



Shiraz University
RiCeST
ISC

ISSN: 2008-7926

Journal of

Legal Studies

Vol. 18, Issue 3, Autumn 2026

JLS

Journal of Legal Studies

Journal Homepage: <https://jls.shirazu.ac.ir/>
doi: <https://10.22099/JLS.2025.50914.5194>



Research Article

Comparative Study of Tax Return and Confession with Scrutiny in the Decision of the General Board of the Court of Administrative Justice

Hamidreza Salehi¹, Mohammadreza Abbasi^{2*}

1. Assistant Professor, Department of Law, Payamnoor University, Tehran, Iran

2. PhD in Private Law, Center for Graduate Studies, Payame Noor University, Tehran, Iran

Article history:

Received: 07-08-2024

Accepted: 17-11-2024

Abstract

Introduction

A tax return is essentially a form whose template is prepared by the Tax Affairs Organization, and taxpayers enter items related to taxable sources therein. The fundamental question that arises is whether a taxpayer, after submitting their return to the tax unit, has the right to amend it. This question assumes significance because the note to Article (226) of the Tax Law stipulates: "Taxpayers are permitted, should a calculation error have occurred in their submitted tax return, balance sheet, or profit and loss account, to remedy the error by submitting the necessary documentation within one month from the expiration of the deadline for submission, and to submit a corrected return, balance sheet, or profit and loss account as appropriate..." Accordingly, the practice of the Tax Affairs Organization had been that taxpayers were allowed only one month after the expiration of the

Please cite this article as:

Salehi, H., Abbasi, M (2026). Comparative Study of Tax Return and Confession with Scrutiny in the Decision of the General Board of the Court of Administrative Justice. *Journal of Legal Studies*, 18(3), 397-430. doi: <https://10.22099/JLS.2025.50914.5194>

* Corresponding author:

E-mail address: Mr1390@yahoo.com



Copyright: C 2026 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

return submission deadline to correct calculation errors. In other words, the taxpayer's opportunity to correct errors was first limited to one month from the expiration of the submission deadline, and second, restricted solely to calculation errors.

The Public Relations Office of the Tax Affairs Organization, in a notice dated 20/2/1402 (May 10, 2023), stated that "claims of error or mistake in completing and submitting the tax return form will not be heard in tax litigation authorities." An individual challenged this notice, and ultimately, the General Board of the Court of Administrative Justice, in its decision numbered 140231390003001412, annulled the aforementioned notice and held that the taxpayer's claim in this regard is admissible before the Tax Dispute Resolution Board. However, the content of the decision remains ambiguous. The ambiguity concerns whether the Court's ruling means that the Tax Dispute Resolution Board may examine various aspects of the case and if the issue concerns a claim of error or mistake, it will not be heard, or whether the Board may directly examine such a claim. The apparent interpretation of the Court's decision, which is now followed by most members of the dispute resolution boards, is that the claim of error or mistake in the return itself is also admissible and may be examined by the Tax Dispute Resolution Board. The purpose of this study is to elucidate the legal foundations of this decision and to analyze the position of the tax return within Iran's legal system through a comparative approach to the institution of confession in private law.

Methods

This research has been conducted using a descriptive-analytical method. Data and materials were collected through library-based research, involving the examination of written sources, including the Direct Taxes Law, the decisions of the General Board of the Court of Administrative Justice, circulars and notices of the Tax Affairs Organization, as well as private law texts relevant to the institution of confession. In the first stage, the concept, nature, and function of the tax return in Iran's legal system were elucidated. Subsequently, the institution of confession in Iranian civil law was examined based on the provisions of the Civil Code and the opinions of legal scholars, in order to clarify the possibility or impossibility of comparing these two institutions. The decision of the General Board of the Court of Administrative Justice (No. 140231390003001412) and the contested notice of the Tax Affairs Organization were then critically analyzed using qualitative content analysis, focusing on their legal foundations and underlying reasoning. Finally, through logical reasoning and conceptual analysis, the jurisprudential and legal principles governing the tax return and confession—particularly with

emphasis on the opposite meaning, the concept of priority, and explanatory clauses—were critically evaluated, and the effectiveness of the Court's decision in promoting tax transparency and justice was assessed.

Results and Discussion

The findings of this research indicate that the contents of the tax return, after the expiry of the one-month period provided for in the note to Article (226) of the Tax Law, are deemed a legal presumption and are therefore unalterable. Several reasons support this conclusion: First, from the opposite meaning of the note to Article (226), it is inferred that outside the one-month deadline from the expiration of the return submission date, the taxpayer cannot correct a calculation error, and from the concept of priority, it can be understood that other errors cannot be corrected either. Second, the phrase "taxpayers are permitted" in the aforementioned note implies a general prohibition, meaning that amending the return is impermissible except in the case of explicit legislative authorization. Third, the tax return is comparable in several respects to the institution of confession in private law. In confession, the principle is that denial is not accepted unless the law has provided an exception. Article (1277) of the Civil Code has limitedly allowed such an exception in private law, but in tax law—which is a branch of public law—the legislator has adopted a different approach, and from the opposite meaning of the note to Article (226), it is inferred that permission to correct a tax return error is extremely limited and subject to specific conditions. Fourth, Article (97) of the Direct Taxes Law permits the Tax Affairs Organization to accept received returns without examination, which implies the finality of such returns as against the taxpayer. Fifth, Article (156) of the Tax Law explicitly affirms the finality of the tax stated in the return as against the taxpayer, stipulating that in cases where the taxpayer's return is deemed final due to lack of examination, the Tax Affairs Department is obliged to forward a copy of the assessment sheet to the Tax Enforcement Prosecutor's Office. This provision further indicates that the taxpayer cannot amend the return after the expiry of the one-month period. Sixth, Note (2) of Article (210) provides that "that part of the tax accepted by the taxpayer as stated in the submitted return or balance sheet shall be deemed final tax and may be collected through enforcement proceedings." The phrase "that part of the tax accepted by the taxpayer" functions as an explanatory and non-restrictive clause, which does not limit the conceptual scope but rather expresses an inherent characteristic. Seventh, given the exceptional importance attached by the legislator to the tax return, it appears that the taxpayer cannot raise a claim of error in the return even before the Tax Dispute Resolution Board. Eighth, the contents of the tax return carry significant legal consequences. Beyond overstatement of return items,

understatement also has repercussions for the taxpayer. If a taxpayer understates their income, they become subject to the concealment penalty. If the taxpayer can explain an error regarding overstatement of income and tax before the Tax Dispute Resolution Board, they should equally be able to make such a claim in relation to understatement. Indeed, the number of such individuals may exceed those seeking to reduce their income, and this approach risks rendering the tax return ineffective.

Conclusion

The findings of this research indicate that the decision of the General Board of the Court of Administrative Justice regarding the admissibility of claims of error or mistake in completing the tax return before the Tax Dispute Resolution Board is not entirely consistent with the principles and foundations of Iran's tax law. The existing provisions, including Articles (97), (156), and Note (2) of Article (210) of the Direct Taxes Law, all point to the finality of the contents of the tax return after the expiry of the prescribed period. Furthermore, the comparison between the tax return and the institution of confession in private law demonstrates that, owing to the substantive differences between these two institutions and the legislator's distinctive approach in public law, the rules governing confession cannot be fully extended to the tax return. Accordingly, it is recommended that the practical practice of the Tax Dispute Resolution Boards be regulated in a manner consistent with a narrow interpretation of the Court's decision, and that legislative reform be placed on the agenda to resolve the existing ambiguities concerning the amendment of the tax return and the admissibility of claims of error, thereby preventing the filing of multiple and inconsequential claims before tax authorities. Ultimately, a revision of tax regulations aimed at establishing a balance between taxpayers' rights and the public interest may contribute to greater transparency, justice, and efficiency in Iran's tax system.

Keywords: Tax return, Confession, Tax Dispute Resolution Board, Court of Administrative Justice, Tax finality, Amendment of tax return.

Ethical Considerations

Not applicable

Funding

Not applicable

Conflict of interest

The authors declare no conflict of interest



مقاله پژوهشی

مطالعه تطبیقی اظهارنامه مالیاتی و اقرار با مذاقه در رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

حمیدرضا صالحی^۱، محمدرضا عباسی^۲

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

۲. دکترای حقوق خصوصی، دانشگاه پیام نور، تحصیلات تکمیلی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۱۷

اطلاعات مقاله

چکیده

یکی از پرسش‌های مهمی که در حقوق مالیات‌ها مطرح می‌شود این است که اگر مؤدی اظهارنامه‌ای را تسلیم واحد مالیاتی کند، آیا می‌تواند آن را اصلاح کند یا خیر؟ دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی در تاریخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ طی اطلاعیه‌ای بیان داشته است که «ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع دادرسی مالیاتی مسموع نخواهد بود». از این اطلاعیه شکایت شد و هیئت عمومی دیوان عدالت اداری طی رأیی بخشنامه مذکور را نقض کرد و عنوان داشت ادعای مؤدی در این باره در هیئت حل اختلاف مالیاتی قابل استماع است. در این پژوهش که به روش توصیفی-تحلیلی

استناد به این مقاله:

صالحی، حمیدرضا و عباسی، محمدرضا (۱۴۰۵). مطالعه تطبیقی اظهارنامه مالیاتی و اقرار با مذاقه در رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری. *مجله مطالعات حقوقی*. ۱۸. (۳). ۳۹۷-۴۳۰.

E-mail address: Mra1390@yahoo.com

* نویسنده مسئول:

Copyright: C 2026 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

صورت پذیرفته است، به این پرسش پاسخ داده می‌شود که آیا براساس اصول و مبانی حقوقی و مقررات مالیاتی، ادعای خطا یا اشتباه در اظهارنامه به وسیله هیئت حل اختلاف مالیاتی باید شنیده شود یا خیر؟ یافته‌های این پژوهش بر این مبناست که مندرجات اظهارنامه بعد از انقضای مهلت یک ماهه آن براساس قانون مالیات‌ها، به‌عنوان فرض حقوقی تلقی می‌شود و حتی با رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز قابل تعدیل نیست. علاوه بر مفهوم مخالف و اولویت تبصره مذکور، مواد مختلف قانون مالیات‌ها، این دیدگاه را تأیید می‌کند.

واژگان کلیدی: اظهارنامه، اشتباه، اقرار، هیئت حل اختلاف مالیاتی، دیوان عدالت اداری.

تعارض منافع: این مقاله مشمول هیچ‌گونه تعارض منافع نیست.

اصول اخلاقی: نویسندگان مقاله، تمام مسائل اخلاق در پژوهش را که شامل پرهیز از سرقت ادبی، انتشار و یا ارسال بیش از یک‌بار مقاله، تکرار پژوهش‌های دیگران، داده‌سازی یا جعل داده‌ها، منبع‌سازی و جعل منابع، رضایت ناآگاهانه سوژه یا پژوهش‌شوندگان است، رعایت کرده‌اند. تالیف این مقاله به هوش مصنوعی داده نشده است.

سرآغاز

یکی از اسناد مهم مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی هست. نویسندگان حقوقی در تعریف اظهارنامه بیان داشته‌اند: «نوشته‌ای است که مطابق قانون خاص آن، تهیه می‌شود و وسیله‌ای است قانونی برای تذکار مطلبی به طرف» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۹: ۱۱۰). نویسنده دیگری در تبیین آن نوشته است: «هرگونه برگه‌ای که از طرف کسی یا اداره‌ای رسماً برای کسی فرستاده می‌شود و مطلبی را به او خاطر نشان می‌کند: اظهارنامه گمرکی، اظهارنامه مالیاتی» (عمید، ۱۳۸۱: ۵۴).

در تعریف اظهارنامه مالیاتی نیز می‌توان گفت: «اظهارنامه مالیاتی فرمی است که قالب آن به وسیله سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود و اصولاً مؤدیان مالیاتی مکلف هستند اطلاعات لازم را در فرم‌های مذکور تکمیل و به سازمان مالیاتی تسلیم نمایند» (عباسی، ۱۳۹۰: ۷۳). نویسنده دیگری در تعریف آن بیان داشته است: «اظهارنامه مالیاتی فرمی است که بسته به نوع آن، حسب مورد به منظور اظهار درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، معافیت‌ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی مؤدی، توسط سازمان تهیه و جهت تکمیل در اختیار مؤدیان قرار می‌گیرد» (عبداللهی، ملاییگی، ۱۴۰۰: ۲۳۸؛ اسدی، ۱۴۰۲: ۷۴).

به طور معمول اگر مؤدیان به این وظیفه قانونی عمل نکنند، مشمول جریمه می‌شوند یا از تسهیلات قانونی بهره‌مند نمی‌شوند. گفته می‌شود که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارث نیستند و اگر ورثه درصدد کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک باشند باید اظهارنامه تسلیم نمایند (قلی، ۱۳۹۰: ۳۱). به نظر می‌رسد که در مورد مالیات بر ارث نیز مؤدیان مکلف به تسلیم اظهارنامه هستند ولی ضمانت اجرای تسلیم نکردن اظهارنامه ارث، بهره‌مند نشدن از تسهیلات مذکور است.

سؤال اصلی در این پژوهش این است که اگر مؤدی ادعا کند که در نوشتن اظهارنامه دچار اشتباه شده است، آیا این ادعا قابل استماع هست یا خیر؟ از دادنامه

شماره ۱۴۱۲/۳۰۰۳۰۰۳۹۱۳۹۰۲۳۰۱ دیوان عدالت اداری این گونه استنباط می‌شود که اشتباه مؤدی در اظهارنامه، در هیئت حل اختلاف مالیاتی قابل بررسی است. برای بررسی دادنامه دیوان عدالت اداری لازم است ماهیت اظهارنامه مورد مطالعه قرار گیرد. اظهارنامه قابل مقایسه با اقرار، دعوی، گواهی، سند رسمی و وعده است.

اظهارنامه از این جهت با اقرار، دعوی و گواهی قابل مقایسه هست که در هر چهار مورد حقی اخبار می‌شود. منتها در دعوا راوی از حق خود اخبار می‌کند. در گواهی صحبت از حق شخص ثالث به ضرر شخص ثالثی دیگر هست. در اقرار، اخبار از حق شخص ثالث به ضرر اعلام‌کننده است (بیات، ۱۴۰۴: ۱-۲۲). در اقرار شخص از حق فعلی سخن می‌گوید ولی در وعده وی نسبت به حقی در آینده صحبت می‌کند (شهید ثانی، بی تا: ۳۸۰). منظور از سند رسمی سندی است که نزد مأمور رسمی و صالح با رعایت مقررات قانونی تنظیم می‌شود (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۲۹۱).

با توجه به مقدمه بالا، اظهارنامه با سند رسمی، وعده، گواهی و دعوی متفاوت است. گرچه فرم‌های اظهارنامه را مأموران رسمی تهیه می‌کنند ولی مندرجات قابل استناد آن، مودی درج می‌کند (طاهری تاری، ۱۳۹۴: ۷۴). اظهارنامه، با گواهی نیز متفاوت است چرا که اظهارات مندرج در اظهارنامه مربوط به خود اظهارکننده است و ربطی به شخص ثالث ندارد.

بحث در این پژوهش مربوط به حالتی است که مؤدی اظهارنامه خود را در موعد مقرر تسلیم می‌کند ولی سپس از اظهارات خود عدول و اعلام می‌کند که اظهارنامه اشتباه بوده است. سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا این ادعا قابل استماع است یا خیر؟ دیوان عدالت اداری در یک رأی ادعای مذکور را به وسیله هیئت حل اختلاف مالیاتی قابل پذیرش دانسته است. برای بررسی رأی مذکور، در این پژوهش به ترتیب ماهیت اقرار، انکار بعد از اقرار و سپس ماهیت اظهارنامه و در آخر نیز رأی دیوان عدالت اداری و امکان‌سنجی بررسی اشتباه اظهارنامه مالیاتی در هیئت حل اختلاف مالیاتی مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

۱. ماهیت اظهارنامه و مقایسه آن با ماهیت اقرار

به نظر می‌رسد ماهیت اظهارنامه به ماهیت اقرار (در مسئله مورد بررسی این پژوهش) شبیه باشد. در اقرار شخص به نفع دیگری و به ضرر خود اظهاراتی را مطرح و در مسئله مورد بحث نیز مؤدی اظهاراتی را مطرح می‌کند ولی به دلیل اینکه اظهارات مذکور به ضرر وی هست، هنگام رسیدگی به مالیات، وی از اظهارات خود عدول می‌نماید. با توجه به این تشابه ابتدا به‌طور مختصر ماهیت اقرار و امکان انکار آن مورد مطالعه قرار می‌گیرد و سپس ماهیت اظهارنامه بررسی می‌شود.

۱-۱. ماهیت اقرار و انکار بعد از اقرار

اهمیت حجیت اقرار به گونه‌ای است که گفته‌اند: «و ینفذ فی حق المقر علی نحو لا تسمع منه الدعوی علی خلافه، و یقدم علی جمیع الحجج حتی البینه (حکیم، بی‌تا: ۱۳۹). اقرار در حق مقر نافذ است و دعوایی برخلاف آن مسموع نیست و بر تمام دلایل مقدم است با این بیان، ابتدا ماهیت اقرار مورد بررسی قرار می‌گیرد و بعد امکان انکار بعد از اقرار مطالعه می‌شود.

۱-۱-۱. ماهیت اقرار

از ابعاد مختلف اوصاف جوهری اقرار قابل بررسی است. اینکه آیا اقرار صرفاً اخبار بوده است یا شامل انشاء نیز هست؟ آیا اقرار نوعی اسقاط حق اثبات و همانند ابراء است؟ آیا اقرار نوعی اماره بوده یا مانند سند و شهادت دلیل واقعی محسوب می‌شود؟ برای معتبر بودن اقرار لازم است طرفین تراضی کنند؟

درباره ماهیت اقرار از جهت مبتنی بودن آن بر واقعیت، اختلاف نظر وجود دارد. نظریه‌هایی مختلفی درباره ماهیت اقرار وجود دارد، ولی می‌توان تمام آن نظریه‌ها را در دو گروه قرار داد (مولودی، ۱۳۹۰: ۱۰۱-۱۱۸). نظریه‌های مذکور به ترتیب ذیل هست:

الف. نظریه‌هایی که مبتنی بر کشف واقع هست؛ ب. دیدگاه‌هایی که اقرار را موجب کشف واقع نمی‌داند.

الف. دیدگاه‌هایی که اقرار را مبتنی بر کشف واقع نمی‌دانند: یکی از فقهای طرفدار این دیدگاه بیان داشته است: «... واما الاقرار فلا شبهة فی انه لیس بحجة فی ترتیب الاثار الراجعة الی تکلیف من سمع الإقرار، لأنه لیس طریقاً شرعياً الی إثبات الموضوعات و نفیها کسائر الامارات و الطرق و انما هو سبب إلزام بما أقر به، لان قوله علیه السلام «إقرار العقلاء علی أنفسهم جائز» لا یدل علی أزید مما ذکرنا، سواء کان الظرف متعلقاً بالإقرار أو الجائز» (الرشتی، ۱۴۰۱: ۱۶۶). ایشان معتقد هستند که اقرار جنبه واقع‌نمایی ندارد و نهایت چیزی که از روایت موصوف استنباط می‌شود این است که مقرر ملزم به مفاد اقرار است. پاره‌ای از فقها نیز معتقد هستند که با اقرار زمینه دعوا و نزاع و اختلاف و خصومت باقی نمی‌ماند (آشتیانی، ۱۳۹۲: ۹۱).^۱ برخی دیگر نیز معتقد هستند اقرار تعبدی و فرضی است و مبتنی بر واقع نیست. (الحسینی، ۱۴۱۷ ه. ق: ۶۳۳). برخی از نویسندگان حقوقی بیان داشته‌اند اقرار برای برطرف کردن نزاع و مخاصمه است؛ بنابراین دعوی با آن فیصله می‌یابد (محسنی، ۱۳۸۵: ۹۱).

ب. نظریه‌هایی که اقرار را کاشف از واقع می‌دانند: بر این اساس یکی از علما بیان داشته است: دلیل قاعده «اقرار» در نزد عقلا این است که هر کس خود را بهتر از دیگران می‌شناسد و به آنچه مخالف منافعش باشد، اعتراف نمی‌کند، مگر اینکه برای او بسیار روشن و به‌طور مسلم به آن آگاهی داشته باشد (اکرمی، ۱۴۰۱: ۵۹). آری در برخی از موارد نادر نیز ممکن است اقرار وی مبتنی بر اشتباه یا برای رسیدن به نتایج خاص باشد ولی همه اینها بسیار نادر است و قابل اعتنا و توجه نیست (مکارم شیرازی،

۱. ایشان بیان داشته‌اند: «... ان المقر بنفس اقراره یرفع الخصومة فالعمل بالاقرار لیس رفعا للخصومة والدعوی حتی یقال بانه مختص بالحاکم بل الخصومة بنفسها تفصل وترفع عند اقرار المنکر واعترافه بثبوت ما ادعی علیه و هذا بخلاف البینه...».

۱۳۷۰: ۴۰۵).^۱ گرچه برخی از فقها اقرار را فرضی و تعبدی دانسته‌اند ولی در جهت تئوری اخیر، پاره‌ای از فقها با استناد به روایت «المومن اصدق علی نفسه من سبعین مومن»، از جمله با عنایت به عبارت «صدق»، استنباط کرده‌اند که در لسان روایات نیز اقرار جنبه کاشفیت از واقع را دارد (موسوی بجنوردی، ۱۳۷۷: ۴۸).

از مواد مختلف قانون مدنی شاید بتوان استنباط کرد که اقرار نشان دست یافتن به واقع است (صالح، قنوتی، ۱۴۰۲: ۳۸). لذا براساس مواد ۱۲۷۷ و ۱۲۷۵ قانون مدنی، انکار بعد از اقرار مسموع نیست و براساس ماده ۲۰۲ قانون آئین دادرسی مدنی، اقرار بر قاضی تحمیل شده و قاطع دعوا است و براساس تبصره ماده ۳۳۱ قانون آئین دادرسی مدنی و بند ۱ ماده ۳۶۹ قانون مذکور، تجدید نظر در حکم مستند به آن ممنوع است؛ لذا می‌توان گفت که اقرار راه مستقیم اصابت به واقع و اثبات است (امامی، ۱۳۷۶: ۲۵-۲۶).

با وجود این مطالب، دیدگاه مذکور قابل اعتماد نیست، چراکه تجربه نشان داده، گاهی اقرار به دلیل اشتباه و اکراه و شکنجه و هزل‌گویی و غیره بوده است؛ بنابر این اعتماد به حقیقتی که مقرر از آن خبر داده است، همیشه با تجربه منطبق نیست. از طرف دیگر، براساس ماده ۱۲۷۲ قانون مدنی، اقرار چهره نسبی دارد که منطبق با دلیل بودن آن نیست. لذا، اقرار نوعی اماره است نه دلیل اصابت به واقع، چراکه براساس ماده مذکور اعتبار اقرار مشروط به نبودن دلیل مخالف است و این قاعده در تمام مصداق‌های اماره قانونی و قضایی اعمال می‌شود. در حالی که اثر دلیل، اگر پذیرفته شود، قطعی است و خلاف آن را جز از راه‌های استثنایی و محدود نمی‌توان ثابت کرد (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۲۵۴؛ جعفری لنگرودی، ۱۳۹۷: ۱۳۱). همچنین تکذیب مقرر له اقرار را می‌تواند خنثی کند که این نیز دال بر این است که اقرار دلیل نیست.

۱. ایشان بیان فرموده‌اند: «و الوجه فيه عند العقلاء ان كل إنسان اعرف بنفسه من غيره، و لا يعترف بما ينافي منفعه، إلا إذا كان واضحا عنده غايةً الوضوح، و عالما به علما بيّنا، نعم يمكن ان يكون إقراره في بعض الموارد الشاذة خطأ أو كذباً بعنوان التوطئة للوصول إلى أمر غير مشهور، اما هذه كله نادر جدا لا يعتنى به».

۲-۱-۱. انکار پس از اقرار

به طور اصولی پس از اقرار انکار مسموع نیست؛ بنابراین صاحب نظران فقه و حقوق نیز به این قاعده اشاره کرده و در علت آن نوشته اند که اقرار اماره است و انکار با اماره بودن هماهنگ نیست. اصالة الظهور اقتضا می کند که ظاهر کلام گوینده، حجت باشد مگر اینکه دلیلی برخلاف آن بوده باشد که چنین دلیلی نیز اقامه نشده است و آن گهی همان گونه که عمل به اقرار سیره عقلاست، توجه نکردن به انکار بعد از اقرار نیز سیره آنهاست (مرعشی، ۱۳۶۳: ۲۹-۳۸). با وجود این ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی بعد از بیان قاعده کلی مذکور بیان داشته است اگر مقرر ادعا کند اقرار او فاسد یا مبتنی بر اشتباه یا غلط بوده شنیده می شود و همچنین است در صورتی که برای اقرار خود عذری ذکر کند قابل قبول باشد.

با توجه به مقدمه فوق، اقرار الزام آور است مگر اینکه ادعای انکار درباره شرایط صحت اقرار باشد. در این صورت، ادعای مذکور قابل بررسی است. فقها در این باره فرموده اند: «إذا اقر اقراراً یلزم شرعاً بظاهر الحال ثم ادعی أن إقراره لم یکن بداعی بیان الواقع، فأن رجع ذلک إلى خلل فی شروط الاقرار، كما لو ادعی الاکراه أو الاضطراب أو الغلط سمعت دعواه و کان علیه الاثبات، فأن لم یثبت نفذ الاقرار فی حقه. و إن رجع إلى کذب الاقرار من دو خلل فی شروطه» (طباطبایی، ۱۴۱۵هـ. ق: ۱۴۵). بنابراین می توان گفت که اقرار کاشف از حقیقت است لذا در صورتی که ثابت شود حقیقت برخلاف اقرار بوده، اقرار دیگر کاشف نخواهد بود و بی اثر است ولی مادام که خلاف آن اثبات نشود نمی توان آن را معتبر ندانست و این بر دوش مقرر است که بی اعتباری اقرار را اثبات کند (امامی، ۱۳۷۶: ۵۲). البته اثبات فساد اقرار مستلزم دلائل خود است و با هر چیزی قابل اثبات نیست. اثبات فاسد بودن اقرار با اماره های قانونی دیگر نیز ممکن نیست. (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۲۵۰).

۱-۲. ماهیت اظهارنامه و مقایسه آن با ماهیت اقرار

برای تحلیل رأی دیوان لازم است ماهیت اظهارنامه با ماهیت اقرار مورد بررسی قرار گیرد. هم‌چنانکه پیشتر بیان شد، در بادی امر به نظر می‌رسد که اقرار اماره قانونی است؛ بنابراین بسیاری از نویسندگان حقوق مالیات‌ها اظهارنامه را نوعی اقرار تلقی کرده‌اند و بیان می‌کنند که در اظهارنامه اجزای اقرار مذکور در ماده ۱۲۵۹ قانون مدنی محقق به نظر می‌رسد چرا که اول آنکه «اخبار» و از نوع کتبی و دوم «برای غیر» است و سوم به ضرر مؤدی است (عبداللهی، ملاییگی، ۱۴۰۲: ۲۳۸؛ رستمی، ۱۴۰۰: ۵۹). با تدقیق در قوانین مالیاتی به نظر می‌رسد که این دیدگاه قابل نقد است و معلوم می‌شود که اظهارنامه فرض حقوقی است. اماره^۱ بر مبنای غلبه و احتمال راهی با واسطه به واقع دارد؛ بنابراین در زمره دلیل‌های اثبات است. در اماره قانونی، قانون‌گذار حکم غالب و ظاهر را با وضع قاعده گسترش می‌دهد، و به تعبیر دیگر اتفاقی که به‌طور متعارف رخ می‌دهد، آن را به‌عنوان مبنا قرار می‌دهد و کاشف از حقیقت تلقی می‌کند؛ بنابراین اگر معلوم شود که موضوع دعوا تابع قانون غالب نبوده است، اماره معتبر نخواهد بود؛ بنابراین می‌توان اثبات کرد که اماره در مورد خاص جریان ندارد (کاتوزیان، ۱۳۹۳: ۱۰). به موجب فرض حقوقی^۲ یک پدیده یا موقعیت به‌منظور استنتاج نتایج حقوقی، برخلاف واقعیت در نظر گرفته می‌شود (Corn, 1987: 365). نویسندگان ایرانی در تعریف آن نوشته‌اند فرض حقوقی تمهید حقوقی است که به‌منظور نیل به نتایج حقوقی مطلوب، به‌طور عمد وقایع را برخلاف واقع توصیف می‌کند. (دلشاد، ۱۳۸۸: ۱۷۶).

فرض حقوقی دارای عناصر ذیل است: یک. مفروض بودن: اولین رکن «فرض حقوقی» مفروض بودن آن است. دو. خلاف واقع بودن: برخی از نویسندگان آن را «استعاره حقوقی» (جعفری تبار، ۱۴۰۳: ۱۳۹). و برخی نیز آن را «مجاز حقوقی»؛ بنابراین گفته‌اند که فرض حقوقی ممکن است هیچ راهی به واقع نداشته و حتی مخالف

1. presumption

2. Fiction

واقع باشد (کاتوزیان، ۱۳۸۴: ۳۵۲). به تعبیر دیگر فرض حقوقی کمی است تعبدی که خلاف آن را نمی‌توان ثابت کرد، چرا که کاشف از واقع نیست (کاتوزیان، ۱۳۹۵: ۲۵۶). منظور از خلاف واقع بودن فرض حقوقی این است که فرض حقوقی حکمی است تعبدی که خلاف آن را نمی‌توان ثابت کرد، چرا که کاشف از واقع نیست. سه. عنصر قاطعیت و غیر قابل رد بودن: وقتی گفته می‌شود که فرض خوانده در حکم فرزند طبیعی است (به‌طور مثال از جهت حضانت و ولایت) دیگر اثبات بیگانه بودن کودک هیچ فایده‌ای در اسقاط تکلیف حضانت از او ندارد؛ زیرا حکم تعبدی و ماهوی است و به بیان دیگر کاشف از حقیقت نیست، بلکه حقیقت قانونی است (Oliver, 1975: 62). درحقیقت، قانون‌گذار در اینجا یک واقعیت مجازی را خلق می‌کند. تفاوتی که اماره با فرض حقوقی دارد این است که در اماره می‌توان خلاف آن را اثبات کرد و درحقیقت اماره تاب مقاوت در برابر دلیل را ندارد. در حالی که در فرض حقوقی، قانون‌گذار به‌طور عمد، حکمی را مفروض می‌داند، حتی اگر منطبق با واقعیت نباشد (شریفی، ۱۴۰۲: ۳۷). چهار. مشروعیت: به‌طور اصولی قانون‌گذار، تصور واقعی از هرگونه خلاف واقع را ممنوع می‌داند و اجازه نمی‌دهد که چیز غیرواقع، واقعی تلقی شود. در حالی که در فرض حقوقی قانون‌گذار، پندار و تصور خلاف واقع را، قانونی تلقی می‌کند. به‌عنوان مثال تقلب^۱ و عمل صوری و ظاهرسازی^۲ به‌طور اصولی نامشروع هستند ولی فرض حقوقی قانونی است (Oliver, 1975: 73).

با توجه به مقدمه فوق به نظر می‌رسد که ماهیت اقرار با اظهارنامه متفاوت است. اقرار ماهیت اماره‌ای دارد ولی ماهیت اظهارنامه مبتنی بر فرض حقوقی است. بنا به دلایل ذیل اظهارنامه فرض قانونی است:

یک. یکی از دلایل فرض بودن اظهارنامه، تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌هاست؛ این تبصره بیان داشته است: «به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که به نحوی

1. fraud

2. Simulation

از انجا در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد، با ارائه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضا مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد». قانون‌گذار درباره اقرار این اجازه را داده است که اگر اقرار فاسد یا مبنی بر اشتباه یا غلط بوده باشد، یا برای اقرار خود عذری ذکر کند که قابل قبول باشد، شنیده شود. اگر قسمت اخیر ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی نبود، شاید می‌شد براساس مواد ۱۲۷۵ و صدر ماده ۱۲۷۷ اقرار را نیز به‌عنوان فرض حقوقی تلقی کرد. براساس تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاح اشتباه در صورتی امکان‌پذیر است که اول، اشتباه مربوط به محاسبه بوده باشد؛ دوم، اصلاح ظرف یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه صورت پذیرفته باشد؛ سوم، مؤدی مدارک مربوط به اصلاح اشتباه را ارائه دهد. در این تبصره تعبیر «اجازه داده می‌شود» به کار رفته است که نشان‌دهنده این امر است که رفع اشتباه (اصلاح اظهارنامه) ممنوع است و فقط تحت شرایطی که بیان شد، قانون‌گذار، اصلاح آن را مجاز می‌داند (عباسی، ۱۳۹۰: ۱۳۰).

حکم این ماده، منطبق با روال منطقی و اصولی است، گرچه براساس قواعد عمومی، و به موجب ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی تحت شرایط خاصی انکار بعد از اقرار شنیده می‌شود، ولی از مؤدی که به‌طور عمدۀ تاجر یا کسبه بوده و به‌طور اصولی افراد حرفه‌ای هستند، انتظار می‌رود که اشتباه نکنند و بر این اساس اظهار فاسدی را هم بیان نکنند. این رویکرد از آن جهت اهمیت دارد که طرف مقابل آن نیز یک سازمان رسمی دولتی است.

دو. قانون‌گذار در مقام بیان بوده است و اگر امکان رفع اشتباه موجود بود، به‌طور حتم باید آن را یادآوری می‌کرد؛ بنابراین فرض قانون‌گذار این است که اظهارنامه‌ای که مؤدی ارائه می‌دهد، نسبت به مؤدی صحیح است و در محاسبه مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتیجه اینکه اظهارنامه، اقرار ساده نیست و برخلاف اقرار که یک اماره

هست، اظهارنامه «فرض حقوقی» تلقی می‌شود. به همین دلیل، نیز اظهارنامه در قانون مالیات‌ها آثار بسیار مهمی دارد. به‌عنوان مثال براساس ماده ۱۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم، ارائه اظهارنامه مالیاتی شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی است و در صورت ارائه ندادن اظهارنامه، مؤدی مطابق احکام مشمول جریمه و مجازات مقرر است. براساس تبصره ۱ ماده ۱۰۱ تسلیم نکردن اظهارنامه، موجب محرومیت از معافیت موصوف می‌شود، معافیتی که به‌طور اصولی برای امرار معاش مؤدی و افراد تحت تکفل وی هست (عباسی، فیضی چکاب، ۱۳۹۸: ۱۱۵-۱۳۴).

سه. ماده ۹۷ قانون مالیات‌ها به سازمان امور مالیاتی کشور، این اختیار را داده است که اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول کند. بدیهی است وقتی سازمان امور مالیاتی اظهارنامه را قبول می‌کند؛ یعنی مؤدی حق اعتراض و بهانه‌تراشی نسبت به آن را ندارد.

چهار. مطابق قوانین و مقررات، میزان مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه به‌طور اصولی قطعی تلقی شده و وی به هر ترتیب و بدون داشتن حق اعتراض، ملزم به پرداخت مبالغ ابرازی است (زاهدی، ۱۳۹۶: ۱۷۳).

۲. بررسی رأی دیوان عدالت اداری

پیشتر این بحث مورد بررسی قرار گرفت که بعد از اقرار می‌توان اثبات کرد که اقرار فاسد بوده است و از تحمل بار حقوقی اقرار شانه خالی نمود. حال سخن در این است که آیا مؤدی می‌تواند ادعا کند که اظهارنامه‌ای که ارسال کرده، اشتباه بوده تا بتواند از آثار منفی آن شانه خالی کند. هیئت عمومی دیوان عدالت اداری طی رأیی آن را پذیرفته است: «رأی هیئت عمومی؛ براساس قسمت انتهایی مقرره مورد شکایت که در قالب اطلاعیه منتشر و جهت اجرا به مؤدیان مالیاتی اطلاع‌رسانی گردیده، اعلام شده است که در فرض اشتباه در تنظیم اظهارنامه، ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم

اظهارنامه مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود و حکم مذکور از این جهت واجد ایراد است که اگر بنا بر عدم استماع ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی باشد، اعلام این امر بر عهده هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است که برای رسیدگی به این موضوع صلاحیت دارند و از طرف دیگر در تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم بحث اصلاح اظهارنامه پیش‌بینی شده و محدود کردن حق اصلاح اظهارنامه مبنای قانونی ندارد و لذا عبارت «... ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود»، در انتهای اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ دفتر روابط عمومی و فرهنگ‌سازی سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است».

با توجه به مقدمات فوق و مطالبی که در بندهای پیشین بیان شد، به نظر می‌رسد هم این رأی و هم استدلال‌هایی که شاکی ارائه داده است، از ابعاد مختلف جای نقد داشته باشد.

۲-۱. نقد استدلال‌های شاکی

استدلال‌های شاکی از دو بعد قابل تأمل است: الف. شکایت از اطلاعیه دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی صورت گرفته است که اطلاعیه مذکور در صدد تبیین یک قاعده حقوقی نبوده و بلکه هدف آن، تذکر و هشدار به مؤدیان مالیاتی بوده است تا در تسلیم اظهارنامه توجه لازم را داشته باشند؛ بنابراین اول آنکه بعید بود که مأموران مالیاتی اعم از مأموران تشخیص و اعضای هیئت حل اختلاف مالیاتی اطلاعیه مذکور را الزام‌آور می‌دانستند. دوم آنکه سازمان امور مالیاتی برای مدیریت رفتار مؤدیان پیشتر بخشنامه‌هایی صادر کرده بود و تمهیداتی در جهت اصلاح اشتباه مؤدیان دیده بود.

ب. استدلال‌های شاکی به جهت توجیه اطلاعیه مذکور نیز جای تأمل دارد؛ بیشتر موادی که شاکی به آن استناد کرده قواعد کلی است. مواد ۹۳ و ۱۰۵ مورد استناد شاکی، در این باره است که مالیات فصول درآمد بر مشاغل و درآمد اشخاص حقوقی مبتنی بر میزان درآمد است. ماده ۹۳ مورد استناد شاکی بیان داشته است: «درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل... پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد». یا ماده ۱۰۵ مورد استناد وی درباره مالیات اشخاص حقوقی است که بیان داشته است: «جمع درآمد شرکت‌ها و... که از منابع مختلف... تحصیل می‌شود، پس از وضع‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانهای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهند بود». اینکه مبنای محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، درآمد اشخاص هست، حرفی در آن نیست. سخن در این است که درآمد را چگونه باید محاسبه کرد. اتفاقاً هم‌چنانکه در تعریف اظهارنامه بیان شد، اظهارنامه کاربرگ یا فرمی است که میزان درآمد و هزینه و سود و زیان و غیره در آن نوشته می‌شود. ماده ۹۵ قانون مالیات‌ها، مؤدی را مکلف کرده است که اظهارنامه مالیاتی خود را براساس دفاتر تجاری و اسناد و مدارک درج نمایند. مأموران مالیاتی در رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر تجاری پایبند قانون و استاندارد حسابداری و اصول حسابداری هستند. به تعبیر دیگر، مأموران مالیاتی در بررسی درآمد اشخاص، صرفاً موظف هستند اسناد و مدارک را بررسی کنند. حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مبتنی بر ریسک است، مأموران مالیاتی این امکان و توانایی را ندارند که تمام اسناد و مدارک را بتوانند مورد بررسی قرار دهند (قلی، انتظاری، شریعتی، ۱۴۰۰: ۱۳۹). بنابراین این تکلیف مهم بر عهده مؤدی گذاشته شده که خلاصه درآمد و هزینه و خرید و فروش و غیره را به درستی در اظهارنامه قید کنند. براساس قاعده اقدام، اگر مؤدی آن را به اشتباه ارسال کند، به موجب قانون باید پیامدهای آن را متحمل شود. اگر

مؤدی کمتر از میزان درآمد خود را اعلام کند، مشمول جریمه کتمان و بیشتر هم اعلام کند مشمول قاعده اقدام می‌شود.

پیشتر بیان شد رسیدگی بر مبنای قانون بوده و هیچ‌کس نمی‌تواند ادعا کند که درآمد مشمول مالیات مؤدیان را دقیق به دست آورده است. هم‌چنانکه در دادگاه‌ها نیز هدف فیصله دادن دعوا براساس اسناد و مدارک است و کسی نمی‌تواند بگوید که حتماً در این میان عدالت اجرا می‌شود. این رویکرد در تمام سیستم‌های پیشرفته دنیا جریان داشته و سیستم‌های حقوقی پیشرو دنیا نیز بر این مبنا است (شیروی، ۱۳۹۸: ۷۳). مثال‌های متعددی نیز در نظام حقوقی ایران به‌ویژه حقوق مالیاتی در این زمینه وجود دارد. به‌عنوان مثال، ممکن است مؤدی هزینه‌ای انجام داده باشد ولی به دلیل عدم رعایت مقررات مختلف از جمله مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌ها، هزینه‌های مذکور پذیرفته نشود، به‌طور مثال، براساس تبصره ۳ ماده ۱۴۷ ق.م.م هزینه‌ای که از طریق سامانه (سیستم) بانکی انجام نشود، پذیرفته نیست.

ماده ۹۵ قانون مالیات‌ها بیان داشته است که شخص مکلف هست که اظهارنامه خود را با رعایت اصول و ضوابط حسابداری، براساس دفاتر تجاری تنظیم کند. شواهد مختلفی از مواد متعدد قانون مالیات‌ها موجود است که اظهارنامه نسبت به مؤدی، فصل‌الخطاب است به عبارت دیگر، حتی مؤدی نمی‌تواند بعد از یک ماه از تاریخ انقضا مهلت تسلیم، آن را اصلاح کند. به‌عنوان مثال، در فرازی از ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم بیان شده است که «درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی... به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی... خواهد بود». همچنین بیان شده است «سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخص‌ها تعیین شده یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد». اینکه سازمان امور مالیاتی می‌تواند، اظهارنامه‌های مالیاتی را بدون رسیدگی قبول کند، به معنی غیرقابل اعتراض بودن اظهارنامه است.

شاکی بیان داشته که اطلاعیه مذکور، با اصل ۳۴ قانون اساسی و مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر مغایرت دارد. این در حالی است که اصل «۳۴» قانون اساسی بیان داشته است که «دادخواهی حق مسلم هر فرد است...» گرچه دادخواهی حق مسلم هر فرد است، ولی حتی در نظام آیین دادرسی مدنی نیز گاهی ایراداتی وارد می‌شود که اگر مورد پذیرش قرار گیرد نه تنها دعوای اقامه شده با قرار رد مواجه می‌شود بلکه امکان طرح مجدد دعوا نیز منتفی می‌شود. از جمله این ایرادها ایراد اعتبار امر مختومه و قضاوت شده است (شمس، ۱۳۸۳: ۴۹۱). به عنوان مثالی دیگر طرفین رأی داور که مقیم ایران هستند، براساس مواد ۴۸۹ و ۴۹۰ قانون آیین دادرس صرفاً می‌توانند ظرف بیست روز از ابلاغ رأی داور از دادگاهی که دعوا را ارجاع به داور کرده یا دادگاهی که صلاحیت رسیدگی به اصل دعوا را دارد، حکم به بطلان رأی داور را بخواهد (شمس، ۱۳۸۳: ۴۹۱). همچنین براساس ماده ۱۱۶۲ دعوای نفی ولد پس از انقضای دو ماه از تاریخ اطلاع یافتن شوهر از تولد طفل مسموع نخواهد بود. در هیچ یک از این موارد و ده‌ها مورد دیگر نمی‌توان ادعا کرد که اصل «۳۴» قانون اساسی نقض شده است. براساس تبصره ماده ۲۲۶ نیز مؤدیان مالیاتی که افراد حرفه‌ای هستند، صرفاً تا یک ماه می‌توانند اظهارنامه خود را اصلاح کنند.

مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر نیز قواعد عام هستند که اجازه داده است، مراجع حل اختلاف مالیاتی به دعوای مالیاتی رسیدگی کنند. این مواد درباره چگونگی استناد به دلائل و مدارک و اولویت یک دلیل بر دلائل دیگر سخنی نگفته است. در نظام دادرسی مدنی نیز براساس تبصره ماده ۳۳۱ قانون آیین دادرسی مدنی، احکام مستند به اقرار در دادگاه یا مستند به رأی یک یا چند نفر کارشناس که طرفین به‌طور کتبی رأی آنان را قاطع دعوا قرار داده باشند قابل درخواست تجدید نظر نیست. این در حالی است که اظهارنامه مالیاتی را که یک فرد حرفه‌ای در مقابل یک ارگان دولتی می‌نویسد، در مرحله بالاتر از قابلیت استناد قرار دارد.

شاکی همچنین بیان داشته است: «هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی دارای استقلال کامل بوده، بنابراین صدور حکم الزام‌آور از سوی دفتر روابط عمومی و فرهنگ‌سازی سازمان امور مالیاتی فاقد مبنای قانونی است». این گفته نیز از ابعاد مختلف جای تأمل دارد، از جمله اینکه دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی، صرفاً حکم قانون را تبیین داشته، و حکم الزام‌آوری را صادر نکرده است. تمام استدلال‌های این پژوهش بر این اساس است که براساس قانون مالیات‌ها، مؤدی صرفاً تا یک ماه از سررسید ارسال اظهارنامه فرصت اصلاح اشتباه را دارد و تبیین این امر نه تنها از طرف دفتر روابط عمومی سازمان امور مالیاتی، مجاز هست، بلکه استادان و مدرسان و صاحب‌نظران امر نیز می‌توانند مقررات را توضیح دهند.

سؤال دیگری که در اینجا مطرح می‌شود حدود استقلال هیئت حل اختلاف مالیاتی از سازمان امور مالیاتی است. سؤال این است که اگر سازمان امور مالیاتی در جهت رسیدگی قواعدی را مقرر نمایند، آیا برای هیئت حل اختلاف مالیاتی الزام‌آور نیست؟ به نظر می‌رسد که قواعد مختلفی که رئیس سازمان امور مالیاتی وضع می‌کند تا زمانی که در دیوان عدالت اداری نسخ نشده باشد، حتی برای هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز الزام‌آور است. این دیدگاه که هیئت حل اختلاف مالیاتی حتی نسبت به بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و آئین‌نامه‌ها از سازمان امور مالیاتی مستقل هستند، دارای تالی فاسدی است. در این صورت آراء شورای عالی مالیاتی نیز یک واحد از سازمان امور مالیاتی بوده، نباید به هیئت حل اختلاف مالیاتی جاری باشد. همچنین دستورالعمل‌های متعددی که در زمینه رسیدگی به وسیله سازمان امور مالیاتی وضع می‌شود، باید نسبت به هیئت جاری نباشد ولی این‌گونه نیست و نباید نیز باشد.

۲-۲. امکان‌سنجی بررسی اشتباه اظهارنامه مالیاتی در هیئت حل اختلاف مالیاتی

سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا هیئت حل اختلاف مالیاتی می‌تواند به ادعای اشتباه بودن اظهارنامه بدان پردازد و آن را بپذیرد یا خیر؟ به نظر می‌رسد بنا

به دلائل زیر هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز نمی‌تواند به ادعای اشتباه بودن اظهارنامه بدان بپردازد و آن را به نفع مؤدی اصلاح کند:

الف. پیشتر اثبات شد که اظهارنامه به‌عنوان «فرض حقوقی» است، به‌طور اصولی وقتی امری فرض حقوقی تلقی می‌شود، در تمام مراجع، به‌عنوان فرض حقوقی تلقی می‌شود و هیچ‌یک از مراجع حق ورود به آن را ندارند مگر اینکه قانون‌گذار خلاف آن را تصریح کرده باشد و این‌گونه تصریحی نیز موجود نیست.

ب. مقایسه اظهارنامه با اقرار: اظهارنامه نسبت به اظهاراتی که علیه مؤدی بوده، به‌عنوان اقرار خاصی تلقی می‌شود و در حقیقت مصداق اعلامی اقرار محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد که تبصره ماده ۲۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در جهت ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی تقنین شده است. ماده ۱۲۷۷ در مواردی اجازه داده، انکار بعد از اقرار مسموع شود؛ **الف.** اقرار مبنی بر اشتباه یا غلط بوده باشد؛ **ب.** اقرار فاسد باشد؛ **ج.** برای اقرار عذر موجهی باشد.

از بین موارد مذکور تبصره ماده ۲۲۶ فقط اشتباه را پذیرفته و اجازه داده است که مؤدی آن را ظرف یک ماه از تاریخ انقضا مهلت تسلیم اصلاح کند. به تعبیر دیگر دامنه ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی را در مورد اظهارنامه مالیاتی به‌شدت تقلیل داده است. این رویکرد قانون‌گذار قابل دفاع است، چراکه: **یک.** اظهارنامه، اقرار یک شخص حرفه‌ای است؛ بنابراین انتظار می‌رود که رفتار وی حرفه‌ای بوده، و مواظب اشتباه و غلط و فساد اظهاراتش باشد. **دو.** طرف مقابل مؤدی دولت است و اظهارات وی در جهت پرداخت مالیات، یکی از مبانی مهم اقتصادی دولت‌هاست. بر این اساس، برخی از ادعاها پذیرفتنی نیست، به‌عنوان مثال، برخلاف ماده ۱۲۷۷ که بیان داشته است مقرر می‌تواند بگوید اقرار به گرفتن وجه در مقابل سند یا حواله بوده است. به تعبیر دیگر، بهانه‌تراشی‌های مذکور در مقابل اعمال حاکمیتی به نظر می‌رسد صحیح نباشد. **سه.** به دلائل مختلف از جمله تورم اقتصادی، گاهی دیده می‌شود که مؤدی به دنبال اطاله پرداخت مالیات است، مؤدی می‌تواند به بهانه‌های واهی، پرداخت خود را ماه‌ها تطویل

کند؛ بنابراین قانون‌گذار باید مانع این اطاله شود، درحقیقت تبصره ماده ۲۲۶ بر این اساس است.

با توجه به توضیحات فوق، به نظر می‌رسد که بین هیئت حل اختلاف مالیاتی و ادارات تفاوتی موجود نباشد، هیئت حل اختلاف مالیاتی نیز اجازه استماع اشتباهات مربوط به اظهارنامه را ندارد.

ج. تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم بیان داشته است به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود اگر در اظهارنامه اشتباهی شده باشد، ظرف یک ماه به رفع اشتباه اقدام کند. به‌طور اصولی احکام قانون مالیات‌ها مانند دیگر قوانین و مقررات نسبت به همه مراجع و افراد جاری است مگر اینکه خلاف آن تصریح شده باشد. از طرف دیگر، جمله «... با ارائه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه... به رفع اشتباه اقدام... نماید». جمله غایی است. براساس نظر مشهور اصولین مفهوم مخالف جمله غایی نیز حجیت دارد (سبحانی، بی‌تا، ۱۴۳؛ رفسنجانی مقدم، ۱۳۹۵: ۱۹۴). به تعبیر دیگر، مؤدی بعد از یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه، نمی‌تواند نسبت به رفع اشتباه اقدام نماید. اینکه دیوان بیان داشته است عبارت: «... ادعای خطا یا اشتباه در تکمیل و ارسال فرم اظهارنامه مالیاتی در مراجع مالیاتی مسموع نخواهد بود»، خلاف قانون است. آیا می‌خواهد بگوید که جمله مذکور، فاقد مفهوم بوده یا مفهوم آن حجت نیست. این استنباط مغایر اصول بوده و هم‌چنانکه پیشتر بیان شد، فقها و حقوق‌دانان مفهوم آن را حجت می‌دانند یا نه منظور دیوان این است که حکم مذکور نسبت به هیئت حل اختلاف مالیاتی جاری نبوده است و مؤدی می‌تواند در نزد هیئت حل اختلاف مالیاتی اقدام به رفع اشتباه کند. این استنباط نیز صحیح نیست چرا که قانون‌گذار در مقام بیان بوده است و اگر می‌خواست این‌گونه استثنایی را مقرر کند، باید آن را بیان می‌کرد، در حالی که بیان نکرده است؛ بنابراین نمی‌توان از تبصره مذکور یا اصول و قواعد حقوق مالیات‌ها، حکم مذکور را نیز استنباط کرد. هم‌چنانکه روال قانون مالیات‌ها بر این بوده اگر بنا دارد اجازه خاصی به مراجع حل اختلاف مالیاتی بدهد،

اجازه‌ای که اداره مالیاتی و کارمندان تشخیص اجازه مذکور را ندارند، آن را تصریح می‌کند. به عنوان مثال، در ماده ۲۲۹ قانون مالیات‌ها بیان داشته است: «اداره امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه... به کلیه دفاتر و اسناد و... مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود...». قانون‌گذار در انتهای ماده ۲۲۹ به مراجع حل اختلاف مالیاتی داده که برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی - اسناد و مدارکی که در امور مالیاتی قابل استناد نبود- استناد کند.

هم‌چنین براساس تبصره ۳ ماده ۵۴ قانون مالیات‌ها به مؤدی اجازه داده شده که اگر درآمد اجازه واقعی مؤدی کمتر از درآمد تعیین شده باشد، در این صورت پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی خواهد بود (صالحی، عباسی، ۱۴۰۱: ۵۶۵-۵۹۰). بنابراین مؤدیان مالیاتی بعد از یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه نمی‌توانند نسبت به رفع اشتباه از اظهارنامه اقدام نمایند، اما ممکن است موضوع به گونه‌ای دیگر تبیین و گفته شود درست است که مؤدی بعد از یک ماه از تسلیم اظهارنامه نمی‌تواند نسبت به اصلاح اظهارنامه اقدام کند، با مطرح کردن این امر، هیئت حل اختلاف مالیاتی راساً بدان می‌پردازند و به اصلاح اظهارنامه اقدام می‌نمایند. این دیدگاه نیز صحیح نیست، چرا که براساس قاعده عقلی «اقرار العقلاء علی أنفسهم جائز»، هیچ مرجعی نمی‌تواند اقرار افراد، آن هم افراد فنی را نادیده بگیرد.

۲-۳. مروری بر پیشینه مقررات ماده (۲۲۶ ق.م.م)

هم‌چنانکه پیشتر بیان شد، به نظر ما مفاد اظهارنامه مالیاتی به عنوان اقرار مؤدی در حیطه ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌ها علیه مؤدی لازم‌الاجراست. با وجود این، سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه‌های مختلف حکم ماده ۲۲۶ را به فراخورهای مختلف تعدیل کرده است. اولین بخشنامه‌ای که بر این اساس صادر شد، بخشنامه شماره ۱۲۳۱۹/۲۰۰/ص مورخ

۱۳۹۲/۷/۷ بود، براساس این بخشنامه، هرگونه اظهارنامه تسلیمی قبل از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به عنوان اظهارنامه اصلی تلقی و آخرین اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر که با رعایت مقررات تسلیم شده باشد به عنوان اظهارنامه اصلی ملاک رسیدگی خواهد بود. چنانچه مؤدی پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به تسلیم اظهارنامه اصلاحی در مهلت مقرر قانونی اقدام کرده باشد، در صورتی که مغایر ارقام اظهارنامه اصلاحی مذکور در مقایسه با آخرین اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر، ناشی از نتیجه ثبت سند حسابداری اصلاحی یا رویداد مالی پس از تسلیم اظهارنامه اصلی در دفاتر قانونی مؤدی نباشد، به عنوان اظهارنامه اصلاحی موضوع تبصره ماده ۲۲۶ قانون مذکور قابل قبول خواهد بود.

بخشنامه دیگری که در تاریخ ۱۳۹۳/۳/۳ تحت شماره ۲۰۰/۹۳/۲۶ در این زمینه صادر شده، اجازه داده است که کمیته‌ای مرکب از یک نفر از معاونان مالیاتی اداره کل (دبیر کمیته)، نماینده دادستانی انتظامی مالیاتی، مسئول حراست اداره کل و رئیس امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده تشکیل شود. کمیته مذکور پس از بررسی اسناد و مدارک مربوط و در صورت احراز اشتباه مراتب را به اداره امور مالیاتی اعلام می کند و مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده های مالیاتی، با عنایت به صورت جلسه کمیته مذکور حسب مقررات تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی مؤدی با رعایت مقررات مربوط اقدام نمایند.

درخصوص این گونه پرونده ها که در مراحل دادرسی مالیاتی مطرح باشند، هیئت حل اختلاف مالیاتی رأساً اختیار کمیته مذکور را دارد؛ بنابراین به موضوع رسیدگی و رأی مقتضی صادر خواهد کرد. بخشنامه مذکور برای اظهارنامه های عملکرد سال ۱۳۹۱ بود، بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۳/۱۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۷ حکم بخشنامه مذکور را به عملکرد سال ۱۳۹۲ و به بعد نیز تسری داد. گرچه بخشنامه های اخیر نیز برخلاف قانون بود، ولی به نظر می رسد که سازمان امور مالیاتی براساس ضرورت اقدام به صدور این بخشنامه کرده بود. توضیح اینکه وقتی تسلیم اظهارنامه به صورت الکترونیکی صورت

پذیرفت، بسیاری از مؤدیان مالیاتی یا امکانات لازم را برای ثبت الکترونیکی اظهارنامه را نداشتند یا اینکه فاقد توانایی فنی آن بودند؛ بنابراین بالاجبار به افرادی که تسلط کافی به آن داشتند که نوعاً کافی‌نت‌ها بودند، مراجعه می‌کردند و از آنها درخواست می‌کردند که اظهارنامه را تکمیل و ارسال کنند. از طرف دیگر، افراد مذکور نیز برای ثبت اظهارنامه، به حقوق مالیاتی و حسابداری تسلط نداشتند این تناقض باعث ایجاد پاره‌ای از مشکلات برای مؤدیان شد و سازمان امور مالیاتی که خود را در معرض سؤال مؤدیان می‌دید برای حل مشکلات مؤدیان به فکر چاره‌ای افتاد؛ بنابراین بخشنامه‌های مذکور را صادر کرد. با رشد فرهنگ مالیاتی افراد جامعه، روابط عمومی و فرهنگ‌سازی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، اطلاعیه مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۰ را صادر کرد. گرچه بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی نیز منطبق با اصول حقوقی نبود ولی با توجه به اینکه سازمان امور مالیاتی، متولی امر مربوطه است و می‌باید پاسخگوی مشکلات به وجود آمده باشد، لذا بخشنامه‌های مذکور را صادر کرد. این در حالی است که آرای مراجع دادگستری به‌ویژه دیوان عدالت اداری باید منطبق با قانون و براساس تفسیر لفظی از مقررات باشد. دیوان عدالت اداری حق ندارد مصلحت‌اندیشی کند و براساس مصلحت رأی صادر کند، چرا که به‌طور مستقیم مورد سؤال قرار نمی‌گیرد برخلاف سازمان امور مالیاتی و قوه مقننه که به‌طور مستقیم پاسخگوی مشکلات افراد جامعه هستند و اگر مشکلی بر سر اجرای قوانین مالیاتی پیش آید باید این دو نهاد (قوه مقننه و سازمان امور مالیاتی) به اصلاح آن بپردازند. دیوان عدالت اداری باید براساس اراده قانون‌گذار رأی صادر کند اراده مذکور نیز در الفاظ متبلور است (عباسی، عشق‌پور، ۷: ۱۴۰۰-۲۴).

فرجام سخن

اظهارنامه نسبت به مؤدی، «فرض حقوقی» است و بنا به دلایل ذیل مؤدی و هیئت حل اختلاف مالیاتی نمی‌توانند خارج از محدوده تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌ها، آن را

اصلاح کنند. از مفهوم مخالف تبصره ماده ۲۲۶ این گونه استنباط می‌شود که خارج از مهلت یک ماهه از تاریخ انقضاء تسلیم اظهارنامه، اگر از نظر محاسبه اشتباهی صورت پذیرفته باشد، مؤدی نمی‌تواند آن را اصلاح کند. اینکه اشتباه محاسبه را نمی‌تواند اصلاح کند، به طریق اولی اشتباهات دیگر را نیز نتواند اصلاح کند. در تبصره ماده ۲۲۶ بیان شده است: «به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود». این اجازه نشان‌دهنده یک ممنوعیت کلی است. به تعبیر دیگر اصلاح اشتباه به‌طور کلی ممنوع است مگر تحت شرایط تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌ها.

اگر واقعاً مؤدی می‌توانست اشتباهات خود را در نزد هیئت حل اختلاف مالیاتی اصلاح کند، مهلت یک ماهه اصلاح اشتباه در تبصره ماده ۲۲۶ به چه معنی است. اظهارنامه قابل مقایسه با اقرار است، قانون مدنی در ماده ۱۲۷۷، اجازه داده است که یک فرد بتواند اقرار خود را انکار کند. با توجه به پیشینه فقهی و حقوقی اقرار و سیاق بیان ماده ۱۲۷۷، قانون‌گذار اگر درصدد بود این اجازه را به مؤدی بدهد که وی بتواند اظهارات خود را اصلاح کند آن را بیان می‌کرد. نه تنها این‌گونه بیانی موجود نیست، بلکه از مفهوم مخالف و اولویت تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌ها چنین استنباط می‌شود که مؤدی این اجازه را ندارد. اینکه مؤدی نمی‌تواند اظهارنامه را اصلاح کند، به این معنی است که حتی در مراجع مختلف از جمله هیئت حل اختلاف نیز نمی‌تواند ادعا کند که اظهارنامه وی اشتباه بوده است.

به استناد ماده ۹۷ قانون مالیات‌ها، سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول کند. این بدان معنی است که اظهارنامه‌های مذکور نسبت به مؤدیان مالیاتی قطعی است، این حکم کلی است و هیئت حل اختلاف مالیاتی را نیز شامل می‌شود. براساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مبنای تشخیص درآمد اظهارنامه مالیاتی است. به دلیل اهمیت اظهارنامه، قانون‌گذار اجازه نداده است که مؤدی بتواند اظهارات خود را تغییر دهد؛ اول اینکه اظهارنامه اهمیت زیادی در محاسبه مالیات دارد. درست است که مأموران مالیاتی این اجازه را دارند که اسناد و مدارک و

دفاتر تجاری مؤدی را مورد بررسی قرار دهند ولی گاهی بررسی تمام اسناد و مدارک امکان‌پذیر نیست. درحقیقت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک است، مأموران مالیاتی صرفاً اسنادی را بررسی می‌کنند که احتمال خطا در آن باشد. به همین دلیل، قانون‌گذار مؤدی را مکلف کرده است که خلاصه دفاتر و اسناد و مدارک را در اظهارنامه به اداره مالیاتی تسلیم کند. اگر مؤدی بتواند ادعا کند که اظهارنامه تسلیمی اشتباه بوده است، با هدف قانون‌گذار سازگار نیست. دوم اینکه مؤدی می‌تواند با ادعای اشتباه اظهارنامه، موجب اطاله وصول مالیات شود، که این نیز با هدف والای مالیاتی منطبق نیست؛ سوم اینکه به‌طور اصولی مؤدیان مالیاتی افراد حرفه‌ای هستند، افرادی که مکلف هستند جواز کسب دریافت کنند و آموزش‌های لازم را ببینند. بسیاری از مؤدیان مالیاتی با توجه به وسعت شغلشان از مشاوره و کارشناسی حسابداران و حقوق‌دانان بهره‌مند هستند. حرفه‌ای بودن مؤدیان مالیاتی ایجاب می‌کند که اشتباهات آنها مسموع نباشد؛ چهارم اینکه طرف حساب مؤدیان مالیاتی، دولت است و مؤدیان مالیاتی نمی‌توانند ادعا کنند که بنا به مصالحی اظهارات واهی داشته‌اند.

مؤدیان مالیاتی به استناد ماده ۹۵ قانون مالیات‌ها مکلف هستند اظهارنامه مالیاتی خود را براساس دفاتر و اسناد و مدارک تنظیم کنند. اگر مؤدی این قاعده را رعایت نکند، براساس قاعده اقدام، نوشته‌های وی علیه وی جاری خواهد شد. براساس این قاعده، اگر مؤدی آن را به اشتباه ارسال کند، به موجب قانون باید پیامدهای آن را متحمل شود. اگر مؤدی درآمد خود را کمتر از میزان واقعی، اعلام کند، مشمول جریمه کتمان و اگر بیشتر هم اعلام کند مشمول قاعده اقدام می‌شود. اگر مؤدی بتواند اشتباه خود را بعد از یک ماه اصلاح کند، این اجازه را در صورتی نیز خواهد داشت که میزان درآمد، خرید و فروش را کمتر از واقع اعلام می‌کند، بدین ترتیب وی می‌تواند از زیر بار پرداخت جریمه کتمان شانه خالی کند که مغایر اصول است. بر این اساس، وی می‌تواند یک اظهارنامه دلخواهی رد کند، و با توجه به مستندات که سازمان مالیاتی به دست آورده است، مالیات را کم یا از پرداخت جریمه کتمان خودداری کند.

مالیات مؤدی نسبت به مؤدی قطعی است، ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌ها به این امر نیز تصریح دارد. این ماده بیان داشته است: «... همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می‌شود اداره امور مالیاتی... یک نسخه از برگ تشخیص... را ظرف ده روز... به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید». این ماده نیز گویای این امر است که مؤدی نمی‌تواند بعد از مهلت یک ماهه، آن را تصحیح کند و به تعبیر دیگر مالیات مذکور از جانب مؤدی قطعی است.

منابع

فارسی

- اسعدی، محمد محسن (۱۴۰۳). حقوق مالیاتی در نظم حقوقی کنونی، تهران: اشکان.
- اکرمی، روح الله (۱۴۰۱). قابلیت اثباتی شهادت بر اقرار در دعوای کیفری، مطالعات حقوقی، ۱۴(۱)، ۶۳-۱۰۲
- امامی، حسن (۱۳۷۶). حقوق مدنی، ج ۶، کتابفروشی اسلامی.
- بیات، تانیا (۱۴۰۴). بررسی ماهیت حقوقی اقرار، مطالعات حقوقی، پاییز، دوره جدید (۳۵)، ۱-۲۲
- جعفری تبار، حسن (۱۳۸۳). مبانی فلسفی تفسیر حقوقی، تهران: شرکت سهامی انتشار چاپ اول.
- جعفری لنگرودی (۱۳۸۹). مبسوط در ترمینولوژی، گنج دانش.
- جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۹۹). دانشنامه حقوقی، ج ۱، گنج دانش.
- دلشاد معارف، ابراهیم (۱۳۸۸). ماهیت و اثر فرض حقوقی، مطالعات حقوق خصوصی، ۳۹(۴).
- رستمی، ولی (۱۴۰۳). حقوق مالیه عمومی، نشر میزان
- رفسنجانی مقدم، حسین؛ حسن پور، معصومه (۱۳۹۵). ترمینولوژی تنقیح قوانین، نگاه بینه.
- زاهدی، عاطفه (۱۳۹۴). حقوق مالیاتی در رویه قضایی، جنگل، جاودانه.
- شمس، عبدالله (۱۳۸۳). آئین دادرسی مدنی، ج ۱، دراک
- شیروی، عبدالحسین (۱۳۹۸). داورى تجارى بین المللى، تهران، سمت.
- صالح، ایمان؛ قناتى، جلیل (۱۴۰۲). توصیف قرارداد در حقوق ایران با نگاهی به حقوق کشورهای خارجی و فقه؛ مطالعات حقوقی، ۱۵(۳)، ۱-۴۲

صالحی، حمیدرضا؛ عباسی، محمدرضا؛ احمدی بیاضی، علی (۱۴۰۱). مغایرت موادی از آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم با مبانی فقهی و قواعد حقوقی؛ بررسی مصداقی مشارکت مدنی، نشریه پژوهشنامه حقوق اسلامی، ۲۳(۴)، ۵۹۰-۵۶۵.

طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، شهر دانش.

عباسی، محمدرضا (۱۳۹۰). حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی، نگاه بینه.

عباسی، محمدرضا (۱۳۹۹). مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی، جلد اول، انتشارات مجد.

عباسی، محمدرضا؛ عشق پور، منصور (۱۴۰۰). رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر معافیت مالیاتی هزینه خدماتی رفاهی، نشریه پژوهشنامه مالیات، ۲۹، (۵۲): ۷-۲۴.

عمید، حسن (۱۳۸۱). فرهنگ عمید، شهر ری، بی‌غش.

فیضی چکاب، غلام نبی؛ عباسی، محمدرضا (۱۳۹۹). نقدی بر نظریه شورای عالی مالیاتی نسبت به مفهوم مشارکت مدنی وعدم معافیت مالیاتی مشاغل حرفه‌ای، فصلنامه حقوق اداری، ۸(۲۴)، ۱۳۴-۱۱۵

قلی، باقر (۱۳۹۰). ارتباط و تعارض قانون مالیات‌ها با قواعد حقوق خصوصی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، تهران، دانشگاه علوم و تحقیقات.

قلی، باقر؛ انتظاری نجف آبادی، علیرضا؛ شریعتی فراتی، سعید (۱۴۰۰). مبانی مسئولیت مدنی ماموران مالیاتی، نشریه پژوهشنامه مالیات، ۴۹(۳)، ۱۴۲-۱۳۱.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳). اعتبار امر قضاوت شده در دعوی مدنی، میزان.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۴). اثبات و دلیل اثبات جلد دوم، چاپ دوم، تهران، نشر میزان.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۵). اثبات دلیل اثبات، جلد اول، قواعد عمومی اثبات، اقرار و سند، تهران: بنیاد حقوقی میزان.

محسنی، حسن (۱۳۸۶). نظام های دادرسی مدنی، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق سابق)، ۳۷، (۱).

مسجد سرائی، حمید؛ نریمانپور، مهدی (۱۴۰۱). نقد و ارزیابی نظریه «اشتراک معنوی عقود» در حقوق اسلام، مطالعات حقوقی، ۱۴(۳)، ۹۴-۶۷.

مولاییگی، غلامرضا؛ عبداللهی، حسین (۱۳۹۸). حقوق مالیاتی (بارویکرد کاربردی)، ترمه.

مولودی، محمد؛ حمزه هویدا، مهدی (۱۳۹۰). ماهیت اقرار مدنی از دیدگاه معرفت شناسی، مطالعات فقه و حقوق اسلامی، ۳۹، (۴)، ۱۰۱-۱۱۸.

منابع عربی

- آشتیانی، میرزا حسن (۱۳۶۳). کتاب القضاء، ج ۱، قم، منشورات دار الهجرة.
- الحسینی، السید میر عبدالفتاح (۱۴۱۷ ه.ق). العناوین الفقہیہ، ۲، مؤسسۃ النشر الاسلامی التابعۃ لجماعۃ المدرسین.
- خویی، سید ابوالقاسم (بی تا). محاضرات فی الاصول، (بی جا)
- الحکیم، السید محمد سعید (بی تا). منهاج الصالحین، جلد ۳، دار الهلال.
- الرشتی، المیرزا حبیب الله (۱۴۰۱). کتاب القضاء، ج ۱، قم، دار القرآن الکریم.
- سیحانی، جعفر (بی تا)، تهذیب الاصول، ج ۲، کتابخانه فقاہت، نشر آثار امام خمینی.
- شہید ثانی، زین الدین بن علی، بی تا. الروضۃ البہیۃ فی شرح اللمعۃ الدمشقیۃ، ج ۶، کتابخانه مدرسه فقاہت.
- طباطبائی، سید محمد سعید؛ منهاج الصالحی (۱۴۱۵). دار الصفوۃ، چاپ اول، بیروت، ج ۳.
- مکارم شیرازی، ناصر (۱۳۷۰). القواعد الفقہیہ، ج ۲، مدرسه الامام علی بن ابی طالب (ع)، ۱۳۷۰، موسوی بجنوردی، سید حسن (۱۳۷۷). القواعد الفقہیہ، ج ۳، نشر هادی.

References

- Abbasi, M. R. (2019). *Collection of Analytical Articles in Criticism of Tax Regulations, Opinions and Circulars*, Vol. 1, Majd Publications. [in Persian]
- Abbasi, M. R. (2011). *Tax Law from the Perspective of Private Law*, Negah Bineh. [in Persian]
- Abbasi, M. R.; Eshghpour, M. (2021). The Opinion of the General Board of the Administrative Court of Justice on the Tax Exemption of Welfare Service Costs, *Journal of Tax Research*, 29, (52), 7-24 [in Persian]
- Abdollahi, H.; Molabeigi, G. R. (2019). *Tax Law, Analytical-Applied Analysis*, Jangal Publications. [in Persian]
- Akrami, R. (2021). The Probative Ability of Testimony over Confession in Criminal Litigation, *Journal of Legal Studies*, 14(1), 102-63. [in Persian]
- Amid, H. (2002). *Amid Culture*, Shahr-e Ray, Bighash. [in Persian]
- Asadi, M. M. (2023). *Tax Law in the Current Legal System*, Tehran, Ashkan.[in Persian]
- Ashtiani, M. H. (2004). *Ketab-al Ghaza*, Vol. 1, Qom: Dar Al-Hijra Publications.[in Arabic]
- Bayat, T. (2025). A Study of the Legal Nature of Confession, *Law Studies*, Fall , (35), 1-22 [in Persian]

- Cornu Gerad. (2014). *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant sixieme edition.
- Delshad Maarif, E. (2009). The Nature and Effect of Legal Presumption, *Private Law Studies*, 39(4), 173-190. [in Persian]
- Emami, H. (1997). *Civil Law*, Vol. 6, Tehran: Islamic Bookstore. [in Persian].
- Feyzi Chakab, Gh. N.; Abbasi, M. R. (2019). A Critique of the Supreme Tax Council's Theory Regarding the Concept of Civil Participation and the Non-Tax Exemption of Professional Occupations, *Administrative Law Quarterly*, 8, (24), 115-134. [in Persian]
- Gholy, B. (2011). *The Relationship and Conflict of Tax Law with the Rules of Private Law*, Master's Thesis in Private Law, Tehran, University of Sciences and Research [in Persian].
- Gholy, B.; Entezari Najaf Abadi, A.; Shariati Farati, S. (2011). Fundamentals of Civil Liability of Tax Officials, *Tax Research Journal*, (29) 49, 131-142. [in Persian].
- Hosseini, Al-Sayyid Mir A. F. (۱۹۹۶). *Al-Anawin al-Fiqhiyyah*, 2, Qom: Al-Nashar al-Islami Institution of Jamaat al-Madrasin. [in Arabic]
- Jafari Langroodi, M. J. (2010). *Mediator in Terminology*, Tehran: Ganj Danesh. [in Persian]
- Jafari Langroodi, M. J. (2020). *Legal Encyclopedia*, Vol. 1, Tehran: Ganj Danesh. [in Persian]
- Jafari Tabar, H. (2004). *Philosophical Foundations of Legal Interpretation*, Tehran: Joint Stock Publishing Company, First Edition. [in Persian]
- Katouzian, N. (2004). *The Validity of Judgments in Civil Litigation*, Tehran: Mizan. [in Persian]
- Katouzian, N. (2016). *Proof of Reason for Proof*, Vol. 1, General Rules of Proof, Acknowledgment and Document, Tehran: Mizan Legal Foundation [in Persian]
- Katouzian, N. (2005). *Proof and Reason for Proof*, Vol. 2, Second Edition, Tehran: Mizan Publishing [in Persian]
- Khoei, Seyyed A. (ND.). *Mohazerat fi Al-Osool*, Vol. 2, B.I. [in Arabic]
- Makarem Shirazi, N. (1991). *Al-Qawwa'id al-Fiqhiyyah*, Vol. 2, Imam Ali ibn Abi Talib (AS) School. [in Arabic]
- Marashi, S. M. H. (1985). The Nature of Confession, *Quarterly Journal of Law, Legal and Judicial Studies*, 7(4), 29-38. [in Persian]
- Masjedsaraei, H.; Narimanpour, M. (2021). Criticism and Evaluation of the Theory of "Spiritual Participation of Contracts" in Islamic Law, *Academic Journal of Legal Studies*, 14(3), 94-67 [in Persian]

- Mohseni, H.(2007). Civil Procedure Systems, *Quarterly Journal of Private Law Studies* (Former Law), 37(1), 91-119. [in Persian]
- Moloudi, M.; Hamzeh Hoveida, M.(2011). The Nature of Civil Confession from an Epistemological Perspective, *Islamic Jurisprudence and Law Studies*, 39(4) 101-118. [in Persian]
- Mousavi Bojnourdi, S. H. (1998). *Al-Qawwa'id al-Fiqhiyyah*, Hadi Publishing, Vol. 3. [in Arabic]
- Olivier. J. J.(1975). *Legal Fictions in practice and Legal Science*, Every mans Library.
- Rafsanjani Moghadam, H.; Hassanpour, M. (2016). *Terminology of Law Revision*, Negah Bineh. [in Persian] (in Persian)
- Rashti, Al-Mirza H. (2022). *Ketab-al Ghaza*, (Vol. 1), Qom: Dar Al-Qur'an Al-Karim. (in Arabic)
- Rostami, Vali (2023), *Public Finance Law*, Tehran, Mizan. [in Persian]
- Saleh, I.; Qanavati, J. (2022). Description of Contract in Iranian Law with a View to Foreign Laws and Jurisprudence; *Academic Journal of Legal Studies*, 15(3), 42-1 [in Persian]
- Salehi, H.; Abbasi, M.R.; Ahmadi Bayazi, A.(2022). Contradiction of Articles of the Executive Regulations of Article 219 of the Direct Tax Law with Jurisprudential Principles and Legal Rules; Case Study of Civil Participation, *Journal of Islamic Law Research*, 23(58), 590- 565 [in Persian]
- Shahid Sani (ND. *Sharh al-Lama' al-Damshaqiyyah*, vol. 6, Faqahat School Library[in Arabic]
- Shams, A. (2004). *Civil Procedure Code*, Vol. 1, Drak. [in Persian]
- Shiravi, A. (2019). *International Commercial Arbitration*, Tehran, Samt. [in Persian]
- Sobhani, J. (ND). *Tahzeeb al-Asul*, Vol. 2, Library of Jurisprudence, Publishing Works of Imam Khomeini. [in Arabic]
- Tabatabai, Seyyed M. S. (1415 AH). *Minhaj al-Salehin*, vol. 3, Dar al-Safwa, first edition, Beirut. [in Arabic]
- Taheri Tari, M. M. (2015). *Tax Procedure*, Part II, Tehran, Shahr Danesh.
- Zahedi, A. (2015). *Tax Law in Judicial Procedure*, Tehran, Jangal. [in Persian]

