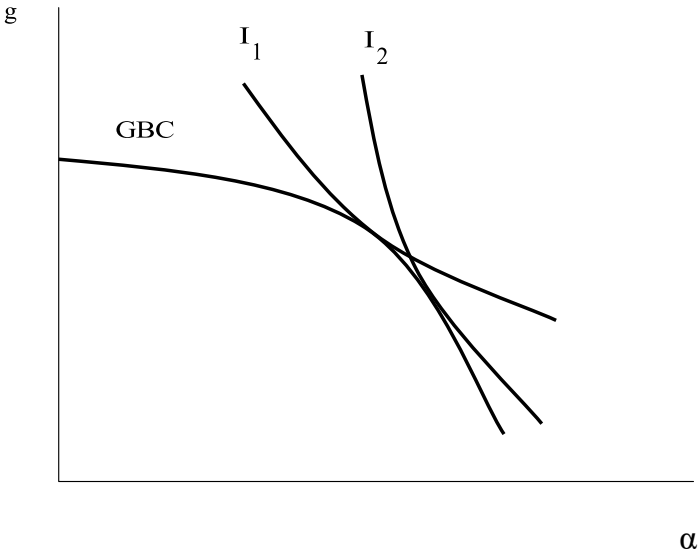
[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

توجه داشته باشید که σ را می‌توان به عنوان تمایل رأی‌دهنده برای پرداخت غرامت توزیع مجدد در ساختار جریمه تفسیر کرد. به دلیل آن‌که $\sigma < 0$ 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:

$$\frac{\partial \sigma}{\partial y} = -\frac{(1-t)st}{(1-(1-t)\alpha)s+t}\frac{\partial e}{\partial y} \qquad (۱۴)$$

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 دربارهٔ ساختار جریمه

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

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

۵. جریمه‌های 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 جریمه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۱	۱۶۹	عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله حسب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود	-کاهش فرار مالیاتی - دریافت اطلاعات درست از نحوه معاملات	۲ درصد	مبلغ فروشی که بدون رعایت ضوابط انجام شده است	الین گام- سندمو (A-S)	حداکثرسازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
۲	۱۶۹ (تبصره ۲)	عدم استفاده از سامانه صندوق فروش	-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

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

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

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ	مأخذ اعمال جریمه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۳	۱۶۹	عدم ارائه فهرست معاملات انجام‌شده 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)	حداکثرسازی درآمد مالیاتی مورد انتظار برای دولت
۴	۱۹۲	عدم تسلیم اظهارنامه	-کاهش فرار مالیاتی -اطلاع از نحوه گردش مالی و نوع فعالیت	۳۰درصد برای اشخاص حقوقی و مشاغل- ۱۰درصد سایر مؤدیان	مالیات متعلق (غیرقابل بخشودگی)	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی‌دهندگان (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 رأی‌دهندگان (مؤدیان)
۶	۱۹۰	تأخیر در پرداخت مالیات	-کاهش فرار مالیاتی -ضمانت وصول به‌موقع	۲.۵ درصد به ازای هرماه	مالیات قطعی	یت تاکی (Y)	حداکثر سازی رفاه مورد انتظار رأی‌دهندگان (مؤدیان)

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

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

ردیف	ماده قانونی	موضوع	کارکرد	نرخ	مأخذ اعمال جریمه	مدل	هدف بر اساس مدل مربوطه
۷	۱۹۵	تسلیم اظهارنامه خلاف واقع موضوع ماده ۱۱۴ (اشخاص منحله)	-جلوگیری از درج ارقام خلاف واقع در راستای کاهش فرار مالیاتی	۱ درصد	سرمایه پرداخت‌شده 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 وضع‌شده 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.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

جدول ۲. مالیات بر ارزش افزوده

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

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

ادامه جدول ۲. مالیات بر ارزش افزوده

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

مأخذ: قانون مالیات بر ارزش افزوده – یافته‌های تحقیق

٦. نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

در این مقاله، مدل‌های ساده‌ای برای حل برخی مسائل نادیده گرفته‌شده مربوط به جریمهٔ فرار مالیاتی توضیح داده شد. به طور خاص، هنگامی که جریمه‌ها بر مالیات پرداخت‌نشده اعمال می‌شود، فرار مالیاتی بیش‌تر، درآمد مالیاتی کم‌تر و رفاه رأی‌دهنده نسبت به زمانی که این جریمه‌ها بر اساس درآمد مخفی یا غلط گزارش شده اعمال شوند، بالاتر است. این نکته، یک نقطهٔ آغاز طبیعی را برای مطالعهٔ انتخاب ساختار جریمه ارائه می‌دهد. هنگامی که دولت یک مجموع موزون از رفاه رأی‌دهنده و درآمد مالیاتی مورد انتظار را به حداکثر می‌رساند، بخشی از جریمهٔ اعمال‌شده بر مالیات پرداخت‌نشده باید بالاتر باشد. و وزن رفاه رأی‌دهنده نیز بیش‌تر می‌شود. هنگامی که درآمد رأی‌دهندگان با یکدیگر متفاوت باشد، جریمه‌ها مجدداً میان آن‌ها توزیع می‌شود. مطابق مدل‌های ارائه شده جریمه‌های 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 جریمه‌های

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

وضع‌شده 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 o® tax distortion and tax evasion. *Journal of Public Economic Theory*. forthcoming.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]

- 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.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-12]