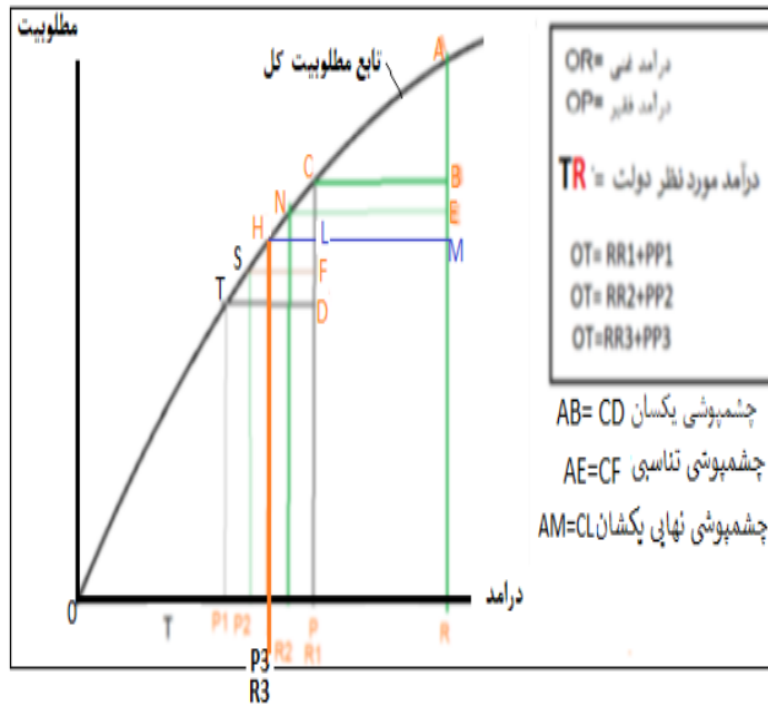


مفهوم مالیات و عدالت مالیاتی در ادبیات اقتصاد مالیاتی

باتاکید بر ضرورت حل مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در برنامه به‌صورت توسعه



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی توسعه، تأمین مالی و اقتصاد بین‌الملل

مجموعه گزارش شماره ۳۶۶

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره گزارش

عنوان	مفهوم مالیات و عدالت مالیاتی در ادبیات اقتصاد مالیاتی با تأکید بر ضرورت حل مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در برنامه هفتم توسعه
کد شناسه	۱۴۰۱-۸-۱۰۴۱۴
گروه پژوهشی	توسعه، تأمین مالی و اقتصاد بین‌الملل
پدیدآورنده	یدالله ابراهیمی‌فر
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	مهر ۱۴۰۱
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه‌وبودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه‌وبودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان نجات‌اللهمی - خیابان استاد جعفر شهری (سپند شرقی) - پلاک ۱۶ شماره تماس: ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰ شماره پیام‌رسان: ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
https://www.dfrc.ir/	

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
خلاصه مدیریتی	أ
مقدمه	۱
۱- آسیب شناسی	۲
۲- مفهوم مالیات و عدالت مالیاتی	۴
۳- اصول تعیین عدالت در نظام مالیاتی	۶
۳-۱- حالت اول: چشم پوشی یکسان از مطلق مطلوبیت	۶
۳-۲- حالت دوم: چشم پوشی تناسبی یکسان	۶
۳-۳- حالت سوم: چشم پوشی نهایی یکسان	۷
۳-۴- شرح سه حالت در قالب نمودار	۷
۴- فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی	۹
۵- کشورهایی که دارای بیشترین میزان فرار مالیاتی هستند	۱۱
۶- راهکارهای کاهش اقتصادهای زیرزمینی و فرار مالیاتی	۱۲
۷- نتیجه گیری	۱۳
منابع	۱۵

فهرست نمودارها

صفحه	عنوان
۸.....	نمودار ۱: مطلوبیت کل و مطلوبیت نهایی در اصل چشم‌پوشی یکسان
۱۰.....	نمودار ۲: میزان مالیات از دست رفته کشورها به دلیل اجتناب مالیاتی (برحسب درصد تولید ناخالص داخلی مالیاتی)
۱۱.....	نمودار ۳: میزان فرار مالیاتی برخی از کشورها

خلاصه مدیریتی

- مضمون عدالت مالیاتی بر پایه ارزش قضاوتی استوار است. ارزش قضاوتی عدالت مالیاتی به نوبه خود مبتنی بر پیش فرض‌هایی است که با قبول آنها می‌توان از عدالت لحاظ شده در نوع نظام مالیاتی (نرخ‌های تناسبی و تصاعدی) دفاع کرد.
- کاهنده بودن مطلوبیت نهایی درآمد و یکسان بودن تابع مطلوبیت برای مؤدیان مالیاتی از پیش فرض‌های اصلی است که در نظام مالیاتی مبتنی بر اصل توانایی پرداخت یا بر اصل چشم‌پوشی یکسان از مطلوبیت درآمد (قدر مطلق، تناسبی و تصاعدی) نیز مفروض است.
- اگر سیاست‌های هنجاری نظام حاکمیتی و دولت‌ها بر این نکته تأکید داشته باشد که عدالت مالیاتی باید با پیش فرض یکسان شدن مطلوبیت نهایی درآمد برای همه مؤدیان استوار باشد، در این صورت قانون‌گذار به ساختار مالیاتی شدیداً تصاعدی رأی خواهد داد که افراطی‌ترین شکل مالیات تصاعدی است.
- در ساختار مالیاتی شدیداً تصاعدی تا زمانی که گروهی از مؤدیان درآمد بیشتری از گروه دیگر دارند و درآمد مالیاتی مورد نظر دولت تنها از این گروه تأمین شود؛ بنابراین ضرورت اخذ مالیات از گروه دیگر منتفی است.
- در این ساختار هرگاه درآمد مالیاتی دولت از گروه‌های درآمدی بالا تأمین نشد از آن نقطه به بعد هر دو گروه درآمدی مشمول یک نرخ مالیاتی می‌شوند، چون درآمد آنها پس از مالیات به یک سطح برابر نزول پیدا می‌کند.
- در دنیای واقعی ما مالیات علی‌الراس، تناسبی و تصاعدی را اعمال می‌کنیم که هر کدام یک نوع از عدالت مالیاتی بر اساس اصل چشم‌پوشی یکسان محسوب می‌شود.
- بر اساس آمارهای مقایسه‌ای بین‌المللی، بیشتر کشورها با معضل فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی مواجه‌اند که میزان آن برحسب درصد سهم در تولید ناخالص داخلی به طور متوسط بین ۱۰ تا ۱۲ درصد برآورد می‌شود. این در حالی است که میزان مالیات در ایران بین ۶ تا ۷ درصد برآورد شده است؛ یعنی به طور سرانگشتی می‌توان گفت به اندازه دو برابر مالیات دریافتی، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی داریم.
- بنابراین ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور را در درجه اول می‌توان از طریق مبارزه و مقابله با فرار مالیاتی بالا برد و آن را در اولویت‌های اصلاح سیاست‌های اقتصادی دولت قرار داد.

- اقتصادهای زیرزمینی که از دید نظام مالیاتی مخفی می‌مانند بیشترین صدمه و آسیب را به فرهنگ مالیاتی و مشارکت داوطلبانه سایر مؤدیان مالیاتی خوش حساب وارد می‌کند.
- برقراری توازن بین مخارج جاری دولت و درآمدهای مالیاتی یکی از ارکان کلیدی اقتصاد مقاومتی و تاب‌آوری اقتصادی کلان کشور است.
- در صورت قرار گرفتن فرارهای مالیاتی زیر چتر نظام مالیاتی کشور می‌توان درآمد مالیاتی کشور را با پایه‌های مالیاتی موجود به حالت پایداری برگرداند و به‌راحتی مخارج جاری دولت را در طی سال‌های متمادی تأمین کرد.

پیشنهاد سیاستی

- کاستی اصلی در نظام مالیاتی حاضر محدود بودن پایه‌های مالیاتی و نرخ مالیات نیست؛ لذا تعجیل در پرداختن به این مسائل بدون توجه به پیش‌نیازهای آن می‌تواند تبعات منفی به همراه داشته باشد.
- پیش‌نیاز اصلی برای رفع این کاستی‌ها و هموار کردن راه برای انجام اصلاحات گسترده این است که ابتدا مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را در نظام مالیاتی کشور برای همیشه حل کنیم؛ لذا نخستین و اولویت‌دارترین اقدام به منظور اصلاح نظام مالیاتی کشور، داشتن عزم قاطع دولت در شناسایی همه موارد فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی است.
- حل مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی یک اقدام زمینه‌ساز برای مشارکت آحاد جامعه در همراهی با دولت در انجام اصلاحات گسترده نظام مالیاتی و اطمینان‌بخشی به برقراری عدالت مالیاتی در تمام سطوح فعالیت‌های اقتصادی است.
- تخصیص بهینه درآمدهای مالیاتی برای ارتقای بهره‌وری دولت در انجام تکالیف حاکمیتی و شفاف‌سازی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی دولت نقش کلیدی در افزایش سطح اعتماد مؤدیان مالیاتی نسبت به هزینه‌کرد مؤثر درآمدهای مالیاتی دولت و نیز جلب مشارکت داوطلبانه آنها در پرداخت مالیات دارد.

مقدمه

موضوع مالیات و به خصوص عدالت مالیاتی یکی از مباحث جدی در نظام و قانون مالیاتی کشورها است. در کشور ما نیز این موضوع از زوایا و اهداف مختلف همیشه مورد بحث و جدل قرار داشته است. یکی از مهم‌ترین ایراداتی که به نظام مالیاتی کشور گرفته می‌شود کارکرد ضعیف آن در تأمین مخارج عمومی دولت است. سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی کشور بین ۶ تا ۷ درصد اعلام می‌شود که در مقایسه با اکثر کشورها، بسیار نازل است؛ البته دلیل آن نیز روشن می‌باشد.

۱- آسیب‌شناسی

در طی ادوار گذشته و زمانی که سوخت‌های فسیلی؛ یعنی نفت در اقتصاد جهان به عنوان منبع اصلی تولید انرژی و محصولات پتروشیمی نقش کلیدی و ممتاز پیدا کرد و در نتیجه قیمت آن به خصوص در دهه ۱۹۷۰ افزایش چند برابری یافت، کشورهای تولیدکننده و صادرکننده نفت در جهان درآمد سرشاری از محل صادرات نفت خام پیدا کردند؛ اما عکس‌العمل سیاست درآمد مالیاتی همه کشورهای نفت‌خیز در قبال این افزایش درآمد، یکسان نبوده است. از سال‌های بعد از اولین افزایش قیمت نفت در بازارهای جهانی، مسئولان سیاست‌گذاری مالیاتی کشور شاید با این استدلال که دولت دارای درآمد سرشار از صادرات نفت شده است، توسعه نظام مالیاتی را از طریق گسترش پایه‌های مالیاتی، به‌ویژه جلوگیری از فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی و اصلاح تدریجی نرخ‌های مالیاتی، اقدامی غیرضروری تلقی می‌کردند.

از دیرباز تاکنون مشاهده می‌شود که درآمد مالیاتی کشور کفاف هزینه‌های جاری دولت را نمی‌دهد. موتور محرکه اقتصاد بخش عمومی، نظام مالیاتی آن است؛ دولت‌های نفتی برای اداره امور کشور به دو منبع درآمدی مهم متکی هستند: ۱- مالیات؛ و ۲- درآمد نفت. در واقع، این دو موتور محرکه برای اداره امور مملکت است؛ اما موتور مالیات که ارتباط تنگاتنگ با فعالان اقتصادی در همه بخش‌ها دارد منبع دائمی و مطمئن برای تأمین درآمد دولت در ایفای مسئولیت و وظایف حاکمیتی است. تا زمانی که فعالیت‌های اقتصادی پایدار باشند و به حیات خود ادامه دهند موتور مالیات سوخت خود را از این فعالیت‌ها دریافت می‌کند و دولت‌ها همیشه قادر خواهند بود به اتکای همین درآمدهای مالیاتی به تکالیف خود در تدارک کالاهای عمومی عمل کنند. از این‌رو اگر از گذشته دور میزان مخارج عمومی دولت متناسب با منابع درآمد مالیاتی تنظیم می‌شد و نرخ‌های مالیاتی نیز به درستی تعیین می‌گردید اکنون یک رابطه پایدار بین مخارج دولت و درآمد مالیاتی شکل گرفته بود. با ورود درآمدهای هنگفت نفت به خزانه دولت، درآمد مالیاتی در حاشیه قرار گرفت و اهمیت و توان خود را در مهار مخارج دولت از دست داد؛ زیرا دولت در هزینه‌تراشی و خرج‌نگران تأمین منابع نبوده است. تداوم این روند در چندین دهه باعث شده است که یک نظام مالیاتی ناکارآمد در مقابل هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر دولت کمر خم کند و دولت نتواند هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر خود را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین نماید. به عبارت دیگر، توازن لازم بین درآمد مالیاتی و هزینه‌های جاری دولت از دست رفته است.

توسعه نیافتگی نظام مالیاتی از یک طرف و نیاز روزافزون دولت به منابع بیشتر برای تأمین هزینه‌های اجتناب‌ناپذیر از طرف دیگر باعث شده است که وابستگی به درآمدهای نفتی یا استقراض به طرق مختلف بیشتر گردد؛ بنابراین در شرایط کنونی که دولت نمی‌تواند از بار هزینه‌های غیر قابل اجتناب شانه خالی کند ممکن است اشتباهاً به سمت سیاست افزایش فشار بار مالیاتی بر مؤدیان شناخته شده روی آورد که یک رویکرد بسیار مخرب بوده و موجب فرار سرمایه‌ها و کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری در داخل کشور خواهد شد.

اقتصادهای زیرزمینی که از دید نظام مالیاتی مخفی می‌مانند بیشترین صدمه و آسیب را به فرهنگ مالیاتی و مشارکت داوطلبانه سایر مؤدیان مالیاتی خوش حساب وارد می‌کند. پس از اینکه از نظام مالیاتی کشور در پوشش مالیاتی نسبتاً کامل همه فعالان اقتصادی اشراف کامل پیدا کرد و تمام راه‌های فرار و اجتناب مالیاتی بسته شد می‌توان امیدوار بود که راه برای اصلاح نرخ‌های مالیاتی و پایه‌های مالیاتی هموار است و مشارکت داوطلبانه فعالان اقتصادی بیش از پیش تسهیل شده است. باید توجه داشت که نرخ‌های مالیاتی در یک نظام مالیاتی توسعه‌یافته و هوشمند در همه کشورها به عنوان یک ابزار سیاست مالیاتی است که ضمن تأمین منابع برای دولت نقش مؤثر در بازتوزیع درآمد و اصلاح نسبت قیمت‌ها دارد. اما مهم‌تر از آن، استقرار یک چتر مالیاتی در پهنه اقتصاد است که در آن هیچ فردی، فعالیتی یا بنگاهی توان خارج شدن از این چتر را نداشته باشد.

۲- مفهوم مالیات و عدالت مالیاتی^۱

مالیات عبارت از وجوهی است که دولت از درآمد مردم و سود بنگاه‌های اقتصادی، کالاها، خدمات و مبادلات مالی اخذ می‌کند و از محل آن کالا و خدمات عمومی را به جامعه عرضه می‌نماید.

مفهوم عدالت مالیاتی به دو شکل در موضوع مالیات‌ها مطرح می‌شود: ۱- عدالت عمودی^۲ و ۲- عدالت افقی^۳. مراد از عدالت عمودی این است افرادی که در هر طبقه درآمد مالیاتی قرار می‌گیرند با همه آن افراد رفتار مالیاتی یکسان شده و همه مشمول یک نرخ ثابت مالیاتی گردند. افرادی که در طبقات بالاتر درآمدی قرار می‌گیرند مشمول یک نرخ ثابت دیگر اما بالاتری نسبت به طبقات درآمدی پایین‌تر می‌شوند. مراد از عدالت افقی این است با همه افرادی که در یک طبقه معین قرار می‌گیرند باید از نظر مالیات یکسان رفتار شود. یکسانی رفتار مالیاتی از یک طبقه به طبقه دیگر درآمدی متفاوت خواهد بود که به معنای رعایت عدالت عمودی است.

حال این پرسش مطرح می‌شود که پیش‌فرض رویکرد عدالت عمودی و افقی در نظام مالیاتی چیست؟ چرا افرادی که با کار بیشتر در طبقات درآمدی بالاتر قرار می‌گیرند باید بیشتر مالیات بدهند. این پرسشی است که مسئولان نظام مالیاتی هر کشور باید پاسخ منطقی و اقناع‌کننده علمی برای آن داشته باشند. رفتار مالیاتی دوگانه برای دو طبقه مختلف درآمدی به معنای جریمه کردن کسانی است که با کسب درآمد بیشتر در طبقات درآمدی بالاتر قرار می‌گیرند. چه دلیل منطقی برای این نوع نظام مالیاتی می‌توان یافت؟ آیا اخذ مالیات بیشتر از طبقات درآمدی بالاتر باعث کاهش انگیزه آنها به فعالیت و ایجاد اشتغال نمی‌شود؟ در نظام مالیات تصاعدی این پرسش به طور جدی‌تر مطرح است.

پیش‌فرض اولیه همه رویکردهای نظام مالیاتی مبتنی بر مطلوبیت (نظام مطلق مالیات، نظام تناسبی، نظام تصاعدی) بر اساس اصل کاهش مطلوبیت نهایی درآمد است. حتی در نظریه توانایی پرداخت مالیات که در آن استدلال می‌شود فردی که درآمد بیشتری دارد، قادر به پرداخت مالیات بیشتر است نیز مبتنی بر اصل کاهش مطلوبیت نهایی درآمد می‌باشد. با افزایش یک میزان معین درآمد افراد، مطلوبیت حاصل از افزایش درآمد کاهش می‌یابد؛ یعنی افراد با پرداخت مالیات یک میزان مطلوبیت معادل درآمد را از دست می‌دهند یا از آن چشم‌پوشی می‌کنند. فرض دوم این است که تابع مطلوبیت درآمد برای همه یکسان است. حال بر اساس این پیش‌فرض‌ها می‌توان استدلال کرد که در واقع دولت‌ها با اخذ مالیات از کل مطلوبیت درآمدی افراد می‌کاهند. از آنجاکه به ازای هر واحد درآمد، معادل مطلوبیت آن نیز مشخص است؛ لذا صورت مسئله مالیات بر درآمد را

1. Equitable Tax
2. Vertical Equity
3. Horizontal Equity

می‌توان به مالیات بر مطلوبیت درآمد تغییر داد. در این حالت ما می‌توانیم مالیات بر مطلوبیت را در سه حالت مختلف مورد بررسی قرار دهیم و منطق عدالت مالیاتی نظام مالیاتی خود را تبیین کنیم. فرض اولیه در رویکردهای عدالت مالیاتی اصل کاهنده بودن مطلوبیت نهایی درآمد است؛ یعنی هر واحد درآمد اضافی نسبت به واحد اضافی قبلی دارای مطلوبیت کمتری است. از این به بعد، پرداخت مالیات را به مفهوم چشم‌پوشی از مطلوبیت از دست رفته درآمد در نظر می‌گیریم. چشم‌پوشی از مطلوبیت سه حالت خواهد داشت که در ادامه به آنها می‌پردازیم.

۳- اصول تعیین عدالت در نظام مالیاتی

نرخ مالیات بر درآمد برای صنوف مختلف از قواعد و اصول متفاوتی تبعیت می‌کند که در هر حالت اصلی‌ترین ابزار سیاست مالیاتی است. در نظریه توانایی پرداخت مالیات که مبتنی بر چشم‌پوشی از مطلوبیت درآمد است سه اصل رویکرد عدالتی مطرح می‌باشد که نرخ‌های مالیاتی در آن برای مؤدیان مالیاتی به دست می‌آید. این سه اصل رویکردی عبارت است: ۱- چشم‌پوشی یکسان مطلوبیت از نظر قدر مطلق مطلوبیت درآمد. در این اصل میزان مالیات مؤدیان بدون توجه به میزان درآمد افراد تعیین می‌شود که اندازه آن برای هر مؤدی مالیاتی برحسب چشم‌پوشی از یک میزان مطلوبیت یکسان از درآمد متفاوت خواهد بود؛ ۲- چشم‌پوشی یکسان مطلوبیت از نظر نسبت به کل مطلوبیت: در این حالت هر مؤدی مالیاتی برحسب چشم‌پوشی از مطلوبیت با یک نسبت یکسان، مالیات می‌پردازد. بدیهی است کسی که مطلوبیت کل درآمدش بیشتر است مالیات بیشتری می‌پردازد؛ و ۳- چشم‌پوشی یکسان از نظر برابری مطلوبیت نهایی درآمد. در این حالت مطلوبیت نهایی درآمد همه مؤدیان مالیاتی باید با هم یکسان باشد. شرط لازم برای تحقق این اصل، آن است که پس از مالیات‌گیری، درآمد همه افراد به سطح کمترین درآمد موجود برسد. حال این پرسش پیش می‌آید که کدام‌یک از اصول عدالت مالیاتی در نظام مالیاتی ما مبنای تعیین عدالت مالیاتی قرار گرفته است.

۳-۱- حالت اول: چشم‌پوشی یکسان از مطلق مطلوبیت

در این حالت اگر قرار باشد از دو فرد با سطح درآمد متفاوت یک میزان مساوی از مطلوبیت آنها کم شود (چشم‌پوشی کنند)، فردی که از کل مطلوبیت بیشتری برخوردار است در قبال چشم‌پوشی یکسان از مطلوبیت، ما به ازای درآمدی بیشتری را چشم‌پوشی خواهد کرد تا فرد دیگر که کل مطلوبیت آن کمتر است، زیرا این فرد در ازای همان مطلوبیت یکسانی که چشم‌پوشی می‌کند ما به ازای درآمد کمتری را از دست می‌دهد. بنابراین در حالت چشم‌پوشی مطلق یکسان، فردی که کل مطلوبیتش بیشتر است از نظر نسبت به مطلوبیت کل، مطلوبیت کمتری را چشم‌پوشی می‌کند، ما به ازای درآمدی که در این چشم‌پوشی از دست می‌دهد در مقایسه با فرد دیگر هرچند بیشتر است، اما نسبت به کل درآمدش نیز کمتر است؛ بنابراین گفته می‌شود عدالت مالیاتی در این حالت ماهیت تنازلی دارد نه تناسبی.

۳-۲- حالت دوم: چشم‌پوشی تناسبی یکسان

در این حالت اگر قرار باشد از دو فرد با سطح درآمد متفاوت به صورت تناسبی یک درصد معینی از کل مطلوبیت آنها کم شود فردی که مطلوبیت درآمدی‌اش بیشتر است درصد یکسانی از مطلوبیت درآمد خود را چشم‌پوشی می‌کند؛ اما ما به ازایی که به صورت مالیات می‌پردازد بیشتر است. از نظر سهم در کل درآمد نیز بیشتر می‌پردازد، در این حالت مالیات پرداختی فردی که درآمدش بیشتر است نسبت به حالت چشم‌پوشی مطلق یکسان بیشتر

است. در چشم‌پوشی تناسبی، مالیات حالت تصاعدی پیدا می‌کند و این نتیجه عدالت مالیاتی در این حالت است.

۳-۳- حالت سوم: چشم‌پوشی نهایی یکسان

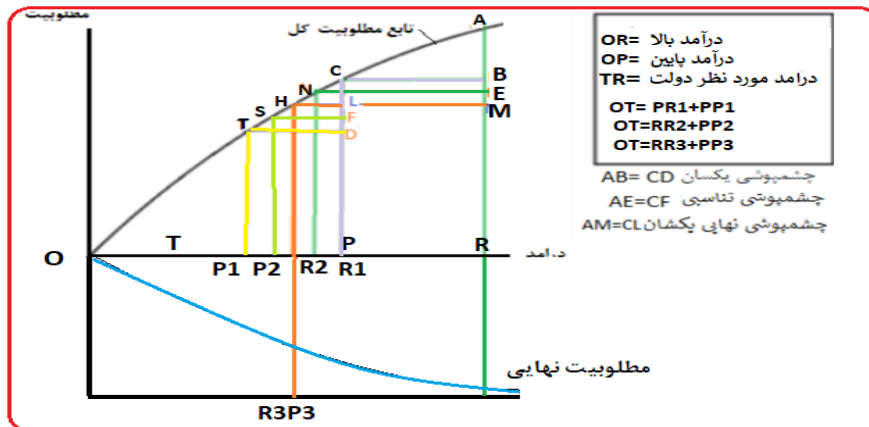
در این حالت اگر قرار باشد از دو فرد با سطح درآمد متفاوت به صورت پلکانی مالیات برحسب چشم‌پوشی نهایی از مطلوبیت درآمد اخذ شود، فردی که درآمدش بیشتر است در هر پله درآمدی، در ازای چشم‌پوشی یکسان از مطلوبیت نهایی، مالیات بیشتری نسبت به پله قبلی پرداخت می‌کند و این پرداخت‌ها نسبت به فرد دیگر بیشتر و بیشتر می‌شود؛ یعنی فرد با درآمد بیشتر به مراتب بیشتر از حالت مالیات تناسبی مالیات می‌پردازد. به عبارت دیگر، نرخ مالیاتی بر این مبنا بیشترین حالت تصاعدی به خود می‌گیرد.

۳-۴- شرح سه حالت در قالب نمودار

همان‌طور که در نمودار ۱ نشان داده شده است با افزایش درآمد دو فرد R و P مطلوبیت آن نیز زیاد می‌شود؛ اما با نرخ کاهنده. در حالت چشم‌پوشی مطلق یکسان ($AB=CD$)، دو فرد یک میزان مساوی مالیات (مطلوبیت) از دست می‌دهند و متناظر درآمدی آن به ترتیب ($RR1 > PP1$) است که البته از نظر نسبت به کل درآمد، فرد P بیشتر مالیات می‌پردازد؛ یعنی $(RR1/OR) < PP1/OP$. در اینجا مالیات حالت تنازلی دارد.

در حالت چشم‌پوشی تناسبی یکسان ($AE > CF$)، دو فرد یک نسبت مساوی از کل مطلوبیت خود را از دست می‌دهند؛ اما متناظر درآمدی آن برای فرد R بیشتر است ($RR2 > PP2$). در اینجا مالیات حالت تصاعدی پیدا کرده است؛ یعنی $(RR2/OR) > PP2/OP$.

در حالت چشم‌پوشی نهایی یکسان ($AM > CL$)، فرد R مقدار بیشتری از مطلوبیت خود را نسبت به فرد P از دست می‌دهد و متناظر درآمدی آن نسبت به فرد P نیز بیشتر شده است ($RR3 > PP3$). در اینجا مالیات حالت شدیداً تصاعدی پیدا می‌کند؛ یعنی نسبت $(RR3/OR) > PP3/OP$ در مقایسه با حالت تناسبی بیشتر شده است. در این حالت تا زمانی که درآمد یک فرد از فرد دیگر بیشتر است تنها از او مالیات گرفته می‌شود و وقتی درآمدها برابر شد مطلوبیت نهایی درآمد دو نفر یکسان می‌شود. پس از برابر شدن درآمدها، هر دو در تأمین درآمد مالیاتی دولت به میزان مساوی مالیات می‌پردازند.



نمودار ۱: مطلوبیت کل و مطلوبیت نهایی در اصل چشم‌پوشی یکسان

۴- فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی^۱

فرار مالیاتی اقدامی غیرقانونی است که یک فرد یا یک نهاد تعمداً انجام می‌دهد تا زیر چتر نظام مالیاتی قرار نگیرد و در نتیجه مالیات پرداخت نکند. در اکثر کشورهای جهان افراد یا هر نهادی که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند در صورت شناسایی، مجرم شناخته شده و مشمول جرائم سنگین می‌شوند. فرار مالیاتی می‌تواند به صورت عدم پرداخت مالیات یا پرداخت ناقص مالیات صورت گیرد. به عبارت دیگر، مؤدی مالیاتی چه اظهارنامه مالیاتی را پر کرده باشد یا نباشد می‌تواند متهم به فرار مالیاتی شود.

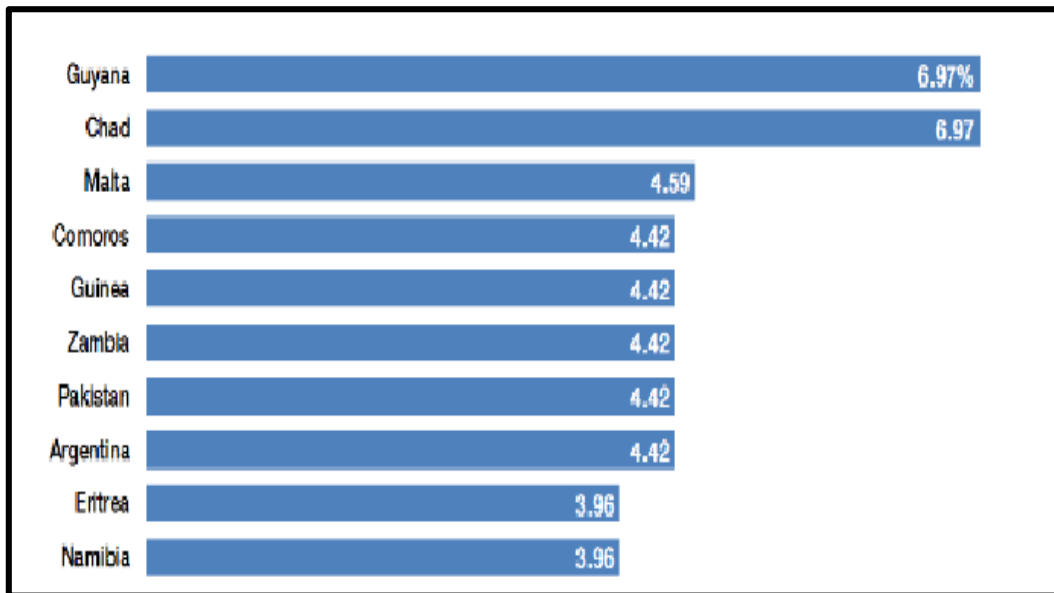
برای تشخیص اینکه رفتار مؤدی از نوع فرار مالیاتی بوده است یا نه سازمان امور مالیاتی باید بتواند ثابت کند اقدام مؤدی مالیاتی در اجتناب از پرداخت مالیات یک اقدام عمدانه و با قصد و منظور بوده است. فرار مالیاتی در اصل یک اقدام غیرقانونی محسوب می‌شود؛ اما در اجتناب مالیاتی، مؤدی می‌تواند راه‌های قانونی را در لابه‌لای قانون جستجو کند تا از میزان بار مالیاتی خود بکاهد.

«بر اساس گزارش معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، از عمده دلایل ایجاد فرار مالیاتی باید به نرخ مالیات، همکاری ضعیف نهادها و مؤسسات وابسته، پیچیدگی قوانین و مقررات، فقدان سیستم اطلاعاتی کارآمد، گستردگی معافیت‌های مالیاتی، تورم بالا، اخلاق مالیاتی، سطح درآمد افراد، بیکاری و تعرفه کالا و خدمات اشاره کرد. از سوی دیگر نیز عدم تمکین اقشاری چون پزشکان و وکلای قانون و فرار از پرداخت مالیات نشان می‌دهد که هنوز فرهنگ مالیاتی در کشور جا نیفتاده است. ثبت نام تنها ۴۰ درصد از پزشکان در سامانه مالیاتی برای نصب کارتخوان پس از سه بار تمدید مهلت و گذشت ۲ ماه از آخرین مهلت ثبت نام و این موضوع که ۳ هزار وکیل پرونده مالیاتی ندارند، مبین همین موضوع است.»

اکثر کشورهای جهان با اجتناب مالیاتی مواجه‌اند و مبالغ هنگفتی را به این دلیل از دست می‌دهند. نمودار ۲ نشان می‌دهد که این کشورها بین ۴ تا ۶ درصد تولید ناخالص داخلی را به‌عنوان اجتناب مالیاتی از دست می‌دهند. اگر همین درصد را برای فرار مالیاتی در نظر بگیریم می‌توانیم بگوییم که مالیات بالقوه این کشورها نزدیک به ۱۲ درصد تولید ناخالص داخلی از دست می‌رود. حال اگر همین رقم را برای ایران در نظر بگیریم (هرچند اطلاعات آماری دقیق برای اثبات این فرض در دست نیست) به اهمیت فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کاهش درآمدهای مالیاتی کشور پی می‌بریم. میزان مالیات کشور بین ۶ تا ۷ درصد تولید ناخالص داخلی است. اگر وضعیت مالیاتی کشورهایی که آمار اجتناب مالیاتی آنها در نمودار ۲ نشان داده شده است را برای ایران نیز صادق بدانیم در آن صورت باید اعتراف کنیم، جمع فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کشور تقریباً دو برابر میزان مالیات دریافتی است. این نکته مؤید آن است که دولت در برنامه هفتم توسعه باید یک اقدام

1. Tax Evasion and Tax Avoidance

راهبردی برای بستن همه راه‌های فرار مالیاتی یا کاهش فرار مالیاتی انجام دهد و آن را از اولویت‌های نخست دولت در اصلاح نظام مالیاتی کشور اعلام کند.

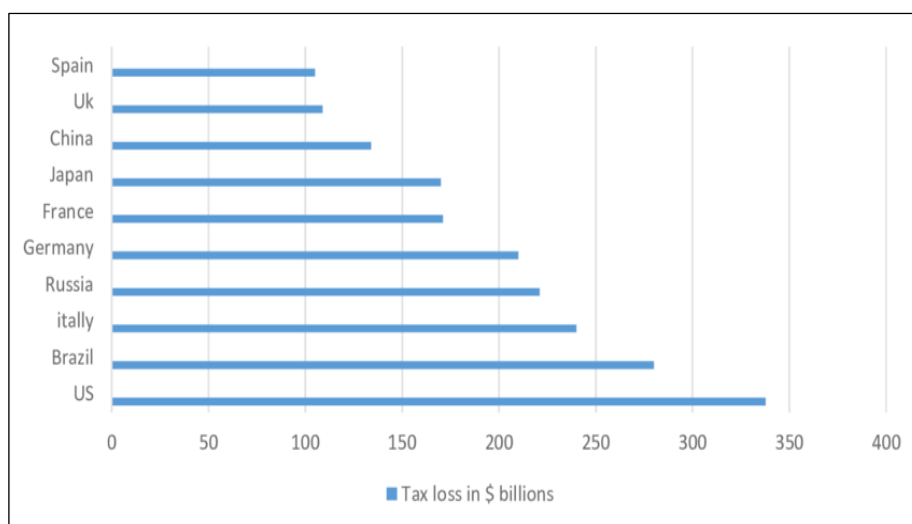


نمودار ۲: میزان مالیات از دست رفته کشورها به دلیل اجتناب مالیاتی (برحسب درصد تولید ناخالص داخلی مالیاتی)

Source: United Nations University World Institute for Development Economics Research, world economic forum 2017

۵- کشورهای که دارای بیشترین میزان فرار مالیاتی هستند

آمارهایی که در مورد فرار مالیاتی کشورها ارائه می‌شوند دقیق نیستند؛ با این حال، نمودار ۳ حدود میزان فرار مالیاتی را نشان می‌دهد. آمریکا از نظر قدر مطلق میزان فرار مالیاتی، نخستین کشور دنیا است.



نمودار ۳: میزان فرار مالیاتی برخی از کشورها

Source: <https://www.researchgate.net>, 2018

۶- راهکارهای کاهش اقتصادهای زیرزمینی و فرار مالیاتی

- ۱- کاهش نقاط پرداخت مالیات در چرخه فعالیت‌های اقتصادی و انتقال آن به مراحل پایانی.
 - ۲- افزایش ضریب احتمال کشف فرارهای مالیاتی.
 - ۳- کاستن از تمامی پیچیدگی‌های قانون مالیاتی.
 - ۴- افزایش شفافیت در بیان انواع جرائم مالیاتی و وضوح بیشتر آن در قانون مالیات.
 - ۵- بهبود فضای کسب‌وکار با کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی.
 - ۶- تقویت واحدیابی مالیاتی به منظور شناسایی فعالان بخش غیررسمی و ایجاد پرونده مالیاتی برای آنها.
 - ۷- تسهیل تبادل خودکار اطلاعات با دستگاه‌های مختلف.
- موارد بالا اصلی‌ترین راهکارهای کاهش حجم اقتصاد زیرزمینی و به تبع آن، افزایش درآمدهای مالیاتی شناخته می‌شوند و موارد یک تا چهار به‌خصوص در جهت بالا بردن میزان مشارکت مؤدیان مالیاتی بسیار مؤثر است.

۷- نتیجه گیری

- عدالت مالیاتی، مضمونی است که بر پایه ارزش قضاوتی استوار است. ارزش قضاوتی عدالت مالیاتی به نوبه خود مبتنی بر پیش فرض‌هایی است که با قبول آنها می‌توان از عدالت لحاظ شده در نرخ‌های مالیاتی (نرخ تناسبی و تصاعدی) دفاع کرد.
- کاهنده بودن مطلوبیت نهایی درآمد و یکسان بودن تابع مطلوبیت برای مؤدیان مالیاتی از پیش فرض‌های اصلی است که در نظام مالیاتی مبتنی بر اصل توانایی پرداخت یا بر اصل چشم‌پوشی یکسان از مطلوبیت درآمد (قدر مطلق، تناسبی و تصاعدی) نیز مفروض است.
- اگر سیاست‌های هنجاری نظام حاکمیتی و دولت‌ها بر این نکته تأکید داشته باشد که عدالت مالیاتی باید بر پیش فرض یکسان شدن مطلوبیت نهایی درآمد برای همه مؤدیان استوار باشد، در این صورت قانون‌گذار به ساختار مالیاتی شدید تصاعدی رأی خواهد داد که افراطی‌ترین شکل مالیات تصاعدی است.
- در ساختار مالیاتی شدیداً تصاعدی تا زمانی که گروهی از مؤدیان درآمد بیشتری از گروه دیگر دارند و درآمد مالیاتی مورد نظر دولت تنها از گروه اول می‌تواند تأمین شود، ضرورت اخذ مالیات از گروه دیگر منتفی است.
- در این ساختار هرگاه درآمد مالیاتی دولت از گروه‌های درآمدی بالا تأمین نشد از آن نقطه به بعد هر دو گروه درآمدی مشمول یک نرخ مالیاتی می‌شوند، چون درآمد آنها پس از مالیات به یک سطح برابر نزول پیدا می‌کند.
- بر اساس آمارهای مقایسه‌ای بین‌المللی، بیشتر کشورها با معضل فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی مواجه‌اند که میزان آن برحسب درصد سهم در تولید ناخالص داخلی به طور متوسط بین ۱۰ تا ۱۲ درصد برآورد می‌شود. این در حالی است که میزان مالیات در ایران بین ۶ تا ۷ درصد برآورد شده است؛ یعنی به طور سرانگشتی می‌توان گفت به اندازه دو برابر مالیات دریافتی، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی داریم.
- بنابراین ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور را در درجه اول می‌توان از طریق مبارزه و مقابله با فرار مالیاتی بالا برد و آن را در اولویت‌های اصلاح سیاست‌های اقتصادی دولت قرار داد.
- اقتصادهای زیرزمینی که از دید نظام مالیاتی مخفی می‌مانند بیشترین صدمه و آسیب را به فرهنگ مالیاتی و مشارکت داوطلبانه سایر مؤدیان مالیاتی خوش حساب وارد می‌کنند.
- برقراری توازن بین مخارج جاری دولت و درآمدهای مالیاتی یکی از ارکان کلیدی اقتصاد مقاومتی و تاب‌آوری اقتصاد کلان کشور است.

- در صورت فرار گرفتن فرارهای مالیاتی زیر چتر نظام مالیاتی کشور می‌توان درآمد مالیاتی کشور را با پایه‌های مالیاتی موجود به حالت پایداری برگرداند و به‌راحتی مخارج جاری دولت را در طی سال‌های متمادی تأمین کرد.

پیشنهاد سیاستی

- کاستی اصلی در نظام مالیاتی حاضر، محدود بودن پایه‌های مالیاتی و نرخ مالیات نیست؛ لذا تعجیل در پرداختن به این مسائل بدون توجه به پیش‌نیازهای آن می‌تواند تبعات منفی به همراه داشته باشد. پیش‌نیاز اصلی برای رفع این کاستی‌ها و هموار کردن راه برای انجام اصلاحات گسترده این است که ابتدا مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را در نظام مالیاتی کشور برای همیشه حل کنیم؛ لذا نخستین و اولویت‌دارترین اقدام برای اصلاح نظام مالیاتی کشور، داشتن عزم قاطع دولت در شناسایی همه موارد فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی است.
- حل مسئله فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی یک اقدام زمینه‌ساز برای مشارکت آحاد جامعه در همراهی با دولت در انجام اصلاحات گسترده نظام مالیاتی و اطمینان بخشی به برقراری عدالت مالیاتی در تمام سطوح فعالیت‌های اقتصادی است.
- تخصیص بهینه درآمدهای مالیاتی به منظور ارتقای بهره‌وری دولت در انجام تکالیف حاکمیتی و شفاف‌سازی هزینه‌کرد درآمدهای مالیاتی دولت در افزایش سطح اعتماد مؤدیان مالیاتی نسبت به هزینه‌کرد مؤثر درآمدهای مالیاتی دولت و نیز جلب مشارکت داوطلبانه آنها در پرداخت مالیات، نقش کلیدی دارد.

منابع

ابراهیمی فر، یداله (۱۳۸۴). *مالیه عمومی در تئوری و عمل*، تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
خبرگزاری تسنیم (۱۳۹۸/۷/۲). رقم واقعی فرار مالیاتی در اقتصاد ایران چقدر است؟
خبرگزاری مهر (۱۴۰۱/۵/۴). شکاف مالیاتی در ایران چقدر است؟

Fair tax, available at: <https://fairtax.org/>

Ganguly, Subrata (1964). *Public finance a normative approach*, Throughy rev. and enl. 2nd ed, Nababharat Publishers, Calcutta.