



موضوع	رای شماره ۲۶۱۷ مورخ ۱۳۹۸/۰۹/۰۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعملهای شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۸/۲۲۰ و شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۲۶۱۷ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۹/۵ شماره پرونده: ۹۶/۱۷۴۸ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان خدمات دولت و بخش عمومی غیردولتی استان البرز با وکالت آقای نادر قویدلموضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعملهای شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۸/۲۲۰ و شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی کشورگرددش کار: آقای نادر قویدل به وکالت از انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان خدمات دولت و بخش عمومی غیردولتی استان البرز به موجب دادخواستی ابطال دستورالعملهای شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۸/۲۲۰ و شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «احتراماً به وکالت از انجمن دفاتر پیشخوان استان البرز به استحضار می رساند مدتی است که صنف کافی نت داران استان البرز بدون توجه به مقررات موجود در خصوص منع ارائه خدمات باجه ای توسط آنها اقدام به ارائه خدمات مذکور خصوصاً تنظیم اظهارنامه مالیاتی برای اشخاص کرده اند این در حالی است که ارائه این خدمات توسط دفاتر پیشخوان پس از دریافت ۱۳۰ ساعت آموزش و به شکل تخصصی انجام می پذیرد و دخالت صنف مذکور بدون دارا بودن تخصص و مسیولیت پذیری لازم اشکالات عدیده ای را در سیستم مالیاتی کشور به وجود آورده است. مضافاً اینکه خدمات ارائه شده بر اساس مقررات قانونی ذیل الذکر مختص دفاتر پیشخوان بوده و کافی نت ها حق ادامه این خدمات را ندارند (مقررات مربوط به لزوم برون سپاری خدمات دستگاه های دولتی از طریق دفاتر پیشخوان و منع مداخله سایر دفاتر موازی): ۱- مواد ۳۷ و ۳۸ قانون مدیریت خدمات کشوری ۲- بند (پ) ماده ۶۷ قانون برنامه ششم توسعه ۳- تبصره ذیل بند ۵ تصویب نامه هیات وزیران در خصوص لزوم برون سپاری خدمات دستگاه های دولتی از طریق دفاتر پیشخوان و عدم ایجاد هر گونه دفاتر موازی ۴- ماده ۴ آیین نامه اجرایی در خصوص نحوه عملکرد دستگاه های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری ۵- بند ۵ و ۶ بخشنامه پلیس فتا به کافی نت ها ۶- ماده ۱ آیین نامه اجرایی قانون اصناف ۷- ماده ۲۸ قانون نظام صنفی ۸- نامه استانداری البرز خطاب به مدیرکل امور مالیاتی استان البرز مبنی بر ممانعت از مداخله کافی نت ها در امور مربوط به دفاتر پیشخوان لذا با عنایت به مقررات فوق الذکر نظر به اینکه مداخله غیر قانونی کافی نت ها در امور مربوط به دفاتر پیشخوان که بر اساس دستورالعمل شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی استان البرز صورت می گیرد به جهت نداشتن تخصصی و تعهد لازم موجبات ورود زیان به نظام اقتصادی و صنف پیشخوان را فراهم کرده مستنداً به ماده ۳۴ قانون دیوان عدالت اداری نظر به فوریت امر به منظور جلوگیری از ورود زیان به نظام مالیاتی کشور و صنف شاکی تقاضا دارم بدو نسبت به صدور دستور موقت مبنی بر جلوگیری از ارائه خدمات باجه ای (تنظیم اظهار نامه مالیاتی) توسط کافی نت ها از طریق اداره کل امور مالیاتی استان البرز اقدام متعاقباً نسبت به ابطال دستورالعمل شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ در مورد آموزش کافی نت ها که مغایر با مقررات قانونی فوق الذکر است تصمیم شایسته اتخاذ فرمایید.» متن دستورالعملهای مورد اعتراض به قرار زیر است:الف: دستورالعمل شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۸/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور: «احتراماً به پیوست تصویر صورتجلسه مورخ ۱۳۹۴/۳/۲ در خصوص «تنظیم برنامه زمان بندی آموزش کاربران دفاتر پست، پیشخوان خدمات دولت و کافی نت ها برای تکمیل و ارسال الکترونیکی اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی کشور» جهت استحضار و صدور دستور اقدام، ارسال می گردد. ب: دستورالعمل شماره ۱۳۹۴/۰۳/۰۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور: «مدیر کل محترم امور مالیاتی استان با سلام احتراماً با عنایت به تصمیمات متخذه در جلسه مورخ ۱۳۹۴/۳/۲ با موضوع تنظیم برنامه زمانبندی آموزش کاربران دفاتر پست، پیشخوان خدمات دولت و کافی نت ها برای تکمیل و ارسال الکترونیکی اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی کشور مقتضی است ضمن مد نظر قرار دادن مصوبات صورتجلسه مذکور دستور فرمایید در خصوص بندهای ذیل به قید فوریت اقدام گردد: ۱- در راستای بند ۱۱ صورتجلسه پیوست حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۴/۳/۷ با اتحادیه صنف کافی نت ها در سطح استان جلسات هماهنگی برگزار و نمایندگان مربوط تا پایان وقت اداری روز دوشنبه ۱۳۹۴/۳/۱۱ جهت آموزش به مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات اعلام گردد. ۲- در خصوص بندهای ۷ و ۸ ضمن رعایت زمانبندی اعلامی هماهنگی لازم با دفتر آموزش به عمل آمده و نتیجه اقدامات انجام شده به دفتر پژوهش و برنامه ریزی اعلام گردد. معاون پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل ۱) نماینده تام الاختیار دستگاه های مجری ارائه خدمات به مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات سازمان امور مالیاتی معرفی گردند. ۲) مدرسین دستگاه های مجری خدمات جهت شرکت در دوره آموزشی به دفتر آموزش سازمان امور مالیاتی معرفی گردند و مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات نام کاربری و رمز عبور به سیستم را تعریف و به نمایندگان تام الاختیار دستگاه های مجری ارائه نماید. (۴۰ نفر مدرس در کل کشور) ۳) جهت هماهنگی برای استفاده از اینترنت پست و پیشخوان نمایندگان فناوری اطلاعات دستگاه های مجری ارائه خدمات به مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات سازمان امور مالیاتی معرفی گردند. ۴) اطلاعات هویتی نمایندگان مندرج در بندهای ۱، ۲ و ۳ در سامانه سازمان امور مالیاتی ثبت شود. ۵)	

اطلاعات مربوط به دفاتر متقاضی شرکت در دوره های آموزشی شامل افراد متقاضی و اطلاعات مربوط به مجوز دفتر حداکثر ۴۸ ساعت پیش از برگزاری دوره در سیستم ثبت گردد.۶) تعهدنامه از افراد شرکت کننده در دوره های آموزشی در خصوص رعایت ضوابط و قوانین، صحت و کامل بودن اطلاعات ارسالی و عدم امکان اعتراض شرکت کنندگان دوره به قطع سرویس ارایه خدمات توسط سازمان امور مالیاتی دریافت گردد و MAC ADDRESS IP ADDRESS دفاتر افراد مجاز در سامانه ثبت گردد.۷) اقدامات لازم در خصوص معرفی نمایندگان ادارات کل امور مالیاتی جهت نظارت بر برگزاری دوره های آموزشی انجام شود.۸) ناظرها نسبت انجام بازدید و صدور تاییدیه برگزاری دوره آموزشی اقدام نموده و نتیجه را به دفتر آموزش اعلام نمایند.۹) نمایندگان معاونت مالیاتهای مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و مرکز فناوری اطلاعات طی جلسه ای نسبت به تعیین سرفصل های آموزشی و تهیه سایر مستندات لازم جهت برگزاری دوره آموزشی اقدام نمایند.۱۰) گواهی نامه شرکت کنندگان در دوره آموزشی پس از امضاء توسط مجری ارایه خدمات برای دفتر آموزش ارسال و دفتر مذکور پس از دریافت تاییدیه ناظر اداره کل امور مالیاتی استان مربوطه نسبت به تایید گواهینامه اقدام می نماید لازم به ذکر است اعتبار گواهینامه ها تا پایان سال ۱۳۹۴ می باشد.۱۱) با توجه به عدم وجود کانون مرکزی برای صنف کافی نت ها، نامه به ادارات کل امور مالیاتی ارسال شود تا آنها نسبت به معرفی نمایندگان مذکور در بندهای ۱، ۲ و ۳ این صورت جلسه در استان مربوطه اقدام نمایند و نتیجه را به مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات اعلام نمایند. (هر بند یک نفر) دوره آموزشی برای مدرسین مجری ارایه خدمات بر اساس جدول ذیل برگزار گردد. ردیف نام دستگاه روز تاریخ اتحادیه فناوران رایانه چهارشنبه ۱۳۹۴/۳/۶۲ شرکت پست شب و یکشنبه ۹ و ۱۳۹۴/۳/۱۰۳ کانون دفاتر پیشخواندوشنبه و سه شنبه ۱۱ و ۱۳۹۴/۳/۱۲۴ مدرسینی که از حضور در دوره ها جا مانده اند یکشنبه و دوشنبه ۱۷ و ۱۳۹۴/۳/۱۸ در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۳۸۷۱/۲۱۲-ص/۱۳۹۷/۱۱/۱- توضیح داده است که: « در خصوص کلاسه پرونده ۹۶۰۱۷۴۸ به شماره پرونده ۹۶۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۱۶۱۱ موضوع دادخواست انجمن صنفی کارفرمایی دفاتر پیشخوان دولت استان البرز به خواسته ابطال دستورالعمل اجرایی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۱۳۹۴/۳/۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ ضمن ارسال تصویر دستورالعمل مذکور به استحضار می رساند: ۱- به موجب مواد ۳۷ و ۳۸ قانون مدیریت خدمات کشوری دستگاه های اجرایی جهت بهبود کیفیت و کمیت خدمات به مردم به دادن خدمات به شهروندان به صورت الکترونیکی و ایجاد واحدهای خدمات رسانی الکترونیکی توسط بخش دولتی و غیردولتی در مراکز شهرستانها به منظور ارایه خدمات به شیوه الکترونیکی مکلف شده اند. مقررات آیین نامه توسعه خدمات الکترونیکی دستگاه های اجرایی (مصوب شورای عالی اداری) به ویژه بند (ج) ماده ۴ آن هدف از الکترونیکی کردن خدمات را حذف لزوم مراجعه حضوری مردم به دستگاههای اجرایی برای دریافت خدمات دانسته است با اجرای مقررات مذکور در واقع دریافت خدمات الکترونیک از طریق گوناگون (درگاه دستگاه و درگاههای محلی و سایر ابزارهای الکترونیکی) در مکانهای مختلف از جمله محل کار، منزل، کافی نت ها، دفاتر پست و دفاتر پیشخوان دولت برای مردم امکان پذیر است. بر این اساس، از هر طریق از جمله توسط کافی نت ها امکان ارایه ابزارهای ارتباطات الکترونیکی به مودیان برای ارایه خدمات مذکور فراهم می باشد. با توجه به امکان مراجعه مودی مالیاتی به کافی نت ها به جای استفاده از کامپیوتر شخصی، به منظور پیشگیری از اشتباهات احتمالی طی صورتجلسه پیوست شده به نامه مورد شکایت به شماره ۱۳۹۴/۳/۴-د/۶۶۴۶/۲۲۰ برگزاری دوره آموزشی برای کاربران دفاتر پست، پیشخوان خدمات دولت و همچنین کافی نت ها پیش بینی شده است. ۲- در بند ۲ ماده ۴۶ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران دستگاه های اجرایی مکلف گردیده اند « کلیه خدمات قابل ارایه در خارج از محیط اداری خود قابل واگذاری یا برون سپاری را به دفاتر پستی و پیشخوان خدمات دولت که توسط بخشهای غیر دولتی اعم از خصوصی یا تعاونی ایجاد و مدیریت می شود، واگذار کنند ... » و ماده ۶۷ برنامه پنجساله ششم توسعه دستگاه های اجرایی را به واگذاری خدمات قابل ارایه در خارج از محیط اداری و قابل واگذاری یا برون سپاری به دفاتر پستی و پیشخوان خدمات دولت و دفاتر ارتباطات و فناوری اطلاعات (ICT) روستایی (حسب مورد) مکلف کرده و همچنین برابر ماده ۱۴ آیین نامه توسعه خدمات الکترونیکی، اولاً امکان واگذاری خدمات قابل برون سپاری علاوه بر دفاتر پیشخوان به دفاتر پستی و دفاتر ارتباطات و فناوری اطلاعات (ICT) نیز وجود دارد، ثانیاً همان گونه که در بند اول این لایحه توضیح داده شد باتوجه به هدف الکترونیکی کردن ارایه خدمات در تسهیل ارایه خدمات و امکان مراجعه مودیان مالیاتی به کافی نت ها به جای استفاده از کامپیوتر شخصی و به لحاظ نبود مانع قانونی در این خصوص، به منظور جلوگیری از بروز اشتباهات مودیان مالیاتی که برای انجام تکالیف قانونی و ایفای خدمات که به کافی نت مراجعه می کنند، برای فراهم شدن امکان راهنمایی مودیان ارایه آموزش لازم به واحدهای خدمات اینترنت (کافی نت) جلسه ای با حضور مسئولین و نمایندگان واحدهای آموزش، پژوهش، فناوری اطلاعات و ارتباطات سازمان امور مالیاتی کشور، شرکت پست جمهوری اسلامی ایران، کانون دفاتر پیشخوان دولت و بخش عمومی غیردولتی و اتحادیه فناوران رایانه برگزار شد. تصمیمات اتخاذی در صورتجلسه منضم به نامه مورد شکایت قید شده است. ۳- به موجب ماده ۷ تصویب نامه شماره ۶۶۱۱/ت/۵۵۲۲۹-هـ ۱۳۹۷/۱/۲۸ هیات وزیران در اجرای تبصره ۲ ماده ۲۶ قانون اساسنامه شرکت ملی پست جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵ آیین نامه ایجاد بهره برداری از دفاتر پیشخوان خدمات دولت و بخش عمومی غیردولتی موضوع تصمیم نامه شماره ۱۳۸۹/۳/۱۸-۶۱۱۱۶/۴۲۴۰۱ لغو شده است. ۴- با توجه به اینکه به موجب بند ۵۳ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تبصره هایی به ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم الحاق گردیده از جمله در تبصره ۲ الحاقی مقرر شد سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مودیان، قسمتی از فعالیتهای خود را به استثنای تشخیص و تعیین مآخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات به بخش غیردولتی واگذار کند. آیین نامه اجرایی موضوع تبصره یاد شده از ماده مذکور، نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف را مقرر کرده است. تبصره ۲ ماده ۲۱۹ این قانون به صورت مطلق اجازه واگذاری فعالیتهای قابل برون سپاری به بخش غیردولتی را به سازمان داده و بند ب ماده ۱ آیین نامه اجرایی موضوع این ماده اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی و تعاونی و موسسات عمومی غیر دولتی یا مجامع حرفه ای و تشکلهای صنفی را که طبق قوانین تشکیل شده اند در شمول تعریف بخش غیردولتی دانسته است. بنابراین از یک طرف با توجه به حکم تبصره ۲ ماده مذکور از قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص برون سپاری فعالیتهای خود

به جز امور احصا شده و همچنین تعریف آیین نامه اجرایی آن تبصره از بخش غیردولتی به لحاظ گستره فعالیت‌های قابل برون سپاری امکان انجام آن فعالیت‌ها را به دفاتر پیشخوان منحصر نکرده است و از طرف دیگر خاص بودن قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات مالیاتی نسبت به سایر قوانین و مقررات مربوط به برون سپاری در خصوص خدمات مالیاتی اظهارات شاکی مبنی بر اینکه سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است فعالیت‌های قابل برون سپاری را صرفاً به دفاتر پیشخوان واگذار نماید، فاقد وجهت قانونی می باشد. ۶- بر اساس بند ۱ مصوبه شماره ۶۶۱۱/ت/۵۵۲۲۹-هـ/۱۳۹۷ هیات وزیران «سازمان اداری و استخدامی کشور موظف است با توجه به قوانین و مقررات مربوط در دوره های زمانی شش ماهه، فهرست، شرایط و برنامه زمانبندی خدمات قابل برون سپاری به دفاتر پیشخوان دولت و بخش عمومی غیر دولتی را با همکاری دستگاه‌های اجرایی خدمات دهنده، احصا و به دستگاه های اجرایی ذی ربط و سازمان تنظیم مقررات و ارتباطات رادیویی ابلاغ نماید. این برون سپاری نباید مانع ارایه خدمت دستگاه ها از طریق سایر کانال‌های دسترسی الکترونیکی گردد.» از آنجا که هدف از الکترونیکی کردن خدمات حذف لزوم مراجعه حضوری مردم به دستگاه های اجرایی برای دریافت خدمات و در واقع فراهم آوردن موجبات تسهیل ارایه خدمات بوده و در فراز اخیر مصوبه مذکور هیات وزیران نیز تصریح شده است: واگذاری ارایه خدمات الکترونیک از طریق برون سپاری به دفاتر پیشخوان دولت و بخش عمومی غیردولتی نباید مانع ارایه خدمت دستگاه مالیاتی از طریق سایر کانال‌های دسترسی الکترونیکی گردد، بنابراین ارایه خدمات الکترونیکی به اشخاص از طریق کافی نت ها به منظور ارسال اظهارنامه مالیاتی مودیان به سازمان امور مالیاتی کشور مغایرتی با قوانین و مقررات مذکور ندارد. با توجه به توضیحات پیش گفته تعیین وظایف برای دفاتر آموزش، پژوهش و برنامه ریزی همچنین مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات سازمان امور مالیاتی کشور به موجب نامه شماره ۶۶۴۶/۲۲۰-د/۳/۴-۱۳۹۴ معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل و در راستای اجرایی کردن تصمیمات اتخاذی مندرج در بندهای ۷ و ۸ و ۱۱ صورت جلسه مورد اشاره و به منظور پیشگیری از حدوث اشتباهات مودیان مالیاتی در انجام وظیفه ارسال اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی مغایر با قوانین و مقررات نبوده است لذا تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۹/۵ 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی اساسی جزء ۲ از بند (ج) ماده ۴۶ قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، کلیه دستگاه های اجرایی مکلفند تا پایان برنامه، خدمات قابل ارایه خود را به صورت الکترونیکی از طریق شبکه ملی اطلاعات عرضه نمایند و نیز کلیه خدمات قابل ارایه در خارج از محیط اداری خود و قابل واگذاری یا برون سپاری را به دفاتر پستی و پیشخوان خدمات دولت که توسط بخشهای غیر دولتی اعم از خصوصی یا تعاونی ایجاد و مدیریت می شود، واگذار کنند. از این رو بر مبنای حکم قانونی فوق که در ماده ۱۴ آیین نامه توسعه خدمات الکترونیکی دستگاه های اجرایی مصوب ۱۳۹۳/۴/۱۰ شورای عالی اداری و بند (پ) ماده ۶۷ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مورد تاکید قرار گرفته، واگذاری خدمات قابل برون سپاری دستگاه های اجرایی صرفاً به دفاتر پستی و دفاتر پیشخوان خدمات دولت امکان پذیر است. بنابراین واگذاری خدمات قابل برون سپاری به کافی نت ها که در دستورالعمل‌های شماره ۶۶۴۸/۲۲۰-د/۳/۴-۱۳۹۴ و شماره ۶۶۴۶/۲۲۰-د/۳/۴-۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی کشور پیش بینی شده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی 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. محمدکاظم بهرامی-رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری