

تاریخ: ۰۴ خرداد ۱۳۹۴

کلاس پرونده: ۹۰۹/۹۳، ۸۶۴، ۸۶۳، ۶۲۷

شماره دادنامه: ۲۰۵ الی ۲۰۸

موضوع رأی: ابطال دامنه کاربرد و بند ۱-۵ دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰/ص-۲۷/۱۰/۱۳۹۰ رئیس سازمان امور مالیاتی کشور و بخشنامه های شماره ۲۵۹/۱۴۶/ص-۳/۲/۱۳۹۳ مدیرکل امور مالیاتی شهر تهران و ۲۳۴/۹۰۸۴/د-۲۱/۳/۱۳۹۳ مدیرکل دفتر خدمات مودیان سازمان امور مالیاتی کشور

شاکلی: آقایان: ۱- عیسی امینی ۲- نادر دیوسالار ۳- حجت الله مقیمی ۴- سید مهدی حجتی ۵- سید حمید رضا موسوی

بسم الله الرحمن الرحيم

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستهایی مفاداً اعلام کرده اند:

"به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کند و اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام آن سازمان موظف به اخذ کارت اقتصادی می شوند بر اساس دستورالعمل آن سازمان باید در معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در آن و در فرمهای مربوط درج و فهرست معاملات خود را به سازمان تسلیم کنند. با توجه به این که مقررات مذکور به دلالت صریح شواهد مندرج در ماده ۱۶۹ مکرر از جمله کارت اقتصادی و شماره اقتصادی و معاملات به فعالیتهای اشخاص حقیقی و حقوقی در حوزه اقتصادی است و دلالت بر تجار دارد نه مشاغلی که ارائه خدمت می نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور به موجب بند ۱-۵ دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰/ص-۲۷/۱۰/۱۳۹۰، مودیان موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم که وکلا و پزشکان نیز جزء آن می باشند را به استناد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ملزم کرده است

هر سه ماه صورت معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی تسلیم نمایند. همچنین سازمان مذکور به موجب بخشنامه های ۲۵۹/۱۴۶-ص-۱۳۹۳/۲/۳ و شماره ۲۳۴/۹۰۸۴-د-۱۳۹۳/۳/۲۱ همین تکلیف را به اعضای سازمان نظام پزشکی تسری داده است. این در حالی است که به موجب ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، مودیان مکلفند اظهار نامه مالیاتی مربوط به فعالیت شغلی خود را هر سال یک بار در قالب اظهار نامه به سازمان امور مالیاتی تسلیم نمایند و در ماده ۱۶۹ مکرر در این خصوص حکمی ندارد. همچنین انجام معامله و ارائه خدمات دو مفهوم متمایز دارند و در این رابطه می توان به مواد ۱-۵ و بندهای ذیل ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره نمود. در قانون مالیاتهای مستقیم نیز به مواردی بر می خوریم که به وضوح دلالت بر تفکیک معامله از خدمات دارد همانند ماده ۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم که تصریح کرده «درآمد مشمول مالیاتی مودیان موضوع این فصل عبارت است از «کل فروش کالا و خدمات...» علاوه بر این هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شرح دادنامه شماره ۸۱۴-۸۱۳-۱۳۸۷/۱۱/۲۰ مصوبه مشابهی از سازمان امور مالیاتی را مبنی بر الزام مودیان به تسلیم خلاصه عملیات در هر سه ماه یک بار ابطال کرده است. لذا به جهات و دلایل یاد شده نظر به این که بند ۱-۵ دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰/ص-۱۳۹۰/۱۰/۲۷ و بخشنامه های شماره ۲۵۹/۱۴۶-ص-۱۳۹۳/۲/۳ و شماره ۲۳۴/۹۰۸۴-د-۱۳۹۳/۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی کشور مغایر حکم ماده ۱۰۰ و ۱۶۹ مکرر الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و مفاد رأی شماره ۸۱۴-۸۱۳-۱۳۸۷/۱۱/۲۰ هیأت عمومی و تجاوز از حدود اختیارات سازمان یاد شده است، ابطال آنها را از تاریخ صدور تقاضا دارد". متعاقباً آقایان عیسی امینی و نادر دیوسالار طی لایحه تکمیلی که به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف تقدیم کرده اند علاوه بر موارد شکایت مذکور در دادخواست، ابطال بند مربوط به «دامنه کاربرد» را از دستورالعمل مورد شکایت تقاضا کرده اند.

متن دستورالعمل اجرایی مورد اعتراض در قسمتهای مورد نظر به قرار زیر است:

"دامنه کاربرد: کلیه اشخاص حقیقی که به انجام معاملات و هر نوع فعالیت اقتصادی مبادرت می نمایند و کلیه اشخاص حقوقی که در دامنه شمول قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار می گیرند".

5- "نحوه ارائه فهرست معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به اداره امور مالیاتی -5-1: کلیه اشخاص حقوقی و حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی (بر اساس سال شمسی)، تا یک ماه پس از پایان هر فصل به صورت الکترونیکی از طریق پورتال

سازمان یا در محیط رایانه ای، طبق فرم نمونه (پیوست شماره ۳ و ۴ و ۵) به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارائه نمایند. تبصره: چنانچه انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصلهای سال شمسی باشد، برای فصل شمسی مذکور دو فهرست معامله تنظیم و ارسال می نمایند، به گونه ای که از ابتدای فصل شمسی تا پایان سال مالی خود یک فهرست و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان فصل شمسی مذکور نیز یک فهرست جداگانه تسلیم می نمایند".

متن بخشنامه شماره ۲۵۹/۱۴۶/ص-۱۳۹۳/۲/۳ به قرار زیر است:

"اتحادیه محترم صنف سازمان نظام پزشکی

سلام علیکم:

احتراماً، با عنایت به تمدید فرصت انجام تکالیف قانونی در راستای اجرای مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم یادآوری می گردد: آخرین مهلت ارسال اطلاعات معاملات کلیه فصول سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ برای اشخاص حقیقی (مشمولین بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم) تا تاریخ ۱۳۹۳/۴/۴ تمدید گردیده است. لذا خواهشمند است به نحو مقتضی موضوع اطلاعیه پیوست را به اطلاع اعضاء محترم آن اتحادیه رسانیده تا ایشان نسبت به انجام تکالیف قانونی خود اقدام نمایند.

بدیهی است عدم انجام تکالیف قانونی در مهلت مذکور موجب تعلق جرایم مالیاتی خواهد بود. -مدیرکل سازمان امور مالیاتی کشور

متن بخشنامه شماره ۲۳۴/۹۰۸۴/د-۱۳۹۳/۳/۲۱ به قرار زیر است:

"جناب آقای دکتر زالی

رئیس محترم سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران

سلام علیکم:

احتراماً، همان گونه که استحضار دارید، شغل صاحبان حرفه های پزشکی از جمله مشاغل موضوع بند (ب) ماده

(۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و این مشاغل مکلف به تسلیم اظهار نامه مالیاتی عملکرد خود در موعد مقرر می باشند. (مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۲ حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۳/۴/۳۱ است.) نظر به این که در سال جاری، ارائه اظهار نامه مالیاتی به صورت الکترونیکی ( از طریق سامانه عملیات الکترونیکی مالیاتی [www.Tax.gov.ir](http://www.Tax.gov.ir) کفایت دارد، لزومی به مراجعه مودیان به واحد مالیاتی جهت تسلیم اظهار نامه کاغذی نمی باشد و به منظور جلوگیری از ایجاد ازدحام خطوط اینترنتی، توصیه می شود مودیان از هم اکنون نسبت به ارسال اظهار نامه مالیاتی اقدام نموده و آن را به روزهای پایانی تیر ماه موکول ننمایند.

از سوی دیگر به منظور شفاف سازی اطلاعات مبادلات اقتصادی و توسعه عدالت مالیاتی، دستورالعمل اجرایی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، توسط سازمان امور مالیاتی کشور تدوین و اجرای آن از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ آغاز گردیده است که به موجب آن، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند ضمن صادر نمودن صورتحساب برای معاملات و درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله در تمامی صورتحسابها، فرمها و اوراق مربوط، فهرست معاملات خود را به صورت فصلی تا یک ماه پس از پایان هر فصل مطابق ترتیبات مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور، ارائه نمایند. عدم رعایت مقررات مندرج در دستورالعمل مذکور منجر به تعلق جریمه می گردد.

با عنایت به این که برخورداری از تسهیلات مذکور و جلوگیری از تعلق جرایم، مستلزم آگاهی از شرایط و ترتیبات قانونی آن می باشد، لذا به منظور اجتناب از تضییع حقوق مودیان موصوف، خواهشمنداست دستور فرمایید در خصوص ارسال اظهار نامه مالیاتی الکترونیکی عملکرد سال (۱۳۹۲) در موعد مقرر و رعایت مفاد ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ( از جمله اخذ شماره اقتصادی و تنظیم و ارائه صورت معاملات فصلی) اطلاع رسانی لازم از طریق، نشریات تخصصی و سایر مسیرهای ارتباطی آن سازمان صورت پذیرد. - مدیر کل سازمان امور مالیاتی کشور

مدیر کل حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور، ( که خارج از مهلت مقرر قانونی ارسال شده است) به موجب لایحه شماره ۱۹۶/۴۰۲۱۲-د/۱۱/۱۸-۱۳۹۳ توضیح داده است که:

1- "اختیارات و تکالیف سازمان امور مالیاتی در خصوص صدور بخشنامه ها، دستورالعملهای اجرایی و همچنین مکاتبات انجام شده با اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم در

اجرای مواد ۲۱۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مذکور در راستای وظایف محوله به سازمان متبوع مطابق بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و در جهت شناسایی، تشخیص و وصول مالیاتهای قانونی است. ضمن این که، آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۱۳۳/ت/۲۳۹۱۳هـ-۱۳۸۰/۶/۱۰ هیأت وزیران (بندهای الف، ث، گ ماده ۹ و ماده ۱۳) صلاحیت قانونی لازم در خصوص صدور دستورالعمل را به سازمان امور مالیاتی کشور داده است.

2- بر اساس دستورالعمل صادر شده و اصلاحات بعدی انجام گرفته در آن، اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم (از جمله پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی) موظف به رعایت مفاد آن می باشند و مطابق با شرایط مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، اشخاص مذکور مکلفند با توجه به نوع فعالیت و خدماتی که انجام می دهند، فهرست معاملات خود را (که شامل هر نوع فعالیت و خدمات انجام شده می باشد) ارائه نمایند. بنابراین فعالیتها و خدمات صورت گرفته توسط پزشکان، وکلا و دفاتر اسناد رسمی و درآمدهای حاصل از آنها را نیز (بر اساس دستورالعمل مربوطه) شامل می شود.

3- برخلاف ادعای شاکیان در متن شکواییه شان مدلول و مصداق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم به یک یا چند مودی خاص دلالت ندارد. بلکه، حکم مقرر در آن همه اشخاص حقیقی و حقوقی را که برای آنها کارت اقتصادی (شماره اقتصادی) صادر شده است، در بر می گیرد. این شمولیت عام، دقیقاً در سه خط آغازین پاراگراف نخست منطوق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مورد تقریر قانونگذار قرا گرفته است. همه شاکیان نسبت به دستورالعمل یاد شده، از اشخاص حقیقی و حقوقی اند که برای آنان کارت اقتصادی در بردارنده شماره اقتصادی صادر شده است.

با توجه به این که شاکیان اذعان و اقرار صریح به داشتن کارت و شماره اقتصادی دارند، بنابراین مستند به بخش دوم پاراگراف نخست منطوق ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم همه آنها مکلف اند بر اساس دستورالعمل سازمان امور مالیاتی فهرست معاملات خود را به این سازمان تسلیم کنند.

یاد آوری می نماید در آغاز پاراگراف دوم ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تنها به « ارائه فهرست معاملات انجام شده» دلالت دارد، فارغ از این که مربوط به خود سردفتران باشد یا اشخاص دیگر که معاملات خود را در

دفاتر اسناد رسمی درخواست به ثبت رساندن آن را دارند و گرنه مشمول ضمانت اجرای جریمه مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم خواهند شد. موکداً یاد آوری می نماید، ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم در فصل چهارم باب چهارم (مواد ۱۵۵ تا ۱۷۶) قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان « مقررات عمومی » تقریر قانونی شده است و برخلاف ادعای شاکیان، حکم مقرر در آن همه مودیان دارای شماره و کارت اقتصادی را شامل می شود. که از این حیث، نیز ادعای شاکیان محکوم به رد بوده و دستورالعمل صادر شده و نامه ها و مکاتبات موضوع درخواست ابطال شاکیان در راستای اهداف قانونگذار و برابر منطوق قانونی و در حدود صلاحیت سازمان امور مالیاتی کشور است.

4- افزون بر موارد یاد شده، آنچه که در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تحت عنوان «معاملات» تقریر قانونی شده است مفهوم عام دارد و منصرف از مفهوم خاص معاملات تجاری مقرر در مواد (۳) و (۲) قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱/۲/۱۳ است. بنابراین برخلاف ادعای شاکیان، واژه « معاملات » مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم حکم اطلاقی است و هر گونه معامله اعم از تجاری و غیر تجاری را در بر می گیرد، از این رو قید پذیر نبوده، ادعای شاکیان از این حیث نیز محکوم به رد است. محدود و مقید کردن گستره موضوعی، حکمی، زمانی و مکانی قانون به مجوز قانونی نیاز دارد و در صلاحیت انحصاری مجلس شورای اسلامی است. شاکیان در شکواییه های خود به گونه های مختلف در اندیشه تفسیر واژه « معاملات » مقرر در ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم برآمده اند و با تفسیر غیر قانونی خود نظر بر تحدید و تقیید گستره حکم قانونی و مفهوم واژه « معاملات » دارند که از این حیث، نیز شکایت آنها محکوم به رد است.

5- شاکیان در متن شکواییه های خود به این موضوع توجه کافی نشان نداده اند که وکلای دادگستری و مشاوران حقوقی در شمار صاحبان مشاغل موضوع بند (ب) ماده (۹۵) و ردیف (۵) بند (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم و صاحبان دفاتر اسناد رسمی در ردیف (۱۵) بند (ب) ماده (۹۶) و پزشکان و دندانپزشکان در ردیف (۱۱) بند (ب) ماده (۹۶) قانون پیش گفته، قرار دارند و مکلف اند « اسناد و مدارک مثبتة کافی » برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگاهداری کنند. فارغ از این که این اسناد و مدارک در رابطه با معاملات و یا قراردادهای و یا تحت هر عنوان دیگری باشد. ماده (۱۶۹) مکرر و دستورالعمل موضوع درخواست ابطال شاکیان در واقع، در جهت حسن اجرای مواد ۹۳ تا ۹۶ قانون یاد شده و از بابت اعمال اختیارات، قدرت و اقتدار مالیاتی دستگاه مالیات ستانی دولت

تقریر، تصویب و صادر شده است، تا « اسناد و مدارک مثبته کافی» در دسترس سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تشخیص، تعیین درست و واقعی مالیاتهای موضوع « قانون مالیاتهای مستقیم» قرار گیرد. از این رو مقایسه مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و دستورالعمل یاد شده توسط شاکیان با مقررات « قانون مالیات بر ارزش افزوده» که از اصول و قواعد حقوقی و مالیاتی مخصوص به خود برخوردار است، به دور از پایگاه حقوقی و قانونی است.

با عنایت به مراتب فوق و با توجه به این که دستورالعملها و بخشنامه و مکاتبات موضوع خواسته شاکیان با رعایت مواد ۱۶۹ مکرر و ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و در راستای حسن اجرای مقررات مالیاتی و امر تشخیص و وصول مالیات صادر شده است و از حدود و اختیارات قانونی تجاوز نکرده است با استناد به مواد قانونی، رد شکایت شاکیان را درخواست می نماید".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

الف- مطابق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است دستورالعملی در ارتباط با مفاد همان ماده قانون تهیه و اعلام شود. نظر به این که اجازه قانونی مذکور برای تدوین دستورالعمل در اجرای احکام ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور می باشد و دلیلی بر این که سازمان امور مالیاتی بتواند در دستورالعمل تنظیمی، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد ملاحظه نمی شود و از طرفی در ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام موادی از قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مالیاتهای قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری اعلام شده است و حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم از جمله این مواد نیست، بنا به مراتب فوق الذکر سازمان امور مالیاتی صلاحیت ندارد تا در دستورالعمل موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده را نیز مشمول دستورالعمل قرار دهد و به همین جهت در تعریف دامنه موضوع دستورالعمل اجرایی شماره ۲۴۴۶۸۰/۲۰۰/ص-۱۳۹۰/۱۰/۲۷ سازمان امور مالیاتی عبارت « قانون مالیات بر ارزش افزوده» مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی تشخیص در نتیجه حذف و ابطال می شود .

ب- هر چند به موجب ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم، اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور، موظف به اخذ کارت اقتصادی می باشند مکلفند بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می شود برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحسابها و فرمها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند، اما چون در بند ۱-۵ دستورالعمل شماره ۲۴۴۶۸/۲۰۰/ص-۱۳۹۰/۱۰/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند از تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ فهرست معاملات خود را به صورت فصلی تا یک ماه پس از پایان هر فصل به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارائه کنند و تعدادی از مشاغل موضوع ماده ۹۵ که در ماده ۹۶ قانون یاد شده احصاء شده است، فعالیت آنها در مقام ارائه خدمت است و به موجب تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر مذکور مقرر شده است اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون مکلف به نگهداری صورتحسابهای مربوط به خریدهای خود در سال عملکرد و سال بعد از آن می باشند و در صورت درخواست ماموران مالیاتی باید به آنان ارائه دهند در غیر این صورت مشمول جریمه ای معادل ده درصد صورتحسابهای ارائه نشده خواهند بود، بیانگر آن است که اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری صورتحساب فروش خدمات نیستند، بنابراین بند ۱-۵ دستورالعمل مورد اعتراض از حیث این که در آن عموم مشاغل موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ همان قانون را مشمول حکم ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم تلقی کرده است، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ابطال می شود. همچنین بخشنامه های شماره ۱۴۶/۲۵۹/ص-۱۳۹۳/۲/۳ و ۲۳۴/۹۰۸۴/د-۱۳۹۳/۳/۲۱ که در راستای اجرای دستورالعمل مورد شکایت صادر شده اند نیز به تبع ابطال قسمتهای فوق الذکر باطل می شوند و با تسری ابطال دستورالعمل به زمان تصویب آن و اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان موافقت نشد /.

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری