



موضوع	رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۶۲۰۵۳ مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۲۹ 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 "به موجب سند رسمی تنظیمی" در بند "۸" و عبارت "با ارائه سند رسمی" و عبارت "اشخاص حقوقی" از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳/۱۱/۱۳۸۷ سازمان امور مالیاتی کشور))
بسمه تعالی هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : هـ / ۰۲۰۰۰۸۹ * شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۶۲۰۵۳ 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 ارائه سند رسمی" و عبارت "اشخاص حقوقی" از بند ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ سازمان امور مالیاتی کشور) * شاکي دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد: "بند ۸- انتخاب وکیل و حدود اختیارات وی و تعلق حق تمیز مؤدی 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 وکالت نامه احصاء شود. تبصره ۱ - حکم این ماده در خصوص تصریح حدود اختیارات نسبت به نماینده قانونی مؤدی نیز جاری خواهد بود. تبصره ۲- حق تمیز موضوع ماده ۱۰۳ قانون مالیات های مستقیم چنانچه محاسبه و پرداخت نشده باشد می بایست پس از محاسبه توسط کارشناس هیات طبق ماده مذکور از سوی مؤدی پرداخت و رسید آن تسلیم دبیرخانه هیات شود و در هنگام رسیدگی توسط اعضاء هیات کنترل گردد. بند ۹- اشخاص مجاز به حضور در هیات اشخاص مجاز به حضور در هیات های حل اختلاف مالیاتی عبارتند از: شخص مؤدی (در مورد اشخاص حقوقی صاحبان امضاء مجاز با ارایه تصویر آخرین روزنامه رسمی) ، وکیل مؤدی با ارایه وکالت نامه رسمی، وارث، کارمند حقوق بگیر اشخاص حقوقی با همراه داشتن معرفی نامه از شخص حقوقی با تایید واحد مالیاتی مربوط (با ارایه مدارک جهت تشخیص هویت نامبردگان). " * دلایل شاکي برای ابطال مقرر در 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 می رسد هر شخصی به نمایندگی از مؤدی و صرفاً با رعایت قوانین، مجوز حضور در هیات های حل اختلاف مالیاتی را دارد و الزاماً نیاز به تنظیم وکالت نامه رسمی (تنظیم شده در دفترخانه اسناد رسمی) نمی باشد. طبق قانون آیین دادرسی مدنی وکالت نامه های غیررسمی که بین وکیل و موکل تنظیم می شود در دعاوی مربوط به امور مدنی با رعایت برخی الزامات پذیرفته می شود. درحالی که که هیات های حل اختلاف مالیاتی که یک مرجع اختصاصی غیر قضایی بوده و از جایگاه پایین تری نسبت به محاکم قضایی از منظر قضا برخوردار می باشد، مجوز ورود وکیل یا نماینده مؤدی را صرفاً با ارایه وکالت نامه رسمی جایز شمرده است. مضافاً اینکه در تبصره ۱ ماده ۱۰۳ قانون مالیات های مستقیم، صرفاً در صورتی که وکیل حق تمیز متعلقه را مطابق با قانون مذکور پرداخت نکرده باشد، با رعایت قانون مقررات آیین دادرسی مدنی در هیچ یک از دادگاه ها و مراجع اختصاصی غیر قضایی مورد قبول نخواهد بود. از طرفی طبق ماده ۲۴۶ قانون مالیات های مستقیم از کلمه "نماینده مؤدی" استفاده شده است ، حال آنکه در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم از عبارت "وکیل تام الاختیار" استفاده شده است به کار بردن واژه "نماینده مؤدی" در ماده ۲۴۶ قانون مالیات های مستقیم و از آن طرف عبارت "وکیل تام الاختیار" در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم توسط مقنن بدون دلیل نمی باشد و مفهوم این دو عبارت دارای وجه تمایز می باشد. به عبارتی با تعمیق در ماده ۱۰۳ و ماده ۲۴۶ قانون مالیات های مستقیم از یک طرف و ماده ۳۴ قانون آیین دادرسی دادگاه های 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، این گونه استنباط می شود که مقنن هیچ محدودیتی در خصوص اشخاصی که با وکالت نامه عادی و به نمایندگی از مؤدی در جلسات هیات های حل اختلاف مالیاتی شرکت می کنند، ایجاد نکرده است و الزام نماینده مؤدی به تنظیم وکالت نامه رسمی تنظیمی در دفترخانه اسناد رسمی (محضری) جهت شرکت در هیات های حل اختلاف مالیاتی صرفاً با حکم قانون گذار مجاز می باشد. همچنین با توجه به راه اندازی سامانه های اینترنتی سازمان امور مالیاتی و اینکه اغلب خدمات و امور مالیاتی از قبیل ثبت اعتراض و انتخاب نماینده موضوع تبصره ۳ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم توسط سامانه مؤدیان انجام می شود لذا معرفی نماینده یا وکیل توسط مؤدی جهت شرکت در هیات های حل اختلاف از طریق سایت	

مربوط به راحتی امکان پذیر می باشد. مضافاً اینکه با استناد به دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۴۶۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۰۹ هیات 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 ۱۷۵ مورخ ۱۳۷۵/۰۸/۰۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری "اختصاص وکالت نامه های دادگستری به مراجع قضایی نافی اعتبار آنها در مراجع غیرقضایی نیست و وضع قاعده مبنی بر الزام وکیل دادگستری به تنظیم وکالت نامه رسمی به حکم مقنن منوط است." در نتیجه مداخله وکلای دادگستری منحصر به دادگاه های دادگستری نبوده و شامل کلیه مراجع اختصاصی دیگر که به نحوی حکم صادر می کنند هم می باشد و استفاده از وکالت نامه متداول در مراجع اختصاصی یا تکلیف وکلا به تنظیم وکالت در دفاتر اسناد رسمی، مغایر با قانون می باشد. 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 هیات های حل اختلاف مالیاتی دانسته است و کارمندان اشخاص حقیقی را از داشتن چنین حقی و شرکت در هیات بدون داشتن وکالت نامه رسمی محروم کرده است. مطابق با قسمت پایانی ماده ۱۰۳ قانون مالیات های مستقیم، اگر کارمندان مؤدی و به نمایندگی از مؤدی در هیات های حل اختلاف مالیاتی شرکت کنند، از پرداخت حق تمبر معاف می باشند. به نظر می رسد قانون گذار حضور کارمندان مؤدی (چه برای اشخاص حقیقی و چه اشخاص حقوقی)، را به نمایندگی از مؤدی در هیات های حل اختلاف مالیاتی جایز شمرده است و محروم نمودن کارمندان حقوق اشخاص حقیقی بدون داشتن وکالت نامه رسمی برخلاف قوانین و خارج از حیطه اختیارات سازمان می باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۵۴۸/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۰۵ به طور خلاصه توضیح داده است که: به استحضار می رساند که آقا امید یاهو نیز پیش تر در پرونده به شماره ۱۱۹۷۰۵۴/۱۳۱۹۲۰۰۰ مورخ ۱۴۰۱/۱۳/۰۸ همین درخواست ابطال بندهای ۸ و ۹ دستورالعمل دادرسی مالیاتی به شماره ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۳ را مطرح کرده است که قبلاً لایحه ای در مقام پاسخ گویی 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 پیش گفته خواهشمند است به صورت توأمان در هیات تخصصی دیوان عدالت اداری مورد رسیدگی قرار گیرند. در خصوص بند ۸ دستورالعمل همان گونه که قید شده است اشخاص می توانند وکلای خود را از بین وکلای رسمی دادگستری یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی انتخاب نمایند که در این صورت می بایست حدود اختیارات صراحتاً در وکالت نامه احصا شود. برخلاف ادعای شاکی عبارت به موجب سند رسمی قید برای سایر اشخاص می باشد نه وکلای دادگستری و به همین جهت در بند نه دستورالعمل شرط ارایه وکالت نامه رسمی صرفاً برای وکیل مؤدی لحاظ شده است نه وکلای دادگستری. در بند (د) ماده ۱۰۳ قانون مالیات های مستقیم نیز قید شده است که وکالت نامه ارایه و تمبر مالیاتی وکالت ابطال شود. در خصوص بند ۹ مورد شکایت سابقاً شکایتی از سوی آقای محمود بهرامی نژاد مطرح در پرونده کلاسه هـ/ع/۹۴/۹۰۲ شکایت مشابهی مطرح که منتهی به صدور دادنامه شماره ۹۸ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۷ هیات تخصصی به رد شکایت گردید و موضوع منتفی است تقاضای رد شکایت را دارم. بسمه تعالیاتوجه به مباحث مطروحه در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۰۲/۲۲ هیات تخصصی مالیاتی بانکی راجع به پرونده کلاسه هـ/ت/۰۲۰۰۰۸۹/۰۲ با استعانت از درگاه خداوند متعال با لحاظ عقیده حاضرین به شرح ذیل اقدام به انشاء رای می نماید: رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری: با عنایت به اینکه شکایت شاکی نسبت به عبارت «وکیل مؤدی با ارایه وکالت نامه 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 مالیاتی شرکت می نماید، نیازی به ارایه وکالت نامه رسمی تنظیمی در دفترخانه اسناد رسمی ندارد و با وکالت نامه منعقد در قالب قانون وکالت، می تواند وکالت نماید و این در حالی است که سابقاً 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 می باشد و از سویی ادعای شاکی مبنی بر اینکه فقط اشخاص حقوقی می توانند با معرفی نامه عادی، نماینده معرفی نمایند و اشخاص حقیقی از این جهت محروم شده اند صحیح نبوده در حالی که ذیل بند دال ماده ۱۰۳ قانون مالیات های 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 می توانند به عنوان نماینده مؤدی باشند بوده و از طرفی اصولاً، بحث اینکه شخص حقیقی دارای کارمند و نماینده باشد بدون تنظیم وکالت نامه 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 مقررره مورد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی، بانک دیوان عدالت اداری