



موضوع	ابطال بخشنامه شماره 200/7091/د مورخ 1402/2/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور
شماره دادنامه: 140331390001024450 تاریخ دادنامه: 1403/5/2 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکیان آقایان بهمن زبر دست نیما غیاثوند مسعود ولی پوری گودرزی و سید مسیح مولانا طرف شکایت سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 200/7091/د مورخ 1402/2/10 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره 200/7091/د مورخ 1402/2/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده‌اند و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که " الف- خلاصه متن دادخواست آقایان بهمن زبردست و نیما غیاثوند به استحضار میرساند وفق ماده 86 قانون مالیاتهای مستقیم پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر داخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (85) این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد فقط تغییرات را صورت دهند. هر گونه تأخیر در تسلیم فهرست مذکور نیز، وفق ماده 197 قانون مالیات های مستقیم، مشمول جریمه ای معادل دو درصد حقوق پرداختی خواهد شد. با عنایت به ماده 178 قانون مالیاتهای مستقیم خارج از سیستم مکانیزه اگر هرگونه اوراق که مؤدی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن میباشد از طریق اداره پست واصل گردد در حکم تسلیم به اداره امور مالیاتی می باشد. لذا از نظر قانونگذار لیست فهرست حقوق دستمزد کارکنان که در راستای سایر اوراق میباشد دلیلی بر الزام ارسال صرفاً به صورت مکانیزه و الکترونیک نبوده است. از سوی دیگر با وجود این که براساس بند (ث) ماده 46 قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1395 دستگاههای اجرایی مکلف شده اند که زیر ساخت های نرم افزاری خود را به نحوی آماده نمایند که محاسبه کلیه حقوق و عوارض دولتی از جمله مالیات و ارسال فهرست حقوق و دستمزد کارکنان صرفاً از طریق نرم افزار و بدون حضور نیروی انسانی میسر شود لیکن قانونگذار به شرح ماده 178 قانون مالیاتهای مستقیم فرآیند ارسال اوراق مالیاتی که شامل ارسال لیست حقوق و دستمزد کارکنان نیز میباشد به صورت پستی به سازمان امور مالیاتی پیش بینی کرده که هرچند ارسال لیست حقوق و دستمزد از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیک نیز میتواند مصداقی از ارسال لیست حقوق و دستمزد به صورت بر خط باشد ولی با توجه به این که تنظیم و ارسال لیست حقوق و دستمزد کارکنان به صورت پستی مصداق بارز ثبت و تسلیم تلقی شود و با لحاظ این موضوع که احکام مقرر در تبصره 1 ماده 219 قانون مالیات های مستقیم و بند (ث) ماده 46 قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اصول در خصوص سازمان امور مالیاتی کشور و دستگاههای اجرایی وضع شده و نمی توان با استناد به آنها اشخاص حقیقی و حقوقی را از حقوق مقرر قانونی خود برای ارسال به صورت غیر مکانیزه و پستی مطابق ماده 178 قانون مالیات مستقیم محروم کرد. در خصوص استناد بخشنامه به تبصره (1) ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم هم، به سادگی می توان از دادنامههای شماره 140109970905810903 و 140109970905810904 مورخ 1401/5/11، 140109970905811051 مورخ 1401/6/12 و 140109970905812624 مورخ 1401/10/27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری وحدت ملاک گرفت که با این استدلال که «تکلیف مندرج در تبصره 1 ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم نیز تکلیف سازمان امور مالیاتی کشور بوده و نمی تواند موجب ایجاد محدودیت برای مؤدیان «شود مقرره های مشابهی را خلاف قانون و خارج از حدود اختیار دانسته و ابطال نموده است. لذا به دلیل مغایرت بخشنامه مورد شکایت با ماده 86 و تبصره 1 ماده 219 و ماده 178 قانون مالیاتهای مستقیم و بند (ث) ماده 46 قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه و همچنین مغایرت با آرای مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، همچنین خروج از حدود اختیار، درخواست ابطال آن را داشته و با در نظر گرفتن احتمال تضییق حقوق مؤدیانی که به دلیل این حکم خلاف، قانون ممکن است متحمل هرگونه زیان احتمالی شوند درخواست اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال از زمان تصویب را نیز داریم." ب- خلاصه متن دادخواست آقایان مسعود ولی پوری گودرزی و سید مسیح مولانا طبق ماده (178) قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به «تسلیم آن میباشد و به وسیله اداره پست و اصل می گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد. عبارت «تسلیم» قید شده در ماده (86) قانون مالیاتهای مستقیم از دامنه شمول گسترده ای برخوردار می باشد و از مدلول عبارت مذکور چنین برداشت میشود که تسلیم فهرست دریافت کنندگان	

حقوق چه به صورت فیزیکی و چه الکترونیکی در شمول این ماده قرار میگیرد مؤید این موضوع ماده (178) قانون مالیاتهای مستقیم میباشد که به موجب آن مجوز ارسال تمامی اوراقی که مؤدی مالیاتی مکلف به تسلیم آن میباشد را به وسیله ارسال از طریق پست صادر کرده است.

سازمان امور مالیاتی در بخشنامه مورد اعتراض تمامی مؤدیان مالیاتی را موظف به ارسال فهرست مالیات حقوق صرفاً از طریق پنجره واحد خدمات مالیاتی نموده است و به واسطه عدم ارسال فهرست حقوق دریافت کنندگان حقوق از طریق آدرس مذکور توسط مؤدی بار مالیاتی و جرائم مربوطه را در راستای حکم بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 بر عهده پرداخت کننده حقوق قرار داده است. حال آن که مؤدی در شرایطی که به صورت فیزیکی فهرست مربوطه را تسلیم کند تکالیف قانونی خود را منطبق نص صریح قانون انجام داده است با وجود این که براساس بند (ج) تبصره (7) قانون بودجه سال 1402 کل کشور تمام دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) قانون مدیریت خدمات کشوری و سایر دستگاهها مکلف به ارائه کلیه خدمات خود از طریق پنجره ملی خدمات دولت هوشمند تا پایان سال 1402 شدهاند لکن حکم مقرر در بند (ج) تبصره (7) قانون بودجه سال 1402 کل کشور حداقل بیست درصد خدمات را به صورت برخط تکلیف کرده است و از سوی دیگر هرچند که به موجب تبصره (1) ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب 1394/4/31، ترتیبات و رویه های اجرایی مربوطه به سازمان امور مالیاتی کشور محول شده است لکن این امر نیایستی منجر به منحصر نمودن حکم کلی قانون شود و موظف نمودن تسلیم فهرست دریافت کنندگان حقوق صرفاً از طریق پنجره واحد خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی صرفاً یکی از مصادیق روش های تسلیم فهرست مربوطه میباشد و تسلیم فهرست دریافت کنندگان حقوق به صورت فیزیکی و یا از طریق پست سفارشی هم در راستای انجام تکلیف قانونی مربوطه بوده و در نتیجه مقرر مورد اعتراض در تعارض با ماده (86) قانون مالیات های مستقیم می باشد.

همچنین به موجب تبصره (1) ماده (219) قانون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی موظف به پیاده سازی و طراحی سازوکاری است که بدون تحدید حکم کلی قانون و به نحو احسن مفاد حکم بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 را اجرا کند لذا اگر مؤدی صرفاً با ارسال لیست مالیات حقوق به صورت فیزیکی منجر به ایجاد اختلال در آمارهای بانک اطلاعاتی سازمان گردد به نظر می رسد طراحی روشهای اجرایی سازمان در جهت اجرای حکم قانون بودجه دچار اشکال بوده و مؤدی بوطه میرا از مطالبه مالیات و جرائم موضوع ماده (90) قانون مالیاتهای مستقیم به واسطه نقص در اجرای روشها می باشد.

در نتیجه بنا به توضیحات فوق بخشنامه شماره 200/7091/د مورخ 1402/2/10 مغایر با مواد (86) و (178) قانون مالیات های مستقیم بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال آن تقاضا می گردد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره 200/7091/د مورخ 1402/2/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ادارات کل امور مالیاتی با توجه به اطلاعات واصله برخی از دستگاههای اجرایی موضوع ماده (5) قانون مدیریت خدمات کشوری به دلایلی فهرست حقوق کارکنان خود را خارج از سامانه حقوق و دستمزد سازمان امور مالیاتی کشور و یا به صورت فیزیکی به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم مینمایند که این امر علاوه بر ایجاد اختلال در آمارهای بانک اطلاعاتی، سازمان اجرای مفاد حکم بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 کل کشور را با مشکلاتی مواجه می نماید لذا در اجرای مفاد ماده (86) قانون مالیات های مستقیم که مقرر شده است، پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت با تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (86) این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند و با امعان نظر به مفاد تبصره (1) ماده (219) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 31/4/1394 تأکید می نماید، تمامی مؤدیان مالیاتی مکلف به رعایت ماده (86) قانون مالیاتهای مستقیم از جمله کلیه دستگاههای اجرایی موظفند با مراجعه به پنجره واحد خدمات مالیاتی به آدرس salary-tax.gov.ir و با رعایت قوانین موضوعه، فهرست حقوق و دستمزد دریافت کنندگان حقوق و میزان آن را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند، است، در اجرای مفاد ماده (90) قانون مالیات های مستقیم اداره امور مالیاتی ذی صلاح مکلف بدیهی است هر گونه مغایرت در میزان مالیات که در اجرای حکم بند (و) تبصره (12) قانون بودجه سال 1402 کل کشور به واسطه عدم ارسال فهرست از طریق آدرس یاد شده توسط مؤدی برای هر یک از حقوق بگیران مؤدی شناسایی میشود را به انضمام جرایم موضوع قانون مالیات های مستقیم از پرداخت کننده حقوق که در حکم مؤدی می باشد مطالبه نماید.

لازم به ذکر است با هدف ساده سازی و تسریع در انجام فرآیندهای مالیاتی نام کاربری و رمز عبور مؤدیان مالیاتی در تمام سامانه ها از جمله سامانه ارسال معاملات فصلی و سامانه مالیات بر درآمد و یکسان بوده و مؤدیان مذکور با استفاده از رمز عبور سامانههای مزبور میتوانند به سامانه حقوق دستمزد د نیز دسترسی داشته باشند. رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/6122 ص مورخ 1402/4/13 توضیح داده است که:

شاکیان مدعی شدهاند؛ در مورد مالیات بر حقوق بخشنامه اولاً به دلیل منحصر کردن ارسال فهرست حقوق بگیران به صرفاً ارسال سیستمی، موجب ایجاد محدودیت برای مؤدی و ثانیاً باعث تحمیل جریمه به آنان شده است. در حالی که اولاً فهرست حقوق بگیران منحصر به روش سیستمی نشده است و مؤدیان مالیاتی می توانند فهرست مذکور را به طرق دیگر از جمله از طریق پستی براساس ملاک مذکور در تبصره ماده 4 آیین نامه موضوع ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم نیز ارسال نمایند. ثانیاً هیچ نوع جریمهای مازاد بر جرائم مقرر در قانون برای مؤدیان تحمیل نشده و جریمه مذکور در بخشنامه از باب تأخیر در پرداخت مالیات در موعد مقرر و براساس مواد (86) و (199) قانون مالیات های مستقیم است.

به موجب مفاد بند (و) تبصره (12) ماده واحده قانون بودجه سال 1402 کل کشور، در سال 1402، سقف معافیت مالیاتی و نرخ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا به استثنای عیدی و کارانه اعضای هیأت

علمی بالینی تمام وقت جغرافیایی و پزشکان متخصص بالینی تمام وقت جغرافیایی)، مقرری یا مزد حق، شغل حق شاغل، فوق العاده ها، اضافه کار، حق الزحمه حق مشاوره حق حضور در، جلسات، پاداش حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و کارانه اعم از مستمر یا غیر مستمر که به صورت نقدی و غیر نقدی از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیر دولتی تحصیل مینمایند چه از کارفرمای اصلی و یا غیر اصلی موضوع تبصره (۱) ماده (۸۶) قانون مالیاتهای مستقیم باشد، تعیین شده است.

به موجب ماده (۸۶) قانون مالیات های مستقیم پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن، مکلف میباشند مالیات متعلق را طبق مقررات محاسبه کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند و هیچ تکلیفی از این باب پرداخت مالیات برای حقوق بگیر در قانون لحاظ نشده است.

به موجب ماده (۹۰) قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که پرداخت کنندگان حقوق، مالیات متعلق را در موعد مقرر نپردازند یا کمتر از میزان واقعی پرداخت نمایند اداره امور مالیاتی ذی صلاح مکلف است مالیات متعلق را به انضمام جرائم موضوع قانون مذکور محاسبه و از پرداخت کنندگان حقوق که در حکم مؤدی میباشند به موجب برگ تشخیص با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) قانون مالیات های مستقیم مطالبه نماید.

به موجب ماده ۱۹۹ قانون مالیاتهای مستقیم نیز هر شخص حقیقی و حقوقی که به موجب قانون مالیات های مستقیم مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف، علاوه بر مسئولیت تضامنی با مؤدی مشمول جریمهای معادل ده درصد مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سر رسید پرداخت خواهد بود.

با عنایت به توضیحات فوق از آنجا که تکلیف محاسبه کسر و پرداخت مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی ناشی از حقوق دریافتی از یک یا چند منبع بر عهده پرداخت کنندگان حقوق بوده و هرگونه مطالبه مالیات کمتر از میزان واقعی و جرائم متعلق به آن از پرداخت کنندگان حقوق مطالبه می شود، لذا ضروری است که پرداخت کنندگان حقوق (با توجه به عدم دسترسی پرداخت کنندگان حقوق به وجوه دریافتی حقوق بگیر بابت موارد مشمول مالیات حقوق از سایر افراد به لحاظ رعایت حکم قانون بودجه به نحوی از انحاء از میزان سایر پرداختی ها توسط سایر اشخاص به حقوق بگیر برای محاسبه مالیات واقعی حقوق مطلع باشند تا بتوانند میزان مالیات واقعی را از حقوق بگیر کسر و در موعد مقرر به حساب مربوطه واریز نمایند.

در همین راستا، سازمان متبوع به منظور همراهی با مؤدیان در اجرای صحیح حکم قانون بودجه سال جاری کشور سامانه مندرج در متن نامه مورد شکایت را به نحوی اصلاح نموده است که بر اساس آخرین اطلاعات ثبت شده در انبار داده بر اساس فهرست های دریافتی از پرداخت کنندگان حقوق، مالیات حقوق بگیر را بر اساس مجموع درآمد مشمول مالیات حقوق دریافتی از تمامی کارفرمایان و با اعمال یک معافیت محاسبه و میزان ما به التفاوت مالیات محاسبه و پرداخت نشده را به پرداخت کنندگان حقوق اعلام می نماید تا با توجه به حکم ماده (۹۰) قانون مالیاتهای مستقیم و با توجه به تسهیلات پیش بینی شده در بند (۴) بخشنامه شماره 200/1402/5 مورخ 1402/2/27، امکان تسریع در کسر مالیات متعلق وفق مقررات از حقوق بگیر توسط پرداخت کنندگان حقوق و پرداخت آن در بازه زمانی تعیین شده در بخشنامه برای پرداخت کنندگان فراهم باشد بدیهی است تحقق ترتیبات اجرای حکم قانون و جلوگیری از تحمیل هزینه مازاد به پرداخت کنندگان حقوق، از حیث فراهم شدن امکان پردازش اطلاعات و محاسبه میزان مالیات واقعی حقوق بگیر جز دریافت اطلاعات به صورت سیستمی راهکار دیگری ندارد. بنابراین بر خلاف نظر شاکی در متن نامه مورد شکایت، هیچ نوع مطالبه جریمهای مازاد بر جرائم مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم برای پرداخت کنندگان حقوق به ادارات کل امور مالیاتی تکلیف نشده بلکه به صراحت قانون در صورتی که مؤدی به تکالیف خود در موعد مقرر در باب پرداخت میزان واقعی مالیات حقوق با رعایت مفاد قانون بودجه عمل ننماید، اداره کل امور مالیاتی ذی ربط مکلف به مطالبه جرایم از باب تأخیر در پرداخت مالیات در موعد مقرر از پرداخت کنندگان حقوق می باشد. لذا تکلیف تعیین شده در متن نامه مورد شکایت (همان گونه که در سطور بالا نیز به آن اشاره شد، صرفاً از باب جلوگیری از تحمیل هزینه مازاد به پرداخت کنندگان حقوق است بر اساس حکم قانون پرداخت کننده حقوق مکلف به کسر مالیات واقعی از مبلغ پرداختی حقوق بگیر است، در غیر این صورت پرداخت مابه التفاوت مالیات پرداختی با مالیات واقعی به انضمام جرائم آن از وی مطالبه می شود بنا بر این چنان چه پرداخت کننده حقوق فهرست حقوق بگیران و تغییرات آن را خارج از سامانه مورد اشاره در نامه مورد شکایت ارسال نماید، از آن جا که بر اساس مفاد تبصره ذیل ماده (۴) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب 1394/4/31 مبنی بر؛ تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده (۱۷۸) قانون مذکور مورد پذیرش می باشد»، سازمان امور مالیاتی کشور در این مورد نیز در دستورالعمل ها و رویه های اجرایی بر دریافت فرم مالیاتی مربوطه به صورت الکترونیکی تأکید نموده است و حکم ماده (۱۷۸) قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن را در مورد ارسال فرمهای مالیاتی از طریق پست مجری دانسته و چنانچه مؤدیان به هر دلیل برای ارسال الکترونیکی فرم مالیاتی اقدام ننمایند، به سیاق عمل در تدوین مفاد ماده (۴) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/4/31 و تبصره ذیل آن فرم ارسالی آنان از طریق پست در تمامی ادارات کل امور مالیاتی قابل پذیرش بوده و تاریخ تسلیم فرم به اداره پست در صورت احراز ملاک تسلیم فرم مالیاتی تلقی می شود. بنابراین رسیدگی و رد شکایت مورد استدعاست.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/5/2 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

مورد شکایت در خصوص احکام و تکالیف پرداخت کنندگان حقوق به عنوان مؤدیان مالیاتی است و هر چند در صدر بخشنامه راجع به بخشی از دستگاه های اجرایی موضوع ماده (5) قانون مدیریت خدمات کشوری مواردی مقرر شده است لیکن در

حکم اصلی و نتیجه گیری بخشنامه، همه مؤدیان مالیاتی مکلف به اجرای مفاد آن شده‌اند و این گروه از مؤدیان مکلف گردیده‌اند که تحت هر شرایطی لیست حقوق بگیران و مبالغ پرداختی و میزان مالیات کسرشده و سایر تشریفات را صرفاً از طریق تارنمای Salary-tax.gov.ir اعلام و بارگذاری نمایند و این امر در راستای اجرای مفاد حکم بند (و) تبصره 12 قانون بودجه سال 1402 کل کشور بیان شده است و هرچند در راستای اجرای تبصره 1 ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم و سایر احکام قانونی ترجیح به انجام اقدامات از طریق بسترهای الکترونیکی است، لیکن اینکه در ذیل بخشنامه مورد اعتراض عدم اجرای مفاد آن و ارسال سنتی و فیزیکی لیست حقوق بگیران و سایر موارد مشمول جرایم قانونی قرار داده شده، این امر مبنای قانونی ندارد و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً در موارد متعددی از جمله دادنامه شماره 10903 10904 مورخ 1401/5/11 و شماره 1105 مورخ 1401/6/11 و شماره 2624 مورخ 1401/10/27 چنین مواردی را موجب ایجاد تکالیفی فراتر از حکم قانونگذار تشخیص و ابطال کرده است و بنابراین بخشنامه شماره 200/7091 مورخ 1402/2/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال میشود این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری اصلاحی مصوب (1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب