مجله علمی، پژوهشنامه مالیات،
شماره پنجاه و هفت (مسلسل ۱۰۵)،
بهار ۱۴۰۲، مقاله پژوهشی، صفحه ۲۷-۷

ابعاد حقوقی هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

حسین عبداللهی[۱]

چکیده

در زمینه نظریه اهمیت مبحث هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی در فرآیند تشخیص مالیات و ضرورت بررسی ابعاد حقوقی موضوع، این سؤالات مطرح می‌شود که «تعریف» هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی و «شروط قانونی پذیرش» این هزینه‌ها چیست؟ همچنین تعیین مصادیق و رسیدگی به هزینه‌های یاد شده، تابع چه «ضوابط حقوقی» خواهد بود؟ در این راستا، پژوهش پیش رو اقدام به ساماندهی دو بخش اصلی بر اساس دو پرسش مذکور نموده که ماحصل آن در بخش اول، احصا و تشریح «هفت شرط قانونی» جهت پذیرش هزینه‌های مالیاتی بوده و در بخش دوم نیز «هفت ضابطه حقوقی» حاکم بر مراحل تعیین مصداق، تشخیص و رسیدگی به هزینه‌های یاد شده، احصا و بررسی شده است. در پایان نیز دو پیشنهاد تقنینی و یک پیشنهاد رویه‌ای ناظر بر این حوزه، مطرح گردیده است. روش پژوهش از نوع توصیفی- تحلیلی است و جدیدترین «قوانین و مقررات مالیاتی» به‌علاوه آرای صادره از «شورای عالی مالیاتی»، «هیأت عمومی، هیأت‌های تخصصی و شعب دیوان عدالت اداری» نیز مورد توجه این پژوهش بوده است.

واژه‌های کلیدی: مالیات، هزینه‌های قابل‌قبول، قانون مالیات‌های مستقیم، برگشت هزینه، اصول حقوق مالیاتی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۳، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۱۵

۱. استادیار دانشگاه شاهد، تهران، ایران، H.a8314@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

doi 10.61186/taxjournal.31.57.1

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

مقدمه

از نظر حسابداری مالیاتی[1]، هزینه‌های صورت گرفته در واحدهای اقتصادی به دو دسته «هزینه‌های قابل‌قبول[2]» و «هزینه‌های غیرقابل‌قبول[3]» تقسیم می‌شوند (Davani, 2016:319-348) و از این‌رو ماده ۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم و فصل دوم از باب چهارم این قانون ـ که در این مقاله با علامت اختصاری ق.م.م شناخته می‌شود ـ مقررات مختلف مانند دستورالعمل جدید حسابرسی مالیاتی[4]، آرای مراجع قضایی و شبه قضایی و... به موضوع «هزینه‌های قابل‌قبول و استهلاک» پرداخته است.

یکی از اقدامات مهمی که مأموران مالیاتی[5] در مرحله تشخیص مالیات[6] انجام می‌دهند، کسر هزینه‌های صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی از درآمد[7] ابرازی یا برآوردی آن‌هاست. این هزینه‌ها که به‌عنوان هزینه‌های قابل‌قبول شناخته می‌شوند، می‌بایست از شرایط قانونی خاصی پیروی کرده باشند و قانون‌گذار در مواد مختلف قانونی به‌ویژه ماده ۱۴۷ ق.م.م شرایط مذکور را مشخص نموده است. از این‌رو، موضوع هزینه‌های قابل‌قبول با توجه به تأثیر فراوانی که بر مالیات متعلق دارد، ابعاد حقوقی مهمی را درون خود جای داده است.

به‌صورت کلی «مصادیق هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی» را می‌توان در منابع متعددی یافت که شامل موارد زیر است:

الف) قانون مالیات‌های مستقیم: این قانون در مواد ۱۴۸ و ۱۴۹ به تعیین این مصادیق پرداخته است.

ب) سایر احکام قانونی: ماده ۱۴۷ ق.م.م «پرداخت‌ها به‌موجب قانون» را به‌صورت کلی از نظر مالیاتی قابل‌قبول می‌داند که نمونه این احکام، ماده (۱۰۷) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۷۱) قانون کار (ذخیره حقوق ایام مرخصی استفاده‌نشده) است. همچنین قوانین متعددی مانند: قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور (ازجمله مواد ۶۳، ۶۵، ۶۹)، قانون جامع حمایت از ایثارگران (بند ب ماده ۳۱)، قوانین بودجه سالانه (مانند بندهای ل و ک تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱)، برنامه ششم توسعه (بند چ ماده ۷، بند ج ماده ۶۳، مواد ۶۵ و ۶۹)، قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (ماده ۲۸) هستند که مشتمل بر تعیین هزینه‌های قابل‌قبول‌اند.

ج) مصوبات هیأت‌وزیران: ماده یاد شده به پرداخت‌ها به‌موجب مصوبات هیأت‌وزیران نیز به‌عنوان منبع دیگر جهت تعیین مصادیق هزینه‌ها اشاره دارد. «یارانه سود تسهیلات پرداختی توسط صندوق‌های

1. Tax Accounting
2. Acceptable Costs /Acceptable Expenses
3. Unacceptable Costs/Unacceptable Expenses
۴. بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۵۲۲ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ (دستورالعمل تبیین انواع و ترتیبات حسابرسی مالیاتی).
5. Tax Officers/Taxmen
6. Assessment
7. Revenue/Income

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

موضوع ماده ۱۵ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر» (تصویب‌نامه مصوب جلسه مورخ ۱۴۰۰/۸/۱۹ هیأت‌وزیران) یا «هزینه‌های تنزیل اوراق بهادار اسلامی؛ موضوع تبصره ۵ قانون بودجه سال ۱۴۰۱» (موضوع آیین‌نامه اجرایی تبصره مذکور مصوب ۱۴۰۱/۲/۴ هیأت‌وزیران) از جمله این مصادیق است. همچنین، «برق مصرفی مناطق زلزله زده استان کرمانشاه در سال‌های «۱۳۹۶، ۱۳۹۷و ۱۳۹۸»[۱]، «هزینه‌های بخش غیردولتی در جهت تأمین خدمات و فضاهای عمومی، فرهنگی و مذهبی بافت‌های فرسوده شهری و سکونتگاه‌های غیررسمی»[۲] و «هزینه‌های مربوط به ادغام یا ترکیب شرکت‌ها»[۳] را می‌توان از دیگر هزینه‌هایی دانست که توسط این هیأت تعیین و اعلام شده است.

آنچه گذشت، کلیاتی بود جهت آشنایی مقدماتی با مختصات موضوع؛ اما آنچه در این نوشتار به دنبال آن خواهیم بود، تبیین و تحلیل ابعاد حقوقی «هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی» است. پرسش اصلی، پیرامون «ماهیت هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی و شروط قانونی پذیرش این هزینه‌ها» و به علاوه «ضوابط حاکم بر این موضوع» است.

اغلب تألیفات صورت گرفته در باب مالیات و حقوق مالیاتی، لاجرم به نحوی به موضوع هزینه‌های قابل‌قبول پرداخته‌اند که همگی درخور استفاده و مفیدند (Ranjbari) ; (Taheritari, 2014) ; (Rostami, 2019 & Badamchi, 2008) ; (Sabzroo & Rezaei, 2012)؛ اما جستجوها نشان داد که پرداخت مستقل به موضوع خاصِ هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی، از نظر حقوقی چندان مورد عنایت پژوهشگران قرار نگرفته است؛ امید می‌رود پژوهش پیش‌رو که از نوع توصیفی‌ـتحلیلی است در حد بضاعت خود، بخش‌های کوچکی از این حوزه را تبیین نماید.

در بخش نخست این پژوهش، ابتدا «ماهیت هزینه‌های قابل‌قبول» و «شروط پذیرش آن» را تبیین و در ادامه (قسمت دوم مقاله)، «ضوابط حقوقی» حاکم بر تعیین مصادیق و تشخیص این هزینه‌ها را تشریح خواهیم کرد.

تعریف و شروط پذیرش هزینه‌های قابل قبول

قانون‌گذار در اولین ماده فصل دوم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۱۴۷) به بیان «تعریف» هزینه‌های قابل‌قبول پرداخته و در راستای «تعریف» این هزینه‌ها در واقع اقدام به تبیین «شروط پذیرش» نموده است.

اما به‌صورت کلی می‌توان گفت هزینه قابل‌قبول مالیاتی، هزینه‌هایی است که به‌موجب قوانین مصوب مجلس

۱. تصویب‌نامه شماره ۱۹۱۸۶/ت ۵۷۶۶۰ هـ مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۹ هیأت وزیران.
۲. ماده ۴۲ آیین‌نامه اجرایی قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن.
۳. ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی بند ز ماده ۱۱۱ ق.م.م

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]
[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

شورای اسلامی[۱] یا مصوبات هیأت‌وزیران[۲] تعیین می‌شود و توسط مؤدی و در جریان تحصیل درآمد صاحبان مشاغل یا اشخاص حقوقی[۳] طی یک سال مالیاتی پرداخت یا تخصیص[۴] می‌یابد.

طبق ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، قبول و پذیرش این هزینه‌ها مشروط به تحقق شروطی است؛ از جمله اینکه در حدود متعارف، متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حدنصاب‌های مقرر باشد. به‌علاوه، تبصره‌های این ماده نیز دربردارنده شروط دیگر جهت پذیرش هزینه‌هاست. برخی از شروط نیز خود را در رویه قضایی جلوه‌گر می‌کنند که در بندهای زیر، تعریف یاد شده و شروط آن، تشریح خواهد شد.

در باب « پذیرش یا عدم پذیرش هزینه‌ها» نیز باید گفت، مبلغ هزینه‌هایی که توسط واحد مالیاتی مورد قبول واقع می‌شوند، از درآمد مؤدی قابل کسر است و مشمول مالیات نخواهند شد. بالعکس، چنانچه هزینه‌ای توسط واحد مالیاتی، مورد پذیرش قرار نگیرد، به درآمد مشمول مالیات افزوده می‌شود. همچنین، عدم پذیرش هزینه یا برگشت هزینه (Abdolmaleki,2006) به همان میزان منجر به محرومیت از معافیت‌های متعلق خواهد شد (تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر ق.م.م) و مؤدی را مشمول جریمه به میزان ۳۰٪ مالیات متعلق خواهد کرد (ماده ۱۹۲ ق.م.م).

در حدود متعارف، متکی به مدارک

اولین قیدی که ماده ۱۴۷ قانون جهت پذیرش هزینه‌ها مطرح نموده، «در حدود متعارف، متکی به مدارک بودن» است.

«عرف» را می‌توان ضوابطی دانست که بدون دخالت قانون‌گذار ایجاد شده و صرفاً ناشی از «وجدان عمومی» باشد (Katozian, 2011:473). با این‌وجود، اعتبار حقوقی و امکان استناد به عرف، منوط به «تصریح و اجازه قانونی» است (Ansari,1998:98). مثلاً به‌موجب ماده ۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم، وراث متوفی موظف‌اند به‌منظور کسر هزینه‌های کفن‌ودفن «در حدود عرف و عادات» از ماترک به اداره امور مالیاتی اظهارنامه تسلیم کنند.

۱. همانگونه که در مقدمه مقاله بیان شد مواد ۱۴۸ و ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، بند ب ماده (۱۰۷) قانون مدیریت خدمات کشوری، ماده ۷۱ قانون کار (ذخیره حقوق ایام مرخصی استفاده نشده)، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور (از جمله مواد ۶۳، ۶۵، ۶۹)، قانون جامع حمایت از ایثارگران (بند ب ماده ۳۱)، قوانین بودجه سالانه (مانند بندهای ل و ک تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۱) مشتمل بر تعیین هزینه‌های قابل قبول‌اند.

۲. ماده ۱۴۷ ق.م.م به پرداخت‌ها به موجب مصوبات هیأت وزیران نیز به عنوان منبع دیگر جهت تعیین مصادیق هزینه‌ها اشاره دارد. در مقدمه این پژوهش، مصادیق متعددی از این نوع هزینه‌ها بیان شد.

۳. پذیرش هزینه‌ها در جریان محاسبه درآمد مشمول مالیات، صرفاً ناظر بر درآمد صاحبان مشاغل موضوع فصل چهارم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم و اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰۵ قانون مذکور است و برای سایر پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد نقل و انتقال، مالیات بر درآمد اجاره املاک، مالیات بر درآمد اتفاقی و... مصداق نخواهد داشت.

۴. به عنوان مثال، طبق ماده ۸۶ ق.م.م «پرداخت یا تخصیص حقوق» باعث تعلق مالیات به دریافت کننده حقوق و همچنین احتساب آن به عنوان هزینه قابل قبول برای پرداخت کننده حقوق می‌شود؛ بنابراین، حتی اگر سند حقوق صادر شود ـ ولو پرداختی نیز صورت نگیرد ـ مصداق تخصیص حقوق است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

در این‌گونه موارد، از آنجا که عرف، مورد «تصریح قانون‌گذار» قرار گرفته، لذا لازم‌الاجرا تلقی می‌شود. همچنین در صورتی‌که «قراردادهای مورد استناد مؤدیان مالیاتی» از شفافیت کافی جهت تشخیص مالیات برخوردار نباشد و قانون در آن مورد ساکت یا مبهم باشد، «معانی عرفی آن الفاظ» می‌تواند دارای اعتبار حقوقی و قابل استناد باشد (ماده ۲۲۴ قانون مدنی).[۱] از جمله مواردی که استناد به عرف، دارای وجاهت قانونی شده، ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم است که مستنداً به ماده ۲۱۹ قانون یاد شده، تشخیص متعارف بودن نیز در صلاحیت حوزه مالیاتی خواهد بود.

از جمله برداشت‌هایی که از قید مذکور می‌شود این است که مستند بودن هزینه‌ها به اسناد و مدارک مثبته، صرفاً به میزانی که «متعارف» باشد ضروری است. بدین معنی که سازمان نمی‌تواند مدارک غیرمتعارفی را در این زمینه از مؤدیان مطالبه نماید؛ چرا که برخی هزینه‌ها عرفاً فاقد مدارک مثبته هستند؛ مانند هزینه تاکسی که در خیابان پرداخت می‌شود و قاعدتاً بابت این هزینه فاکتور رسمی ارائه نمی‌شود. نتیجه برداشت مذکور این است که در امثال چنین هزینه‌هایی، نمی‌بایست به خاطر نداشتن مدارک رسمی برای هزینه کرد، از پذیرش آن صرف‌نظر کرد.

هرچند برداشت ذکر شده، مطابق موازین حقوقی و عدالت در مالیات ستانی است (Taheritari, 2014)[۲]، اما در رویه عملی حوزه‌های مالیاتی شاهد برداشت دیگری نیز از عبارت فوق هستیم؛ بدین ترتیب که شروط: «در حدود متعارف» و «متکی بودن به مدارک»، به‌عنوان «دو شرط مجزی» تلقی می‌شوند. به‌بیان‌دیگر، حوزه‌های مالیاتی، هزینه‌هایی را قابل‌قبول می‌دانند که اولاً در «حدود متعارف» و ثانیاً «متکی به مدارک» انجام شده باشد.

البته برداشت اخیر هم قابل توجیه است؛ چون هزینه‌هایی که خارج از حدود متعارف انجام می‌شود، عملاً منجر به کاهش بی‌ضابطه و بدون دلیل درآمدهای مالیاتی کشور خواهد شد و لذا پذیرش این نوع هزینه‌ها، مغایر موازین مالی و محاسباتی (Rostami & Ghahvechian, 2017:78-90) و ضوابط حسابرسی مالیاتی (Davani, 2016:319-348) است. هیأت تخصصی مالیاتی ـ بانکی دیوان عدالت اداری نیز در رأی خود به شماره ۱۱۲۰۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۵ به تکرار قید «در حدود متعارف» در احکام مختلف از قانون مالیات‌های مستقیم (از جمله پذیرش هزینه‌ها در حدود متعارف، پذیرش هزینه کفن‌ودفن در حدود متعارف و...) اشاره می‌کند و این قید را با هدف جلوگیری از پرداخت‌های غیرمتعارف و به‌قصد ایجاد مانع برای فرار مالیاتی، مفید می‌داند.[۳]

در باب شرط «متکی به مدارک» نیز لازم به ذکر است با توجه به بند ۴ از «استاندارد شماره ۵۰۰ حسابرسی؛

---

۱. ماده ۲۲۴: «الفاظ عقود محمول است بر معانی عرفیه »

۲. جهت مطالعه در مورد جنبه‌های عدالت مالیاتی به‌عنوان نمونه ر.ک به: آقانظری، حسن؛ آقایی، اله محمد؛ جوشقانی نائینی، سید حمید؛ (۱۳۹۰)، مالیات و مشوق مالیاتی در گردونه عدالت اجتماعی، شماره دوازدهم، پژوهش‌نامه مالیات، صص. ۱۸۲ـ۱۵۳.

۳. در قسمت جمع‌بندی مقاله، پیشنهاداتی جهت رفع ابهام در این عبارت، ارائه خواهد شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

تحت عنوان شواهد و مدارک حسابرسی»[۱] و همچنین مقررات موضوع مواد ۱، ۵ و۶ آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، به‌عنوان نمونه «قراردادها، صورت‌حساب‌های خرید و فروش، دفاتر روزنامه، کل و معین و سایر مدارک و شواهد جهت حسابرسی و تشخیص درآمد مشمول مالیات» (Alimadad & Malekar-aei, 2005:112-129) در حکم «مدارک در حدود متعارف» قابل شناسایی است و می‌تواند در جریان تشخیص هزینه‌ها مورد توجه حوزه مالیاتی قرار گیرد.

هزینه‌های منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه

هزینه‌هایی قابل‌قبول شناخته می‌شوند که «منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه» باشند. در این مورد، چند نکته قابل‌توجه است:

اولاً: منظور از «مؤسسه»، «کلیه اشخاص حقوقی، صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند و سایر صاحبان مشاغل» است؛ لذا احکام هزینه‌های قابل‌قبول، تمامی مصادیق فوق را شامل می‌شود (تبصره ۱ ماده ۱۴۷ ق.م.م).

ثانیاً: هزینه‌ها می‌بایست مربوط به تحصیل درآمد «موسسه» باشد؛ یعنی هزینه‌هایی قابل‌قبول است که به «خود مؤسسه» ـ و نه شرکا، سهامداران، مدیران و... ـ تعلق داشته باشد و در راستای «عملیات مؤسسه» باشد که در اساسنامه یا مجوزهای مؤسسات تعیین شده‌اند. بر این اساس و به‌عنوان نمونه، چنانچه مؤدیان مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی، به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران یا اشخاص وابسته موضوع ماده ۱۲۹ قانون تجارت[۲] به‌عنوان وام، قرض یا به هر عنوان دیگر، وجوهی پرداخت نمایند، هزینه تأمین مالی مربوطه به‌عنوان هزینه قابل‌قبول محسوب نخواهد شد[۳] که البته این موضوع مورد تأیید هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز قرار گرفته است.[۴]

---

۱. جهت مطالعه متن کامل این استاندارد ر.ک. به: وبگاه رسمی سازمان حسابرسی به نشانی: https://audit.org.ir

۲. ماده ۱۲۹ قانون تجارت: «اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیأت مدیره یا مدیرعامل شرکت، شریک یا عضو هیأت مدیره یا مدیرعامل آن‌ها باشند، نمی‌توانند بدون اجازه هیأت مدیره در معاملاتی که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع یا سهیم شوند...»

۳. بند ۸ بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵ مورخ ۱۳۸۸/۳/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور.

۴. طبق بند (ب) رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۵۱۳ـ۵۱۷ مورخ ۱۳۸۹/۱۱/۱۸: «به‌موجب بند ۸ بخشنامه مورد شکایت مقرر گردیده: «در صورتی که مؤدیان مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده ۱۲۹ قانون تجارت به‌عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نمایند، هزینه تأمین مالی مربوط به تناسب مبالغ پرداختی مزبور به‌عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد.» نظر به این‌که طبق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ ق.م.م هزینه‌های سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد، جزء هزینه‌های قابل قبول مؤسسه می‌باشد و به استناد ماده ۱۴۷ ق.م.م، هزینه‌هایی که منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط باشد به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌گردد و پرداخت وام یا قرض به اشخاص مذکور مغایر با عملیات مؤسسه و حکم مقنن می‌باشد، از این حیث فراز اول این بند از بخشنامه مورد اعتراض، مغایرتی با قانون نداشته و قابل ابطال نمی‌باشد...»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

ثالثاً: برداشت سازمان امور مالیاتی از عبارت «مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه» این است که هزینه می‌بایست برای تحصیل درآمد مؤسسه، «ضروری» باشد. لذا به‌عنوان نمونه، طبق بخشنامه صادره از این سازمان[۱] چون «پرداخت پاداش هیأت‌مدیره شرکت‌ها» به تصویب مجمع عمومی منوط شده است، لذا «اختیاری» بوده و این امر مؤید عدم ضرورت وجود آن برای تحصیل درآمد مؤسسه هست و نمی‌توان آن را جزء هزینه‌های قابل‌قبول دانست. لازم به ذکر است مقررات متعدد صادره از سازمان با مفاد یاد شده، طی آرای شماره ۱۱۴۳۹ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۹، شماره ۱۱۳۲۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۲۷ و شماره ۱۰۹ مورخ ۱۴۰۱/۲/۲۸ مکرراً به تأیید هیأت تخصصی مالیاتی ـ بانکی دیوان عدالت اداری نیز رسیده است.

رعایت حدنصاب‌های مقرر

تشریح هرچه بیشتر ضوابط پذیرش هزینه‌ها نه‌تنها باعث شفافیت در احکام مالیاتی خواهد شد، بلکه در ساده‌سازی مالیات[۲] نیز تأثیر جدی دارد (Simon & others, 2015: 280-302). از جمله این ضوابط، «حدنصاب پذیرش هزینه‌ها» است که به ایجاد احکام مالیاتی شفاف کمک خواهد کرد و از این‌رو، ماده ۱۴۷ تصریح کرده که انجام هزینه‌ها می‌بایست «با رعایت حدنصاب‌های مقرر» باشد. اعلام حدنصاب‌های یاد شده، به‌موجب «قوانین» یا بعضاً بر اساس «مقررات» صورت پذیرفته است. مثلاً در جزء (ه) از بند ۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م بابت پس‌انداز کارکنان صرفاً به میزان سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه به‌عنوان هزینه قابل‌قبول شناسایی می‌شود. همچنین، نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج طبق آیین‌نامه موضوع جزء (ب) از بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون تعیین خواهد شد یا پرداختی به بازنشستگان مؤسسه، حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون خواهد بود.

مربوط به همان سال مالیاتی

اصل سالانه بودن احکام مالیاتی بر لزوم سالانه بودن مراحل و اقداماتی مانند «وضع قوانین مالیاتی» و «اجرای قوانین مالیاتی» (Trotabas & Cotteret,1988:83) تأکید دارد. به‌علاوه، فرآیند «تشخیص مالیات» و «وصول آن» نیز بر اساس همین اصل، اجرا می‌شود (Abdollahi & Movllabeigi, 2022:37-38). از این‌رو، در باب تشخیص هزینه‌های مالیاتی نیز هزینه‌هایی قابل‌قبول است که مربوط به همان سال مالیاتی[۳]

۱. بند (۸) بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ سازمان امور مالیاتی کشور مورخ ۱۳۸۵/۰۷/۱۸.

2. Tax Simplification

3. Tax Year

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

باشد (Alimadad & Malekaraei, 2005:112-129)[۱] و هزینه‌هایی که خارج از این دوره باشند، اصولاً به‌عنوان هزینه قابل‌قبول آن سال محاسبه نمی‌شود.[۲]

با توجه به این‌که تحقق برخی از هزینه‌ها عملاً در سال بعد انجام می‌پذیرد، لذا عدم محاسبه این‌گونه هزینه‌ها، محل نقد به نظر می‌رسد. به‌عنوان‌مثال، به‌موجب بند الف تبصره ۷ قانون بودجه سال ۱۳۹۵ «کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی استخراج‌کننده سنگ‌آهن که پروانه بهره‌برداری آن‌ها به نام سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران (ایمیدرو) و شرکت‌های تابعه است ولی فاقد قرارداد با سازمان مذکور و شرکت‌های تابعه می‌باشند، موظف‌اند بابت حق انتفاع پروانه بهره‌برداری از معادن فوق در سال ۱۳۹۵ بیست درصد (۲۰٪) مبلغ فروش محصولات خود را به‌حساب درآمد عمومی... پرداخت کنند». با توجه به این‌که در موضوع فوق، بهای واحد فروش کالاها در اختیار تولیدکنندگان نبوده و لازم است از سوی وزارت صنعت و معدن و تجارت (صمت) تعیین شود و همچنین رقم هزینه و درآمد در پایان سال مالی و با مهلت زمانی مناسب تعیین می‌شود، عملاً در هیچ‌یک از شرکت‌های از این‌دست، اجرای احکام بودجه هر سال تا پایان سال مذکور امکان‌پذیر نبوده و لذا تکلیف ناممکنی را برای این قبیل شرکت‌ها ایجاد می‌کند. به نظر می‌رسد مناسب است که مقنن در اصلاحات قانون به چنین مواردی عنایت نماید.

اختصاص به درآمدهای مشمولِ غیر معاف

هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به‌موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر[۳] بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به‌عنوان هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند (تبصره ۲ ماده ۱۴۷ ق.م.م).

به‌عنوان‌مثال، فروش حق واگذاری محل (موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم) یا نقل‌و انتقال سهام بورسی و غیربورسی (موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر همین قانون) از آنجا که مشمول مالیات مقطوع خواهند شد، نتیجتاً هزینه‌های متعلقه نیز قابل‌قبول نخواهند بود.

---

۱. همچنین ر.ک به: ماده ۱۵۵ ق.م.م

۲. البته به‌موجب بند ۱۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م «زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آن‌ها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک‌پذیر است.»

۳. جهت آشنایی با تعریف نرخ صفر مالیاتی ر.ک. به: بند الف ماده ۱۳۲ ق.م.م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

پرداخت هزینه از طرق قانونی معین

پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل‌قبول مالیاتی که به شیوه تهاتری (Bozorgasl, 2005:71)[۱] انجام نشود از مبلغ دویست میلیون ریال[۲] به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود (تبصره ۳ ماده ۱۴۷ ق.م.م). بر این اساس، قانون‌گذار شرط پذیرش برخی از هزینه‌ها را پرداخت آن صرفاً از طرق معینی (سامانه بانکی) اعلام نموده است.

باید توجه داشت که در تبصره فوق، صرفاً به «سامانه بانکی» اشاره شده است که شامل: صدور چک، استفاده از پوز بانکی، دستگاه‌های خودپرداز و اینترنت بانکی است (Davani,2016:319)[۳] و حتی اگر توسط تنخواه‌دار هم پرداخت صورت گیرد، می‌بایست از حساب بانکی وی انجام شود.[۴]

مجاز بودن فعالیت‌های طرف هزینه

یکی از شروط پذیرش هزینه‌ها را که در برخی احکام مالیاتی نیز بدان تصریح شده است می‌توان تحت عنوان «مجاز بودن فعالیت‌های طرف هزینه» نام‌گذاری کرد. بدین معنی که صرفاً هزینه‌هایی قابل‌پذیرش است که محل هزینه آن دارای مجوزهای قانونی کافی بوده و دریافت‌کننده هزینه جهت دریافت آن، صلاحیت قانونی داشته باشد. به‌عنوان نمونه، به‌موجب بند ۱۸ ماده ۱۴۸ ق.م.م «سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد...» به‌عنوان مصداق هزینه قابل‌قبول شناخته می‌شود.[۵] از این‌رو صرفاً سود، کارمزد و جریمه‌های پرداختی به بانک‌ها و سایر نهادهایی که «دارای مجوز قانونی باشند» به‌عنوان هزینه شناسایی می‌شود. در یکی از پرونده‌های مطروحه در شعب دیوان عدالت اداری، شرکت ف.ن (سهامی خاص) در سال ۱۳۹۳ و قبل از صدور مجوز فعالیت بانک «الف»، اقدام به اخذ چهار فقره تسهیلات بانکی از بانک مذکور می‌نماید و هزینه‌های تأمین مالی (سود، کارمزد و جریمه‌های) مرتبط با تسهیلات یاد شده را نیز طبق بند ۱۸ ماده ۱۴۸ ق.م.م به‌عنوان

۱. کسر کردن مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار از درآمد انباشته، نمونه‌ای از تهاتر است و نباید تهاتر را با خالص کردن ارقام اشتباه کرد.

۲. هیأت وزیران به موجب تصویب‌نامه شماره ۷۷۸۹۹/ت۵۹۷۲۷هـ مورخ ۱۴۰۱/۵/۹ و به استناد ماده ۱۷۵ ق.م.م این نصاب را از پنجاه میلیون ریال به دویست میلیون ریال تغییر داده است.

۳. همچنین، به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۴ سازمان: «نظر به این‌که در تبصره فوق به‌صورت صریح هزینه‌های پرداختی مورد حکم قرار گرفته است، بنابراین نصاب مندرج در تبصره فوق صرفاً در خصوص هزینه‌های پرداختی که به‌صورت نقدی و بیش از پنجاه میلیون ریال بوده، جاری است. لذا در صورتی که هزینه‌های پرداختی نقدی بیش از پنجاه میلیون ریال که از طریق سیستم بانکی مؤدی انجام نشده باشد، از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. این حکم به سایر هزینه‌های انجام شده که از سایر طرق تسویه و یا تهاتر می‌گردد، قابل تسری نخواهد بود.»

۴. منظور از حساب بانکی تنخواه‌دار، حسابی است که با درخواست شرکت و به نام تنخواه دار صرفاً به منظور انجام امور شرکت افتتاح می‌شود و تراکنش‌های آن نیز در دفاتر قانونی مؤدی ثبت می‌شود. این تعریف در نامه شماره مورخ ۱۴۰۰/۸/۲۳ صادره از دفتر حسابرسی مالیاتی نیز منعکس شده است.

۵. در تبصره ماده ۱۴۵ قانون یاد شده نیز به لزوم جواز قانونی بانک‌ها و موسسات اعتباری از سوی بانک مرکزی تصریح شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

هزینه‌های قابل‌قبول اعلام می‌نماید. گروه رسیدگی‌کننده مالیاتی، هزینه‌های یاد شده را رد کرده و به‌عنوان هزینه‌های قابل‌قبول تلقی نمی‌کند. پس از شکایت شاکی در هیأت‌های بدوی و تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی، به‌موجب آرای این هیأت‌ها نیز تشخیص گروه رسیدگی‌کننده صحیح اعلام می‌شود و در نهایت، به‌موجب رأی صادره از شعبه [...] دیوان عدالت اداری: «...رأی معترض‌عنه از این‌جهت که مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م. از حیث پذیرش هزینه‌های مربوط به پرداخت اصل و سود و کارمزد و جریمه تأخیر به بانک‌ها و مؤسسات مجاز مالی، مورد توجه واقع نشده است و به لحاظ این‌که در موارد متعددی احراز شده است که بانک مرکزی برای بانک الف مجوز فعالیت داده که این خود موجب ایجاد حق مکتسبه برای اشخاص شده است ...» لذا حکم به ورود شکایت صادر می‌گردد (Abdollahi, 2018:51-58).

به نظر می‌رسد در رأی صادره از شعبه دیوان، به ضابطه «مجاز بودن فعالیت‌های طرف هزینه» عنایت کافی نشده است. در این رأی، مجوز بانک «الف» باعث ایجاد «حق مکتسبه» برای مؤدی تلقی شده در حالی‌که حق مکتسب، حقی است ناشی از قرارداد یا قانون و در واقع امتیازی است که به اراده و اختیار صاحب حق، تملک شده و باید در مقابل تغییر قوانین به‌عنوان حق مکتسب مورد حمایت قرار بگیرد (Katozian,1996:46)؛ بنابراین، مطابقت با قانون یا قرارداد، شرط حتمی حق مکتسب است.[۱] این در حالی است که بانک مرکزی اقدام به صدور سه مجوز (مجوز اولیه، مجوز ثبت و مجوز فعالیت) جهت شروع به کار بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری می‌نماید که هر یک دارای ماهیت، شرایط و آثار حقوقی مجزا و متفاوتی است[۲] که بانک یاد شده در تاریخ وقوع هزینه، فاقد آن‌ها بوده است.[۳]

ضوابط حقوقی

منظور از «اصول حقوقی»، ضوابط کلی است که در مورد موضوعات متعدد و مشابه، معیار تشخیص ایجاد می‌کند (Katozian,2011:625) و «اصول و ضوابط حاکم بر مالیات» نیز چهارچوب‌هایی را ناظر بر مراحل مختلف مالیاتی ارائه خواهد کرد. این ضوابط می‌توانند در تفسیر منابع حقوق مالیاتی، جبران خلأها یا ابهامات این منابع و

۱. در حقوق اداری فرانسه نیز که سخن از برگشت ناپذیری و لغوناپذیری حقوق مکتسبه به میان می‌آید، صرفاً ناظر بر «تصمیم‌های موجد حق» است و حقوق جامعه اروپایی نیز تنها «تصمیم‌های اعطا کننده حقوق مسلم» را لغوناپذیر می‌داند و از این رو حق مکتسب صرفاً محدود به حقوق ایجاد شده و قانونی بوده و بدیهی است که ممنوعیت‌های قانونی، موجد حق نخواهند بود (Shonberg,1999:96).

۲. به عنوان نمونه، در آیین نامه نحوه تأسیس و اداره بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری غیردولتی مصوب جلسه شماره ۱۱۰۴مورخ ۱۳۸۸/۸/۱۲ شورای پول و اعتبار در موارد متعدد، تفکیک هر یک از مجوزها و لزوم وجود هر یک برای قانونی بودن فعالیت بانکها مورد تأکید قرار گرفته است. همچنین به موجب بند ۴ از ماده ۱ آیین نامه: «مجوز» به معنای هرگونه مجوز کتبی بانک مرکزی است که جهت انجام مراحل تأسیس، ثبت و فعالیت بانک یا مؤسسه اعتباری صادر می‌شود؛ از قبیل مجوز اولیه، مجوز تأسیس و مجوز فعالیت.

۳. عدم وجود مجوز قانونی برای طرف هزینه می‌تواند مؤدی را در معرض ارتکاب جرم مالیاتی نیز قراد دهد. جهت مطالعه بیشتر در مورد جرم مالیاتی ر.ک. به: خالقی، ابوالفتح و سیفی قره یتاق، داود (۱۳۹۴)، رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۷۶، صص ۱۸۱-۲۰۸.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

همچنین صدور آرای مالیاتی ـ اعم از آرای صادره در مراجع شبه قضایی یا قضایی ـ راهگشا باشند. در احصا و شرح اصول حقوقی حاکم بر پذیرش هزینه‌های مالیاتی از اصول حقوقی (به معنای عام)، قوانین، مقررات (از جمله آرای شورای عالی مالیاتی)، آرای قضایی و همچنین دیدگاه صاحب‌نظران حقوقی استفاده شده است.

اصل عدم پذیرش هزینه‌ها

از جمله ضوابط مهمی که می‌توان از اصول حقوق مالیاتی و همچنین رویه قضایی استنباط کرد، «اصل عدم پذیرش هزینه‌های مالیاتی» یا «اصل تفسیر مضیق هزینه‌های مالیاتی» است.

اصل فوق در نگاه اول در تعارض با برخی از اصول حقوقی مانند: «اصل عدم شمول مالیات» و همچنین «اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی به نفع مؤدیان» است؛ چرا که اصول اخیر «به نفع مؤدیان مالیاتی» اما اصل عدم پذیرش هزینه‌ها «به نفع دستگاه مالیات‌ستانی» قلمداد می‌شود و لذا لازم است در گام اول، اصول مذکور را تبیین نماییم.

«اصل عدم شمول مالیات» ـ که باید آن را برآمده از اصل حاکمیت قانون دانست ـ بدین معناست که اصل و حالت اولیه، عدم شمول مالیات است؛ مگر اینکه قانون‌گذار به‌صراحت شمول مالیات را نسبت به هر منبع، مقرر کند (Thuronyi, 2003:5). آشکارترین انعکاس این موضوع را در اصل ۵۱ قانون اساسی[1] می‌توان مشاهده کرد (Rostami, 2019:107).

«اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی به نفع مؤدیان» را نیز می‌توان بروز و ظهور اصل عدم شمول مالیات و نتیجه این اصل دانست. در واقع، چون قوانین مالیاتی منجر به سلطه یک فرد بر فرد دیگر می‌شود، در صورت تردید، باید اصل بر عدم سلطه قرار گیرد که عملاً به نفع مؤدی خواهد شد (Jafari Langroudi,1996:413).

جهت رفع تعارض بین «اصل عدم پذیرش هزینه‌ها» با اصول فوق، باید گفت اصول یاد شده تا جایی معتبر است که قانون‌گذار اقدام به وضع پایه مالیاتی نکرده باشد و درآمد مشمول مالیات نیز محقق نشده باشد. به‌بیان‌دیگر، پس از «وضع پایه مالیاتی» و سپس «تحقق درآمد مشمول مالیات» اصول یاد شده محل اجرای خود را از دست می‌دهد و در این مرحله، همان اصل حاکمیت قانون و فراز انتهایی اصل ۵۱ قانون اساسی (موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود) اقتضا می‌کند که نسبت به احکام قانونی که کاهنده مالیات‌اند، تفسیر مضیق[2] (Harris, 2010:29) ارائه داد. به‌بیان‌دیگر، می‌توان گفت در این مرحله اصل بر «وصول مالیات» به نحو تام و کامل قرار می‌گیرد؛ چرا که طبق احکام متعدد قانونی، سازمان امور مالیاتی نهاد ذی‌صلاح و موظف

۱. «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود.».

2. Restrictive Interpretation

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

جهت وصول مالیات‌های وضع‌شده و محقق به‌موجب قانون است.[۱]

در حقیقت وقتی مواد ۱، ۹۳ و... از قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدهای موضوع این مواد را مشمول مالیات اعلام می‌کند پس از تحقق درآمد، می‌بایست مالیات متعلقه به حیطه وصول درآید و لاجرم هر آنچه منجر به کاهش این‌گونه درآمدها گردد نیز صرفاً به‌موجب تصریحات قانونی، امکان خروج از شمول مالیات را پیدا خواهد کرد؛ مانند کسورات مالیاتی (مواد ۱۳۷، ۱۷۲ و... ق.م.م)، معافیت‌های مالیاتی (مواد ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴ ق.م.م و...) و همچنین هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی. بدین ترتیب، همان‌گونه که «اصل عدم معافیت مالیاتی» به‌عنوان یک اصل مسلم در حقوق مالیاتی به رسمیت شناخته شده است،[۲] می‌توان سخن از «اصل عدم پذیرش هزینه‌ها» در فرآیند تشخیص مالیات به میان آورد.

بر این اساس، اصل و حالت اولیه، عدم پذیرش هزینه‌های ابرازی از سوی مؤدی است؛ مگر آنکه تمامی شروط قانونی ـ به شرح بخش قبلی مقاله ـ جهت اثبات وقوع هزینه توسط مؤدی به واحد مالیاتی ابراز و تسلیم گردد و از همین روست که مواد مرتبط (به‌ویژه ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹ ق.م.م) به شکل حصری، هزینه‌های یاد شده را احصا نموده‌اند.

ردپای این اصل را در رویه قضایی ایران و به‌عنوان نمونه دادنامه شماره ۱۲۳۰ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۹ صادره از هیأت تخصصی مالیاتی ـ بانکی دیوان عدالت اداری نیز می‌توان مشاهده کرد. مصوبه مورد شکایت[۳] مقرر می‌داشت: «در صورتی‌که طبق قوانین و مقررات مربوط، عدم انجام تکالیف یا تعهد از سوی اشخاص مشمول جریمه‌ای شناخته شود، این جرائم... با توجه به عدم پیش‌بینی آن در قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات ذی‌ربط به‌عنوان هزینه قابل‌قبول در تشخیص درآمد مشمول مالیات قابل‌پذیرش نخواهد بود.» و هیأت یاد شده نیز در مقام تأیید این مقرره صراحتاً اعلام داشت: «...هرگونه تخفیف یا ترجیح یا احتساب زیان یا هزینه قابل‌قبول باید مبتنی بر نصّ صریح قانون و احراز باشد و در جهت نیل به موضوع، اکتفا به موارد منصوص در قانون ضرورت دارد.»

انعکاس این اصل را در سایر نظام‌های حقوقی نیز می‌توان مشاهده کرد. مثلاً در نظام حقوقی امریکا برخی محاکم صراحتاً در مورد «کسورات مالیات بر درآمد»[۴] حکم به لزوم «تفسیر مضیق» نموده‌اند و از اصل منع تفسیر موسع کاهنده‌های مالیاتی مانند معافیت‌های مالیاتی[۵] سخن به میان آورده‌اند. در پرونده‌های متعددی از جمله

---

۱. به عنوان نمونه ر.ک. به: مواد ۲۱۸ و ۲۱۹ از قانون مالیات‌های مستقیم.

۲. مبانی قانونی این اصل نیز همان اصل ۵۱ قانون اساسی است که در آرای مختلف هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مورد تاکید قرار گرفته است. از جمله دادنامه شماره ۸۶ مورخ ۱۳۹۸/۱/۲۷ با موضوع ابطال بند ۲ مصوبه هیأت وزیران به شماره ۳۰۶۵۲/ت ۴۹۱۲۸ مورخ ۱۳۹۲/۲/۱۵ ناظربر «میزان مالیات پروژه‌های مسکن مهر».

۳. بخشنامه شماره ۲۰۰۶۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی.

4. Income Tax Deductions

5. The Rule against Implied Tax Exemptions

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

Knight v. Commr,552 U.S.181,192 (2008) اصل تفسیر مضیق معافیت‌ها و هزینه‌های مالیاتی، ملاک عمل قرار گرفته است (Choi, 2020, 251). هر چند این اصل مورد انتقاد برخی از صاحب‌نظران و مفسران قرار گرفته است و آن را مغایر تفسیر بی‌طرفانه[1] قلمداد کرده‌اند (Choi, 2020, 252) اما به نظر می‌رسد مبانی و دلایل یاد شده، پاسخگوی این انتقادات باشد.

لزوم وجود دلایل متقن و رعایت ضوابط کیفی

الزام مأموران مالیاتی به تشخیص مالیات به شکل صحیح و با استناد به دلایل و منابع متقن، از مهم‌ترین ضوابط حقوقی حاکم بر مرحله تشخیص مالیات است. ماده ۲۳۷ ق.م.م تأکید آشکاری بر این موضوع دارد و مقرر می‌دارد تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد.[2]

بر این اساس، ارائه دلایل ضعیف در امور گزارشگری مالیاتی و اعلام نظر غیر کارشناسی، ممنوع است (Davani, 2016:577) و تشخیص مالیات می‌بایست با رعایت کلیه جوانب امر، توجه کامل به دلایل، اسناد و مدارک ابرازی و در صورت لزوم استماع دقیق اظهارات مؤدی صورت گیرد.[3]

از آنجا که یکی از اقدامات حسابرس مالیاتی در مرحله تشخیص، محاسبه و کسر هزینه‌های قابل‌قبول است، لذا رعایت این ضابطه در موضوع حسابرسی هزینه‌ها نیز ضروری است. البته با توجه به اینکه اصل بر عدم پذیرش هزینه‌های مالیاتی است، طبعاً بار اثبات این هزینه‌ها بر عهده مؤدی و نه واحد مالیاتی است؛ لذا ضابطه «وجود دلایل متقن و رعایت ضوابط کیفی» ناظر بر «ردّ هزینه‌ها و اسناد و مدارک ابزاری» و سپس «محاسبه این هزینه‌ها بر اساس مدارک یاد شده» مصداق پیدا می‌کند.

لزوم اطلاع‌رسانی به مؤدی در مورد تشخیص هزینه‌ها

«تشخیص صحیح مالیات و استناد به دلایل و منابع متقن» تنها ضابطه حقوقی در تشخیص هزینه‌های مالیاتی مؤدیان نیست؛ بلکه اولین گام است و در گام بعدی ضروری است کلیه مبانی و دلایلی که منجر به تشخیص مالیات و از جمله برگشت هزینه‌های ابرازی مؤدی شده، به مؤدی «اطلاع‌رسانی» شود و وی به نحو کامل

1. Fair Interpretation

۲. همچنین به‌موجب دستورالعمل شماره ۵۸۱۸/۶۳۹/۴۶۲/۲۳۵ مورخ ۱۳۸۳/۴/۱۳ سازمان، مأموران مالیاتی که وظیفه تشخیص درآمد مشمول مالیات به آنان محول شده است مکلفند: در موارد تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی، «دلایل» برگشت یا عدم قبول هزینه و یا احتساب هرگونه اقلامی به‌عنوان درآمد سال مورد رسیدگی یا تجدید محاسبات و ملاحظاتی که منجر به افزایش درآمد ابرازی مؤدی یا کاهش زیان می‌گردد را صریحاً در گزارش‌های مالیاتی قید نمایند.

۳. مستنبط از بخشنامه شماره ۱۶۱۹۹/۷۷۶/۲۱۳ مورخ ۱۳۸۵/۰۵/۱۸ و شماره ۱۷۹۳۳/۴۹۸۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۳/۶/۱۴ سازمان امور مالیاتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

در جریان محتوای آن قرار گیرد. این اصل که از لزوم «رفتار منصفانه» دستگاه‌های اداری با مردم سرچشمه می‌گیرد (G.Richardson,1986:937) و در ارتقای کیفیت تصمیمات مأموران اداری مؤثر است (Galli-gan,1996:430)، نه‌تنها در بند الف ماده ۳ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال ۱۳۹۰ انعکاس یافته،[۱] بلکه مطابق ماده ۲۳۷ ق.م.م و ماده ۳۵ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م مأموران مالیاتی مؤظف‌اند در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات، تصویر گزارش نهایی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است را به مؤدی تسلیم نموده و نسبت به مفاد آن اطلاع‌رسانی نمایند.[۲] این الزام، به ارائه برگ مبنای تشخیص (برگ حسابرسی) محدود نشده است؛ بلکه چنانچه بر اساس دستور مراجع حل اختلاف مالیاتی، جهت رفع ابهام و بررسی دقیق تشخیص مالیات، «قرار کارشناسی» (ارجاع پرونده مالیاتی به کارشناسان جهت بررسی مجدد) صادر شود، ضروری است مفاد گزارش اجرای قرار نیز به مؤدی اطلاع داده شود.[۳]

حاکمیت قانون در تعیین شروط پذیرش هزینه‌ها

اصل قانونی بودن مالیات را می‌توان به معنای لزوم انجام کلیه مراحل وضع، رسیدگی و تشخیص، وصول و دادرسی مالیات تنها «به‌موجب قانون» دانست (Tiley, 2012:54).[۴] در اصول ۹۴، ۹۵، ۹۶ و ۹۹ متمم قانون اساسی مشروطه[۵] به «اصل لزوم مجوز قانونی برای وصول مالیات و معافیت از آن» تصریح شده بود. تصریح به

---

۱. «کلّیه قوانین و مقررات اعم از تصویب‌نامه‌ها، دستورالعملها، بخشنامه‌ها، رویه‌ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرآیندهای کاری و زمان‌بندی انجام کارها، استانداردها، معیار و شاخصهای مورد عمل، مأموریتها، شرح وظایف دستگاهها و واحدهای مربوط، همچنین مراحل مختلف اخذ مجوزها، موافقتهای اصولی، مفاصاحسابها، تسهیلات اعطایی، نقشه‌های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه‌های ساختمانی و محاسبات مربوط به مالیاتها، عوارض و حقوق دولت، مراحل مربوط به واردات و صادرات کالا را در دیدارگاه‌های الکترونیک به اطلاع عموم برسانند...»

۲. به نظر می‌رسد این امر در افزایش «تمکین مالیاتی» و «رضایت عمومی جامعه» نیز مؤثر باشد. جهت مطالعه بیشتر در این مورد ر.ک. به: اسدی، غلامحسین و جمشیدی، ناصر و رامشینی، محمود (۱۳۹۵)، نگرشی نوین به تمکین مالیاتی؛ ارائه یک چارچوب جدید، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۳۲، ص ۱۲ و همچنین درویشی، باقر و محمدیان، فرشته (۱۳۹۶)، بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۳۳.

۳. ر.ک. به: بند ۲۵ دستورالعمل دادرسی مالیاتی. همچنین طبق بخشنامه شماره ۱۹۴۱۰/۳۷۵۸/۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ سازمان: نظر به این‌که اطلاع مؤدی مالیاتی از مفاد گزارش اجرای قرار قبل از حضور در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی از حیث تنظیم لایحه دفاعیه و نیل به واقعیت امر و کمک به تحقق اصل عدالت مالیاتی و نهایتاً صدور رأی موجه و منطبق با مقررات مؤثر می‌باشد بنابراین با توجه به مقررات ماده ۲۳۷ و آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم بالاخص ماده ۳۵ آن، در صورت درخواست مؤدی لازم است اداره امور مالیاتی یا هیأت حل اختلاف مالیاتی حسب مورد رونوشت یا تصویر گزارش اجرای قرار را در اختیار مؤدی متقاضی قرار دهد.

۴. منابع متعددی به این اصل اشاره و اقدام به شرح آن نموده اند. به عنوان نمونه ر.ک. به: رستمی، ولی (۱۳۹۹)، مالیه عمومی، تهران، میزان، صص. ۱۰۰-۱۰۵؛ مهندس، ابوطالب و تقوی، مهدی (۱۳۸۸)، مالیه عمومی، تهران، کتابخانه فروردین، ص. ۱۳۱؛ شاحیدر، عبدالکریم (۱۳۸۰)، اصول حاکم بر حقوق مالیاتی، مجله حقوقی دادگستری. شماره ۳۵، ص. ۱۷۲؛ پیرنیا، حسین (۱۳۴۸)، مالیه عمومی: مالیات‌ها و بودجه، تهران، ابن سینا، ص. ۱۳۸. همچنین به این اصول، مواردی مانند «بهره‌وری»، «بی طرفی»، «سادگی»، «انعطاف‌پذیری» و «اطمینان» نیز می‌توان افزود. ر.ک. به:

AICPA. (2001). Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, New York, American Institute of Certified Public. Accountants, Inc. NY 10036-8775.

۵. اصل ۹۴: «هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون.» اصل ۹۵: «مواردی که از دادن مالیات معاف توانند شد قانون مشخص خواهد نمود.» اصل ۹۶: «میزان مالیات را همه ساله مجلس شورای ملّی به اکثریت تصویب و معین خواهد نمود.» اصل ۹۹: «غیر از مواردی که قانون صراحتاً مستثنی می‌نماید از اهالی به هیچ عنوان چیزی مطالبه نمی‌شود مگر به اسم مالیات مملکتی و ولایتی و ایالتی و بلدی.»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

اصل قانونی بودن مالیات نه‌تنها در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، بلکه به‌موجب قوانین عادی نیز مورد اشاره قرار گرفته[۱] که از جمله مهم‌ترین ضمانت‌های اجرایی نقض این اصل، ابطال تصمیمات و اقدامات مأموران یا نهادهای دولتی از سوی دیوان عدالت اداری است (Tabatabaei, 2011:304).[۲]

«اصل حاکمیت قانون» نه‌تنها در تعیین «پایه‌های مالیاتی» و «نرخ‌های مالیاتی» بلکه در موضوع «مصادیق هزینه‌های مالیاتی» و همچنین «شروط پذیرش این هزینه‌ها» نیز جاری است و قانون می‌بایست فصل الخطاب باشد. بر همین اساس، چنانچه شروط پذیرش هزینه‌های مالیاتی به‌صراحت به‌موجب «قانون» مشخص و معین شده باشد، «مقررات» نمی‌تواند این شروط را کاسته یا بیافزاید و منجر به تضییق یا توسعه حکم قانونی گردد.

به‌عنوان نمونه، بند ۹ ماده ۱۴۸ ق.م.م هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه را مشروط به سه شرط، قابل‌قبول اعلام نموده است.[۳] با این‌وجود، بند یک «آیین‌نامه اجرایی احراز شروط سه‌گانه موضوع بند ۹ ماده ۱۴۸ ق.م.م» مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی اعلام کتبی خسارت توسط مؤدی «در فرصت سه‌ماهه» را شرط احتساب این خسارت به‌عنوان هزینه قابل‌قبول موضوع بند یاد شده دانسته بود و بر این اساس اقدام به وضع شرط اضافی، زائد بر موارد مصرح قانونی (اعلام در فرصت سه‌ماهه) نموده بود که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به‌موجب دادنامه شماره ۷۵۶ مورخ ۱۳۹۹/۷/۶ بند مذکور را مغایر قانون اعلام نمود.

وفق این رای، مقرره معترض‌عنه که «اعلام کتبی موضوع خسارت توسط مؤدی حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت» را به عنوان یکی از شرایط پذیرش خسارت مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی قرار داده است، در واقع اقدام به «توسعه حکم مقرر در قانون» نموده و از این رو مقرره مذکور مغایر قانون اعلام شد که نمادی از لزوم پایبندی به «اصل حاکمیت قانون» است و منجر به توسعه حکم قانون‌گذار.

صلاحیت عام مأموران مالیاتی در تشخیص هزینه‌ها

بر اساس مواد ۲۱۹ و ۲۲۹ ق.م.م صلاحیت شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده و با توجه به اطلاق مفاد این مواد مأموران مالیاتی، واجد «صلاحیت عام و فراگیر» جهت تشخیص مالیات هستند. این صلاحیت عام و البته در چهارچوب قانون را می‌توان ناظر بر ابعاد مختلفی دانست که از آن جمله، صلاحیت عام در «استفاده از ابزارهای تشخیص مالیات و هزینه‌های مالیاتی» است.

۱. مثلاً در قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ دریافت و پرداخت هرگونه وجهی تحت هر عنوان توسط دستگاه‌های اجرایی تنها از طریق قوانین موضوعه ممکن شده و هرگونه دریافت و پرداخت برخلاف مفاد این ماده را در حکم تصرف غیرقانونی در اموال دولتی قلمداد نموده است. ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی نیز اخذ یا امر به اخذ هرگونه وجه توسط مأموران دولتی و شهرداری‌ها را مستوجب حبس از دو ماه تا یک سال دانسته است.

۲. همچنین ر.ک. به: ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری.

۳. اولاً_ وجود خسارت محقق باشد. ثانیاً_ موضوع و میزان آن مشخص باشد. ثالثاً_ طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

بر این اساس است که ماده ۳۱ آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م اظهار می‌دارد مأموران مالیاتی مکلف‌اند «هرگونه تحقیق و رسیدگی» که برای آگاهی از وضع مؤدیان لازم است را با رعایت مقررات مربوط به عمل آورند و از جمله این ابزارها را حتی می‌توان «مراجعه به محل فعالیت مؤدی» (موضوع ماده ۱۸۱ ق.م.م) و انجام «استعلامات مورد نیاز» دانست.[۱]

با توجه به همین صلاحیت عام در استفاده از ابزارهای تشخیصی می‌توان گفت حتی «اسناد عادی» نیز در شرایطی می‌تواند مستند مأموران مالیاتی جهت تشخیص مالیات و از جمله «رسیدگی و تشخیص هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی» قرار گیرد؛ مثلاً اگر مفاد این اسناد به نحوی مورد تأیید مؤدی قرار گیرد ـ مثل ثبت در اسناد و دفاتر قانونی مؤدی و... که می‌تواند به‌منزله اقرار[۲] وی به شمار آید ـ یا این‌که اسناد و مدارکی دال بر وقوع معامله به‌صورت عادی و تبادل وجه، ارائه و احراز شود سازمان می‌تواند بر اساس این‌گونه اسناد عادی نیز اقدام به تشخیص مالیات کند.

بسط ید مأموران مالیاتی در استفاده از ابزارهای تشخیص هزینه‌ها از جمله استفاده از دفاتر قانونی مؤدیان حتی در فرض عدم وجود اسناد رسمی را می‌توان در بند (ب) رأی شماره ۱۳-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۶/۵ شورای عالی مالیاتی مشاهده کرد. به‌موجب این رأی: «چنانچه دارایی‌های استهلاک‌پذیر فارغ از طی تشریفات قانونی ثبت سند مالکیت، (در صورت احراز انجام معامله و تصرف دارایی مورد نظر) بر اساس استانداردهای حسابداری به‌عنوان دارایی غیرجاری در دفاتر انتقال گیرنده ثبت و در صورت‌های مالی آن منعکس گردد هزینه استهلاک آن با رعایت مقررات به‌عنوان هزینه قابل‌قبول مالیاتی انتقال گیرنده محسوب می‌گردد.»[۳]

محاسبه هزینه‌ها مطابق با اصول و استانداردهای حسابداری

«اصول پذیرفته‌شده حسابداری»[۴] میثاق‌ها، قواعد و رویه‌های رسماً پذیرفته شده حسابداری در یک‌زمان معین است که توسط مرجع رسمی یا نهاد حرفه‌ای یک کشور تدوین شده و در انجام عملیات حسابداری و ارائه صورت‌های مالی باید رعایت شود. این اصول ضوابطی را برای اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی مؤسسات فراهم می‌آورد (Alimadad & Malekaraei, 2005:472). در واقع، رهنمودهای حسابداری است که به‌وسیله هیأت استانداردهای حسابداری مالی تدوین می‌شوند و نحوه گزارشگری مالی را به حسابداران توصیه می‌کنند (Horngren & others, 2020:42).

۱. ر.ک. به: دستورالعمل شماره ۲۳۲/۳۷۳/۴۵۷ مورخ ۱۳۸۴/۰۲/۱۳ سازمان امور مالیاتی.

۲. ماده ۱۲۵۹ قانون مدنی: «اقرار عبارت از اخبار به حقی است برای غیر بر ضرر خود.» همچنین در بخشنامه شماره ۳۰/۴/۶۸۸۷/۲۷۸۷۶ مورخ ۱۳۷۵/۰۶/۲۴ سازمان امور مالیاتی در مورد نحوه برخورد با اظهارنامه مؤدیان نیز به صراحت به مقررات قانون مدنی در باب اقرار استناد شده که مؤیدی بر این موضوع است.

۳. این رأی وفق دادنامه شماره ۱۰۰۷۶ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱۹ مورد تأیید هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری نیز قرار گرفته است.

4. Generally Accepted Accoounting Principles (GAAP)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

در نظام حقوقی ایران بر اساس ماده ۶ فصل دوم اساسنامه سازمان حسابرسی یکی از مأموریت‌های اصلی و مهم سازمان، تهیه و تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و تحقق روش‌های علمی و عملی این حوزه است.[۱] «اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری» در احکام مالیاتی متعددی، مورد توجه قانون‌گذار قرار گرفته است. همچنین در آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شعب دیوان عدالت اداری و همچنین هیأت عمومی[۲] و هیأت‌های تخصصی این دیوان[۳] نیز به اصول مذکور استناد شده است. قوانین و مقررات در چندین مورد بر رعایت این اصول تصریح نموده‌اند که نمونه آن ماده ۹۵ و آیین‌نامه اجرایی این ماده و ماده ۱۰۶ ق.م.م است.

در موضوع هزینه‌های مالیاتی نیز «زیان حاصل از تسعیر ارز» صرفاً در صورتی‌که بر اساس اصول متداول حسابداری محاسبه شوند به‌عنوان هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی شناخته می‌شوند (ماده ۱۴۸ ق.م.م) به‌علاوه مقررات مربوط به استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر؛ شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن نیز با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه شده است (ماده ۱۴۹ ق.م.م).

مراجع قضایی مشخصاً ناظر بر «محاسبه هزینه‌های قابل‌قبول بر اساس استانداردهای حسابداری» نیز اقدام به صدور رأی نموده‌اند. نمونه این مورد، دادنامه شماره ۱۰۰۷۶ مورخ ۱۴۰۰/۲/۱۹ هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری است که استناد به این موضوع در دفاعیات طرف شکایت (سازمان امور مالیاتی) مشاهده می‌شود و به‌موجب نظر این هیأت، مقرره صادره از سازمان «همگی در راستای اجرای صحیح قانون» قلمداد شده است.

اصل عدم شمول معافیت نسبت به هزینه‌های برگشتی

پس از این‌که مؤدیان، مدارک هزینه‌ای خود در قالب وضعیت و صورتحساب هزینه‌های انجام شده را به واحد مالیاتی اعلام می‌کنند، چنانچه برخی از هزینه‌ها به‌عنوان هزینه قابل‌قبول تلقی نشود، اصطلاحاً «هزینه برگشتی» محسوب می‌شوند.

نکته قابل‌توجه اینجاست که چون شمول معافیت در احکام متعدد مالیاتی صرفاً به «درآمد مشمول مالیات ابرازی» اختصاص یافته است، لذا هزینه‌های برگشتی از آنجا که به‌عنوان درآمد «ابراز» نشده‌اند، نمی‌بایست از معافیت مالیاتی برخوردار شوند.

به‌عنوان نمونه، تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً به إعمال تخفیف نسبت به «درآمد مشمول مالیات ابرازی» تصریح کرده یا ماده ۱۳۲ همین قانون به معافیت «درآمد ابرازی» ناشی از فعالیت‌های

۱. فهرست این استانداردها در سایت رسمی سازمان حسابرسی به آدرس www.audit.org.ir در دسترس است.

۲. نمونه این مورد، رأی شماره ۵۱۳ الی ۵۱۷ مورخ ۱۳۸۹/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. در این رأی به رعایت عرف حسابداری و حسابرسی و استانداردهای حسابداری در مورد بهای تمام شده دارایی عنایت شده و بخشنامه مغایر این اصول را باطل نموده است.

۳. نمونه این مورد نیز رأی شماره ۱۱۱۳۷ مورخ ۲۱ آبان ۱۳۹۹ صادره از هیأت تخصصی مالیاتی_ بانکی دیوان است که پس از اشاره به مفاد ماده ۹۵ ق.م.م به بند ۲۴ استاندارد حسابداری شماره ۱ (نحوه ارائه صورت‌های مالی) استناد شده و بر این اساس، مقرره مورد شکایت را مطابق قانون اعلام نموده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی اشاره کرده است که طبعاً مشمول هزینه‌های برگشتی نخواهند شد.

با وجود اینکه ضابطه فوق به‌صورت شفاف از اصطلاح «ابرازی» قابل استنباط است، اما در این باب، شاهد رویکردهای متفاوتی از دیوان عدالت اداری بوده‌ایم. هرچند هیأت تخصصی مالیاتی ـ بانکی دیوان به‌موجب دادنامه شماره ۱۰۰۴۹ مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۹ اظهار داشته «با عنایت به اینکه در تبصره ۶ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً به إعمال تخفیف نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی تصریح شده است، بنابراین هزینه‌های غیرقابل‌قبول و برگشتی از شمول حکم مقرر در تبصره فوق خارج بوده و اعمال تخفیف مالیاتی نسبت به این هزینه‌ها، تعدی از حکم قانون‌گذار است» اما هیأت عمومی دیوان در دادنامه شماره ۱۰۵۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ اعلام داشته: «مقنن نیز در ماده ۱۳۲ قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی ... را معاف اعلام کرده است. نظر به این‌که ... این هزینه‌ها [هزینه‌های برگشتی] جزء درآمدهای مالیاتی ابرازی مؤدی محسوب می‌شود و حذف معافیت از این قسمت از درآمد به لحاظ این‌که متکی به‌حکم مقنن نیست [لذا عدم شمول معافیت نسبت به هزینه‌های برگشتی] مغایر اصل ۵۱ قانون اساسی و حکم ماده ۱۳۲ اصلاحی ق.م.م است...»

عدم اتخاد رویه ثابت در تفسیر احکام و عبارات قانونی توسط هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، امری مسبوق به سابقه است که به‌جز مورد فوق، نمونه آن را در تشتت آرای صادره پیرامون «مصادیق معافیت مالیاتی» موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ نیز مشاهده می‌کنیم (Abdollahi & Movllabeigi, 2022:223). این در حالی است که اصطلاح «درآمد ابرازی» در مقررات مالیاتی به‌عنوان یک اصطلاح پرکاربرد و با تعریف مشخص به‌شمار می‌رود که در تمامی موارد، دایره شمول آن «درآمدهای کتمان شده» و به‌علاوه «هزینه‌های برگشتی» را در بر نگرفته است. به‌عنوان نمونه، «بند ت ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۱۶» در تعریف «درآمد ابرازی» بیان می‌دارد: «ارزش فروش کالا و یا ارائه خدمات ابراز شده توسط مؤدی در اظهارنامه مالیاتی تسلیمی به اداره امور مالیاتی در موعد مقرر قانونی» یا بخشنامه سازمان امور مالیاتی به شماره ۲۰۰/۹۴/۵۲ مورخ ۱۳۹۴/۵/۱۳ «درآمدهای کتمان شده، هزینه‌های برگشتی و سایر مواردی که بر اساس مقررات به درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت اضافه می‌شود» را ذیل عنوان درآمد مشمول مالیات ابرازی نمی‌داند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها

در این مقاله «شروط هفت‌گانه» و سپس «ضوابط هفت‌گانه» در فرآیند تشخیص و رسیدگی به هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی مورد بررسی قرار گرفت. با مداقه در این مباحث «دو پیشنهاد تقنینی» و همچنین «یک پیشنهاد ناظر بر اصلاح رویه‌های حسابرسی مالیاتی» می‌توان مطرح نمود:

اولین پیشنهاد تقنینی، «لزوم ابهام‌زدایی از واژگان و اصطلاحات قانونی» است. ضرورت این موارد را در برداشت‌های مختلف از قید «در حدود متعارف، متکی به اسناد و مدارک» ـ مذکور در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم ـ شاهد بودیم. همچنین ابهام در اصطلاح «درآمد ابرازی» مذکور در تبصره ۶ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیز ـ همان‌گونه که تشریح شد ـ منجر به اظهار نظرات متفاوت توسط هیأت‌های دیوان عدالت اداری گردید که ریشه این‌گونه برداشت‌های مختلف را ـ در کنار ضعف در روش‌های تفسیر قضایی ـ می‌توان «ابهام در عبارت‌پردازی‌های قانونی» نیز دانست.

دومین پیشنهاد تقنینی، ناظر بر شرط «مربوط به همان سال مالیاتی» مذکور در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم است. با وجود ضرورت لحاظ این شرط در بسیاری از هزینه‌ها اما ـ همان‌گونه که گذشت ـ در برخی مصادیق مذکور عملاً امکان تحقق این شرط فراهم نمی‌گردد؛ لذا تصریح به موارد استثنا، ضروری به نظر می‌رسد.

پیرامون «اصلاح رویه‌های حسابرسی مالیاتی» باید گفت توجه مأموران مالیاتی به تفاوت در هزینه‌های متعارف به نسبت «واحدهای گوناگون اقتصادی» اجتناب‌ناپذیر است؛ چرا که نوع فعالیت برخی از این واحدها اقتضا می‌کند که در بخش خاصی، هزینه بیشتری را به نسبت واحدهای دیگر اختصاص دهد. مثلاً طبیعی است که هزینه بازاریابی و تبلیغات برای یک واحد در شرایط رقابتی، بیشتر از واحدی باشد که به‌صورت انحصاری فعالیت اقتصادی انجام می‌دهد. این در حالی است که واحدهای مالیاتی غالباً هزینه‌های مذکور را قابل‌قبول نمی‌دانند.

خوشبختانه توجه به این نوع ویژگی‌های خاص باعث شد در قانون مصوب جدید «جهش تولید دانش‌بنیان» مصوب ۱۴۰۱/۰۲/۳۱ معادل هزینه انجام شده برای فعالیت‌های تحقیق و توسعه، به‌عنوان اعتبار مالیاتی با قابلیت انتقال به سنوات آتی به شرکت‌ها و مؤسسات متقاضی محاسبه شود و معادل آن از مالیات قطعی‌شده سال انجام هزینه مذکور یا سال‌های بعد، کسر گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

فهرست منابع

1. Aghanazari, H., Aghaee, A.M., Joshaghanee, S.H., (2011). Tax and Tax Incentives in Social Justice, Tax Research Journal, No. 12, (Persian).
2. Asadi, GH., Jamshidi, Naser, Ramshini, M., (2006). Tax Compliance from modern Perspective; A New Model, Tax Research Journal, No. 32, (Persian).
3. Ansari, V., A., (1998). Administrative Law Generals, Tehran, Mizan Publication, Second Edition, (Persian).
4. Bozorg Asl, M., (2006). Intermediate Accounting, Vol. I, Financial statements, Tehran, Auditing Organization, (Persian).
5. Protaba, Loui, Mariqueterie, Jean, (1989). Tax Law, Translated by Mohamadali Yazdanbakhsh, Tehran, Khatoun Publication, (Persian).
6. Pirnia. H., (1969). Public Finance: Tax and Budget, Tehran, Ibn-e- Sina Publication, (Persian).
7. Ja'fari Langgeroudi, M.J., (1991). Legal Encyclopedia, Tehran, Amir Kabir Publication, Second Edition.
8. Khalegh Davani, A., Seifi Ghareh Yetagh, D., (2016). Iranian Criminal System View to Tax Evasin Crimes, Tax Research Journal, No. 76, (Persian).
9. Davani, Q., (2016). Tax Accounting,Tehran, Reyumars publication, 30 th Edition (Persian).
10. Darvishi, B., Mohamadian, F., (2017). Comparative Study of Iranian System by Emphasis on 1990s Tax Reforms, Tax Research Journal, No. 33, (Persian).
11. Rostami, V., (2020). Public Finance, Tehran, Mizan Publication, (Persian).
12. Rostami, V., Ghahvechian, H., (2017). Financial and calculating Rights, Tehran, Dadgostar Publication, (Persian).
13. Rezaei, M. Gh., Sabzroo, M., (2012). A Model for Qoms Acceptance as a Part of Income Tax, Tax Research Journal, No. 63: 125-152, (Persian).
14. Ranjbari, A., Badamchi, A., (2008). Financial Rights and Public Finance, Tehran, Majd Publication, 9th Edition, (Persian).
15. Shaheidar, A., (2001). Principles Governing Tax Law, Justice Law Journal, No. 35.
16. Shonberg, S., (1999). Legal Expectations in Administrative Law of England, France and European Community, Translated by Ranjbar. Tehran, Mizan Publishing 1th Edition.
17. Tahertari, M., (2014). Tax Equity and Justice in Human Rights Principles and

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

Modern Tax Rights, Tehran, Shahre Danesh, (Persian).
18. Tabatabaee, Mo'tamani, M., (2011). Administrative Law, Samt, Tehran, (Persian).
19. Abdollahi, H., Mollabeigi, Q., (2022). Tax Law, by Applied and Analytic Approach, Tehran, Jungle Publication, 2th Edition, (Persian).
20. Abdollahi, H., (2019). Recognizing Allowed Banking Activities and its Effect on Tax Acceptable Expenses, Judicial Procedure Biquarterly, Justice Tribunal Branches, No. 7: 51-58, (Persian).
21. Abdolmaleki, M.R., (2006). Dictionary of Financial – Calculating Terminology, Training and Improving Human Resources, State Supreme Audit Court, 1th Edition, (Persian).
22. Alimadad, M., Malekaraei, N.D., (2006). Basics and General Accounting Methods, Accounting and Specialized Auditing Research Center, Auditing Organization, Vol. 1, (Persian).
23. Katozian, N., (2011). The Philosophy of Law, Tehran, Vol. 2, (Persian).
24. Katozian, N., (1996). Transfering Law; Law Contradiction in Time, Tehran, Dadgostar Publicatrion, 5th Edition, (Persian).
25. Mohandes, A., Taghavi, M., (2009). Public Finance, Tehran, (Persian).
26. Horn Gern, C., Robinson, M., Harrison, Walter, (2020). Accounting Principles I, Translated by Iraj Nowravesh & Gholamreza Karami, Vol. 1, Tehran.
27. AICPA. (2001). Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, New York, American Institute of Certified Public. Accountants, Inc. NY 10036-8775.
28. Choi, Janathan H., (2020). The Substantive Canon Of Tax Law, Stanford Law Review, Vol. 72.
29. D.J, Galligan, (1996). Due Process and Fair Procedures, Oxford.
30. Harris, Peter And Oliver, David (2010). International Commercial Tax, Cambridge, Cambridge University Press.
31. James, Simon; Sawyer, Adrian and Wallschutzky Ian, (2015). Tax Simplification: A Review of Initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom, E-Journal of Tax.
32. Thuronyi, Victor (2003). Comparative Tax Law, Hague, Kluwer Law International.
33. Tiley, John And Loutzenhiser, Glen (2012). Revenue Law; Oxford, Hart Publishing Ltd.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1]

[DOI: 10.61186/taxjournal.31.57.1] [Downloaded from taxjournal.ir on 2025-11-15]