



موضوع	رای شماره ۱۳۲۶ و ۱۳۲۷ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۲۷ هیأت تخصصی استخدامی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارات مشخص مندرج در بند ۴-۱ و ۲-۲ از قسمت «و» دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی)
	* شماره پرونده: هـ/۱۵۹۲ و ۰۰۰۱۵۹۳ شماره دادنامه: ۱۳۲۷-۱۱۳۲۶-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۳۲۶ تاریخ: ۱۴۰۰/۱۱/۲۷* شاکي: آقای محمد رحم خدا و آقای بهمن زبردست* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارات مشخص مندرج در بند ۴-۱ و ۲-۲ از قسمت «و» دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی*شاکي دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال عبارات مشخص مندرج در بند ۴-۱ و ۲-۲ از قسمت «و» دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی تقدیم کرده که به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع شده است. متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد. عبارات مشخص شده از مصوبات ذیل الذکر مورد اعتراض شاکي قرار دارد: ۱-۲-۲ درمواردیکه مودی با رعایت حکم تبصره ۲ ماده ۸ آییننامه موضوع ماده ۹۵ قانون مکلف به صدور اسناد درآمدی (صورتحساب فروش کالا، قرارداد، صورت وضعیت پیمانکاری و حسب مورد سایر اسناد درآمدی) باشد و از ارایه تمام اسناد درآمدی خود اجتناب نماید، حسب ابرس مسئول موظف است با عنایت به اسناد و مدارک و سوابق مالیاتی موجود و اطلاعات مکتسبه بر اساس گزارش بازرسی و انجام تحقیقات میدانی از فعالیت مودی، و همچنین در نظرگرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفتهکاری، میزان مواد مصرفی در تولید، بررسی مشاغل مشابه و اعمال سایر روش های حسابرسی در خصوص واحدهای تولیدی و برای فعالیت های بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل موثر از جمله مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، کارکنان، اجاره پرداختی، مشاغل مشابه و یا اطلاعات مکتسبه از پایگاه اطلاعاتی مالیاتی سازمان و یا سایر مراجع در خصوص معاملات مودی یا بررسی صورت حساب های بانکی مودی، حسب مورد، ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارایه خدمات، موید صحت فروش و درآمد ابرازی مودی باشد، فروش و یا درآمد ابرازی مودی بایستی مورد پذیرش قرار گرفته و صرفا جریمه های مرتبط با عدم صدور صورتحساب از مودی مطالبه شود. در صورت عدم مطابقت درآمد ابرازی مودی با اسناد و مدارک مکتسبه از پایگاه های اطلاعاتی و یا صورت حساب های بانکی ابرازی یا اطلاعات حاصل از تحقیقات میدانی (براساس ارزش منصفانه)، کتمان درآمد یا فروش مودی به صورت مستند یا مستدل احراز شود، اطلاعات درآمدی بدست آمده مبنای محاسبه و تعیین میزان فروش و درآمدهای مودی خواهد بود. در چنین مواردی برای تعیین درآمد/ مأخذ مشمول مالیات درآمدهای کتمان شده رعایت بند ۴ این دستورالعمل الزامی است. ۱-۲ درموارد کتمان فعالیت؛ حسابرسان مالیاتی درحین عملیات حسابرسی می بایست، ضمن انجام تحقیقات میدانی و تهیه گزارش بازرسی از محل و در نظرگرفتن عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفتهکاری، میزان مواد مصرفی درتولید، بررسی مشاغل مشابه و سایر روشهای حسابرسی، میزان تولید درخصوص واحدهای تولیدی)، و درخصوص فعالیتهای بازرگانی یا خدماتی با بررسی عوامل موثر از جمله مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، کارکنان، اجاره پرداختی، مشاغل مشابه و یا با مراجعه به پایگاه اطلاعات مالیاتی سازمان یا اطلاعات واصله از سایر مراجع در خصوص معاملات مودی یا بررسی صورت حسابهای بانکی مودی، حسب مورد ارزش منصفانه فروش کالا و درآمد ناشی از ارایه خدمات را تعیین و با در نظر گرفتن نسبت سود فعالیت، درآمد/ مأخذ مشمول مالیات ناشی از فعالیت کتمان شده را به جمع درآمد مشمول مالیات مودی اضافه نمایند. حکم این بند در مواردی که پس از صدور و ابالی برگ تشخیص مالیات اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد، معلوم شود مودی فعالیتهای کتمان شدهای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، نیز جاری خواهد بود.*دلایل شاکي برای ابطال مقررره مورد شکایت:مراد قانون گذار از اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم و حذف ماده ۹۷ مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۸ و مواد ۱۵۲ الی ۱۵۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۹/۱۲/۱۵ که متعاقبا منجر به حذف روش تشخیص علی الراس گردید، اصولا جایگزینی طرح جامع مالیاتی (که در طی سنوات مدید هزینه های هنگفتی جهت استقرار آن گردیده است) و جلوگیری از رفتار و برآوردهای بعضا سلیقه ای که به مجوز ماده ۱۵۲ الی ۱۵۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۹/۱۲/۱۵ و با در نظر گرفتن عواملی از قبیل خرید، فروش، میزان تولید، میزان حق تمیر مصرفی، مشاغل مشابه! و سایر عوامل (که عمدتا در رسیدگی ها عواملی چون میزان برق مصرفی، مساحت محل کسب، تعداد کارکنان نیز در نظر گرفته میشود و در گزارشات رسیدگی موضوع ماده ۲۳۷ درج می گردید) بود.بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه مصوب ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ درصورتی که مودی از ارایه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می کند. واضح است که در این ماده قانون گذار هیچگونه مجوزی به سازمان برای در نظر گرفتن عواملی چون میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفتهکاری، میزان مواد مصرفی در تولید،

مشاغل مشابه جهت تولید اظهارنامه برآوردی نداده است و تاکید قانون گذار صرفا استفاده از ظرفیت های طرح جامع مالیاتی و بخصوص مواد ۲۲۹ و ۱۶۹ مکرر است. این برخورد شدید (اظهارنامه برآوردی) مختص کسانی است که از ارایه اظهارنامه خودداری نموده اند حال آنکه عبارت مورد شکایت در بند ۲-۲-۱ جهت رسیدگی به حساب اشخاصی است که در موعد مقرر اظهارنامه نیز ارسال نموده اند. بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحیه مصوب ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ «به منظور شفافیت فعالیتهای اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می شود.» و در ادامه کلیه وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شهرداری ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری ها، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانکها و موسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی موظف به ارایه این اطلاعات به سازمان امور مالیاتی کشور شده اند. همانطور که مطلعید یکی از این اطلاعات که بسیار حایز اهمیت بوده و در سنوات اخیر با جنجال زیادی همراه بوده دسترسی به حساب های بانکی اشخاص است که منبعی بسیار موثق و قوی جهت امر رسیدگی به مالیات افراد است و سازمان در راستای بخشنامه ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ در حال استفاده از ظرفیت های این اجازه قانونی است. با توجه به وجود اینچنین پایگاه اطلاعاتی عظیم که در جهت امر تشخیص و مطالبه مالیات می تواند مورد استفاده قرار گیرد آیا مجددا لازم است که همانند گذشته و به رغم حذف روش تشخیص علی الراس و حذف مواد مربوط به قراین مالیاتی، عواملی چون برق مصرفی و مساحت محل فعالیت و مشاغل مشابه در نظر گرفته و برآورد میزان درآمد انجام شود؟ براساس ماده ۹۴ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۸ «درآمد مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل (مشاغل) عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات» و یا عبارتی واضح تر در ماده ۱۰۶ قانون مذکور مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی براساس میزان سوددهی فعالیت و سایر مقررات مربوط تعیین می گردد. واضح است که ماخذ مالیات می بایست سود بنگاه اقتصادی باشد و تعیین برآوردی و سلیقه ای و در نظر گرفتن عواملی که ممکن است و احتمال دارد هیچگونه ارتباطی با سود نداشته باشند ابتدا تجویز نشده است. در آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۱۳ که به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است نیز هیچگونه مجوزی به سازمان برای در نظر گرفتن عواملی چون میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفت کاری، میزان مواد مصرفی در تولید جهت تشخیص و مطالبه داده نشده است. به استناد ماده ۲۲۹ قانون مذکور اصل بر تشخیص و رسیدگی مالیات بر مبنای اسناد و مدارک مثبت است و در نظر گرفتن عواملی همچون تعداد کارکنان و مساحت نمی تواند مبنای تشخیص مالیات باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۷۴۵۱/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۰ به طور خلاصه توضیح داده اند که: به موجب تبصره (۵) ماده ۲۹ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م مقرر شده است: در صورت عدم ارایه دفاتر، اسناد و مدارک حسب مورد توسط مودی، مسیول حسابرسی می بایست با عنایت به اسناد و مدارک و سوابق مالیاتی موجود و با توجه به اطلاعات مکتبسه و حجم فعالیت مودی و قراین و شواهد، ضمن تنظیم گزارش حسابرسی و کاربرگ های مربوط در سامانه (با توجه به نتایج حسابرسی) اقدام و مراتب را برای تایید به مسؤول حوزه حسابرسی ارسال نماید. همچنین با توجه به سیاق عبارت " دلایل و اطلاعات کافی " مصرح در ماده (۲۳۷) قانون مالیات های مستقیم و ظرفیت های قانونی مندرج در تبصره (۵) ماده (۲۹) آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م (سوابق مالیاتی، اطلاعات مکتبسه، حجم فعالیت مودی، شواهد و قراین) ناظر بر بکارگیری روش هایی از قبیل تحقیقات میدانی، بازرسی از محل، میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، تعداد کارکنان، شیفت کاری، میزان مواد مصرفی در تولید، مساحت محل فعالیت، تعداد انبارها، و... به منظور بررسی فعالیت اقتصادی مودی از قبیل حجم، وضعیت، نوع، موقعیت و... برای تکمیل اطلاعات مورد نیاز حسابرسان و سایر حوزه های کاری است. هرچند بهره برداری از اطلاعات مستند و غیر قابل انکار (از جمله اطلاعات تراکنش های بانکی مودیان، صورت معاملات فصلی مودیان موضوع ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، بسته های اطلاعاتی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور و...) مبتنی بر قضاوت حرفه ای و انجام حسابرسی بر اساس اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده، رویکرد اصلی سازمان در دستورالعمل مورد شکایت می باشد. لازم به تاکید است بکارگیری روش های حسابرسی مطروحه در تفصیل (۱-۲-۲)، منحصرأ مربوط به مؤدیانی می باشد که از ارایه هر گونه اسناد و مدارک در آمدی (فروش کالا یا درآمد حاصل از ارایه خدمات) خودداری نموده اند. در این راستا استانداردهای حسابرسی ۲۳۰، ۵۰۰ و ۵۰۱ (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)، لزوم بکارگیری مستندات و شواهد حسابرسی برای حسابرسی صورت های مالی که دوره مالی آن ها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می شود را مقرر نموده است و هم چنین استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ (تجدید نظر شده در سال ۱۳۹۱) استفاده از شواهد حسابرسی کافی و مناسب (بند ۱۷ و جزء (ت-۲۵) بخش توضیحات کاربردی استاندارد مذکور را بعنوان یکی از مبنای اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی و پشتوانه آن ضروری دانسته است. در رابطه با اعتراض نسبت به بند ۴-۱، به طور کلی و مستفاد از حکم اخیر ماده (۱۹۲) اصلاحی قانون مالیات های مستقیم منظور از درآمد کتمان شده، در آمدیست که مودی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت های اقتصادی خود به دست آورده اما در اظهارنامه مالیاتی ابراز نکرده باشد؛ در این صورت ماموران مالیاتی پس از دسترسی به اسناد و مدارک قابل اعتماد و یا دریافت اطلاعاتی مستند واصله از دفتر اطلاعات مالیاتی و سایر مراجع و تطبیق آنها با مندرجات دفاتر قانونی و صورتهای مالی ابرازی در مهلت مقرر و احراز عدم ثبت اطلاعات مربوط در دفاتر مودی، می توانند نسبت به تعیین و محاسبه درآمدهای کتمان شده و مطالبه مالیات متعلق طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم مبادرت نمایند. در ضمن منظور از کتمان فعالیت، کلیه فعالیت هایی (متکی به اسناد و مدارک مثبت و غیر قابل انکار) است که مودی هیچ گونه درآمد و هزینه ای از بابت فعالیت های مذکور در اظهارنامه تسلیمی ثبت و ابراز نموده است. یادآور می شود: صرفا فعالیت ها یا درآمدهایی که کتمان آن ها به موجب مستندات و دلایل متقن و غیر قابل انکار (ونه حدس و گمان) مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرس و با رعایت استانداردهای

حسابرسی (از جمله استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰) احراز و به اثبات رسیده است، ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات کتمان می باشد. البته رویکرد اصلی سازمان امور مالیاتی کشور در فرآیند حسابرسی مالیاتی، مادامی که مستندات و دلایل متقن برای عدم پذیرش اظهارنامه مودی وجود نداشته باشد، پذیرش اظهارنامه مودی است. با عنایت به مفاد جزء (۴-۱) یاد شده، به کارگیری روش های حسابرسی مطروحه در جزء مذکور، مربوط به مؤدیانی می باشد که از ارایه هر گونه اسناد و مدارک (درآمد/ فعالیت) کتمان شده، حسب مورد خودداری نموده اند. شایان ذکر است، صلاحیت و قضاوت حرفه ای حسابرس در موارد فوق الذکر بنا به اختیارات حاصله از مفاد ماده ۲۱۹ق.م.م و آیین نامه اجرایی آن مصوب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی و نیز با رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی (از جمله استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ تجدید نظر شده ۱۳۹۱) می باشد.*نظریه تهیه کننده گزارش: راجع به شکایت آقای محمد رحم خدا مبنی بر ابطال عبارات مشخص در بند ۴-۱ و ۲-۲ از قسمت "واو" دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رییس کل سازمان امور مالیاتی، با این ادعا که علیرغم حذف فرایند رسیدگی و تشخیص علی الرأس از موضوع مطالبه مالیات و حذف قراین مالیاتی و اینکه حسب تکلیف مندرج در قانون مأمورین و ادارات مالیاتی می بایست با لحاظ اطلاعات استخراج شده از پایگاه اطلاعات مودیان و طرح جامع مالیاتی در موارد اظهار نامه برآوردی اقدام به تعیین مالیات و مطالبه آن نمی نمایند لیکن در مقررات مورد شکایت عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، شیفیت کاری، میزان موارد مصرفی و ... دخیل در امر تشخیص مالیات دانسته شد و به نوعی رسیدگی علی الرأس احیاء گردیده است و این در حالی است که در قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ به شرح ماده ۹۷ قانون صرفاً در قالب رسیدگی به اظهارنامه تقدیمی مودی و بررسی آن و یا تولید اظهارنامه و برآورد آن (در مواردی که مودی اظهارنامه ارایه نمی نماید) منحصر شده است با حسابرسی مالیاتی باید تفاوت قایل شد و حسابرسی مالیاتی فرایندی بجز از بحث تشخیص و تعیین و مطالبه مالیات است و به این معنا است که در جهت راستی آزمایی اطلاعات ارایه شده توسط مودیان با استفاده از اصول مسلم حسابداری و استانداردهای حسابداری، معیارهای متعارف حسابداری بر موضوع تطبیق داده شده و ماحصل آن به عنوان یافته های مالی و مالیاتی اشخاص قلمداد گردد، که در ما نحن فیه در بخشنامه مورد شکایت و در راستای بخش اول از ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ یعنی صرفاً در مواردی که مودی اظهارنامه ارایه می نماید جهت رسیدگی به آن اظهارنامه و نیز در مواردی که فعالیتهایی را در اظهارنامه کتمان می نماید از معیارهای یاد شده جهت تحقق راستی آزمایی و نهایتاً اضافه نمودن نتایج حاصله آن هم با استدلال و استناد که در بخشنامه مورد شکایت نیز به آن تصریح شده است به درآمد مودی، بهره برد شد که این موضوع نه تنها مغایرتی با مقررات نداشته بلکه در راستای تبیین اهداف قانونگذار و تسهیل شیوه های رسیدگی و جهت جلوگیری از بسط ید مأمورین در تحمیل معیارهای غیر متعارف بر مؤدیان می باشد.تهیه کننده گزارش: احمدرضا کفاش رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری راجع به شکایت آقای محمد رحم خدا مبنی بر ابطال عبارات مشخص در بند ۴-۱ و ۲-۲ از قسمت "و" دستورالعمل شماره ۵۲۲/۹۹/۲۰۰ مورخه ۱۳۹۹/۱۱/۲۷ رییس کل سازمان امور مالیاتی، با این ادعا که علیرغم حذف فرایند رسیدگی و تشخیص علی الرأس از موضوع مطالبه مالیات و حذف قراین مالیاتی و اینکه حسب تکلیف مندرج در قانون مأمورین و ادارات مالیاتی می بایست با لحاظ اطلاعات استخراج شده از پایگاه اطلاعات مودیان و طرح جامع مالیاتی در موارد اظهار نامه برآوردی اقدام به تعیین مالیات و مطالبه آن نمایند لیکن در مقررات مورد شکایت عواملی از قبیل میزان برق مصرفی، کارکرد ماشین آلات، شیفیت کاری، میزان موارد مصرفی و ... دخیل در امر تشخیص مالیات دانسته شد و به نوعی رسیدگی علی الرأس احیاء گردیده است و این در حالی است که در قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ به شرح ماده ۹۷ قانون صرفاً در قالب رسیدگی به اظهارنامه تقدیمی مودی و بررسی آن و یا تولید اظهارنامه و برآورد آن (در مواردی که مودی اظهارنامه ارایه نمی نماید) منحصر شده است با حسابرسی مالیاتی باید تفاوت قایل شد و حسابرسی مالیاتی فرایندی به غیر از بحث تشخیص و تعیین و مطالبه مالیات است و به این معنا است که در جهت راستی آزمایی اطلاعات ارایه شده توسط مودیان با استفاده از اصول مسلم و استانداردهای حسابداری، معیارهای متعارف بر موضوع تطبیق داده شده و ماحصل آن به عنوان یافته های مالی و مالیاتی اشخاص قلمداد گردد، که در ما نحن فیه در بخشنامه مورد شکایت و در راستای بخش اول از ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴ یعنی صرفاً در مواردی که مودی اظهارنامه ارایه می نماید جهت رسیدگی به آن اظهارنامه و نیز در مواردی که فعالیتهایی را در اظهارنامه کتمان می نماید از معیارهای یاد شده جهت تحقق راستی آزمایی و نهایتاً اضافه نمودن نتایج حاصله آن هم با استدلال و استناد که در بخشنامه مورد شکایت نیز به آن تصریح شده است به درآمد مودی، بهره برد شد که این موضوع نه تنها مغایرتی با مقررات نداشته بلکه در راستای تبیین اهداف قانونگذار و تسهیل شیوه های رسیدگی و جهت جلوگیری از بسط ید مأمورین در تحمیل معیارهای غیر متعارف بر مؤدیان می باشد بنابراین به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد./ط محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

EditorPowered by Froala Editor