

## مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده:	۹۴۰۱۰۶۸	شماره دادنامه:	۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۱۰۲۹۷
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۳۹۷/۰۲/۱۱
شاکی:	بانک پارسیان	نتیجه رسیدگی:	رای به عدم ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیات های مستقیم (۰۸۰۴۰۱)		
مصوبه ها:	۳۲۳۹ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۴/۰۲/۳۱ ۳۷۰۸ - ۱۶۷۱ - ۲۳۲ سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۳/۰۹/۰۱		

## پیام رای:

بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر احتساب دو درصد از مانده مطالبات مشکوک الوصول بانک ها به عنوان هزینه قابل قبول و معاف از مالیات و مزاد بر آن مشمول مالیات، منافاتی با بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم ندارد.

## متن دادنامه:

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 297

تاریخ دادنامه: 1397,2,11

کلاس پرونده: 1068,94

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: بانک پارسیان با وکالت آقای داود دوستعلی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره 1384,2,31-3239 و 1383,9,1-3708,1671,232,14905 سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی اعلام کرده است که:

1) «حسب بخشنامه مب، 1385,12,5-2823 بانک مرکزی، کلیه بانکهای کشور مکلف به منظور نمودن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول عام و خاص برای تسهیلات اعطائی هستند.»

2) ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم به بیان و شرح هزینه های مورد قبول سازمان مالیاتی کشور پرداخته، لیکن حسب بندهای 11 و 26 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های مربوط به ذخیره مطالبات خاص و عام را جزء هزینه های قابل قبول و معاف از مالیات تلقی نموده است. که در ماده فوق به صورت حصری هزینه های قابل قبول مشخص شده چنانچه حد و حدودی نیز در میزان آن هزینه ها اعلام نداشته و به صورت مطلق و دستوری اعلام گردیده است. «ماده 148- هزینه هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

«بند 11- ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه:

اولاً: مربوط به فعالیت مؤسسه باشد.

ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد.

ثالثاً: در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود.»

«بند 26- ذخیره مربوط به هزینه های پرداختنی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.»

3) سازمان امور مالیاتی بر اساس بخشنامه 1384,2,21-3239 و بخشنامه 1383,9,1-232,1671,3708,14905 فقط 2 درصد از مانده مطالبات مشکوک الوصول را به عنوان هزینه قابل قبول تلقی و مزاد بر آن را مشمول مالیات محسوب می نماید که بخشنامه فوق به تایید و تنفیذ وزیر امور اقتصاد و دارایی رسیده و اجرایی شده است.

4) هدف و غایت قانونگذار در تعیین مصادیق درآمدها و هزینه های مشمول مالیات و معاف از پرداخت مالیات بسیار مشخص بوده و آن سعی در جلوگیری از تعیین و مشخص نمودن مالیات بر اساس سلیق شخصی و سازمانی بوده است. لیکن بانک مرکزی به عنوان متولی نظام اقتصادی و پولی و ارزی و هماهنگ کننده روابط بین مردم و بانکها در راستای جلوگیری از تضرر اقتصاد کشور و جامعه و جلوگیری از تضرر بیت المال به صورت هماهنگ طی بخشنامه ای دارایی بانکها و نحوه محاسبه ذخیره مطالبات بانکها را مشخص نموده است، لیکن سازمان امور مالیاتی به عنوان بخشی از قوه مجریه نیاستی با صدور بخشنامه ای غیر قانونی، قانون مالیاتی را بسط داده و به نحوی سعی در قانونگذاری متوازی نماید. با مشاهده بخشنامه های موضوع اعتراض متوجه نقض مستقیم قانون مالیاتهای مستقیم خواهیم شد چنانچه سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصاد و دارایی مرجع وضع قانون مالیاتی و تعیین مصادیق قانونی درآمدها و هزینه ها نبوده و نمی باشند لیکن در بخشنامه های موضوع اعتراض، این مرجع اجرایی کشور؛ به نحو غیر قانونی از حدود وظایف اجرایی خود فراتر رفته و به نحوی غیر قانونی قانون مالیاتهای مستقیم را تفسیر و تشریح نموده و برای آن حدود و محدودیت قرار داده است، حال آن که مجلس شورای اسلامی به عنوان مرجع قانونگذاری مرجع تفسیر قوانین بوده و در ماده موضوع بحث (ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم) در بند 11 و 26 به صورت مطلق ذخیره مطالباتی که وصول آنها مشکوک باشد را به عنوان هزینه مورد قبول نظام مالیاتی آورده است و در میزان مورد قبول آن نیز هیچ حد و مرزی مشخص ننموده و اگر قرار باشد مقداری از این هزینه مورد قبول واقع شود این قوه مقننه هست که طی قانون آن را مشخص می کند.

5) طبق مواد مختلف قانون پولی و بانکی کشور و مقررات فصل چهارم قانون عملیات بانکی بدون ربا و عرف بانکداری بین المللی همه بانکهای ایران و بلکه سایر کشورها که در ایران شعبه دارند تابع مقررات و دستورالعملهای بانک مرکزی می باشند. در مواردی که بین دو بخشنامه بانک مرکزی و نهادی از قوه مجریه تعارض به وجود آید علی القاعده بانکهای ایرانی ملزم به تبعیت از نظر بانک مرکزی می باشند علاوه بر این وزارت امور اقتصاد و دارایی و سازمان امور مالیاتی مجری قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی می باشند و آیین نامه ها و بخشنامه های آنان نمی تواند در تعارض با قوانین مصوب باشد در متن مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص هزینه های قابل قبول و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، بدون قید و حصر و محدودیت آن مطالبات وجود دارد و به مبلغ و یا درصد معینی نیز این مطالبات را مقید ننموده است. از طرف دیگر مالیات به درآمدهای قطعی مودی پس از وضع اصل سرمایه تعلق می گیرد و نمی توان پیش از وصول اصل مطالبات که سپرده های مردم و منابع بانکهاست درآمدی منظور نمود و مالیات پرداخت کرد. به همین جهت فوق الاشاره در تعارض دو بخشنامه هم بر اساس وحدت دامنه شمول بخشنامه بانک مرکزی و قانون مالیاتهای مستقیم و هم بر اساس عدالت، بخشنامه های سازمان مالیاتی و وزارت اقتصاد و دارایی، بر خلاف روح ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم است و می بایستی ابطال گردند.

6) بر اساس بند 5 از ماده 145 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره 4 ماده 105 از قانون مذکور: (اولاً) سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت به هر عنوان از پرداخت مالیات معاف است. (ثانیاً) اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم شرکتی از شرکتهای سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود. حال سازمان امور مالیاتی و وزارت اقتصاد و دارایی طی بخشنامه 1383,9,1-232,1671,3708,14905 سهم هزینه های مربوط به خرید سهام و اوراق مشارکت و سایر درآمدهای معاف از مالیات را به نسبت هزینه های ابرازی محاسبه و به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه می نماید. لیکن اگرچه طبق عرف متداول حسابداری و مالیاتی تسهیم هزینه های مشترک به نسبت درآمد های معاف و غیر معاف امری متداول و پذیرفته شده می باشد اما باید توجه نمود که این روال در باره درآمدها و سودهای حاصل از محل سپرده بانکی و سود اوراق مشارکت و سهام که فعالیت مالی منسوب به آنها صرفاً واریز وجه به حساب بانک و یا خرید اوراق مشارکت و سهام می باشد، قابل اجرا نبوده و صحیح نمی باشد، حال آن که بر خلاف مواد صدر الاشاره در این بند، سازمان امور مالیاتی مطابق بخشنامه غیر قانونی 1383,9,1-232,1671,3708,14905 هزینه خرید سهام و اوراق مشارکت و سایر درآمدهای معاف از مالیات را به عنوان درآمد مشمول مالیات محاسبه و به عنوان درآمد مشمول مالیات در سال مالی محاسبه می نماید که این امری خلاف مقررات قانونی بوده و قابل اجرا نمی باشد.

علی ایحال با توجه به مطالب ابرازی فوق و با توجه به دلایل و استدلال قانونی آورده شده و با عنایت به اینکه بانکها تابع ضوابط و بخشنامه های بانک مرکزی و قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی هستند و در عین حال بخشنامه های سازمان امور مالیاتی در تعارض با مقررات مصرح در قانون مالیاتهای مستقیم بوده و این در حالی است که، بخشنامه نهاد اداری تابع قوه مجریه، تاب تعارض در برابر قانون مصوب قوه مقننه را نداشته و همچنین مالیات به درآمدهای قطعی مودی تعلق می گیرد، اقدام سازمان امور مالیاتی در محاسبه و تعیین درآمدهای مالیاتی به ماخذ غیر قطعی و تا قبل از وصول منطبق با مقررات نیست، لذا مستند به مواد 12 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رسیدگی و صدور حکم شایسته در جهت طرح پرونده در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال بخشنامه شماره 3239-1384,2,31 سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه شماره 1383,9,1-232,1671,3708,14905 سازمان مالیاتی را دارم. در ضمن بدین وسیله با توجه به توضیحات فوق و با در نظر داشتن تضرر و تضییع حقوق موکل در قبال پرداخت مالیات برای درآمدهایی که وصول نگردیده و ممکن الوصول بوده لذا درآمدی به وجود نیامده تا مالیاتی به آن تعلق بگیرد، عطف اثر ابطال بخشنامه به زمان تصویب بخشنامه مستند به ماده 13 قانون دیوان عدالت اداری تحت تمنی می باشد. "

متن بخشنامه های مورد اعتراض به قرار زیر است:

الف: بخشنامه شماره 3239-1384,2,31 سازمان امور مالیاتی:

DrNilooFarYoosefi.com

" اداره کل امور مالیاتی

شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

جامعه حسابداران رسمی

دادستانی انتظامی مالیاتی

سازمان حسابرسی

دبیرخانه هیأتهاى موضوع ماده 251 مکرر

در اجرای تبصره 1 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366,12,3 و اصلاحیه های بعدی آن با عنایت به موافقت مقام عالی وزارت ذیل پیشنهاد شماره 1384,2,7-230,319,1475 این سازمان، بدین وسیله به اطلاع می رساند: معادل دو درصد از مانده مطالبات عملکرد سال 1383 و به بعد بانکها نسبت به سال قبل (مابه التفاوت مانده مطالبات) به عنوان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی خواهد بود. ضمناً دو درصد مذکور شامل مطالبات بانکها از دولت، شرکتهای دولتی، سازمانهای دولتی، نهادها و بنیادهای عمومی غیر دولتی نخواهد بود. "

ب: بخشنامه شماره 1383,9,1-3708,1671,232,14905 سازمان امور مالیاتی:

" اداره کل امور مالیاتی استان

هیأت عالی انتظامی مالیاتی

اداره کل امور مالیاتی

شورای عالی مالیاتی

سازمان حسابرسی

دادستانی انتظامی مالیاتی

جامعه حسابداران رسمی ایران

دانشکده امور اقتصادی

دفتر فنی مالیاتی

حسب اطلاع واصله، بانکها و موسسات غیر بانکی از محل سپرده های مردمی و یا وامهای بین بانکی و همچنین سایر اشخاص حقوقی از محل منابع مالی خود اقدام به خرید اوراق مشارکت و سهام سایر شرکتهای نموده و بابت اوراق سهام یاد شده سود دریافت می نمایند. از آنجا که سود و اوراق مذکور از پرداخت مالیات بر درآمد معاف بوده و در مجموع درآمدهای مشمول مالیات اشخاص یاد شده منظور نمی گردد لذا با عنایت به مفاد ماده 105 و ماده 141 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380،11،27 مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایند تا در رسیدگی های مالیاتی اشخاص صدرالاشاره، سهم هزینه های مربوط به خرید سهام و اوراق مشارکت و سایر درآمدهای معاف از مالیات بر درآمد را به نسبت هزینه های ابرازی اشخاص موصوف، محاسبه و به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه نمایند. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدکل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212،47655-د-1394،12،19 توضیح داده است:

" احتراماً درباره پرونده کلاسه 1068،94 موضوع شکایت بانک پارسیان به خواسته ابطال بخشنامه های شماره 1384،2،31-3239 و 1384،2،31-3239-232،1671،3708،14905 و 1383،9،1 سازمان امور مالیاتی کشور به استحضار می رساند:

با استناد به نامه شماره 1394،12،4-د-232،45257 دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور و مستندات مربوطه و نامه شماره 1386،6،17-24356 مشاور وزیر و مدیرکل وزارتی و نظر به عدم نقض و تجاوز به قوانین و عدم خروج از صلاحیتهای ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور، با توجه به ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، رسیدگی و رد شکایت شاکی را درخواست می نماید. در پایان خواهشمند است ترتیبی اتخاذ فرمایید که از سازمان امور مالیاتی کشور جهت حضور در جلسه هیأت تخصصی و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (حسب مورد) دعوت به عمل آید. "

متن نامه شماره 1394،12،4-د-232،45257 سازمان امور مالیاتی به شرح زیر است:

" در خصوص دادخواست بانک پارسیان مبنی بر ابطال بخشنامه های شماره 1384،2،31-3239 و 1384،2،31-3239-232،1671،3708،14905 به آگاهی می رساند:

در خصوص بخشنامه شماره 1384،2،31-3239

1- به استناد بند 11 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1380،11،27، ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه: اولاً: مربوط به فعالیت موسسه باشد.

ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد.

ثالثاً: در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود.

در صورت رعایت آیین نامه بند فوق، از حیث مالیاتی جزو هزینه های قابل قبول مالیاتی خواهد بود.

با توجه به اعلام اشکالات موجود در رعایت شروط مذکور جهت اثبات مشکوک الوصول بودن مطالبات از سوی بانکها و تقاضای متعدد آنها، صرفاً جهت سهولت در پذیرش ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بانکها، بر اساس مذاکرات و توافقات انجام شده در جلسات متشکله و با نظرات کارشناسی نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک ملی ایران و سازمان حسابرسی، در اجرای تبصره 1 ماده 148 قانون یاد شده، مراتب عنوان مقام عالی وزارت پیشنهادگردید که (بدون در نظر گرفتن رعایت شرایط سه گانه مندرج در بند 11 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم) معادل 2% از مانده مطالبات عملکرد سال 1383 و به بعد بانکها نسبت به سال قبل ( مابه التفاوت مانده مطالبات) به استثنای مطالبات بانکها از دولت، شرکتهای دولتی، سازمانهای دولتی، نهادها و بنیادهای عمومی غیر دولتی به عنوان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته شود که مراتب پس از موافقت وزیر وقت، طی بخشنامه شماره 1384،2،31-3239 جهت اجراء ابلاغ گردیده است.

بنابراین با توجه به اینکه نحوه پذیرش هزینه هایی که در ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی نشده است در تبصره 1 ماده مذکور تعیین گردیده است، لذا اجرای هرگونه دستورالعمل و بخشنامه سایر مراجع که خارج از مقررات تبصره مذکور تهیه گردیده است، از جمله دستورالعمل شورای پول و اعتبار درخصوص ذخایر عام و ذخایر خاص، فاقد وجاهت قانونی می باشد. با عنایت به بخشنامه شماره 200،93،138-1393،12،12 این سازمان که در اجرای تبصره 1 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم و با توجه به پیشنهاد شماره 200،21547-1393،11،7 این سازمان و موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی صادر گردیده و از تاریخ 1393،1،1 به بعد لازم الاجرا بوده و ملاک تعیین ذخایر مزبور می باشد، مقرر گردیده است: « ذخیره مطالبات (عمومی و اختصاصی) بانکها و موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز به شرح زیر به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته می شود.

1- ذخیره عمومی:

از ابتدای عملکرد سال 1393 تفاوت اخیره عمومی مطالبات مشکوک الوصول به میزان یک و نیم درصد (1،5%) مانده مطالبات تسهیلات اعطایی بانکها و موسسات اعتبار غیر بانکی مجاز در پایان هر سال مالی، به استثنای مطالبات از دولت ( وزارتخانه ها و موسسات دولتی)، شرکتهای دولتی، سازمانهای دولتی، نهادهای عمومی غیر دولتی، بنیادهای انقلاب اسلامی و تسهیلات اعطایی تحت تضمین دولت، با ذخیره مذکور در ابتدای سال مالی.

2- ذخیره اختصاصی:

ذخیره مطالبات اختصاصی بابت تسهیلات اعطایی از ابتدای سال 1393 به بعد (به استثنای تسهیلات اعطایی به دولت ( وزارتخانه ها و موسسات دولتی)، شرکتهای دولتی، سازمانهای دولتی، نهادهای عمومی غیر دولتی، بنیادهای انقلاب اسلامی و همچنین تسهیلات اعطایی تحت تضمین دولت) که با رعایت دستورالعمل نحوه محاسبه ذخیره مطالبات مصوب شورای پول و اعتبار شناسایی و در حساب منظور می گردد. در ضمن برای هر یک از مطالبات مذکور صرفاً یک نوع ذخیره ( عمومی یا اختصاصی) حسب مورد منظور خواهد شد.

در خصوص بخشنامه شماره 1383،9،1-232،1671،3708،14905

2- مطابق مقررات ماده 105 قانون مالیاتهای مستقیم، جمع درآمد شرکتهای و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیههای مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (25%) خواهند بود.

همان طور که در نامه شماره 1386،6،17-24356 مشاور وزیر و مدیرکل دفتر وزارت متبوع عنوان مدیران عامل بانکها و ... از جمله بانک پارسیان نیز تبیین گردیده است، بر اساس حکم قسمت اخیر ماده 105 قانون مذکور و با اتخاذ ملاک از مفهوم تبصره ماده 141 قانون یاد شده و با توجه به اصل وضع هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره، در صورتی که درآمدی به موجب مقررات قانونی معاف از مالیات باشد، زیان و هزینه های مستقیم و قدرالسهم هزینه های مشترک صرفاً قابل تخصیص به درآمدهای مربوطه بوده و قانون مالیاتهای مستقیم و استانداردهای حسابداری اعمال سهم هزینه های معاف به سایر درآمدهای مشمول مالیات را تایید نمی نماید. به عنوان

مثال چنانچه یک بانک از محل سپرده های مردمی یا وام دریافتی که متضمن پرداخت سود و کارمزد به سپرده گذاران و وام دهندگان می باشد درآمدی کسب نماید که معاف از مالیات است ( خرید اوراق مشارکت یا سهام از محل سپرده یا وام دریافتی)، بدیهی است به علت معافیت سود حاصل از سرمایه گذاری در اوراق مشارکت یا خرید سهام، سود و کارمزد پرداختی به سپرده گذاران یا وام دهندگان به عنوان هزینه های مستقیم درآمد معاف، از درآمدهای غیر معاف کسر نخواهد شد و در صورتی که درآمدهای معاف از هزینه های مشترک هم سهمی داشته باشد، قدرالسهم هزینه مشترک نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی، مورد پذیرش نمی باشد. "

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ارجاع می شود و هیأت مذکور به موجب دادنامه شماره 1396،10،30-225 بخشنامه شماره 1383،9،1-3708،1671،232،14905 را قابل ابطال تشخیص نداد و رأی به رد شکایت صادر کرد. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعی یافته است.

رسیدگی به بخشنامه شماره 1384،2،31-3239 سازمان امور مالیاتی در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1397،2،11 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

مطابق ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه های قابل قبول احصاء شده و در بند 11 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده « نخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک می باشد مشروط بر اینکه اولاً: مربوط به فعالیت موسسه باشد. ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد. ثالثاً: در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود...» جزء هزینه های قابل قبول است. از طرفی طبق تبصره 1 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد. نظر به اینکه بخشنامه شماره 1384،2،31-3239 سازمان امور مالیاتی در اجرای تبصره 1 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم و تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن صادر شده و منافاتی با بند 11 ماده 148 قانون مذکور ندارد، بنابراین تصویب آن در حد قانون و اختیارات مراجع مصوب آن بوده و قابل ابطال تشخیص داده نشد.

محمدکاظم بهرامی  
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری