

<p>رای شماره ۱۴۰۲۰۵۳ مورخ ۱۴۰۶/۰۶/۲۹ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳/۱۱/۱۳۸۷ سازمان امور مالیاتی کشور (ابطال عبارت " موجب سند رسمی تنظیمی " در بند "۸" و عبارت " با ارایه سند رسمی " و عبارت " اشخاص حقوقی " از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳/۱۱/۱۳۸۷ سازمان امور مالیاتی کشور))</p>	موضوع
--	-------

بسمه تعالی هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : هـ / ت / ۲۰۰۰۸۹ * شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۱۶۶۲۰۵۳ تاریخ: ۱۴۰۲/۰۶/۲۹ * شاکی : آقای سید مسیح مولانا فرزند سید ضیاءالدین* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال دستورالعمل شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور (ابطال عبارت " به موجب سند رسمی تنظیمی " در بند "۸" و عبارت " با ارایه سند رسمی " و عبارت " اشخاص حقوقی " از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور)) * شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد: "بند -۸- انتخاب وکیل و حدود اختیارات وی و تعلق حق تمیر مؤدى می تواند وکیل خود را از بین وکلای دادگستری و یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی تنظیمی انتخاب نماید. در این صورت می بایست حدود اختیارات وی صراحتاً در متن وکالتنامه احصاء شود. تبصره ۱ - حکم این ماده در خصوص تصریح حدود اختیارات نسبت به نماینده قانونی مؤدى نیز جاری خواهد بود. تبصره ۲- حق تمیر موضوع ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه محاسبه و پرداخت نشده باشد می بایست پس از محاسبه توسط کارشناس هیأت کنترل ماده مذکور از سوی مؤدى پرداخت و رسید آن تسلیم دیرخانه هیأت شود و در هنگام رسیدگی توسط اعضاء هیأت کنترل گردد. بند -۹- اشخاص مجاز به حضور در هیأت اشخاص محاز به حضور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عبارتند از: شخص مؤدى (در مورد اشخاص حقوقی صاحبان امضاء مجاز با ارایه تصویر آخرين روزنامه رسمی) ، وکیل مؤدى با ارایه وکالت‌نامه رسمی، وارت، کارمند حقوق‌بگیر اشخاص حقوقی با همراه داشتن معرفی‌نامه از شخص حقوقی با تایید واحد مالیاتی مربوط (با ارایه مدارک جهت تشخیص هویت نامبردگان)." * دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت: عبارت " به موجب سند رسمی تنظیمی " در بند "۸" و عبارت " با ارایه سند رسمی " و عبارت " اشخاص حقوقی " از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ برخلاف قوانین و همچنین خارج از حیطه اختیارات سازمان امور مالیاتی بوده و به دلایل زیر و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال آن تقاضا می گردد: ۱- عبارت " به موجب سند رسمی تنظیمی " در بند "۸" و عبارت " با ارایه سند رسمی " از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ در تعارض با برخی از قوانین حاکم وضع شده است؛ زیرا به نظر می‌رسد هر شخصی به نماینده از مؤدى و صرفاً با رعایت قوانین، مجوز حضور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را دارد و الزاماً نیاز به تنظیم وکالت‌نامه رسمی (تنظیم شده در دفترخانه اسناد رسمی) نمی‌باشد. طبق قانون آیین دادرسی مدنی وکالت‌نامه‌های غیررسمی که بین وکیل و موکل تنظیم می‌شود در دعاوی مربوط به امور مدنی با رعایت برخی الزامات پذیرفته می‌شود. در حالی که که هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که یک مرتع اختصاصی غیر قضایی بوده و از جایگاه پایین‌تری نسبت به محاکم قضایی از منظر قضا ابرخوردار می‌باشد، مجوز ورود وکیل یا نماینده مؤدى را صرفاً با ارایه وکالت‌نامه رسمی جایز شمرده است. مضافاً اینکه در تبصره ۱ ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، صرفاً در صورتی که وکیل حق تمیر متعلقه را مطابق با قانون مذکور پرداخت نکرده باشد، با رعایت قانون مقررات آیین دادرسی مدنی در هیچ یک از دادگاهها و مراجع اختصاصی غیر قضایی مورد قبول نخواهد بود. از طرفی طبق ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم از کلمه "نماینده مؤدى" استفاده شده است، حال آنکه در ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم از عبارت "وکیل تام‌الاختیار" استفاده شده است به کار بردن واژه "نماینده مؤدى" در ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم و از آن‌طرف عبارت "وکیل تام‌الاختیار" در ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم توسط مقتن بدون دلیل نمی‌باشد و مفهوم این دو عبارت دارای وجه تمایز می‌باشد. به عبارتی با تعمیق در ماده ۱۰۳ و ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم از یک طرف و ماده ۴۸ قانون ثبت اسناد دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی و ماده ۶۵۷ قانون مدنی و همچنین مواد ۴۶ و ۴۷ و ۴۸ قانون ثبت اسناد و املاک از طرف دیگر، این‌گونه استنباط می‌شود که مقتن هیچ محدودیتی در خصوص اشخاصی که با وکالت‌نامه عادی و به نماینده از مؤدى در جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی شرکت می‌کنند، ایجاد نکرده است و الزام نماینده مؤدى به تنظیم وکالت‌نامه رسمی تنظیمی در دفترخانه اسناد رسمی (محضری) جهت شرکت در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صرفاً با حکم قانون‌گذار مجاز می‌باشد. همچنین با توجه به راهاندازی سامانه‌های اینترنتی سازمان امور مالیاتی و اینکه اغلب خدمات و امور مالیاتی از قبیل ثبت اعتراض و انتخاب نماینده موضوع تبصره ۳ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم توسط سامانه مهدیان انجام می‌شود لذا معرفی نمایند یا وکیل توسط مؤدى جهت شرکت در هیأت‌های حل اختلاف از طریق سایت مربوط به راحتی امکان‌پذیر می‌باشد. مضافاً اینکه با استناد به دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۴۶۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، اولاً: بر مبنای ماده ۴۶ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰، ثبت اسناد اصولاً و جز در

خصوص موارد ذکر شده در ذیل ماده مزبور و ماده ۴۷ قانون یاد شده امری اختیاری است. ثانیاً: براساس رای شماره ۱۷۰ مورخ ۱۳۷۵/۰۸/۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری "اختصاص وکالت‌نامه‌های دادگستری به مراجع قضایی نافی اعتبار آنها در مراجع غیرقضایی نیست و وضع قاعده مبنی بر الزام وکیل دادگستری به تنظیم وکالت‌نامه رسمی به حکم مقتن منوط است." در نتیجه مداخله وکلای دادگستری منحصر به دادگاه‌های دادگستری نبوده و شامل کلیه مراجع اختصاصی دیگر که به نحوی حکم صادر می‌کنند هم می‌باشد و استفاده از وکالت‌نامه متداول در مراجع اختصاصی یا تکلیف وکلا به تنظیم وکالت در دفاتر استناد رسمی، مغایر با قانون می‌باشد. ۲- درخواست ابطال عبارت "اشخاص حقوقی" از خط دوم بند ۹ "دستورالعمل مورد اعتراض: سازمان امور مالیاتی در بند ۹ دستورالعمل مورد اعتراض صرفاً کارمندان اشخاص حقوقی را با همراه داشتن معرفی نامه و با تأیید واحد مالیاتی مجاز به شرکت در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی دانسته است و کارمندان اشخاص حقیقی را از داشتن چنین حقیقی و شرکت در هیات‌بدون داشتن وکالت‌نامه رسمی محروم کرده است. مطابق با قسمت پایانی ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، اگر کارمندان مؤدی و به نمایندگی از مؤدی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی شرکت کنند، از پرداخت حق تمبر معاف می‌باشند. به نظر مرسد قانون‌گذار حضور کارمندان مؤدی (چه برای اشخاص حقیقی و چه اشخاص حقوقی)، را به نمایندگی از مؤدی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی جایز شمرده است و محروم نمودن کارمندان حقوق اشخاص حقیقی بدون داشتن وکالت‌نامه رسمی برخلاف قوانین و خارج از حیطه اختیارات سازمان می‌باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۰۴۸/۲۱۲ مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۰۵ به طور خلاصه توضیح داده است که: به استحضار می‌رساند که آقا امید یاهو نیز پیش‌تر در پرونده به شماره ۱۱۹۷۰۵۴ ۱۳۱۹۲۰۰۰۱۱۹۷۰۵۴ همین درخواست ابطال بندهای ۸ و ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ را مطرح کرده است که قبلاً لایحه‌ای در مقام پاسخ‌گویی به آن شکایت به دیوان عدالت اداری ارسال شده است، بنابراین با عنایت به تکراری بودن موضوع خواسته در ۲ پرونده مذکور با عنایت به مفاد لایحه پیش‌گفته خواهشمند است به صورت توأمان در هیات تخصصی دیوان عدالت اداری مورد رسیدگی قرار گیرند. در خصوص بند ۸ دستورالعمل همان‌گونه که قید شده است اشخاص می‌توانند وکلای خود را از بین وکلای رسمی دادگستری یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی انتخاب نمایند که در این صورت می‌بایست حدود اختیارات صراحتاً در وکالت‌نامه احصا شود. برخلاف ادعای شاکی عبارت به موجب سند رسمی قید برای سایر اشخاص می‌باشد نه وکلای دادگستری و به همین جهت در بند نه دستورالعمل شرط ارایه وکالت‌نامه رسمی صرفاً برای وکیل مؤدی لحاظ شده است نه وکلای دادگستری. در بند (د) ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم نیز قید شده است که وکالت‌نامه ارایه و تمبر مالیاتی وکالت ابطال شود. در خصوص بند ۹ مورد شکایت سابقًا شکایتی از سوی آفای محمود بهرامی نژاد مطرح در پرونده کلاسه ۵۴/۹۰۲ شکایت مشابهی مطرح که منتهی به صدور دادنامه شماره ۹۸ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۷ هیات تخصصی به رد شکایت گردید و موضوع متفقی است تقاضای رد شکایت را دارم.

بسمه تعالیٰیات‌وحجه به مباحث مطروحه در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۰۵/۲۲
هیات تخصصی مالیاتی بانکی راجع به پرونده کلاسه ۵۴/۹۰۲ با استعانت از درگاه خداوند متعال با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می‌نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :با عنایت به اینکه شکایت شاکی نسبت به عبارت «وکیل مؤدی با ارایه وکالت‌نامه رسمی» مذکور در بند ۹ و عبارت و «اشخاص حقوقی با همراه داشتن معرفی از شخص حقوقی با تأیید واحد مالیاتی مربوطه» مذکور در همین بند از دستورالعمل شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ از این جهت است که وکیل دادگستری که از طرف مؤدی در هیات های حل اختلاف مالیاتی شرکت می‌نماید، نیازی به ارایه وکالت‌نامه رسمی تنظیمی در دفترخانه اسناد رسمی ندارد و با وکالت‌نامه منعقده در قالب قانون وکالت، می‌تواند وکالت نماید و این در حالی است که سابقًا به موجب دادنامه شماره ۵۲۹۱۴۴ مورخ ۱۴۰۲/۳/۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی و پاسخ طرف شکایت بیان شد که این عبارت صرفاً منصرف به سایر وکلای مدنی معرفی شده از سوی مؤدی است و دلالتی بر وکلای رسمی دادگستری ندارد و موضوع از این جهت منصرف می‌باشد و از سوی ادعای شاکی مبنی بر اینکه فقط اشخاص حقوقی می‌توانند با معرفی نامه عادی، نماینده معرفی نمایند و اشخاص حقیقی از این جهت محروم شده اند صحیح نبوده در حالی که ذیل بند ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم حکمی مجزا از آنچه در این دستورالعمل آمده است دارد، چرا که در قانون بحث از معافیت از پرداخت حق تمبر است لیکن در این دستورالعمل اینکه اشخاص با چه مدرکی می‌توانند به عنوان نماینده مؤدی باشند بوده و از طرفی اصولاً، بحث اینکه شخص حقیقی دارای کارمند و نماینده باشد بدون تنظیم وکالت‌نامه رسمی، محل تأمل است فلذا به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت به جهت عدم مغایرت مقرره مورد شکایت صادر می‌نماید. رای مزبور طرف بیست روز از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می‌باشد. محمد علی بروم‌مند زاده‌ریس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

