

## بار اثبات دعوی در مالیات بر درآمد در حقوق مالیاتی: نگاهی تطبیقی به حقوق آمریکا

احمد شهنیایی\*

### چکیده

بار اثبات ادعا در مورد اختلاف‌های بین مؤدی و اداره مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد، تابع احکام قانونی خاص در حقوق مالیاتی و متناسب با ماهیت ویژه رویدادهای مالیاتی بر مبنای قواعد کلی اثبات در نظام حقوقی است. از یک سو، قواعد عمومی اثبات و اصولی همچون برائت، مبنای قواعد بار اثبات در مالیات بر درآمد را شکل می‌دهد و از سوی دیگر، جایگاه خاص مؤدی و اظهارنامه مالیاتی وی در تسجیل و احراز رویدادهای مالیاتی و نیز جایگاه حاکمیتی و رسمی اداره مالیاتی در تشخیص درآمد مالیاتی، موجب مفاهیم خاص درباره بار اثبات ادعا در مورد رویدادهای موضوعی توسط مؤدی و یا اداره مالیاتی است. این پژوهش درصدد تحلیل و ارائه نظریه‌ای در مورد بار اثبات در دعای مالیات بر درآمد بر پایه تبیین قواعد عمومی اثبات و احکام و مفاهیم خاص حقوق مالیاتی است. روش تحقیق این پژوهش، بر اساس تبیین، تحلیل و استنتاج حقوقی بر پایه مبنای نظری مرتبط، اصول حقوقی عام و اصول حقوق مالیاتی، قوانین و مقررات مربوطه، رویه‌ها و آراء مراجع قضایی و یافته‌های حقوق تطبیقی شکل گرفته است. تحقیق در جهت نظریه‌پردازی به منظور شناسایی و ابداع اصول، قواعد و احکام ویژه برای مسائل حقوقی بار اثبات در دعای مالیات بر درآمد است.

**واژگان کلیدی:** اصل صحت اظهارنامه مالیاتی، اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی، اصل برائت، بار اثبات، دادرسی مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم.

---

\* استادیار، عضو هیات علمی گروه حقوق خصوصی موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). [ashahniaei@gmail.com](mailto:ashahniaei@gmail.com)

## سرآغاز

از نظر حقوقی، حق، بدون اثبات، ادعایی بیش نیست و این دلیل اثبات است که حق را به شکل تکامل یافته درمی آورد (امامی، ۱۳۷۵:۳). به همین جهت قواعد اثبات اهمیت اساسی دارند و از جنبه ارزشی که برای صاحب آن در اثبات دعوی دارد، جزو حقوق مدنی فرد و «قواعد موجد حق» است (امامی، ۱۳۷۵:۱ و ۵) و از جهت نظم عمومی، مربوط به وظیفه حکومت در اجرای عدالت بوده و در زمره قواعد امری است (کاتوزیان، ۱۳۸۲:۴۱).

در حقوق مالیاتی نیز، اثبات، ضرورت مبنایی و قانونی دارد. بر اساس اصل قانونی بودن مالیات (اصل ۵۱ قانون اساسی)، وضع مالیات مستلزم وجود حکم صریح قانون است (شهنیایی، ۱۴۰۱:۵۱۰). مطالبه مالیات، مستلزم تحقق اسباب قانونی آن بوده و بدون اثبات این اسباب، فاقد مبنای قانونی است. ایجاد تعهد مالیاتی، ناشی از وقوع رویدادهای متعددی در مورد درآمدها، هزینه‌ها و معاملات است و اثبات وقوع و اوصاف این رویدادها، اساس تشکیل تعهد مالیاتی است. اداره مالیاتی درصدد احراز اسباب مطالبه مالیات است و برعکس، مؤدی درصدد برائت از تعهد مالیاتی است.

از موضوع‌های مهم اثبات، «بار اثبات دعوا»<sup>۱</sup> است؛ به این معنی که در موارد بروز اختلاف طرفین درباره موضوعی مشخص، کدام طرف «مدعی» تلقی شده و مکلف است دلیل بر اثبات ادعای خود بیاورد. در مورد دعوای مالیاتی، بار اثبات دعوی ناظر بر این مسئله است که در ادعاهای متعارض بین اداره مالیاتی و مؤدی در مورد مالیات بر درآمد، بار اثبات ادعا بر عهده کدام طرف است. این مسئله علاوه بر ارزش حقوقی، دارای فواید عملی بوده و در نتیجه دعوی نیز مؤثر است. به همین جهت در مواردی که بار اثبات دعوی بر عهده اداره مالیاتی باشد، احتمال موفقیت مؤدی در دعوی بیشتر

می‌شود (Magro, 2004:2). در حقوق مالیاتی آمریکا، بار اثبات دعوی هنگامی اهمیت بیشتری می‌یابد که قدرت ادله طرفین برای ادعایشان، متوازن باشد (Ordover, 2013:4). موضوع بار اثبات، متأثر از اصول اثباتی است، زیرا بار اثبات غالباً بر عهده طرفی است که برخلاف اصل اثباتی و یا ظاهر، مدعی امری باشد. لذا این مسئله مطرح می‌شود که اصول حقوقی معیار برای تعیین مدعی در دعاوی مالیاتی چیست. ویژگی‌های احکام قانونی و نیز ماهیت خاص رویدادهای مالیاتی، تبیین درست مسئله را مستلزم ارائه صورت‌بندی ویژه بر مبنای قواعد حقوقی اثبات متناسب با ویژگی قوانین و وقایع مالیاتی می‌کند. این پژوهش درصدد تمهید و ارائه نظریه‌ای حقوقی پیرامون اصول اثباتی و بار اثبات در دعاوی مالیات بر درآمد، بر اساس قواعد عام اثبات و مبانی ویژه در حقوق مالیاتی است. با توجه به مبانی منطقی اثبات و نیز خاستگاه غیربومی مفاهیم حقوق مالیاتی ایران، بررسی مسئله با نگاهی تطبیقی به مفاهیم سایر نظام‌های حقوقی، راهگشا برای رسیدن به هدف پژوهش است. بر اساس مطالعات نگارنده، حقوق مالیاتی آمریکا، علاوه بر داشتن ادبیات حقوقی قابل توجه، دارای مفاهیمی است که تداعی‌کننده نهادها و مفاهیم مشابه با قانون مالیاتی ایران است و انتخاب این نظام حقوقی برای تطبیق در این پژوهش، بر همین مبنا است.

مفاد این پژوهش در نه مطلب اصلی شامل مبانی و منابع حقوقی اثبات در دعاوی مالیات بر درآمد، تبیین قلمرو بار اثبات در اختلاف مالیاتی، معیارهای بار اثبات دعوی در مالیات بر درآمد، اثر اصل برائت در قلمرو مالیات بر درآمد، اصل صحت مندرجات اظهارنامه، اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی و بار اثبات در مورد درآمد، هزینه و متمم مالیاتی ساماندهی شده است.

## ۱. مبانی و منابع حقوقی اثبات در دعاوی مالیات بر درآمد

برابر اصل ۵۱ قانون اساسی، هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. این اصل علاوه بر اصل قانونی بودن مالیات متضمن این دلالت است که هیچ مالیاتی قابل مطالبه

نیست مگر اینکه اسباب تحقق آن اثبات شود. دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۱۱۵۱۱/۹۰۶۰۹۹۷۰۹۹۰۹۹۰ تا ۱۵۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ اصل قانونی بودن مالیات را نه تنها ناظر بر حکم قانونی وضع مالیات، بلکه شامل لزوم اثبات قانونی اسباب تعلق مالیات نیز دانسته است.<sup>۱</sup>

در قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲</sup> به لزوم مدلل بودن تعهد مالیاتی حکم شده است؛ به موجب ماده ۲۳۷ قانون، برگ تشخیص مالیات باید متکی به دلایل و اطلاعات کافی تنظیم شود و برابر ماده ۲۴۰، به هنگام طرح شکایت از برگ تشخیص در هیئت حل اختلاف مالیاتی، نماینده اداره مالیاتی باید برای توجیه مندرجات برگ تشخیص دلایل کافی اقامه کند. به موجب ماده ۲۴۸، رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر «مدلل» باشد. بر اساس ماده ۲۷۰، اقدام مأمور مالیاتی در تشخیص مالیات کمتر یا بیشتر از میزان واقعی، بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی، مستلزم مجازات مدنی و اداری برای مأمور شده است.

قواعد حقوقی اثبات در نظام حقوقی ایران، عمدتاً در قانون مدنی بین مواد ۱۲۵۷ و ۱۳۳۵ و قانون آیین دادرسی مدنی بین مواد ۱۹۴ تا ۲۸۹ آن پیش‌بینی شده‌اند. از آنجا که قواعد اثبات، به منظور رفع اختلاف از طریق تشخیص حق است و مبنای این قواعد، کشف واقع و هدایت عقل به سوی واقع است (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۵۶۵)، اصولاً در مورد تمام دعاوی و اختلاف‌های حقوقی قابل اعمال است (کاتوزیان، ۱۳۷۴: ۵۶۱) و با توجه به اینکه قانون مالیات‌های مستقیم نیز فاقد نظام مستقلی در مورد ادله اثبات برای دعاوی مالیاتی است، اصولاً قواعد عام اثبات در خصوص دعاوی مالیاتی نیز قابل اعمال

۱. بر حسب دادنامه یادشده، طبق اصل ۵۱ قانون اساسی، هرگونه وضع و اخذ مالیات باید به موجب قانون باشد و این حکم هم شامل قانونی بودن منابع تشخیص و مطالبه مالیات و هم شامل قانونی بودن مأخذ تشخیص و مطالبه می‌شود و در مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم، مطالبه مالیات دایر مدار احراز منبع تعلق مالیات و نیز احراز مأخذ است و در مورد مالیات بر درآمد نیز می‌بایست اصل فعالیت مستلزم درآمد احراز و نیز مأخذ مالیات اعم از نویزه و سپس ویژه احراز تا مالیات متعلقه قابل مطالبه باشد....

۲. به علت زیادی استناد به این قانون، از این پس در این مقاله منظور از «قانون» قانون مالیات‌های مستقیم است.

خواهد بود. با این حال، به دلیل مبانی خاص حقوق مالیاتی و ماهیت ویژه رویدادهای مالیاتی، اعمال مبانی و قواعد عام اثبات، در حقوق مالیاتی شکل ویژه‌ای به خود می‌گیرد؛ یک طرف دعوای مالیاتی، اداره مالیاتی به نمایندگی دولت است که برخلاف ماهیت طرفین خصوصی دعاوی مدنی، دارای جایگاه حاکمیتی و منحصر در رسیدگی و تشخیص مالیات است (ماده ۲۱۹ قانون) (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۰۸؛ امامی ۱۳۸۹: ۲۳) و طرف دیگر دعوا، مؤدی است که دارای نقش ویژه‌ای در تسجیل و اعلام وقایع بوده و مستند عمده وقایع مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی و اسناد وی است (ماده ۹۷ قانون). این وضعیت موجب آثار قابل توجهی در موضوع بار اثبات دعوی است. به علاوه، قانون مالیات‌های مستقیم متضمن احکام ویژه در مورد وقایع درآمد، هزینه، معامله، معافیت و سایر رویدادهای مؤثر است که بار اثبات ادعا در خصوص این موضوع‌ها را متأثر می‌کند؛ بنابراین منابع حقوقی بار و اصول اثباتی دعوی در حقوق مالیاتی، علاوه بر قواعد عمومی اثبات در حقوق، مبانی خاص در قانون و حقوق مالیاتی است. در کشورهای سویل لا نیز بار اثبات در حقوق مالیاتی، بر اساس اصول عام دادرسی مدنی و مفاهیم خاص قوانین مالیاتی است (Thuronyi, 2003: 219).

## ۲. قلمرو بار اثبات در اختلاف مالیاتی

بار اثبات دعوای مالیات بر درآمد، تکلیف مؤدی یا اداره مالیاتی به ارائه دلیل برای اثبات در دادرسی مالیاتی در مورد رویداد مورد ادعا را تعیین می‌کند؛ بنابراین، قلمرو بار اثبات در دعوای مالیاتی از دو جهت تحدید می‌شود؛ نخست بار اثبات صرفاً در «دادرسی» مالیاتی مطرح است و در «رسیدگی» مالیاتی مبانی دیگری در مورد تمهید دلیل جاری است. دوم، بار اثبات صرفاً ناظر بر قضایای موضوعی است و در مورد قضایای قانونی بار اثبات مطرح نیست.

۱-۲. کاربرد بار اثبات در دادرسی مالیاتی است: فرایند تعیین مالیات و طرح ادعای مالیاتی شامل سه مرحله متفاوت است؛ ۱. مرحله رسیدگی یا حسابرسی مالیاتی جهت تشخیص درآمد مشمول و تعیین مالیات توسط اداره مالیاتی؛ ۲. مرحله «دادرسی مالیاتی» نسبت به اعتراض مؤدی به تصمیم اداره مالیاتی در مورد تعیین مالیات در مراجع دادرسی مالیاتی عمدتاً شامل هیئت حل اختلاف بدوی و هیئت حل اختلاف تجدیدنظر (مواد ۲۴۴ تا ۲۵۱ قانون)؛ ۳. مرحله دادرسی در دیوان عدالت اداری جهت رسیدگی به اعتراض نسبت به تصمیم‌های هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بر اساس بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری. مبنای بار ارائه دلیل، حسب هر یک از مراحل و مراجع یادشده متفاوت است؛ در مرحله رسیدگی، اساساً دعوی به معنای خاص وجود ندارد بلکه اداره مالیاتی رسیدگی‌کننده، خود مرجع تشخیص درآمد و تعیین مالیات در فرایندی اداری و غیر ترافیعی است و برخلاف دادرسی مالیاتی و نیز دادرسی دیوان، رسیدگی، ناظر بر رفع اختلاف به معنای اخص نیست (طاهری تاری، ۱۳۹۴ ب: ۶۳). لزوم مدلل بودن برگ تشخیص در ماده ۲۳۷ قانون، بر مبنای تکلیف قانونی به موجه بودن تصمیم اداری به‌عنوان لازمه حاکمیت قانون (حیدری، ۱۳۹۶: ۹۶؛ رضایی و خسروی، ۱۳۹۷: ۶۲) و نیز تمهید حق اعتراض ذینفع است (فلاح زاده، ۱۳۹۶: ۹۳). اقدام مؤدی به ارائه دلایل در رسیدگی مالیاتی نیز نه بر مبنای بار اثبات بلکه بر مبنای مشارکت با اداره مالیاتی در این فرایند است، لذا در مواردی که اداره مالیاتی به دلایل محق بودن مؤدی در موضوع خاصی دسترسی داشته و یا دسترسی به آن‌ها مستلزم تحقیق باشد، نمی‌تواند با استناد به تکلیف مدعی به ارائه دلیل، از ترتیب اثر دادن به آن دلایل و یا تحقیق متعارف برای تحصیل دلیل به نفع مؤدی خودداری کند.

در مرحله دادرسی مالیاتی هیئت‌های حل اختلاف، از آنجا که دادرسی عملی شبه قضایی و ترافیعی بوده (طاهری تاری، ۱۳۹۴ الف: ۶۹) و ترافیعی بودن دادرسی جزو اصول بنیادین در تمام دادرسی‌های حقوقی، کیفری و اداری است (پورااستاد، ۱۳۸۷: ۹۸)، قواعد

مربوط به بار اثبات به عنوان یکی از آثار دادرسی ترافیعی، در دادرسی مالیاتی لازم‌الرعايه است و مدعی مکلف به ارائه دلیل ادعا است و مراجع دادرسی مالیاتی خارج از آن ادله ارائه شده مدعی، تکلیفی به تحصیل دلیل ندارند.

در مورد دادرسی دیوان عدالت اداری، گرچه جهات رسیدگی در دیوان بر اساس بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان، محدود به «مخالفت آراء و تصمیمات هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی با قوانین و مقررات یا نقض آن‌ها» شده است، با این حال ماده ۶۳ قانون یادشده متضمن تکلیف شعب دیوان به اعاده پرونده به مرجع مربوطه «در مواردی که رأی مرجع مربوطه واجد ایراد ماهوی مؤثر باشد» با لزوم ذکر و تعیین همه آن موارد، به معنی شمول رسیدگی دیوان بر ادعاهای موضوعی در شکایات از آراء و تصمیم‌های مالیاتی بوده و از این جهت قواعد بار اثبات، مجرا است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه قواعد مربوط به بار اثبات دعوی در زمره امور حکمی و قوانین و مقررات هستند (محسنی، ۱۳۸۹:۶۶؛ شمس، ۱۳۹۴ الف: ۲۲)، لذا شکایت مبنی بر نقض شدن احکام قانونی ناظر بر بار اثبات در تصمیم‌های مالیاتی و یا هیئت‌های حل اختلاف، مستلزم استناد به قواعد بار اثبات در رسیدگی‌های دیوان می‌شود.

در حقوق مالیاتی آمریکا قواعد بار اثبات دعوی، در تمام مراحل رسیدگی و ممیزی مالیاتی<sup>۱</sup>، دادرسی اداری مالیاتی<sup>۲</sup> و رسیدگی دادگاهی<sup>۳</sup> یکسان است (Ordower, 2013: 23).

**۲-۲. بار اثبات ناظر بر امور مالیاتی موضوعی است:** اختلاف مالیاتی ممکن است ناظر بر دو گونه قضیه متمایز باشد و تصمیم‌گیری دقیق و منظم، مستلزم بررسی و کشف هر دو گونه قضایا است؛ ۱. امر موضوعی<sup>۴</sup> که شامل رویداد مورد اختلاف یا مؤثر بر رفع اختلاف است؛ ۲. امر حکمی<sup>۵</sup> که قاعده حقوقی قابل اعمال جهت تبیین

- 
1. Examination
  2. Appeal
  3. Court proceedings
  4. Matter of fact
  5. Matter of law

ماهیت و آثار آن رویداد بین طرفین است. مثلاً در مورد اختلاف مربوط به هزینه قابل قبول مالیاتی، مرجع رسیدگی کننده، در مرحله اول، تحقق یا عدم رویداد ادعایی (هزینه مالیاتی) را به عنوان امر موضوعی احراز می کند و سپس بر مبنای احراز واقع از هزینه ادعایی، اثر حکمی مربوطه یعنی لزوم یا عدم لزوم کسر کردن هزینه مورد اختلاف از جمع درآمد را در قانون به عنوان امر حکمی (ماده ۱۴۷ و ۹۳) می یابد و سرانجام حکم دعوی در مورد استحقاق یکی از طرفین را استنتاج می کند. در دادرسی مالیاتی، برخی قضایا به وضوح امور حکمی هستند مثل نرخ مالیاتی (ماده ۱۳۱ و ۱۰۵ قانون)، معافیت قانونی (ماده ۱۳۲ قانون) و یا مبانی استنباط از مواد قانون مالیاتی. برخی نیز به وضوح موضوعی هستند مثل رویداد تحقق درآمد یا هزینه و یا رویداد تاریخ ابلاغ برگ تشخیص به مؤدی (Tiley & Loutzenhiser, 2012:78).

اهمیت تفکیک یادشده از این جهت است که موضوع دلیل و بار اثبات، صرفاً امر موضوعی است و در امر حکمی، تکلیفی برای طرفین جهت اثبات حکم (ارائه مستند قانونی) وجود ندارد (امامی، ۱۳۷۵:۸؛ کاتوزیان، ۱۳۸۲:۳۵؛ غمامی، اشراقی ارانی، ۱۳۸۸:۲۷۶؛ کریمی، ۱۳۸۶:۱۹۵؛ شمس، ۱۳۹۳:۳۳؛ محسنی، ۱۳۸۹:۱۵۷). بر اساس این قاعده عام، در دادرسی مالیاتی نخست، تکلیف مدعی به اثبات صرفاً ناظر بر رویداد و قضایای موضوعی است و در این گونه قضایا، مرجع دادرسی صرفاً در حدود ادله اقامه شده مؤدی یا اداره مالیاتی رفع اختلاف می کند. دوم، در قضایای حکمی، مرجع دادرسی خود تکلیف یافتن حکم قانونی قابل اعمال بر قضیه موضوعی را بر عهده دارد لذا استناد رایج طرفین (مؤدی یا اداره مالیاتی) به قانون و مقررات، نه بر مبنای تکلیف بار اثبات حکم، بلکه جهت کمک به دادرس و یا صورت بندی ادعای مطروحه است. در حقوق مالیاتی آمریکا نیز گرچه دادگاه به کل قضایایی که مؤدی در دادخواست مطرح کرده، اعم از قضایای حکمی و موضوعی، توجه و رسیدگی می کند، با این حال تکلیف اثبات اصولاً ناظر بر اختلاف های موضوعی است نه حکمی (Ordower, 2013:23). در



حقوق مالیاتی فرانسه، قاعده عمومی در مورد بار اثبات دلیل این است که طرف استنادکننده به امر موضوعی، باید آن را اثبات کند (Thuronyi, 2003: 219).

این دوگانه و آثار آن، صرفاً در مورد دادرسی مالیاتی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و نیز دیوان عدالت اداری به‌عنوان مراجع دادرسی و رسیدگی به اختلاف به معنای خاص مصداق دارد لکن در خصوص رسیدگی اداره مالیاتی از آنجا که رسیدگی مالیاتی ماهیتاً نوعی عمل اداری (امامی، ۱۳۸۹: ۴۳) یک‌جانبه غیر ترافیعی است موضوعیت نمی‌یابد، لذا اداره مالیاتی نمی‌تواند در رسیدگی مالیاتی تمهید دلیل به نفع مؤدی را منحصرأ بر دوش مؤدی قرار دهد و از تحصیل دلیل یا تحقیق به نفع مؤدی به استناد عدم استناد توسط مؤدی استنکاف کند بلکه مکلف است در جهت «حق مشارکت مؤدی در کشف حقایق مربوط به پرونده» (رستمی، ۱۳۹۸: ۱۰۶۹) تحقیقات لازم را به نفع مؤدی و در جهت کشف حقیقت انجام و اسناد مرتبط از جمله اسنادی را که مورد درخواست مؤدی است در حدود مقررات قانونی تحصیل کند. حکم ماده ۲۳۷ قانون مبنی بر لزوم اتکای برگ تشخیص به اطلاعات کافی و نیز تکلیف اداره مالیاتی به ارائه هرگونه توضیح مورد درخواست مؤدی مبین این است که اطلاعات و ادله مبنای صدور برگ تشخیص نه‌تنها در جهت منافع اداره مالیاتی بلکه در جهت نفع مؤدی نیز باید تحصیل شود.

### ۳. معیارهای بار اثبات دعوی در مالیات بر درآمد؛ اهمیت اصول اثباتی

برای تعیین بار اثبات در دعوی مالیات بر درآمد، معیارهای گوناگونی برحسب مورد قابل ارائه است از جمله؛ ۱. بار اثبات بر عهده طرفی است که برخلاف اصول مرتبط، ادعایی را طرح کند، مثل ادعای اداره مالیاتی مبنی بر درآمد مؤدی زائد بر میزان مندرج در اظهارنامه مؤدی که برخلاف اصل براءت و نیز اصل صحت اظهارنامه است؛ ۲. بار اثبات بر عهده طرفی است که دعوا را شروع کند، مثل مؤدی یا اداره مالیاتی در موارد اعتراض به رأی هیئت حل اختلاف بدوی (ماده ۲۴۷ قانون)؛ ۳. بار اثبات بر عهده طرفی است که احتمال

ضعیف‌تری را، بر حسب ظاهر یا عرف، ادعا کند مثل ادعای مؤدی مبنی بر اینکه درآمد تحصیل‌شده متعلق به مؤدی دیگری (مؤدی واقعی) است (تبصره ماده ۱۵۷ قانون)؛ ۴. بار اثبات بر عهده طرفی است که اطلاع یا مستندات ادعا نزد او باشد، مثلاً ادعای مؤدی در مورد هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (ماده ۱۴۷ قانون)؛ ۵. بار اثبات بر عهده طرفی است که بر حسب متن صریح یا ضمنی قانون به‌عنوان مدعی شناخته شده باشد (Martinez, 1988:254)، مثل حکم ماده ۴ قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان که صراحتاً موجد اصل صحت اطلاعات ثبت‌شده مؤدی در سامانه مؤدیان است و اداره مالیاتی را مکلف به ارائه دلیل برای خلاف بودن اطلاعات ثبت‌شده مؤدی در سامانه مؤدیان کرده است. همچنین است حکم جزء م تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۰ (با قابلیت اجرایی یک‌ساله قوانین بودجه) که به موجب آن وجوه واریزی در مورد حساب‌های غیرمتصل به شاپرک، در صورت بالغ شدن دفعات یا مبالغ واریزی از مقداری معین، به‌عنوان حساب فروش بوده و اثبات خلاف آن بر عهده صاحب حساب خواهد بود.

همه معیارهای یادشده، بر حسب موقعیت‌های متناسب، دارای مبنای قانونی برای تعیین بار اثبات هستند. از رایج‌ترین معیارها برای تعیین بار اثبات برحسب قواعد عام اثبات، مخالفت ادعا با «اصل» و یا ظاهر است. اصل، معیاری معقول و حقوقی را برای تعیین کسی که بار اثبات بر عهده او است به دست می‌دهد (کاتوزیان، ۱۳۸۲:۷۰). رایج‌ترین تعریف از «ادعا»، آن را به‌عنوان گفته‌ای تعریف می‌کند که برخلاف «اصل» حقوقی قابل اجرا در مورد اختلاف و یا «ظاهر» (جریان طبیعی یا متعارف امور) باشد. ادعا وقتی پذیرش می‌شود که مدعی دلیلی اقامه کند که حاکم بر اصل و یا ظاهر مربوط باشد (امامی، ۱۳۷۵:۱۳؛ شمس، ب، ۱۳۹۴:۱۰۰). در مقابل، کسی که اظهاری مطابق با اصل یا ظاهر داشته باشد تکلیفی به اثبات آن ندارد (امامی، ۱۳۷۵:۱۸). استفاده از اصول اثباتی در حقوق مالیاتی نیز معیاری مهم جهت تعیین بار اثبات است.

#### ۴. اصل برائت و آثار آن در قلمرو مالیات بر درآمد

قاعده بنیادین «برائت»، متضمن این اصل اثباتی است که در موارد اختلاف درباره بودن یا نبودن تعهد علیه طرف دعوی، اصل بر نبود تعهد است مگر اینکه دلیلی بر آن وجود داشته باشد (جعفری لنگرودی، ب، ۱۳۷۵:۳۷). در واقع، مدعی تعهد باید ادعای خود را با آوردن دلیل اثبات کند، زیرا اصل، برائت مدعی علیه است (محسنی، ۱۳۸۹:۱۷۹). برابر ماده ۱۹۷ قانون آیین دادرسی مدنی، اصل، برائت است و اگر کسی مدعی حق یا دینی بر دیگری باشد باید آن را اثبات کند. همچنین برابر ماده ۱۲۵۷ قانون مدنی، هر کس مدعی حقی باشد باید آن را اثبات کند. در حقوق مالیاتی، کاربرد اصل برائت این است که در اختلاف بین اداره مالیاتی و مؤدی، اصل بر نبود تعهد مؤدی است مگر اینکه اداره مالیاتی با آوردن ادله، اسباب قانونی تعهد را اثبات کند (طاهری تازی، ۱۳۹۴: ب: ۲۹۵).

در ادبیات حقوقی ایران، زمینه‌های عمده اصل برائت، حقوق کیفری (اصل ۳۷ قانون اساسی) و حقوق خصوصی است، لکن قلمرو اصل یادشده شامل بار اثبات در تعهد مالیاتی نیز می‌شود؛ از نظر مبانی حقوقی، اصل برائت نه تنها تأسیسی اثباتی برای شناسایی مدعی از مدعی علیه است بلکه دربردارنده حق فطری فرد و مبنای آزادی، حق مالکیت، حقوق فردی، برابری در برابر قانون، عدم سلطه بر دیگران نیز است (کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۲۳۰؛ کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۲۴۵-۲۵۰). برائت به‌عنوان موجد حقوق بنیادین و آثار اثباتی آن، در همه مناسبات حقوقی لازم‌الرعایه است و در حوزه حقوق مالیاتی نیز ضامن حق مالکیت و حفاظت از آزادی و حقوق فرد در برابر دولت است. از سوی دیگر، تعهد مالیاتی گرچه از نظر اوصاف در زمره تعهدها در حقوق عمومی بوده (Bhandary, 2017: 2؛ امامی، ۱۳۸۹: ۲۳) و دارای ویژگی‌های خاصی از حیث مبنا و اوصاف در مقایسه با حقوق کیفری و نیز حقوق خصوصی است، لکن ماهیتاً مصداقی از تعهد حقوقی است و در درون نظام عام حقوقی اداره می‌شود (Wilkie & Hogg, 2015: 462). در نتیجه اصول بنیادین حقوق تعهدها از جمله اصل برائت، فارغ از ویژگی‌های تعهد، ناظر بر انواع تعهدهای حقوقی بوده و شامل تعهدهای حقوق عمومی و ادله اثبات آن‌ها

(کاتوزیان، ۱۳۸۳: ۲۲۷-۲۳۰) از جمله تعهد مالیاتی نیز می‌شود (شهنیایی، ۱۴۰۱ الف: ۷). مواد گوناگون قانون مالیات‌های مستقیم از جمله مواد ۲۳۷، ۲۴۸ و ۲۷۰ دال بر لزوم مستند و مستدل بودن تعهد مالیاتی، بازتابی از نتایج اصل عام برائت است. لازم به ذکر است از نظر اثباتی، اعمال اصل برائت مجاری مشخصی دارد و خارج از آن قابل اعمال نیست، مثلاً دعوای مؤدی با اداره مالیاتی درباره هزینه قابل قبول مالیاتی، مجرای اصل برائت نیست، زیرا با توجه به تکلیف قانونی مؤدی به ارائه مدارک هزینه (ماده ۱۴۷ قانون) این مؤدی است که باید به‌عنوان مدعی هزینه، دلیل ارائه دهد. اصل برائت، در قلمرو مجرای خود، حداقل از چند جهت در اثبات موضوع‌های مالیات بر درآمد کاربرد دارد؛ ۱. برای شناسایی مدعی از مدعی علیه دعوای مالیاتی در صورت عدم وجود اصول یا ادله حاکم دیگر؛ ۲. در مواردی که دلایل اداره مالیاتی و مؤدی، از حیث درجه دلالت بر ادعاهای متعارض طرفین متوازن باشند که در این صورت، اصل برائت عامل رفع تردید مبنی بر عدم تعهد مؤدی خواهد بود؛ ۳. در مواردی که دعوای ناظر بر تفاوت مبلغ بدهی مالیاتی باشد به نحوی که مدعی نتواند دلیل حاکمی در خصوص مبلغ موردنظر خود ارائه دهد، اصل عدم زیاده که از نتایج اصل برائت است (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۵ الف: ۳۵۹)، مثبت مبلغ کمتر تعهد مالیاتی، به نفع مؤدی خواهد بود.

##### ۵. اصل صحت مندرجات اظهارنامه مؤدی؛ مفهوم، مبانی، شرایط و قلمرو

اصل صحت اظهارنامه مودی تاثیر زیادی بر موضوع بار اثبات در دعوای مربوط به درآمد دارد و می‌تواند مبنای نتایج مهمی در این خصوص باشد.

##### ۵-۱. مفهوم

برابر ماده ۹۴ قانون، درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیات بر درآمد، عبارت است از کل فروش کالا و خدمات و سایر درآمدها پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات. از سوی

دیگر، برابر مواد ۹۵، ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون، مؤدی مکلف به تسلیم اظهارنامه است. اظهارنامه مالیات بر درآمد، متضمن اعلام مؤدی در خصوص درآمد و هزینه و سایر وقایع مؤثر بر تعیین مالیات برای سال مالی مربوطه است. از نظر مقررات، اظهارنامه مالیاتی، فرمی است به منظور اظهار درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، سرمایه، معافیت‌ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و ... صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی (ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون). بر اساس ماده ۹۷ قانون، درآمد مشمول مالیات به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته، خواهد بود.

در بیشتر نظام‌های مالیاتی دنیا، اظهارنامه مؤدی مبنای اصلی تعیین مالیات مؤدی است (Thuronyi, 2003: 209). اصل صحت اظهارنامه مؤدی به این معنی است در تعیین مالیات، اصل بر صحت مندرجات اظهارنامه تسلیمی مؤدی در مورد وقایع موضوعی است و رد آن توسط اداره مالیاتی مستلزم ارائه دلیل است.

## ۲-۵. مبانی اصل

اظهارنامه مالیاتی، جایگاه ویژه‌ای در تعیین مالیات بر درآمد دارد و مستند نخست در تعیین مالیات است. برخلاف جایگاه اظهارنامه در دعوی مدنی که بدون ایجاد الزامی برای طرفین، صرفاً متضمن مطالبه یا ادعایی از جانب اظهارکننده نسبت به مخاطب است (شمس، ۱۳۸۲: ۱۱۴-۱۱۵)، تسلیم اظهارنامه مالیاتی متضمن حق قانونی مؤدی در اعلام وقایع مالیاتی و مشارکت در ارائه دلایل تعیین مالیات و مبین اهمیت رضایت و همکاری مؤدی با اداره مالیاتی در تعیین و پرداخت مالیات است (یزدان‌بخش، ۱۳۸۷: ۲۴؛ رستمی، ۱۳۸۷: ۱۶۶). ماده ۹۷ قانون مبنی بر ملاک بودن اظهارنامه مالیاتی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، متضمن حق مؤدی در اعلام رسمی وقایع و اطلاعات مالیاتی خود و تکلیف اداره مالیاتی به ملاک قرار دادن مندرجات اظهارنامه جهت رسیدگی در حدود مقررات است. بعلاوه بند ۱ ماده ۲۷۰ قانون، متضمن مسئولیت مدنی و اداری مأمور مالیاتی بابت تشخیص درآمد بیشتر از میزان واقعی و عدم توجه به مدارک مؤدی،

مستلزم این است که اظهارات و مدارک معتبر مؤدی تا زمان تحقیقات کافی و تحصیل دلیل برخلاف آن‌ها، برای تعیین مالیات، لازم‌الرعايه است.

ضرورت‌های عملی و اداری در نظام مالیاتی نیز مستلزم اصل صحت اظهارنامه است؛ کارآمدی نظام مالیاتی نیازمند پی‌ریزی آن بر اساس اعتماد به اظهارنامه مؤدی است. تشخیص مالیات، بدون توجه به اظهارنامه مؤدی، عموماً موجب اعتراض وی و تأخیر در وصول مالیات است لذا درست فرض کردن اظهارنامه و عدم رد آن مگر با ارائه دلیل، موجب تمکین مؤدی، کاهش هزینه و وصول زودتر مالیات می‌شود (Nightingale, 2002: 16) و بر همین مبنا، در تمام نظام‌های مالیاتی، با توجه به غیرممکن بودن رسیدگی به اظهارنامه همه مؤدیان، رسیدگی مالیاتی عمدتاً به اظهارنامه‌های «انتخاب‌شده به‌صورت نمونه» محدود می‌شود (Thuronyi, 2003: 209). چنین رویکردی در قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد شناسایی قرار گرفته و پذیرش بدون رسیدگی بیشتر اظهارنامه‌های مالیاتی و انتخاب اظهارنامه به‌صورت انتخابی جهت رسیدگی، در ماده ۹۷ قانون پیش‌بینی شده است. چنین رویکرد قانونی که منجر به اعتباربخشی بیشتر اظهارنامه‌ها است، به‌ویژه با توجه به قطعی شدن اظهارنامه ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم (ماده ۱۵۶ قانون)، بر مبنای اصل صحت اظهارنامه قابل توجیه است.

اصل صحت اظهارنامه در مقررات اجرایی مالیاتی نیز تصدیق شده است؛ بر اساس بخشنامه شماره ۱۶۱۹۹/۷۷۶/۲۱۳ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۸ سازمان امور مالیاتی، در مواردی که اظهارنامه مطابق مقررات و در مهلت تسلیم شده باشد، عدم پذیرش آن نیازمند ارائه دلیل است. بر اساس این بخشنامه، اصل بر رسیدگی و تعیین مالیات بر اساس اسناد و مدارک ابرازی است و با توجه به ماده ۹۷ قانون، متضمن لزوم تعیین درآمد بر اساس اظهارنامه و اسناد تسلیمی مؤدی، ادارات مالیاتی مکلف‌اند هرگاه امکان تعیین درآمد واقعی، طبق اسناد و مدارک ابرازی مؤدی وجود داشته باشد، درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور تعیین کنند. همچنین بر اساس مفاد صفحه سوم دستورالعمل ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرایی ۲۱۹ قانون موضوع ابلاغیه شماره

۲۰۰۹/۹۹/۵۲۲ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ سازمان امور مالیاتی، تصریح شده که رویکرد اصلی اداره مالیاتی مادام که دلایل متقن برای عدم پذیرش اظهارنامه مؤدی وجود نداشته باشد، پذیرش اظهارنامه است. همچنین بخشنامه شماره ۲۳۵/۴۶۲/۶۳۹/۵۸۱۸ مورخ ۱۳۸۳/۴/۱۳ سازمان امور مالیاتی متضمن این است که مأمورین مالیاتی مکلفانند در تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، دلایل برگشت یا عدم قبول هزینه و یا احتساب هرگونه اقلامی به عنوان درآمد را که منجر به افزایش درآمد ابرازی مؤدی و یا کاهش زیان می شود صریحاً در گزارش های مالیاتی قید کنند. همچنین در موارد تشخیص درآمد بدون رسیدگی به اسناد مؤدی، اداره مالیاتی باید به طور صریح نسبت به عدم امکان تعیین درآمد واقعی بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده اظهارنظر کرده و همراه با توجیحات کافی در گزارش خود قید کند.

### ۳-۵. شرایط اصل صحت مندرجات اظهارنامه

با توجه به ماده ۹۷ قانون، اصل صحت مندرجات اظهارنامه مؤدی مشروط به این است که ۱. اظهارنامه «مطابق مقررات» و به موقع تنظیم و ارائه شده باشد. بر اساس مقررات اجرایی مربوط، «اظهارنامه مطابق مقررات» اظهارنامه ای است که در خصوص اشخاص حقوقی، حداقل شامل ترازنامه و حساب سود و زیان باشد و در خصوص صاحبان مشاغل، مطابق مقررات فصل سوم آیین نامه موضوع ماده ۹۵ قانون تنظیم و تکمیل شده باشد. (تبصره ۳ ماده ۲۲ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون). ماده ۹۷ قانون نیز که «پذیرش» اظهارنامه مؤدی توسط اداره مالیاتی برای مستند بودن آن جهت تعیین درآمد مشمول مالیات را قید کرده ناظر بر این شرط است که پذیرش اظهارنامه مستلزم ارائه به موقع و مطابق مقررات است؛ ۲. با توجه به تکالیف قانونی مؤدی، لازم است وی همکاری لازم را با اداره مالیاتی جهت توجیه مندرجات اظهارنامه و ارائه اسناد و اطلاعات مربوطه انجام دهد (امامی، ۱۳۸۹: ۳۲). بر اساس ماده ۲۲۹ قانون، اداره مالیاتی می تواند برای رسیدگی به اظهارنامه، به کلیه دفاتر و مدارک مربوط مراجعه کند و مؤدی مکلف به

ارائه آن‌ها است. عدم همکاری مؤدی یا عدم ارائه اسناد مورد درخواست اداره مالیاتی، مانع از تحقق شرایط صحت اظهارنامه خواهد بود. در ماده ۴۱ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون، تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده مؤدی، منوط به این شده که مؤدی نسبت به تسلیم دفاتر و اسناد اقدام کرده باشد.

#### ۴-۵. آثار و قلمرو اصل صحت مندرجات اظهارنامه

اصل صحت مندرجات اظهارنامه دارای قلمرو و آثاری چند است؛ ۱. با تسلیم اظهارنامه «به‌موقع و مطابق مقررات»، اصل بر صحت مندرجات آن است و اداره مالیاتی برای رد مندرجات آن در رسیدگی، باید دلیل داشته باشد؛ ۲. اصل صحت اظهارنامه به‌عنوان یک امر حکمی، موجب تکلیف اداره مالیاتی در ملاک قرار دادن اظهارنامه در تشخیص مالیات بر درآمد است و لذا بی‌توجهی به مندرجات اظهارنامه در رسیدگی مالیاتی، بدون احراز دلایل رد اظهارنامه، از موجبات ادعای نقض شدن قانون توسط اداره مالیاتی و قابل شکایت در مراجع دادرسی مالیاتی است؛ ۳. با توجه به ماهیت اصل صحت به‌عنوان فرض قانونی یا اصل عملی (جعفری لنگرودی، الف، ۱۳۷۵: ۳۶۹)، اصل صحت مندرجات اظهارنامه تا زمانی جاری است که اداره مالیاتی ادله و مدارک واقعی مبنی برخلاف واقع بودن مندرجات را فراهم کند در نتیجه با احراز دلیل خلاف مندرجات اظهارنامه، اصل صحت اظهارنامه کنار می‌رود و تشخیص درآمد و مالیات توسط اداره مالیاتی واجد مبنای قانونی می‌شود و بار اثبات مخالفت وقایع تشخیصی اداره مالیاتی با واقع، به مؤدی منتقل می‌شود؛ ۴. با توجه به صلاحیت قانونی اداره مالیاتی در تأیید کردن تحقق شروط پذیرش اظهارنامه، اصل صحت مندرجات اظهارنامه، شروط آن یعنی ارائه طبق مقررات و تسلیم به‌موقع را اثبات نمی‌کند. لذا چنانچه اظهارنامه به دلیل عدم تسلیم به‌موقع و یا عدم تسلیم طبق مقررات، مورد پذیرش اداره مالیاتی برابر ماده ۹۷ قرار نگیرد، مؤدی باید در شکایت از تصمیم اداره مالیاتی، با ارائه دلیل، تسلیم به‌موقع و مطابق مقررات را اثبات کند؛ ۵. در مورد موضوع‌هایی که به‌موجب قواعد بار اثبات، مؤدی باید به‌عنوان مدعی آن‌ها را اثبات کند



مثل هزینه‌های قابل قبول یا اسباب موضوعی معافیت قانونی، صحت این قبیل مندرجات از اظهارنامه موکول به مقرون بودن اظهارنامه به مدارک و اسناد مثبت، قابل ارائه توسط مؤدی و احراز توسط اداره مالیاتی است؛ ۶. با توجه به اینکه موضوع دلیل، قضایای موضوعی است نه حکمی و اصول اثباتی نیز اثبات‌کننده موضوع هستند نه حکم لذا اصل صحت اظهارنامه شامل آن بخش از مفاد اظهارنامه که ناظر بر حکم قانونی (قضایای حکمی) باشد، مثل موارد قانونی معافیت یا اعمال نرخ صفر مالیاتی نمی‌شود و اعمال حکم قانونی ناظر بر این موضوع‌ها، در چارچوب مقررات قانونی با اداره مالیاتی است؛ ۷. با توجه به اینکه اظهارنامه شامل وقایع مالیاتی جداگانه از قبیل درآمد، هزینه، معافیت، بدهی‌ها و سایر موارد مؤثر بر مالیات بر درآمد است، نقص یا امکان رد بخش خاصی از اظهارنامه، ملازمه با رد کل اظهارنامه ندارد و اصل صحت مندرجات می‌تواند به بخشی از اظهارنامه که دلیل خلاف آن‌ها توسط اداره مالیاتی احراز نشده، تجزیه و شامل بشود.

## ۶. اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی و مدعی بودن مؤدی؛ مفهوم، مبانی، مجاری و شرایط

اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی از اصول قابل اثبات در خصوص بار اثبات در دعوای مالیات بر درآمد است که موجد آثار حقوقی موثر در خصوص موضوع است.

### ۶-۱. مفهوم

تا زمانی که مؤدی نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی به‌موقع و مطابق مقررات اقدام کرده باشد و شرایط اصل صحت اظهارنامه فراهم باشد، عدم پذیرش مندرجات موضوعی اظهارنامه در رسیدگی مالیاتی و تعیین مالیات بر اساس مستندات غیر از اظهارنامه، مستلزم دلایل کافی توسط اداره مالیاتی است. لکن در مواردی که اعمال اصل صحت اظهارنامه به جهت عدم تحقق شرایط فراهم نباشد و یا اداره مالیاتی بر اساس ادله، مغایرت مندرجات

اظهارنامه را احراز کند، مالیات مؤدی نه طبق اظهارنامه مالیاتی بلکه طبق مقررات قانونی توسط اداره مالیاتی تشخیص داده خواهد شد (ماده ۲۲۸ قانون) و در صورت عدم قبول برگ تشخیص مالیات توسط مؤدی، وی ناگزیر به اعتراض به برگ تشخیص با ارائه ادله خواهد بود (ماده ۲۳۸ قانون). در دادرسی نسبت به شکایت از تصمیم اداره مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول و تعیین مالیات، اصل بر صحت تشخیص اداره مالیاتی است. به موجب این اصل، در رسیدگی به شکایت مؤدی از عمل اداره مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول و تعیین مالیات که در چارچوب قانون و در حدود صلاحیت صورت گرفته باشد، وقایع مورد استناد اداره مالیاتی درست تلقی می‌شود مگر اینکه مؤدی با ارائه ادله، بی‌اعتباری واقعه یا وقایع مستند تشخیص را ثابت کند.

اصل یادشده در بیشتر نظام‌های حقوق مالیاتی شناسایی شده است (Ordower, 2013:15). در کشورهای کامن‌لا، اصولاً بار اثبات اینکه تشخیص درآمد نادرست بوده، بر عهده مؤدی است (Thuronyi, 2003:218). در کانادا، بار اثبات ادعا در اعتراض به عمل اداره مالیاتی بر عهده مؤدی است (Thuronyi, 2003:219). در دادرسی مالیاتی بریتانیا، بار اثبات<sup>۱</sup> اعتراض به تشخیص اداره مالیاتی، بر عهده مؤدی است (Tiley & Loutzenhiser, 2012:76). در حقوق مالیاتی آمریکا، اصل بر صحت تشخیص درآمد توسط اداره مالیاتی است و بار اثبات رد آن بر عهده مؤدی است (Ordower, 2013:15). رویه قضایی این کشور نیز عملکرد ادارات مالیاتی را درست تلقی می‌کند (Ordower, 2013:23). در مواردی که اداره مالیاتی اعلامیه نقص اظهارنامه<sup>۲</sup> صادر می‌کند اصل بر درستی اعلامیه نقص است (Lederman, 2004:119).

#### 1. onus

۲. اعلامیه نقص اظهارنامه Notice of Deficiency اعلامیه‌ای است که توسط اداره مالیاتی در موارد مغایرت اظهارنامه تسلیمی مؤدی با اطلاعات موجود صادر می‌شود و به موجب آن مغایرت‌های مندرجات اظهارنامه با اطلاعات اداره مالیاتی و تغییرات در مبالغ مالیات، به مؤدی اعلام و ابلاغ می‌شود. این اعلامیه قبل از ارسال برگ تشخیص ارسال می‌شود.

## ۶-۲. مبانی و مستند اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی

این اصل علاوه بر اینکه دارای مبانی حقوقی است از مفاد قوانین مربوطه نیز قابل استنتاج است.

- تکالیف قانونی مؤدی به نگهداری مدارک و ارائه دلیل. بر اساس ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه مؤدی به برگ تشخیص مالیات معترض باشد می‌تواند با ارائه دلایل و اسناد و مدارک، تقاضای رسیدگی مجدد و اعتراض کند؛ بنابراین اعتراض به برگ تشخیص، مستلزم ارائه اسناد و مدارک است. مبنای دیگر این اصل، تکلیف قانونی مؤدی در تنظیم و نگهداری اسناد و نیز سلطه وی بر اطلاعات و اسناد مربوط به امور و فعالیت‌های خود است. در بیشتر نظام‌های حقوقی، بار اثبات ادعا بر عهده کسی است که اسناد و اطلاعات مربوط به امر موضوعی را در اختیار دارد و در بیشتر موارد، این مؤدی است که به دلیل اشتغال به فعالیت‌های انتفاعی، اسناد مربوط را نگهداری می‌کند و یا قانوناً مکلف به تنظیم و نگهداری آنهاست. به موجب قواعد حقوق اداری فرانسه، بار اثبات بر عهده کسی است که مدارک واقعه مورد اختلاف را باید در اختیار داشته باشد و در صورت عدم ارائه آنها، دادگاه می‌تواند این عدم ارائه را اماره بر نداشتن دلیل بر ادعای وی بداند در نتیجه، بار اثبات به طرفی که اسناد را در اختیار دارد منتقل می‌شود (Gordon, 1996:12).

در حقوق مالیاتی آمریکا نیز، از مبانی اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی، کنترل مؤدی بر فعالیت و مدارک خود است (Lederman, 2004:119). عدم رعایت تکلیف نگهداری اسناد و مدارک، مؤدی را از انتقال دادن بار اثبات دلیل به اداره مالیاتی محروم می‌کند (Ordower, 2013:16). در بریتانیا مبنای اصل این است که چون مؤدی اطلاعات رویدادهای فعالیت خود را دارد لذا خود وی باید مدعای خود در مورد این رویداد را اثبات کند (Tiley & Loutzenhiser, 2012:76).

در قانون مالیات‌های مستقیم، تهیه و نگهداری اسناد و دفاتر مربوط به فعالیت مالیاتی، از وظایف مؤدی است. در مورد اشخاص حقیقی، مؤدیان به موجب ماده ۹۵

قانون موظف شده‌اند دفاتر و اسناد و مدارک را با رعایت اصول و ضوابط مربوط برای تشخیص درآمد مشمول مالیات نگهداری کرده و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه کنند. در مورد اشخاص حقوقی نیز به‌موجب ماده ۱۱۰ قانون، مؤدیان مکلف هستند اظهارنامه و ترازنامه و حساب و سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را به اداره امور مالیاتی تسلیم کنند. در ماده ۲۲۹ قانون نیز مقرر شده مؤدی مکلف است در موارد درخواست اداره مالیاتی، کلیه دفاتر، اسناد و مدارک مربوطه را برای رسیدگی ارائه کند و در صورت امتناع بعداً به نفع او در امور مالیاتی قابل استناد نیست. این حکم دلالت بر مدعی بودن مؤدی دارد، زیرا این مؤدی است که باید با ارائه اسناد، وقایع را به نفع خود تسجیل و اثبات کند.

**– صلاحیت و ماهیت عمل اداره مالیاتی در تشخیص مالیات.** از ویژگی‌های تعهد مالیاتی این است که تعیین مالیات، توسط مقام عمومی با ماهیت حاکمیتی انجام می‌شود (Bhandary, 2017:9) و در ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، تشخیص درآمد مشمول مالیات به‌طور انحصاری به سازمان امور مالیاتی به‌عنوان نهاد حاکمیتی واگذار شده است. تعیین مالیات توسط اداره مالیاتی ماهیتاً «عمل اداری»<sup>۱</sup> است. در حقوق اداری، عمل اداری با تحقق شرایط لازم، عملی غیرترافعی، صحیح و الزام‌آور تلقی می‌شود (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۹۰: ۳۱۸-۳۱۹؛ موسی زاده، ۱۳۸۹: ۳۸). در حقوق مالیاتی آمریکا، اصل صحت اقدام اداره مالیاتی بر مبنای اماره کامن لایی «قاعدہ‌مندی عمل اداری» است. (Martinez, 1988:275) و مبنای اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی، اماره صحت عمل اداری<sup>۲</sup> است (Lederman, 2004:119).

**– وصف رسمی برگ تشخیص مالیات و شمول اصل اعتبار سند رسمی بر آنها.** به‌موجب ماده ۱۲۸۷ قانون مدنی، سندی که نزد مأمورین رسمی در حدود صلاحیت آنها و بر طبق مقررات قانونی تنظیم شده باشد رسمی است و تصمیم‌های اداری، اعتبار اسناد

1. Administrative act

2. Presumption of correctness

رسمی را دارند (طباطبایی موتمنی، ۱۳۹۰: ۳۱۸). از سوی دیگر، ماده ۱۲۹۲ قانون مدنی متضمن این است که اصل بر اعتبار مندرجات سند رسمی است مگر آنکه بی اعتباری و یا مغایرت آن با حقیقت اثبات شود (امامی، ۱۳۷۵: ۷۳-۷۴؛ کاتوزیان، ۱۳۸۲: ۳۰۶؛ کاتوزیان، ۱۳۸۶: ۶۷) و اعلام مأمور رسمی درباره رویدادهای مادی در سند، از اماره صحت برخوردار است (کاتوزیان، ۱۳۸۲: ۳۰۳)؛ بنابراین با توجه به صلاحیت قانونی اداره مالیاتی و مأمورین آن، برگ تشخیص صادره در حدود صلاحیت و طبق مقررات قانونی، دارای وصف سند رسمی بوده و از اماره صحت برخوردار است.

- **ضرورت‌های عملی و نیاز دولت به درآمد عمومی.** میزان تأمین درآمد دولت از مالیات و نیز موارد مصرف عمومی آن به‌طور سالیانه در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود (مواد ۱ و ۱۰ قانون محاسبات عمومی). در برخی کشورها نیاز عمومی دولت به مالیات مستلزم صحیح فرض کردن تصمیم‌های مربوط به تشخیص مالیات است و اصل صحت برگ تشخیص، وصول درآمد دولت را تسهیل می‌کند. در آمریکا دادگاه‌ها، حق دولت در تحصیل درآمد ملی از طریق یک روند رسیدگی مالیاتی آسان و غیر ترافیعی<sup>۱</sup> را شناسایی کرده‌اند و نیاز مالی دولت و تسهیل تحقق درآمد، عامل مهم در تحمیل بار اثبات بر مؤدی است (Martinez, 1988: 275).

البته در حقوق ایران چنین مبنایی فاقد جایگاه قانونی و حقوقی برای اثبات اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی است؛ به‌ویژه آنکه به‌موجب ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی، پیش‌بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه، مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌شود و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد و رئیس دستگاه اجرایی مسئول صحیح بودن حصول درآمد است.

### ۳-۶. شروط اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی

با توجه به مبانی حقوقی و قانونی اصل یادشده در قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات اجرایی و نیز احکام قانون مدنی، شروط تحقق این اصل عبارت‌اند از؛ ۱. عمل اداره مالیاتی باید با رعایت شرایط قانونی مربوط به عمل صورت گرفته باشد از جمله این‌که عمل در حدود صلاحیت اداره مالیاتی و نیز مأمور مالیاتی صورت گرفته باشد. همچنین رسیدگی باید در مهلت قانونی (مرور زمان رسیدگی و ابلاغ برگ تشخیص مقرر در مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون) انجام گرفته باشد. به علاوه رسیدگی مالیاتی نباید ناقض اصل امر مختوم مالیاتی باشد (مواد ۲۳۹ و ۲۷۰ قانون). در صورت نقض شرایط یادشده، عمل رسیدگی مالیاتی بی‌اعتبار بوده و اصل صحت برگ تشخیص نیز منتفی است؛ ۲. تصمیم تشخیصی اداره مالیاتی نیز باید با رعایت شرایط شکلی قانونی صورت گرفته باشد از جمله با توجه به ماده ۲۳۷ قانون، برگ تشخیص مالیات باید متکی به دلایل کافی و به نحوی تنظیم شود که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید شده باشد و همراه با قید نام کامل و سمت امضاکنندگان به‌طور خوانا باشد و در صورت استعلام مؤدی در مورد نحوه تشخیص مالیات، جزییات گزارش مبنای برگ تشخیص به مؤدی داده شود. لازم به ذکر است چنانچه سند مورد دعوی «در ظاهر» دارای شرایط اساسی قانونی باشد رسمی فرض می‌شود (امامی، ۱۳۷۵: ۷۰) تا آنکه مؤدی اثبات کند که یکی از شرایط اساسی را فاقد است؛ ۳. در مواردی که رسیدگی اداره مالیاتی همراه با نقض کردن شرایط ماهوی رسیدگی بوده باشد مثلاً رعایت نکردن بی‌مبنای اصل صحت اظهارنامه مؤدی و یا استناد به ادله بی‌اعتبار و یا اطلاعات و اسنادی که به طرق غیرقانونی یا غیرمعتبر به دست آمده باشد، اساس تصمیم مالیاتی، بی‌اعتبار می‌شود و اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی فاقد موضوعیت می‌شود.

#### ۴-۶. قلمرو و آثار اصل صحت تشخیص اداره مالیاتی

با صدور برگ تشخیص مالیات، در نتیجه اصل صحت مندرجات برگ تشخیص، مؤدی در اعتراض به آن، بار ارائه دلیل خلاف مندرجات برگ تشخیص را بر عهده دارد و در صورت ارائه دلایل معتبر دال برخلاف واقع بودن رویدادهای استنادی اداره مالیاتی، بار اثبات مندرجات برگ تشخیص به اداره مالیاتی منتقل می‌شود. تکلیف مؤدی در اعتراض به برگ تشخیص و ارائه دلیل، صرفاً در حدود ارائه ادله مغایرت مندرجات برگ تشخیص با واقعیت است، لذا وی تکلیفی به اثبات صحت مندرجات اظهارنامه، به جز آنچه برای تحقق اصل صحت اظهارنامه لازم است ندارد، زیرا نخست، اصل صحت اظهارنامه با تحقق شرایط، مؤدی را از اثبات مندرجات آن تا زمان ارائه ادله معتبر توسط اداره مالیاتی بی‌نیاز می‌کند و دوم، تکلیف قانونی مؤدی به ارائه دلیل اعتراض به برگ تشخیص در ماده ۲۳۸ قانون، صرفاً ناظر بر دلایل اعتراض به برگ تشخیص است نه اثبات مندرجات اظهارنامه. در واقع با ارائه دلیل اثباتی مخالفت برگ تشخیص با واقع، وضعیت بار اثبات دعوی به وضعیت ناشی از اصل صحت اظهارنامه برمی‌گردد.

در آمریکا تا قبل از تصویب بند ۷۴۹۱ قانون درآمد ملی<sup>۱</sup>، مؤدی علاوه بر تکلیف به ارائه دلیلی خلاف اصل صحت عمل اداره مالیاتی، مکلف بود که دلایل ماهوی با معیار دلالت محتمل<sup>۲</sup> برای اثبات ادعای خود ارائه کند (Magro, 2004:7). لکن از اواخر دهه ۱۹۹۰ این رویه در نتیجه توجه بیشتر قانون‌گذار به حقوق اساسی مؤدی و منشور حقوق مؤدی تغییر یافته و قلمرو اصل مدعی بودن مؤدی و تحمیل بار اثبات به مؤدی محدود شده است (Racheter & Wagner, 2002:63). در نتیجه این تغییرهای قانونی، از سال ۱۹۹۸ مؤدی می‌تواند با ارائه دلیل روشن معتبر، اماره صحت ارزیابی دولت را منقلب کند (Ordower, 2013:3). بر اساس بند ۷۴۵۴ قانون درآمد ملی، برای این تغییر موقعیت، مؤدی باید ۱. دلایل متقن در مورد موضوع مورد اختلاف را ارائه داده باشد؛

1. The internal Revenue Code (IRC)  
2. Preponderance of evidence

۲. تمام الزام‌های ماهوی قانونی را فراهم کرده باشد؛ ۳. شرایط و تکالیف لازم برای پذیرش اظهارنامه مالیاتی خود را انجام داده باشد؛ ۴. اطلاعات اسناد و مدارک مندرج در ماده ۶۰۰۱ قانون را به‌طور مرتب نگهداری کرده باشد و ۵. همکاری متعارف را با اداره مالیاتی در مورد اطلاعات مدارک جلسات و مذاکرات معمول داشته باشد (Lederman, 2004:119; Ordower, 2013:4; Thuronyi, 2003:218).

در حقوق آمریکا، برخی موارد، مضمون اصل صحت برگ تشخیص و مدعی بودن مؤدی نیست و بار اثبات بر عهده اداره مالیاتی است از جمله؛ ۱. بار اثبات در مورد موضوع جدیدی که در ابلاغیه نقص نبوده بر عهده اداره مالیاتی است (Lederman, 2004:118)؛ ۲. در موارد ادعای کتمان و یا تقلب مؤدی در مورد رویدادهای مالیات بر درآمد؛ ۳. ایرادهای اثباتی اداره مالیاتی (ایرادهای متضمن ادعا) و ۴. ادعاهای متقابل اداره مالیاتی، ادعاهای مربوط به متمم مالیاتی (Martinez, 1998:266).

#### ۷. بار اثبات در مورد درآمد

مالیات، به درآمد مؤدی تعلق می‌گیرد لذا اثبات وقایع مربوط به درآمد از جمله تحقق عایدی و ماهیت درآمدی آن اهمیت دارد. وقوع درآمد تا میزانی که مؤدی در اظهارنامه قید کرده است، محرز تلقی می‌شود. در تبصره ۲ ماده ۲۱۱ قانون نیز قید شده که آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی، به‌عنوان مالیات قطعی تلقی می‌شود. با این حال، این حکم به معنای امکان مؤدی در رفع اشتباه در اعلام درآمد نیست. از نظر اثباتی، با توجه به قاعده مقرر در ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی، مؤدی نمی‌تواند مقدار درآمد اظهارشده را انکار کند ولی اگر اثبات کند که اظهار یادشده مبنی بر اشتباه یا غلط بوده است قابل رسیدگی و اثبات خواهد بود.<sup>۱</sup> در حقوق

۱. ماده ۱۲۷۷ قانون مدنی: انکار بعد از اقرار مسموع نیست لیکن اگر مقرر ادعا کند که اقرار او فاسد یا مبنی بر اشتباه یا غلط بوده شنیده می‌شود...



مالیاتی نیز پذیرش اشتباه پیش‌بینی شده است؛ در تبصره ماده ۲۲۶ قانون به مؤدی اجازه رفع اشتباه محاسباتی در اظهارنامه و اسناد تسلیمی طی یک ماه داده شده است. در ماده ۲۴۲ قانون نیز استرداد مالیات دریافتی ناشی از اشتباه محاسبه را پذیرفته است. سازمان امور مالیاتی طی بند ۸ بخشنامه شماره ۲۴/۹۸/۲۰ مورخ ۲۱/۰۳/۱۳۹۸ استرداد مالیات اضافی ناشی از اشتباه در اظهارنامه را فارغ از تبصره ۲ ماده ۲۱۱ قانون و مجاز دانسته است. همچنین هیئت عمومی دیوان عدالت اداری نیز طی دادنامه‌های شماره ۱۳۲۶ مورخ ۲۳/۰۵/۱۳۹۷ و ۸۸/۳۲۵ مورخ ۱۴/۰۴/۱۳۸۸ استرداد مالیات اضافی ناشی از اشتباه در محاسبه را الزامی دانسته و اقدام مؤدی در پرداخت و یا مختومه شدن پرونده را نافی این حق ندانسته است. از جمله موارد اشتباه در اظهار درآمد، محاسبه درآمدهای معاف از مالیات و یا محاسبه دوباره درآمدهایی است که مالیات آن در هنگام وصول پرداخت شده است. با این حال با توجه به خلاف اصل و ظاهر بودن اشتباه و استرداد، اثبات رویدادهای مثبت آثار اشتباه با مؤدی است.

در مورد ادعای حصول درآمد مازاد بر درآمد ابرازی مؤدی در اظهارنامه، با توجه به ماهیت اثباتی درآمد، اصل عدم و اصل برائت، بار دلیل بر عهده اداره مالیات است. ماده ۲۳۷ قانون نیز تصریح کرده در برگ تشخیص مالیات، مأخذ مالیاتی باید متکی به دلایل بوده و درآمدهای حاصل از فعالیت مؤدی به‌طور صریح قید شود و مأمور مالیاتی مکلف به تسلیم جزییات گزارش مبنای برگ تشخیص و هر توضیح مورد درخواست مؤدی است. سابقه مالیاتی مؤدی نیز نمی‌تواند قرینه استمرار درآمد به میزان سال‌های گذشته باشد. سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه‌های متعدد از جمله بخشنامه شماره ۳۳/۱۷۹۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۴/۰۶/۱۳۷۳ تصریح کرده با توجه به ماده ۲۳۷ قانون متضمن لزوم اتکای برگ تشخیص مالیاتی به «مأخذ صحیح و دلایل و اطلاعات کافی و فعالیت‌های روشن مربوط به درآمد»، سابقه مالیاتی مؤدی نباید در تشخیص درآمد مشمول مالیات مورد استناد اداره مالیاتی قرار گیرد.

از سوی دیگر، همه عایدی‌های مؤدی لزوماً درآمد مالیات پذیر تلقی نمی‌شود بلکه مستلزم تحقق شرایطی است. در حقوق آمریکا بر اساس رأی دیوان عالی کشور در پرونده *Eisner V Macomber*، برای درآمد تلقی کردن عایدی، باید ماهیت و عناصر آن محقق شود (Hall, 2005:5). شرایط مالیات‌پذیر بودن عایدی عمدتاً امر موضوعی هستند از جمله نخست اینکه عایدی باید موجب افزایش دارایی مؤدی شود؛ دوم اینکه عایدی باید محقق شده باشد و سوم اینکه عایدی باید واجد سلطه مؤدی بر آن از حیث نحوه مصرف باشد (Barker, 2003:858; Holmes, 2000:35).

بنابراین عایدی‌هایی همچون نفقه زن از شوهر، مبالغ جبران خسارت دریافتی (Tiley & Loutzenhiser, 2012:382)، تسهیلات بانکی (بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی)، وجوه دریافتی شریک ناشی از تقسیم مال مشاع، وجوه دریافتی پیش خریداران خودرو و یا تقبل زیان انباشته شرکت توسط سهامداران، به دلیل نداشتن ماهیت درآمدی اساساً درآمد مالیات‌پذیر تلقی نمی‌شوند (شهنیایی، ۱۴۰۰: ۷۵).

در صورت اختلاف اداره مالیاتی و مؤدی در مورد شرایط موضوعی مالیات پذیر بودن عایدی، نگارنده معتقد است که در مورد مؤدیان صاحب مشاغل و اشخاص حقوقی، ظهور عرفی دلالت بر وجود شرایط موضوعی مالیات‌پذیر بودن درآمد و وجود ماهیت درآمدی دارد، زیرا بیشتر عایدی‌های مؤدیان یادشده، در جریان فعالیت حرفه‌ای و واجد ماهیت درآمدی تحصیل می‌شود. در نتیجه از نظر بار اثبات، تمامی عایدی مؤدیان یادشده از نظر شرایط موضوعی، مالیات‌پذیر تلقی می‌شود و بار اثبات خلاف این ظهور بر عهده مؤدی است. این ظهور در مورد سایر افراد فراهم نیست. نمونه‌هایی از معیارهای قانونی در موارد خاص دیده می‌شود؛ جزء م تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۰ در مورد ماهیت درآمدی وجوه حساب بانکی، با تمایز گذاشتن بین اشخاص حقوقی و صاحبان اصناف با سایر افراد، مقرر کرده تمامی حساب‌های متصل به شبکه شاپرک، به صورت پیش فرض به عنوان حساب فروش خواهد بود. در مورد حساب‌های غیر

متصل به شاپرک، مؤدی مشمول (شخص حقوقی و واحد صنفی) مکلف است که یکی از حساب‌های بانکی خود را به‌عنوان حساب فروش معرفی کند. تمامی وجوهی که به «حساب فروش» واریز می‌شود، به‌عنوان فروش صاحب حساب (درآمد) تلقی می‌شود. در مورد حساب‌های غیر متصل به شاپرک متعلق به سایر افراد، در صورت بالغ شدن دفعات یا مبالغ واریزی از مقدار معینی، به‌عنوان حساب فروش خواهد بود و سازمان امور مالیاتی موظف است در صورت درخواست صاحب حساب، به ادعای وی مبنی بر اینکه حساب مزبور حساب فروش نیست، رسیدگی کند. این احکام قانونی موجب این قاعده است که در مورد حساب فروش مؤدی و یا حساب متصل به شاپرک، عایدی حساب‌ها، درآمد مالیاتی تلقی می‌شود و خلاف آن قابل اثبات نخواهد بود ولی در مورد سایر حساب‌ها، اصل بر درآمدی بودن عایدی حساب است مگر اینکه صاحب حساب، درآمد نبودن عایدی را در رسیدگی یا دادرسی مالیاتی اثبات کند.

مستند دیگر در مورد بار اثبات در مورد ماهیت درآمد، به‌طور خاص در مورد تراکنش بانکی، دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۵۱۱ تا ۱۵۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ هیئت تخصصی دیوان است که بر اساس آن، دریافتی نقدی حساب‌های بانکی، ملازمه‌ای با درآمد بودن آن‌ها ندارد و در صورت انکار ماهیت درآمدی آن توسط مؤدی، بار اثبات با اداره مالیاتی بوده که باید درآمد بودن آن‌ها را اثبات کند. این رأی می‌تواند بر این مبنا باشد که ماهیت درآمدی عایدی، موجب افزایش تعهد مالیاتی مؤدی است لذا در موارد تردید در این مورد، اصل برائت، مقتضی غیردرآمدی بودن آن است. از نظر نگارنده این تلقی دادنامه یادشده تا جایی قابل توجیه است که ماهیت رویداد درآمدی به‌گونه‌ای نباشد که صرفاً مؤدی به اسناد و مدارک آن دسترسی داشته باشد، زیرا در مواردی که دریافتی از طریق حساب‌های مؤدی بوده و اسناد فعالیت مربوطه نزد مؤدی است و به تبع اداره مالیاتی امکان دسترسی به آن‌ها را نداشته باشد مکلف کردن اداره مالیاتی درباره اثبات اموری که اسناد آن نزد طرف دیگر است معقول نیست.

در مورد بار اثبات در مورد شرایط معافیت مالیاتی درآمد باید گفت با احراز درآمد و مالیات پذیر بودن آن، چنانچه مؤدی، مدعی باشد که درآمد مورد نظر، از نظر موضوعی واجد اوصافی است که آن را مشمول معافیت قانونی قرار می‌دهد، وجود این اوصاف و شمول معافیت، مستلزم اثبات توسط مؤدی است، زیرا در حقوق مالیاتی در مواردی که مالیات اثبات شد اصل بر تعهد پرداخت آن است و عدم پرداخت آن دلیل می‌خواهد. اصل ۵۱ قانون اساسی که معافیت مالیاتی را مستلزم حکم قانونی کرده دال بر استثنایی بودن معافیت است و استثنایی بودن معافیت، مستلزم اثبات شرایط آن توسط مدعی معافیت است. به علاوه مدعی بودن مؤدی در اظهار معافیت درآمد، بر این قاعده اثباتی نیز استوار است که در صورتی که دینی بر عهده کسی ثابت شود اصل بر بقای آن است مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (ماده ۱۹۸ قانون آیین دادرسی مدنی).

#### ۸. مدعی بودن مؤدی در مورد هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

تعیین درآمد مشمول مالیات، مستلزم کسر کردن هزینه قابل قبول مالیاتی از جمع درآمد مؤدی است (ماده ۹۴ قانون). بر اساس ماده ۱۴۷ قانون، برای اینکه هزینه‌ای از نظر مالیاتی قابل قبول تلقی شود تحقق چند شرط لازم است؛ نخست، هزینه باید منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مشمول مالیات باشد لذا هزینه‌ای که برای تحصیل درآمد، ضروری یا متعارف نباشد و یا مربوط به درآمدهای معاف از مالیات یا با نرخ مقطوع باشد، قابل قبول نخواهد بود؛ دوم، هزینه مورد ادعا، ماهیتاً باید در زمره هزینه‌هایی باشد که در ماده ۱۴۸ قانون احصاء شده‌اند؛ سوم، هزینه باید در حدود متعارف متکی به مدارک باشد.

از نظر بار اثبات هزینه و نیز شروط موضوعی قبول آن باید گفت با توجه به اینکه هزینه به‌عنوان رویدادی ایجابی، توسط مؤدی صورت می‌گیرد و مدارک آن نیز نزد مؤدی است لذا ادعای هزینه، خلاف اصل عدم است و مؤدی باید آن را ثابت کند. به‌علاوه در

ماده ۱۴۷ قانون، از جمله شروط قبول هزینه، «متکی بودن آن به مدارک» است. بر همین اساس، بار اثبات ارتباط هزینه با تحصیل درآمد نیز بر عهده مؤدی است. در حقوق مالیاتی آمریکا، قبول هزینه مشروط به متعارف بودن<sup>۱</sup> آن برای فعالیت مؤدی است. اگر اداره مالیاتی تشخیص دهد که هزینه، متعارف و معقول نیست می‌تواند آن را قبول نکند. در مورد متعارف بودن هزینه، بار اثبات بر عهده مؤدی است و چنانچه با ارائه ادله روشن آن را اثبات کند، دعوا منقلب می‌شود و اثبات خلاف آن به دولت منتقل می‌شود (Ordover, 2013:27).

### ۹. بار اثبات در مورد متمم مالیاتی

امکان رسیدگی مالیاتی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص، بر اساس ماده ۱۵۶ قانون، محدود به مهلت زمانی یا «مرور زمان» یک‌ساله از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه است. از سوی دیگر مخومه شدن پرونده از نظر درآمد مشمول مالیات، رسیدگی دوباره و مطالبه مالیات را با منع قانونی ناشی از اعتبار قضیه مختوم مالیاتی مواجه می‌کند (مواد ۲۳۹ و ۲۷۰ قانون). با این حال در موارد استثنایی قانونی از جمله احراز «کتمان درآمد یا فعالیت» و یا عدم اطلاع اداره امور مالیاتی از فعالیت به هنگام صدور برگ تشخیص، اداره مالیاتی می‌تواند تا پنج سال نسبت به تعیین و مطالبه مالیات مربوط به درآمد کتمان شده، از مؤدی اقدام کند (مواد ۱۵۶ و ۲۲۷ قانون). این مطالبه، امری استثنایی و برخلاف اصل امر مختوم مالیاتی بوده و از نظر اثباتی مستلزم احراز کتمان درآمد مؤدی و یا احراز عدم اطلاع اداره مالیات از فعالیت کتمان شده است. بار اثبات این وقایع موضوعی را باید بر عهده اداره مالیاتی دانست، زیرا علاوه بر اینکه در ماده ۲۷۰ قانون، مطالبه مالیات بعد از صدور برگ تشخیص، مستلزم «ارائه مدرک مثبت» اعلام شده

است، رسیدگی دوباره بعد از مختومه شده پرونده مالیاتی، حکمی استثنایی و خلاف اصل بوده و در نتیجه مستلزم اثبات شرایط آن توسط اداره مالیاتی است. در حقوق مالیاتی آمریکا نیز بار اثبات شروط مطالبه مالیات بعد از رسیدگی، با اداره مالیاتی شده است. همچنین طبق رویه قضایی، بار اثبات وقایع برای طرح خواسته جدید اداره مالیاتی در دادرسی مالیاتی، در مورد موضوعی که در اعلامیه نقص اظهارنامه مطرح نشده باشد با اداره مالیاتی است (Lederman, 2004: 118; Ordower, 2013: 13-14).

### فرجام سخن

دادرسی منظم و عادلانه در مورد دعوای مؤدی و اداره مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد، مستلزم تبیین قواعد خاص بار اثبات ادعا بر اساس قواعد عام بار اثبات متناسب با احکام قانونی خاص در حقوق مالیاتی است. در تبیین قواعد بار اثبات در اختلاف‌های مالیات بر درآمد، جایگاه ویژه مؤدی و تکالیف و حقوق وی در نظام مالیاتی از یک سو و صلاحیت قانونی اداره مالیاتی در تشخیص مالیات از سوی دیگر، اقتضای قواعد خاصی را می‌کند. اهمیت کسب همکاری و مشارکت مؤدی در نظام مالیاتی و نقش اظهارنامه مؤدی در احراز وقایع، موجد اصل صحت مندرجات اظهارنامه است و بار فراهم کردن دلیل برای احراز خلاف مندرجات اظهارنامه در مرحله رسیدگی مالیاتی بر عهده اداره مالیاتی قرار می‌گیرد و عدم رعایت این اصل توسط اداره مالیاتی، مصداق نقض کردن قانون در رسیدگی است. با این حال تکالیف قانونی مؤدی در تنظیم و نگهداری اسناد و همکاری با اداره مالیاتی، علاوه بر اینکه قابلیت استناد وی به اصل صحت مندرجات اظهارنامه را مشروط رعایت این تکالیف می‌کند، موجب می‌شود در موارد متعدد همچون هزینه قابل قبول مالیاتی و ماهیت غیر درآمدی عایدی، بار اثبات این وقایع بر دوش مؤدی، به‌عنوان طرفی که باید اسناد مربوطه را تهیه و نگهداری می‌کرده، قرار گیرد. از سوی دیگر، صلاحیت حاکمیتی اداره مالیاتی در

تشخیص درآمد و وصف عمل رسیدگی مالیاتی به‌عنوان «عمل اداری» موجب می‌شود که عمل تشخیص اداره مالیاتی از فرض صحت برخوردار بوده و مؤدی ناچار باشد که در اعتراض به برگ تشخیص در دادرسی مالیاتی، بار اثبات و ارائه دلیل بی‌اعتباری مندرجات برگ تشخیص را به دوش داشته باشد.

بار اثبات در مالیات بر درآمد، در کنار قواعد اثباتی ویژه حقوق مالیاتی، در موارد متعددی تابع اصول اثباتی حقوقی است، از جمله در موارد تردید در اثبات موضوع‌های مؤثر بر بدهی مالیاتی مؤدی و یا میزان آن و یا ادعاهای خاص اداره مالیاتی همچون متمم مالیاتی، درنهایت اصولی همچون برائت به نفع مؤدی بکار می‌رود و بار اثبات بر عهده اداره مالیاتی قرار می‌گیرد.

با توجه به اصل قانونی بودن مالیات و ضرورت روشن بودن قواعد مربوط بار اثبات در مورد اختلاف‌های مالیات بر درآمد و ویژگی‌های اثبات در این حوزه، مناسب است اقدام‌های تقنینی متناسب همراه با توسعه ادبیات قضایی و علمی در این حوزه، مورد نظر سیاست‌گذاران، مراجع قانونی و محافل علمی در حوزه حقوق مالیاتی قرار گیرد. قاعده‌سازی‌های ماهوی و موجد حق در مورد بار اثبات اختلاف‌های مالیات بر درآمد نیز باید نه از طریق بخشنامه‌های اجرایی بلکه تنها از طریق قانون‌گذاری و یا تکامل رویه‌های متقن قضایی و بر اساس مبانی عدالت، برابری، حق دفاع، تسهیل کشف حقیقت، ساده و کم‌هزینه بودن فرایند مالیاتی و فصل آسان اختلاف، تضمین حقوق و اختیارات طرفین اختلاف مالیاتی، تضمین حاکمیت قانون، توجه به عرف‌های تسجیل وقایع مالیاتی و نیز کسب همکاری و حق مشارکت مؤدی صورت گیرد. به‌علاوه، قاعده‌سازی و وضع مقرره اعم از تقنینی و یا قضایی در این باره و اعمال آن‌ها، باید بر پایه اصول موجهی از قبیل اصل قانونی بودن مالیات، اصل برائت، اصل اعتماد مالیاتی بر مبنای تکلیف به حسن نیت، اصل صحت اظهار قانونی مؤدی، اصل صحت تشخیص قانونی اداره مالیاتی و اصل ترافع بنیان‌گذاری و اداره شود.

## منابع

### الف. فارسی

- امامی، سید حسن (۱۳۷۵) *حقوق مدنی*، جلد ششم، چاپ هفتم، تهران: کتاب‌فروشی اسلامیه.
- امامی، محمد (۱۳۸۹) *حقوق مالیه عمومی*، چاپ سوم، تهران: نشر میزان.
- پوراستاد، مجید (۱۳۸۷) «اصل حاکمیت اصحاب دعوی مدنی» *فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی تهران*، دوره ۳۸، شماره ۳، صص ۹۷-۱۲۵.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۵ الف) *دانشنامه حقوقی*، تهران: جلد اول، موسسه انتشارات امیرکبیر.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۵ ب) *دانشنامه حقوقی*، تهران: جلد دوم، موسسه انتشارات امیرکبیر.
- حیدری، سیروس (۱۳۹۶) «اصل تناظر در دادرسی اداری با تأکید بر دادرسی دیوان عدالت اداری»، *مجله مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز*، دوره نهم، شماره، صص ۸۴ تا ۱۱۶.
- رستمی، ولی (۱۳۸۷) «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، *فصلنامه حقوقی مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران*، دوره ۳۸، شماره ۳، صص ۱۶۵-۱۸۹.
- رستمی، ولی (۱۳۸۸) «حقوق مؤدیان مالیاتی»، *فصلنامه حقوقی مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران*، دوره ۳۹، شماره ۱، صص ۱۰۷-۱۲۸.
- رستمی، ولی، کاظمی داود (۱۳۹۸) «ارزیابی اصول "حق دفاع" و "علنی بودن" دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلیس»، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، دوره ۴۹، شماره ۴، صص ۱۰۶۷ تا ۱۰۸۸.
- رضایی، مهدی، خسروی، نیما (۱۳۹۷) «نسبت سنجی اصل الزام به بیان دلایل تصمیمات و حاکمیت قانون»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی*، دوره ۲۰، شماره ۶۱، صص ۶۱-۸۶.
- شمس، عبدالله (۱۳۸۲) *آیین دادرسی مدنی جلد دوم*، چاپ دوم، تهران: نشر میزان.
- شمس، عبدالله (۱۳۹۰) *آیین دادرسی مدنی دوره پیشرفته*، جلد سوم، چاپ نوزدهم، تهران: انتشارات دراک.



شمس، عبدالله (۱۳۹۳) **ادله اثبات دعوا**، تهران: انتشارات دراک.

شمس، عبدالله (۱۳۹۴ الف) **آیین دادرسی مدنی دوره پیشرفته**، جلد سوم، تهران: انتشارات دراک.

شمس، عبدالله (۱۳۹۴ ب) **آیین دادرسی مدنی دوره پیشرفته**، جلد نخست، تهران: انتشارات دراک.

شهنیایی، احمد (۱۴۰۰) «مفهوم و عناصر درآمد در حقوق مالیاتی با نگاهی به حقوق تطبیقی»، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۹، شماره ۵۱، صص ۶۹-۹۷.

شهنیایی، احمد (۱۴۰۱ الف) «جایگاه و ویژگی‌های تعهد مالیاتی در نظام حقوقی تعهدات»، **فصلنامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران**، دوره ۵۳، شماره ۴، زمستان، صص ۱-۲۵.

شهنیایی، احمد (۱۴۰۱ ب) «مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی»، **فصلنامه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران**، دوره ۵۲، شماره ۱، بهار، صص ۵۰۷-۵۲۹.

طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۴ الف) **آیین دادرسی مالیاتی**، جلد دوم، تهران: موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی.

طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۴ ب) **آیین دادرسی مالیاتی**، جلد نخست، تهران: موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی.

طباطبایی موتمنی، منوچهر (۱۳۹۰) **حقوق اداری**، چاپ هفدهم، تهران: انتشارات سمت.

غمامی، مجید، اشراقی آرانی، مجتبی (۱۳۸۸) «فواید عملی و نظری تفکیک امر حکمی از امر موضوعی در دادرسی مدنی»، **فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی تهران**، دوره ۳۰، شماره ۳، صص ۲۶۷-۲۸۶.

فلاح زاده، علی محمد (۱۳۹۶) «اصل بیان دلایل، مستندات آراء، تصمیمات اداری و انعکاس آن در رویه قضایی دیوان عدالت اداری»، **فصلنامه پژوهش حقوق عمومی**، سال هجدهم، شماره ۵۴، صص ۹۱-۱۱۵.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۴) **نظریه عمومی تعهدات**، جلد اول، تهران: موسسه نشر یلدا.

- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۲) اثبات و دلیل اثبات، جلد اول، چاپ دوم، تهران: انتشارات میزان.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳) اثبات و دلیل اثبات، جلد دوم، چاپ اول، تهران: انتشارات میزان.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰) فلسفه حقوق، جلد سوم، تهران: شرکت سهامی انتشار.
- کریمی، عباس (۱۳۸۶) «تبیین منطقی دلیل قضایی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی تهران، دوره ۳۷، شماره ۴، صص ۱۹۱-۲۰۳.
- محسنی، حسن (۱۳۸۶) «نظام‌های دادرسی مدنی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی تهران، دوره ۳۷، شماره ۱، صص ۸۱-۱۱۵.
- محسنی، حسن (۱۳۸۹) «فن اداره جریان دادرسی مدنی؛ سازمان‌دهی دادرسی در قالب اصول دادرسی»، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی تهران، دوره ۴۰، شماره ۴، صص ۳۵۳-۳۶۸.

- محسنی، حسن (۱۳۸۹) اداره جریان دادرسی مدنی، تهران: شرکت سهامی انتشار.
- موسی زاده، رضا (۱۳۸۹) حقوق اداری، چاپ دوازدهم، تهران: نشر میزان.
- یزدان بخش، محمدعلی (۱۳۸۷) حقوق مالیاتی، چاپ دوم، تهران: انتشارات خاتون.

### قوانین

- آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۸.
- آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۵.
- بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی.
- بخشنامه شماره ۲۱۳/۷۷۶/۱۶۱۹۹ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۸ سازمان امور مالیاتی.
- بخشنامه شماره ۳۰/۴/۴۹۸۹/۱۷۹۳۳ مورخ ۱۳۷۳/۰۶/۱۴ سازمان امور مالیاتی.
- بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۲۴ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی.
- بخشنامه شماره ۲۳۵/۴۶۲/۶۳۹/۵۸۱۸ مورخ ۱۳۸۳/۴/۱۳ سازمان امور مالیاتی.
- دادنامه شماره ۱۳۲۶ مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۳ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.
- دادنامه شماره ۳۲۵/۸۸ مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۱۴ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری.

دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۵۱۱ تا ۱۵۲۱ مورخ ۱۳۹۹/۱۲/۱۷ هیئت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری.  
 قانون اساسی مصوب ۱۳۶۸.  
 قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹.  
 قانون بودجه ۱۴۰۰ کل کشور.  
 قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مصوب ۱۳۹۸.  
 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲.  
 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات ۱۳۹۴.  
 قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶.  
 قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷.

ب. انگلیسی

- Barker, William B.(2003) "Statutory Interpretation,Comparative Law, And Economic Theory, Discovering The Ground Of Income Taxation", **San Diego Law Review**,Vol.40, No 3, pp. 828-880.
- Bhandary, Minica (2017) **Philosophical Foundations Of Tax Law**, Oxford University Press.
- Gordon, Richard K. (1996) "Law Of Tax Administration And Procedure", **Tax Law Design And Drafting**, International Monetary Fund.
- Hall, Arthur P. (2005) **Competing Concepts of Income And The Double Taxation of Saving**, The Center For Applied Economics.
- Holmes, Kevin (2000) **The Concept Of Income, A Multi – Disciplinary Analysis**, A Thesis Summited To The Victoria University Of Wellington,IBFD Publications BV.
- Lederman, Leandra (2004) "Deficient Statutory Notices and The Burdens of Proof: A Reply To Mr. Newton"**, Indiana University Maurer School Of Law, <https://ssrn.com/abstract=275492>
- Magro, Anne M. (2004) "Tax Decision Making Under The New Burden Of Proof Rules", **Journal Of The American Taxation Association**, Vol.26, No. 2, pp 23-42.
- Martinez, Leo P. (1988) "Tax Collection And Populist Rhetoric: Shifting The Burden Of Proof In Tax Cases"**, **Hastings Law Journal**, Vol. 39, pp 239-282.

- Nightingale, Kath (2002) **Taxation Theory And Practice**, Pearson Education Limited, Fouth Edition, London.
- Ordower, Henry (2011) "The Burden of Proof In Tax Matters", **European Association Of Tax Law**, chapter 3.15 (Amsterdam, 2013) (EATLP Series v. 10), Saint Louis U. Legal Studies Research Paper No. 2011-12.
- Racheter, Donald P, Wagner, Richard F. (2002) **Politics Taxation And The Rule of Law**, Springer US. United States of America.
- Thuronyi, Victor (2003) **Comparative Tax Law**, Hague, Kluwer Law International.
- Tiley, John And Loutzenhiser, Glen (2012) **Revenue Law**, Oxford, Hart Publishing Ltd.
- Wilkie, J. Scott, W. Hogg, Peter (2015) "Tax Law Within The Larger Legal System", Osgoode Hall Law Journal, Vo. 52, No. 2, pp. 460-490.