

## استقلال حقوق دادرسی از حقوق مالیاتی: ضمانت اجرای نقض تکلیف علی الحساب مالیاتی وکیل)

حسن محسنی\*

مهدی صاحبی\*\*

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۲۷

تاریخ دریافت: ۹۶/۸/۱

### چکیده

وکلاي دادگستري، به عنوان صاحبان شغل آزاد، مکلف بودند سالانه مالیات درآمد خود را بپردازند. تا اینکه در سال ۱۳۳۴ پیش‌بینی شد که ایشان باید علی‌الحساب مالیاتی را پرداخت و تمبر مربوط را بر روی به وکالت‌نامه یا صورت‌مجلس مربوط به وکالت خود الصاق کنند. از زمانی که این تکلیف مقرر شد، مسئله عدم رعایت تکلیف مالیاتی بر وکالت وکیل نیز مطرح گردید. قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶، با آوردن عبارت «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی» در کنار نپذیرفتن وکالت وکیل، تلاش کرد راهکار نقض تعهد مالیاتی را به قانون آیین دادرسی مدنی ارجاع دهد، اما هم قبل از سال ۱۳۶۶ و هم بعد از آن، همواره دادگاه‌ها در خصوص شیوه عدم پذیرش وکالت وکیل اختلاف داشتند و نظریات مشورتی نیز پیرامون آن چندگانه بود. به نظر می‌رسد تحلیل شایسته مسئله مطرح شده در این مقاله نیازمند بررسی این امر است که عدم رعایت تکلیف مالیاتی چه تأثیری بر اعمال آیین دادرسی وکیل دارد. در این مقاله کوشش شده راهکارهایی برای این اختلاف نظرها یافته شود. به هر روی، مطالعات این مقاله نشان می‌دهد که حقوق دادرسی از حقوق مالیات استقلال دارد.

### کلیدواژگان:

استقلال، اعمال آیین دادرسی، تمبر مالیاتی، عدم پذیرش وکالت، وکالت‌نامه.

hmohseny@ut.ac.ir

dat.datis@gmail.com

\* دانشیار دانشکده گروه حقوق خصوصی، دانشگاه تهران

\*\* دانش‌آموخته دکترای حقوق خصوصی، دانشگاه شهید بهشتی

## مقدمه

وفق ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، وکلای دادگستری مکلف هستند «... در وکالت‌نامه‌های خود رقم حق‌الوکاله‌ها را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند...». در غیر این صورت «در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد، وکالت وکیل با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی در هیچ‌یک از دادگاه‌ها [...] قابل قبول نخواهد بود، مگر در مورد وکالت‌های مرجوعه از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها که محتاج به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه نمی‌باشند». این حکمی است که مقنن برای علی‌الحساب مالیاتی وکلا مقرر کرده و از عدم قابلیت قبول وکالت وکیل مطابق قانون آیین دادرسی مدنی سخن گفته و موضوع شیوه عدم پذیرش وکالت را به آن قانون احاله کرده، اما مقنن در این قانون ضمانت اجرای نداشتن تمبر مالیاتی یا نقص آن را صریحاً معین ننموده و این دلیلی برای اختلاف در آرای دادگاه‌ها و نظریات حقوقی شده است. برخی دادگاه‌ها نقص یا فقدان تمبر را موجب صدور اخطار رفع نقص موضوع ماده ۵۴ قانون آیین دادرسی مدنی ناظر به بند ۱ ماده ۵۳ آن قانون دانسته‌اند که اگر در فرجه قانونی بر طرف نشود، دادخواست رد می‌شود. برخی دیگر موضوع را مشمول فقدان سمت وکیل دانسته‌اند و در موردی که وی مبادرت به طرح دعوا نموده است، قرار رد دعوا به استناد بند ۵ ماده ۸۴ قانون آیین دادرسی مدنی را صادر کرده‌اند. برخی دیگر با پذیرش فقدان سمت وکیل، اقدام به رسیدگی از جانب موکل را بایسته دانسته‌اند؛ بدین معنا که دعوا باید همچون فرضی که در پرونده وکیل معرفی نشده است، مورد رسیدگی قرار بگیرد و موضوع را مشمول موارد صدور قرار رد دادخواست یا قرار رد دعوا تلقی نکرده‌اند. در نظریات اداره کل حقوقی قوه قضائیه نیز شاهد اختلاف نه چندان گسترده هستیم. رویه هیئت عمومی و شعبه دیوان عالی کشور تا حدی متفاوت است. از دیوان عالی کشور به عنوان عالی‌ترین مرجع قضایی و دیوان عدالت اداری با همین جایگاه در حقوق اداری تصمیماتی (نظریه و رأی وحدت رویه) در این خصوص وجود دارد که قابل بررسی است. در این مقاله پرسش اصلی این است که نقص یا فقدان تمبر علی‌الحساب مالیاتی چه تأثیری بر سرنوشت دعوا دارد؛ از موارد نقص دادخواست محسوب می‌شود یا مساوی است با فقدان سمت و رد دعوا یا فقدان سمت و

ادامه رسیدگی از جانب موکل؟ این پرسش در فرضی هم که وکیل دعوا را طرح ننموده یا او وکیل خوانده است، اگرچه کمتر چالش برانگیز می‌باشد، قابل طرح و بررسی است، چراکه دعوا از جانب اصیل طرح شده و وکیل پس از طرح صحیح دعوا به نیابت از خواهان یا خوانده در دعوا دخالت کرده است و این امر موجب می‌شود خود به خود ضمانت اجرای رد دادخواست و دعوا درباره وکیل خواهان موضوعاً منتفی شود و فقط اثر اظهارات و دفاعیات چنین وکیلی از جانب خواهان و خوانده شایسته بررسی باقی بماند. مسائل دیگری همچون الزام وکلا به قید رقم حق الوکاله در وکالت‌نامه طبق ماده ۱۰۳ فوق و آثار بی‌توجهی به آن یا استفاده از عبارت «طبق تعرفه» و تعبیر و تفسیر آن، اموری هستند که پیرامون پرسش اصلی این مقاله قابل تحلیل‌اند. یک فرضیه آن است که با شناخت اثر عدم رعایت تکالیف مالیاتی بر اعمال و اقدامات وکیل، می‌توان پاسخ شایسته‌ای به پرسش‌های این پژوهش داد. به بیان دیگر، اگر بتوان تشخیص داد که عدم رعایت مقررات ناظر به تکالیف مالیاتی چه تأثیری بر عمل آیین دادرسی وکیل دارد، ممکن است بتوان به پرسش اصلی و پیرامونی این پژوهش پاسخ داد. فرضیه دیگر از این مدعا دفاع می‌کند که مقصود ماده ۱۰۳ قانون مرقوم، شناسایی وکیل و پذیرش اعتبار اعمال او در حق موکل است، تا زمانی که به موجب اخطار رفع نقص، مسلم نشده که وی تلاشی برای جبران نقص نکرده است. بر این اساس، در این اثر به دنبال آن هستیم که با بررسی پیشینه الزام وکلا به پرداخت علی‌الحساب مالیاتی و درج رقم حق الوکاله در وکالت‌نامه (بند ۱)، موضوع را از نگاه نظریات مشورتی (بند ۲) و آرای محاکم قضایی و دیوان عدالت اداری (بند ۳) مورد نقد و بررسی قرار دهیم و به تحلیل نهایی (بند ۴) برسیم.

### ۱. پیشینه الزام وکلا به پرداخت علی‌الحساب مالیاتی

در فقه امامیه، وکالت قراردادی است که بر پایه آن شخصی دیگری را نماینده خود کند تا امری را انجام دهد و این شخص که وکیل نامیده می‌شود، می‌تواند در حدود عقد وکالت، برای موکل اعمالی را انجام دهد: «آن نائب گرفتن در تصرف است»<sup>۱</sup> و اگرچه در تاریخ حقوق ما واژه

۱. حلی، علامه، حسن بن یوسف بن مطهر اسدی، ترجمه فارسی شرایع الاسلام، جلد ۱، ترجمه: ابوالقاسم ابن احمد یزدی، به کوشش محمد تقی دانش پژوه، تهران: انتشارات دانشگاه تهران، چاپ پنجم، ۱۳۶۸، ص ۳۱۷.

وکیل به معنای کسانی که در مرافعه و مدافعه شرکت می‌کردند، به کار برده می‌شد و همچنین به کسی گفته می‌شد که متکفل امور دیگری یا دیگران یا متصدی امور رسمی و دیوانی بوده‌اند<sup>۱</sup>، کمتر به شکل یک شغل و حرفه مطرح شده بود که باید تابع نظامات و مقررات مخصوص یا طی مراحل و تشریفات از جمله تحصیل و آزمون و تأیید صلاحیت یا اتیان سوگند حرفه‌ای باشد<sup>۲</sup>. قانون مدنی نیز در ماده ۶۵۶ و کالت را عقدی معرفی کرده است که به موجب آن یکی از طرفین طرف دیگر را برای انجام امری نایب خود می‌کند و این شخص وکیل نامیده می‌شود. از آنجا که انجام عمل برای غیر، مستلزم پرداخت اجرت است، در ماده ۶۷۶ قانون مدنی چنین مقرر شده است که «حق الوکاله وکیل تابع قرارداد بین طرفین خواهد بود و اگر نسبت به حق الوکاله یا مقدار آن قرارداد نباشد، تابع عرف و عادت است و اگر عادت مسلمی نباشد، وکیل مستحق اجرت‌المثل است» و حتی اگر در وکالت، مجانی یا با اجرت بودن آن تصریح نشده باشد، قانون مدنی این عقد را محمول بر باجرت می‌داند (ماده ۶۷۷). اینجاست که مقوله درآمد وکیل و مالیات آن در نظم حقوقی مطرح می‌شود. اگر وکالت کاری با اجرت است و وکیل از رهگذر عقد وکالت درآمدی تحصیل می‌کند، مشمول قوانین مالیاتی می‌شود، هر چند مقنن در قانون مدنی در این باره حکمی مقرر نکرده باشد. این گونه بوده است که موضوع درآمد وکیل در قوانین خاص یا مالیاتی به عنوان یک شغل مطرح می‌شود و وکیل مشمول تکالیف و تعهدات مالیاتی قرار می‌گیرد. سیر تحول نظام‌مندی حرفه وکالت در کشور ما خواندنی است<sup>۳</sup>؛ در این تحولات کمتر به مقوله تکالیف و تعهدات مالیاتی وکیل پرداخته شده است، از این رو، ناگزیر هستیم به قوانین در دسترس برای بررسی این تکالیف بپردازیم. در مواد ۳۱ و ۳۲ قانون وکالت ۱۳۱۴ بی‌آنکه در خصوص تکالیف مالیاتی وکیل سخنی به میان آمده باشد، تصریح شده است که وکلا باید با موکل خود قرارداد حق الوکاله تنظیم و مبادله کنند و نسخه دوم قرارداد را به ضمیمه وکالت‌نامه به دفتر محکمه تسلیم دارند. قرارداد حق الوکاله و فهرست اسنادی که موکل به وکیل می‌سپارد و همچنین قبوض وجوهی که وکیل دریافت می‌کند، باید مطابق نمونه‌ای باشد که از طرف وزارت

۱. کاتبی، حسینقلی، «وکیل و وکالت در منابع فارسی»، کانون وکلا، ۱۳۴۶، شماره ۱۰۵، صص ۹-۱۹.

۲. محسنی، حسن، **وکالت و کانون وکلای دادگستری**، با دیباچه ناصر کاتوزیان، تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۳، ص ۲۶.

۳. رک: همان، ص ۲۳ به بعد.

عدلیه معین خواهد شد. مبنای تعیین این حق الوکاله نیز به ترتیب تصاعد نسبت به مدعی به و مراحل دادرسی در نظام‌نامه وزارت عدلیه معین می‌شد که ناظر به میزان خسارات دادرسی نیز بود که دادبرده می‌توانست از دادباخته مطالبه کند. وضعیت امر در قانون وکالت سال ۱۳۱۵ نیز به همین صورت است. در طرف مقابل، مقنن در قانون مدنی صحبتی از تکالیف مالیاتی وکلا نکرده بود و حتی در ماده ۱۲۹۴ خود، طی حکمی کلی، عدم رعایت مقررات راجعه به حق تمبر را که به اسناد تعلق می‌گیرد، موجب خروج سند از رسمیت ندانسته است. در قوانین قدیمی مالیات نیز سخنی از تکلیف علی‌الحساب مالیاتی وکلا نمی‌بینیم و وکیل به عنوان یک صاحب شغل، مکلف بوده است تا سالانه نسبت به پرداخت مالیات اقدام کند. برای نمونه در ماده ۷ «قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت و غیره» مصوب ۱۳۰۹/۰۱/۱۸ گفته شده است که: «وکلا علی‌عدلیه و اطبا به تناسب ذیل مالیات خواهند داد: در تهران در ایالات و ولایات: الف) طبیب و وکیل درجه اول سالیانه ۱۲۰ تومان، ۶۰ تومان؛ ب) طبیب و وکیل درجه دوم سالیانه ۴۸ تومان، ۲۴ تومان؛ ج) طبیب و وکیل درجه سوم سالیانه ۶ تومان، ۲ تومان» و در بند هـ ماده ۱ «قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد» مصوب ۱۳۲۸/۰۸/۳۰ نیز مشاغل آزادی همچون وکلای دادگستری مشمول مالیات سالانه شدند: «صاحبان حرف و مشاغل آزاد از قبیل وکلای دادگستری، کارگشایان، پزشکان دلالان و امثال آنها» باید مالیات پرداخت کنند و در ماده ۱۱ آن گفته شد که از درآمد کلیه مشاغل آزاد به نرخ مقرر در ماده ۴ این قانون مالیات دریافت می‌شود. بر این اساس، صاحبان مشاغل آزاد نیز مکلف شدند که اظهارنامه مالیاتی خود را نسبت به درآمد سال قبل در آخر اردیبهشت ماه هر سال تسلیم کنند و مالیات متعلقه را بپردازند. تا سال ۱۳۳۴ در قوانین مالیاتی حرفی از لزوم پرداخت علی‌الحساب مالیاتی نبود و بدیهی است که وجود تکلیف سالانه تسلیم اظهارنامه مالیاتی نیز خللی بر امور وکالتی صاحبان این شغل وارد نمی‌کرد. ظاهراً در سال ۱۳۳۴ بود که چنین تکلیفی در ماده ۴ «قانون مالیات بر درآمد» مصوب ۱۳۳۴/۵/۱۰ آمد. در این قانون کوشش شد ترتیباتی برای وصول مالیات از وکلای دادگستری پیش‌بینی شود و حتی سرنوشت وکالت وکیل و دفاع از موکل و دسترسی او به وکیل دادگستری به پرداخت علی‌الحساب مالیات بر درآمد او، گره زده شد: «مالیات وکلای دادگستری به طریق زیر دریافت می‌شود: الف) در دعاوی غیرمالی و دعاوی کیفری غیرتسخیری، وکیل دادگستری به محض

دخالتم باید ۵۰ ریال تمبر بابت مالیات به وکالت‌نامه یا صورت‌مجلس مربوط به وکالت خود الصاق نماید، والا وکالت او در دادگاه‌ها پذیرفته نمی‌شود؛ ب) در دعوی مالی روی میزانی که طبق آیین‌نامه حق‌الوکاله به وکیل در هر مرحله تعلق می‌گیرد، وکیل باید برای آن مرحله تا ۲۵۰۰۰ ریال ۱ درصد، تا ۵۰۰۰۰ ریال ۱/۵ درصد، نسبت به مازاد تا ۱۰۰۰۰۰ ریال ۲ درصد نسبت به مازاد از ۱۰۰۰۰۰ ریال به بالا نسبت به مازاد ۳ درصد تمبر به وکالت‌نامه الصاق نماید وگرنه دادخواست به مسئولیت وکیل در مقابل موکل رد می‌شود؛ ج) در صورتی که وکیلی پس از تأدیة مالیات، تعقیب آن را به وکیل دیگری واگذار کند، وکیل جدید مشمول پرداخت مالیات بابت آن وکالت نخواهد بود؛ د) وکلا نمی‌توانند وجهی را که بابت مالیات خود به این کیفیت می‌پردازند، به حساب موکل بگذارند؛ ه) وکلایی که قراردادهای کلی با مؤسسات، بانک‌ها و شرکت‌ها یا اشخاص دارند، از روی قرارداد آنها ماهیانه بر درآمد طبق نرخ مالیات حقوق دریافت می‌شود. تبصره: به وکالت‌نامه‌هایی که به دادگاه‌های بخش داده می‌شود، ۳۰ ریال تمبر الصاق می‌شود. چنان که دیدیم، این قانون تصریح نمود که عدم رعایت مقررات این قانون مساوی است با اینکه «وکالت او در دادگاه پذیرفته نمی‌شود». در عین حال، در آن حکمی نیز پیرامون رسمیت یا عدم رسمیت وکالت‌نامه فاقد تمبر علی‌الحساب مطرح نشد که قاعدتاً این قبیل وکالت‌نامه‌ها را باید همچنان مطابق ماده ۱۲۹۴ قانون مدنی دارای اعتبار دانست. چنین نگرشی در بند ۳ ماده ۷ «قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر» مصوب ۱۶ فروردین ۱۳۳۵ مورد تبعیت قرار گرفت و گفته شد که اگر مقررات این بند رعایت نشود: «دادگاه وکالت وکیل را نمی‌پذیرد». نپذیرفتن وکالت وکیل در دادگاه تنها ضمانت اجرایی بود که مقنن به طور کلی در مقابل بی‌توجهی به این تکلیف مالیاتی مقرر کرده بود و چنان که خواهیم دید، به دلیل مشخص نبودن شیوه عدم پذیرش، موضوع اختلاف نظریات در محاکم گردید. «قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ نیز اگرچه بر همان منوال در ماده ۱۰۳ خود مقررات مفصلی پیرامون تکالیف مالیاتی وکلا وضع کرد، ظاهراً برای منظم و منضبط کردن نحوه عدم پذیرش وکالت وکیل در دادگاه‌ها، در تبصره ۱ خود با افزودن عبارت «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی» شیوه عدم قابلیت قبول وکالت وکیل را به قانون آیین دادرسی مدنی احاله داد که در قوانین پیشین مفقود بود: «در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد، وکالت

وکیل با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی در هیچ‌یک از دادگاه‌ها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود ...». بنابراین، دو حکم درباره دو موضوع وجود دارد: سند وکالت با وجود عدم رعایت حق تمبر مستنداً به ماده ۱۲۹۴ دارای رسمیت و اعتبار است، اما در دادگاه وکالت وکیل به استناد نقض ماده ۱۰۳ قابل قبول نیست و این دیدگاه نشان می‌دهد که نقض تمبر موجب زوال سمت نیست؛ امری که مسائل متعددی را از نظر اختیارات وکیل و حقوق موکل مطرح می‌نماید و ما تلاش خواهیم نمود در سطور آتی بدان بپردازیم.

## ۲. ضمانت اجرا در نظریات مشورتی

نظریات مشورتی در حقوق ما در نظریات اداره کل حقوقی قوه قضائیه ظهور دارند که به طور منظم صادر و منتشر می‌شوند.<sup>۱</sup> اما پیش از آن، هیئت عمومی دیوان عالی کشور وفق مواد ۴۲ و ۴۳ «قانون امور حسبی» مصوب ۱۳۱۹ درباره مواد این قانون و «قانون مربوط به وحدت قضایی» مصوب کمیسیون قوانین دادگستری مجلس شورای ملی به تاریخ ۱۳۲۸/۴/۷ اقدام به صدور نظریات مشورتی می‌کرد. در کنار این نظریات، می‌توان به نظریات جمعی قضات هم اشاره نمود. بنابراین، بررسی نظریات هیئت عمومی دیوان عالی کشور پیش از نظریات اداره کل حقوقی قوه قضایی بایسته است. هیئت عمومی دیوان عالی کشور در مواردی مبادرت به صدور رأی مشورتی نمود که در یک مورد به سال ۱۳۳۷، دقیقاً مربوط است به ضمانت اجرای آیین دادرسی عبارات «وکالت او در دادگاه پذیرفته نمی‌شود» موضوع ماده ۴، «قانون مالیات بر درآمد» مصوب ۱۳۳۴/۵/۱۰ و عبارت «دادگاه وکالت وکیل را نمی‌پذیرد» مذکور در بند ۳ ماده ۷ «قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر» مصوب ۱۶ فروردین ماه ۱۳۳۵ (معروف به قانون ۲۲ فروردین ۱۳۳۵) به این شرح:

«در تاریخ چهارشنبه اول مرداد ماه سال ۱۳۳۷ جلسه هیئت عمومی دیوان عالی کشور تشکیل شده و در اطراف موضوع تمبر مالیاتی وکالت‌نامه وکیل مورد ماده ۴ قانون مصوب دهم مرداد ماه ۱۳۳۴ و بند ۳ از ماده ۷ قانون ۳۵/۱/۲۲ بحث و پیشنهاد طرح قضیه در هیئت عمومی و اتخاذ رویه واحد شد. پس از شور در مورد و مذاکره و تبادل نظر و کسب عقیده دادستان کل بر

۱. رک: آیین‌نامه کارگروه‌های مشورتی اداره کل حقوقی و اسناد و مترجمین، مصوب ۱۳۸۹/۲/۲۵ رئیس قوه قضائیه.

لزوم الصاق و ابطال تمبر مالیاتی قانون به وکالت‌نامه و کیل و نقض پرونده و رفع آن، در صورت وجود نقص و عدم رفع آن پس از اخطار دفتر، مشاوره نموده و به اکثریت آرا چنین مقرر داشتند: در موردی که وکالت‌نامه و کیل فاقد تمبر مالیاتی مقرر در قانون ۲۲ فروردین ماه ۱۳۳۵ باشد، اداره دفتر دیوان عالی کشور به وکیل متخلف اخطار پنج روزه می‌نماید که به میزان مقرر قانونی تمبر به وکالت‌نامه الصاق و ابطال نماید والا دادخواست وکیل مردود و قرار رد دادخواست او از طرف دفتر مزبور صادر و به موکل ابلاغ می‌شود<sup>۱</sup>».

رای مشورتی حاضر توضیحات بیشتری ندارد. بر پایه این رای، نبود یا نقص تمبر مالیاتی، با وجود تصریح ماده ۴ و بند ۳ ماده ۷ قوانین مالیاتی مرقوم به عدم پذیرش وکالت و کیل در دادگاه، در راهکار آیین دادرسی نقص دادخواست ظهور یافته است. باین‌حال، از این رای مشورتی بر نمی‌آید که نقص تمبر وکالت‌نامه مساوی است با نقص دادخواست یا کسر هزینه دادرسی، اگرچه نتیجه هر دو یکی است. از این‌رو، نقص دادخواست به واسطه پیوست نبودن وکالت‌نامه و کیل یا نقص دادخواست به دلیل عدم پرداخت هزینه دادرسی، وفق ماده ۵۳۴ قانون آیین دادرسی مدنی ۱۳۱۸ حاکم در آن زمان موجب می‌شد تا دادخواست به جریان نیفتد و مدیر دفتر دادگاهی که دادخواست به آنجا داده شده است، ظرف دو روز از تاریخ رسید دادخواست نواقص آن را به طور مفصل به دادخواست‌دهنده کتباً اطلاع می‌کرد و او از روز ابلاغ به مدت پنج روز، با رعایت مدت مسافت، مهلت داشت تا نواقص را رفع کند و اگر محتاج به تجدید باشد، تجدید نماید و هرگاه دادخواست در این مدت تکمیل یا تجدید نمی‌شد، به موجب قرار دادگاهی که دادخواست فرجامی به آن داده شده و در صورتی که دادخواست به دفتر دیوان کشور داده شده باشد، مدیر دفتر دیوان آن را رد می‌کرد. بر این اساس، دیوان عالی کشور عبارات «وکالت او در دادگاه پذیرفته نمی‌شود» و «دادگاه وکالت و کیل را نمی‌پذیرد» در قوانین مالیاتی آن زمان را به نقص دادخواست تفسیر نموده است؛ امری که خواهیم دید در آرا و نظریات کنونی نیز تبلور یافته است. پس، درحالی‌که قوانین مالیاتی از عدم پذیرش وکالت او سخن گفته‌اند، این رای مشورتی هیئت عمومی دیوان عالی کشور مجال اخطار رفع نقص را برای وکیل و نه موکل فراهم نمود و از

۱. مجموعه رویه قضایی، آرای هیئت عمومی دیوان عالی کشور از سال ۱۳۲۸ تا ۱۳۴۲، جلد ۲، آرای مدنی، تهران: آرشیو حقوقی کیهان، ۱۳۴۲، ص ۴۴۷.



طرف دیگر اعلام کرد که قرار رد دادخواست نه به وکیل، بلکه باید به موکل ابلاغ شود. به بیان دیگر، مطابق این رأی، پس از صدور قرار رد دادخواست است که دادگاه وکالت وکیل را نمی‌پذیرد. با این حال، رأی مشورتی درباره وکیل خوانده یا وکیلی که پس از به جریان افتادن صحیح پرونده در آن دخالت می‌کند، حکمی ندارد و معلوم نیست که با انتقای امکان صدور قرار رد دادخواست، برای این موارد باید چه تصمیمی گرفت.

نظریات اداره کل حقوقی قوه قضائیه درباره موضوع این مقاله و به ویژه ضمانت اجرای عدم رعایت ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم متعدد است؛ فرق نظریه اداره حقوقی با رأی مشورتی هیئت عمومی دیوان عالی کشور آن است که اولاً ناظر به ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند و ثانیاً برخلاف قوانین مالیاتی پیشین که در آن ذکری از عبارت «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی» نیامده بود، با عطف توجه به این عبارت در ماده فوق، صادر شده‌اند. به عبارت بهتر، آن زمان که چنین عبارتی در قوانین مالیاتی نیامده بود، هیئت عمومی دیوان عالی کشور موضوع را مشمول اخطار رفع نقص دادخواست دانست و حال که این عبارت در قانون مالیات‌های مستقیم هست، باید دید که تفسیرها و نظریات چه تحلیل یا نتیجه‌ای را مطرح می‌کنند. در نظریه شماره ۷/۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۷/۸ این اداره، صدور اخطار رفع نقص در این فرض منتفی اعلام شده و تبعاً عدم پذیرش وکالت وکیل را بدون راهکار آیین دادرسی معرفی کرده است: «به استناد تبصره ۱ ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم با آخرین اصلاحات سال ۱۳۸۱ رعایت مقررات ماده مذکور الزامی است. هرگاه وکلای طرفین رعایت موضوع را از حیث ابطال تمبر مالیاتی مطابق تعرفه نمایند، وکالت ایشان پذیرفته نیست. وکالت وکیل که بر اساس تعرفه مالیاتی تمبر الصاق و ابطال نکرده است، قابل قبول نخواهد بود و اخطار رفع نقص برای تکمیل پرونده مورد ندارد». بدیهی است که با این کار عدم پذیرش وکالت وکیل بدون تصمیم قضایی و به صرف تشخیص قاضی یا دفتر دادگاه انجام می‌شود و این امر ممکن است موجب بی‌نظمی گردد. همچنین، در موردی که وکالت از خوانده اعلام شده، یا پس از طرح صحیح دعوا وکیل وارد محاکمه می‌شود، باز این نظریه فاقد حکم است. از این رو، می‌بینیم که این اداره در نظریه شماره ۷/۹۲۳۶ مورخ ۱۳۸۵/۱۲/۷ خود به سمت راهکار آیین دادرسی صدور اخطار رفع نقص حرکت می‌کند و می‌گوید:

«با توجه به بند ۱ ماده ۵۳ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی، عدم الصاق تمبر و کالت‌نامه نیز یکی از موارد نقص تلقی می‌شود. بنابراین، چنانچه دادخواست توسط وکیل تقدیم شده باشد، طبق ماده ۵۴ همان قانون عمل شود، در سایر موارد (مثلاً در مواردی که وکیل در جریان دادرسی به عنوان وکیل خواهان یا خوانده معرفی شود) چنانچه تمبر قانونی ابطال نگردد، وکالت او قابل پذیرش نیست». حکم این نظریه تا حد زیادی تبعیض‌آمیز و فاقد رویه متحد در امر واحد، یعنی تمبر مالیاتی وکیل، است. از نظر اثر عدم الصاق تمبر، منطقی‌اً نباید میان وکیل دادخواست‌دهنده و وکیل خوانده یا وکیل مداخله‌کننده در جریان دادرسی فرقی وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، چه عاملی موجب می‌شود که درباره وکیل دادخواست‌دهنده قائل به نقص دادخواست باشیم که قابل جبران است، اما در دیگر موارد اساساً همان نقص را از شمول مصادیق نقص خارج کنیم یا اینکه فرصت جبران به وکیل ندهیم؟ وانگهی، ممکن است این ندادن فرصت موجب تضییع حقوق موکل گردد. از این‌رو، در نظریه شماره ۷/۶۰۲۶ مورخ ۱۳۸۱/۸/۱۳، اگرچه فرض نخست را کاملاً مطابق نظریه شماره ۷/۴۴۰۸ مورخ ۱۳۸۱/۷/۸ تحلیل کرده‌اند، این نکته را به آن افزوده‌اند که «بهتر است که دفتر دادگاه مراتب را به موکل اعلام نماید تا حقی از او ضایع نشود» و در فرض دوم اظهارنظر همانند موردی است که گویا از ابتدا وکیلی در پرونده دخالت نکرده است: «و در مورد دوم بایگانی نمودن پرونده مجوزی ندارد، بلکه مانند قبل از ورود وکیل باید دادرسی ادامه یابد». مطابق این نظریه، درحالی که عدم الصاق تمبر یا نقص تمبر برای وکیل دادخواست‌دهنده موجب صدور اخطار رفع نقص نیست، اما مستحب است دفتر مراتب را به موکل او اعلام نماید تا حقی از وی ضایع نشود. مراتبی که موضوع آن معلوم نیست و مشخص نشده است که موکل باید از چه چیزی مطلع شود و چرا باید درحالی که تکلیف مالیاتی ناظر به وکیل است، او را در جریان گذاشت. به هر روی، در فرضی که دعوا قبلاً به درستی طرح شده است یا وکیل به عنوان وکیل خوانده مداخله می‌کند، اشکالی هم که به این نظریه وارد است، آن است که با وجود تصریح ماده ۱۰۳ به «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی»، عدم پذیرش وکالت بیرون از راهکارهای آیین دادرسی مدنی مورد توجه قرار گرفته است.

نظریات در خصوص پرسش پیرامونی این تحقیق، یعنی مقصود از ذکر رقم حق الوکاله در وکالت‌نامه وفق ماده ۱۰۳ مرقوم، کمترین تشتت را برخلاف نظریات پیرامون پرسش اصلی دارند. به عبارت بهتر، آیا وکلا می‌توانند رقمی را برای حق الوکاله ذکر کنند یا اینکه مختارند به تعرفه حق الوکاله که آن هم حاوی ارقامی است، ارجاع دهند؟ برای نمونه وفق نظریه شماره ۷/۶۰۲۶ مورخ ۱۳۸۵/۸/۱۳ «قید عبارت (طبق تعرفه) در وکالت‌نامه وکیل، به جای تصریح مبلغ به عنوان حق الوکاله منع قانونی ندارد، زیرا تعرفه حق الوکاله وکیل در قانون مالیات‌های مستقیم هم تصریح شده است؛ بنابراین، وکالت‌نامه‌ای که در آن مبلغ حق الوکاله طبق تعرفه قید شده باشد، فاقد اشکال است و قابل پذیرش خواهد بود». همین دیدگاه در نظریه شماره ۷/۹۳/۸۸۷ مورخ ۱۳۹۳/۴/۱۶ نیز تکرار شده است؛ با این مضمون که «رقم حق الوکاله را وکیل و موکل پس از حصول توافق به دلخواه تعیین می‌نمایند. چنانچه رقم حق الوکاله در قراردادهای وکالت (که معمولاً به صورت برگ‌های چاپی از سوی کانون وکلا در اختیار وکلا قرار می‌گیرد) معادل تعرفه مقرر در قانون یا کمتر از آن باشد، مبنای ابطال تمبر مالیاتی تعرفه مقرر در آیین‌نامه تعرفه حق الوکاله و ... مصوب ۱۳۸۵/۴/۲۷ خواهد بود». بر این اساس، اگر گفته شود که درگیر کردن دستگاه قضایی و به‌ویژه قاضی رسیدگی‌کننده با مقوله مالیات وکلا و رقم و علی‌الحساب بودن آن که در صلاحیت وزارت‌خانه مجزایی است و این پرسش را مطرح نمود که چرا قاضی باید مشغول کاری شود که بر عهده میزان مالیاتی است، صرف‌نظر از اینکه از لحاظ روانشناسی قضایی نیز این کار موجب تأثیر بر ذهنیت قاضی به واسطه عطف آن به درآمد مشاغل حقوقی مشابه می‌شود، حتی برخی قضات را بدین سمت سوق داده است که در پی اعلام جرم یا رسیدگی به آن برآیند و در فرضی که معلوم شده است وکیل حق الوکاله را طبق تعرفه اعلام، اما مبلغ بیشتری دریافت کرده است، در پی مجازات کیفری وی برآیند که اداره حقوقی در نظریه شماره ۷/۹۲/۱۴۹۴ خود به تاریخ ۱۳۹۲/۸/۱۱ در این باره چنین گفته است: «در صورتی که وکیل با کتمان واقع در وکالت‌نامه مبلغ حق الوکاله را طبق تعرفه اعلام و به مأخذ آن تمبر مالیاتی ابطال کند، اما حق الوکاله بیشتری دریافت نماید، با توجه به حذف مجازات کیفری موضوع ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۸۰ و اصل قانونی بودن جرم و مجازات به نظر می‌رسد، عمل وکیل فاقد وصف کیفری است».

جمعی از قضات نیز در نظریه‌ای به تاریخ ۱۳۶۷/۷/۳، با پذیرش کفایت تصریح به عبارت «مطابق تعرفه» راهکار صدور اخطار رفع نقص در صورت عدم تصریح را اعلام نموده‌اند: «میزان حق‌الوکاله در وکالت‌نامه باید تعیین شود و در صورت عدم قید آن و یا عدم تصریح به اینکه رقم حق‌الوکاله مطابق تعرفه است، به وکالت‌نامه ترتیب اثر داده نخواهد شد و در این حالت چنانچه دادخواست توسط وکیل داده شده باشد، مطابق ماده ۸۵ قانون آیین دادرسی مدنی توسط مدیر دفتر اخطار رفع نقص صادر و حسب مورد اقدام می‌گردد<sup>۱</sup>». بدین ترتیب، دیدیم که نظریات اداره کل حقوقی قوه قضائیه و رأی مشورتی هیئت عمومی دیوان عالی کشور و جمعی از قضات در خصوص مورد، متنوع و قابل مناقشه هستند. حتی در این خصوص نیز آرای محاکم متفاوت‌اند. در اینجا باید موضع احکام دادگاه را بررسی کرد که موضوع بند آتی است.

### ۳. ضمانت اجرا در آرای دادگاهها و دیوان عدالت اداری

با وجود منتشر نشدن کامل و آرای دادگاهها، به هر روی به تأکید بند ۴ ماده ۲۱۱ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۹۰)، مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ «قوه قضائیه مکلف است تا سال دوم برنامه تربیتی اتخاذ نماید که ضمن حفظ حریم خصوصی اشخاص، آرای صادره از سوی محاکم به صورت برخط (آنلاین)، در معرض تحلیل و نقد صاحب‌نظران و متخصصان قرار گیرد» و این قوه مدتی است به شایستگی دست به انتخاب و انتشار منظم آرای دادگاههای کشور نموده است که بخش عمده‌ای از آرای مورد استناد در این تحقیق را تشکیل می‌دهد.<sup>۲</sup> در دادنامه ۸۸۰۰۴۵۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۱ صادره از شعبه ۲۵ دیوان عالی کشور که در پی فرجام‌خواهی از دادنامه شماره ۳۰۰۱۲۴-۱۳۸۸/۳/۲۷ صادره از شعبه سوم

۱. نوبخت، یوسف، **اندیشه‌های قضایی**، تهران: تک، ۱۳۸۵، ص ۸۰.

۲. در برخی کشورها، از جمله ترکیه، وظیفه نشر منظم آرای دادگاهها بر عهده اتحادیه کانون‌های وکلا است که از جهات متعددی مثمر ثمرات و مفید فوائد است (ر.ک: محسنی، حسن، **وکالت و کانون وکلای دادگستری در نظام‌های حقوقی**، پیشین، ص ۱۲۱). اگر کانون وکلا دست به این اقدام بزند، ممکن است این کار در درآمذزایی این نهاد مستقل مؤثر باشد. همچنین، اگر وکلا در برگزیدن، آماده‌سازی و طبع و نشر آرا دخالت کنند، رویه قضایی بهتر در میان اعضای جامعه حقوقی توسعه می‌یابد و در بطن اجتماع به طور کلی رسوخ می‌کند، چراکه مردم قبل از مراجعه به دادگستری اغلب با وکلا مشورت می‌کنند و وکلا نیز با توجه به این رویه‌ها و آرا به دادگستری مراجعه می‌کنند و قابلیت پیش‌بینی قانون (از نظر نحوه اجرا و تطبیق بر موضوعات مورد دعوا) به عنوان یکی از معیارهای سنجش حکومت قانون در اجتماع، ملموس‌تر می‌گردد.

دهدشت صادر شده، ضمن نقض دادنامه فرجام‌خواسته به استناد ماده ۱۹۹ قانون آیین دادرسی مدنی در راستای انجام تحقیقات در شق اول رأی، در قسمت آخر چنین اظهارنظر شده است که: «ثانیاً: وکیل فرجام‌خواهان به وکالت‌نامه خود، تمبر مالیات و تعاون به میزان قانونی الصاق و ابطال نموده است و دادخواست از این جهت ناقص بوده که ضرورت دارد با صدور اخطار رفع نقص مذکور از وی مطالبه شود. بدیهی است، اقدامات مورد نظر در شق اول پس از رفع نقص صورت می‌گیرد. بنا به مراتب رأی فرجام‌خواسته به لحاظ نقص تحقیقات، مستنداً به بند ۵ ماده ۳۷۲ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی نقض و رسیدگی مجدد و رفع نقص به دادگاه صادر کننده رأی منقوض (شعبه سوم دادگاه عمومی دهدشت) ارجاع می‌گردد». مطابق این رأی، نقص تمبر مالیاتی اگرچه موجب نقص دادخواست فرجامی است، مانع رسیدگی فرجامی نشده و شعبه دیوان پس از نقض رأی به واسطه نقص تحقیقات، از دادگاه صادرکننده رأی منقوض خواسته است که در راستای رفع نقص اقدام کند. هر چند مشخص نکرده است که اخطار رفع نقص باید خطاب به وکیل صادر گردد یا موکل او. اگرچه از ظاهر کلام قضات محترم دیوان ارسال اخطار رفع نقص به وکیل استنباط می‌شود، به نظر می‌رسد شعبه دیوان همواره بر رویه سابق خود تکیه کرده است و این قبیل امور را مخالف اصول محاکمه مؤثر، چنان که سال‌ها پیش حکم کرده بود، تلقی نکرده است: «تمبر نداشتن عرض حال پژوهش مدعی خصوصی، موجب رد آن نیست» (رأی شماره ۱۵۴۹/۹۹۱۶ - ۱۳۱۶/۷/۱۲)<sup>۱</sup> و آن گونه که در جای دیگری تحلیل شد، عدم رعایت تشریفات مربوط به ابطال تمبر موجب بی‌اعتباری رأی به طور کلی یا از اثر افتادن آن نمی‌شود و اگر در وصول و ایصال آن به خزانه اشتباه یا قصوری رخ دهد، همواره قابل جبران است.<sup>۲</sup> راهکار حاضر که حکایت از عدم تأثیر تمبر بر ارکان رأی دارد، نظری است که مبنای حکم مقنن در باب تجدیدنظرخواهی هم بوده و مقنن برای نمونه به دلیل نقص تمبر هزینه دادرسی، هیچ‌گاه مجوزی برای نقض رأی فراهم ننموده، بلکه تلاش کرده است در راستای وصول و ایصال آن به خزانه گام بردارد (ماده ۳۵۰ قانون آیین دادرسی

۱. به نقل از: بروجردی عبده، محمد، اصول قضایی-حقوقی، مستخرجه از احکام دیوان عالی کشور، تهران: انتشارات رهام، ۱۳۸۳، ص ۶۸.

۲. محسنی، حسن، «مفهوم اصول دادرسی و نقش تفسیری آنها و چگونگی تمیز آنها از تشریفات دادرسی اصول و تشریفات دادرسی و نقش تفسیری آنها»، مجله کانون وکلای دادگستری مرکز، بهار و تابستان، ۱۳۸۵، شماره ۲۳ و ۲۴، ص ۱۱۹.

مدنی). رویکرد دادگاه‌های نخستین و تجدید نظر در این خصوص متنوع است که در سطور آتی از نظر می‌گذرد.

شعبه ۱۱۹ دادگاه عمومی حقوقی تهران در دادنامه شماره ۹۱۰۰۹۴۲ مورخ ۱۳۹۱/۸/۲۱ موضوع را مشمول فقدان سمت تلقی و چنین حکم کرده است که: «نظر به اینکه مطابق بهای خواسته وکیل خواهان‌ها موظف به ابطال تمبر مالیاتی به میزان ۲۴۳/۶۰۰ ریال بوده و فقط ۱۳۰/۰۰۰ ریال تمبر مالیاتی ابطال نموده است، بنابراین، از وی دادخواست پذیرفته نیست و دادگاه مستنداً به بند ۵ ماده ۸۴ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب ۱۳۷۹ ناظر به تبصره یک ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم قرار رد دعوا صادر و اعلام می‌دارد». تجدیدنظرخواهی از این دادنامه به شعبه ۱۷ تجدیدنظر استان تهران ارجاع می‌شود و قضات این شعبه چنین مرقوم می‌فرمایند: «چون عدم ابطال تمبر مالیاتی از موجبات صدور قرار رد دعوا نیست، بلکه موجب از بین رفتن سمت وکیل است، لذا مستنداً به ماده ۳۵۳ از قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی با نقض قرار معترض‌عنه وارد بودن ایراد بر دادنامه تجدیدنظر خواسته و پذیرش تجدیدنظرخواهی پرونده جهت رسیدگی ماهیتی به دادگاه محترم نخستین اعاده می‌گردد»<sup>۱</sup>.

بر پایه این رأی، نقص تمبر صرفاً موجب حذف وکیل از پرونده می‌گردد و دادگاه باید دعوا را از جانب موکل رسیدگی کند. این رویکرد در تجدیدنظرخواهی از دادنامه شماره ۹۱۰۰۶۹۷-۱۳۹۱/۶/۱۹ صادره از شعبه ۱۱۹ دادگاه عمومی حقوقی تهران که متضمن قرار رد دعوا بود، همچنین از سوی شعبه ۲۸ دادگاه تجدیدنظر استان تهران ابراز می‌شود: «زیرا تمبر مالیاتی توسط وکیل خواهان نخستین ابطال شده است و بر فرض نقص در میزان تمبر مالیاتی، به وکالت وکیل ترتیب اثر داده نمی‌شود و جهت حفظ حقوق خواهان نخستین دعوا می‌بایستی با فرض طرح آن از سوی اصیل توسط دادگاه پیگیری و رسیدگی می‌گردید؛ علی‌هذا با پذیرش تجدیدنظرخواهی و

۱. مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی) مهر ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳، صص ۳۲-۳۳.

مستنداً به ماده ۳۵۳ از قانون آیین دادرسی مدنی، قرار معترض عنه نقض و پرونده جهت ادامه رسیدگی ماهیتی به دادگاه محترم بدوی اعاده می‌گردد<sup>۱</sup>.

به موجب رأی دیگر که از شعبه ۲۹ دادگاه عمومی حقوقی تهران صادر گردیده، در رویه‌ای کاملاً متفاوت به موجب دادنامه شماره ۹۱۰۰۹۴۵-۱۳۹۱/۸/۲۱ در خصوص درخواست تجدیدنظرخواهی یک وکیل، این گونه اظهار نظر شده است که: «نظر به اینکه درخواست وارده از جهت عدم ابطال تمبر مالیاتی ناقص تشخیص داده شده و اخطاریه رفع نقص صادر و به تاریخ ۹۰/۱۲/۲۷ به تجدیدنظرخواه ابلاغ شده، ولی در فرجه قانونی رفع نقص به عمل نیامده، فلذا دادگاه مستنداً به ماده ۳۴۵ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹ ناظر به تبصره ۲ ماده ۳۳۹ آن قانون قرار رد دادخواست تجدیدنظرخواهی را صادر و اعلام می‌دارد<sup>۲</sup>». به بیان دیگر، در این رأی که مورد تأیید شعبه ۳۵ دادگاه تجدیدنظر استان تهران قرار می‌گیرد، نه فقط با وجود عدم تصریح ماده ۳۴۱ قانون آیین دادرسی مدنی به الزام الصاق تمبر بر دادخواست یا ضمیمه آن همچون بند ۱ ماده ۵۳ این قانون، موضوع را از نواقص دادخواست مشمول ماده ۳۴۵ این قانون تلقی و حکم کرده است که اخطاریه رفع نقص نه به وکیل بلکه باید به تجدیدنظرخواه ابلاغ شود و پس از عدم انجام رفع نقص، قرار رد دادخواست تجدیدنظر صادر شود.

همچنین در دادنامه شماره ۹۱۰۰۷۱۳-۱۳۹۱/۶/۲۷-۸۱ شعبه ۸۱ دادگاه عمومی حقوقی تهران از منظر دیگری دعوا رد شده است و آن هم به استناد ماده ۲ قانون آیین دادرسی مدنی: «بنابراین، از آن جایی که وکلای مورد نظر تمبر مالیاتی را بر اساس تعرفه ابطال ننموده‌اند، لذا به استناد ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم، وکالت آنها مورد پذیرش نمی‌باشد و این مورد نیز از موارد رفع نقص مقید در ماده ۵۴ قانون آیین دادرسی مدنی، تلقی نمی‌گردد؛ در نتیجه به استناد ماده ۱۰۳ از قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲ قانون آیین دادرسی مدنی، قرار رد صادر و اعلام می‌گردد<sup>۳</sup>».

دادنامه حاضر مورد تجدیدنظرخواهی قرار می‌گیرد و شعبه ۵۵ دادگاه تجدیدنظر استان تهران به شرح زیر نقص تمبر را نقص پیوست‌های دادخواست دانسته است و این‌گونه حکم می‌کند که:

۱. مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی) شهریور ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۲، صص ۶۴-۶۵.  
 ۲. مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی) آبان ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳، صص ۳۱-۳۲.

«به نظر می‌رسد وکالت‌نامه نیز مستفاد از ماده ۵۹ قانون آیین دادرسی مدنی جزء پیوست‌های دادخواست است و راجع به نقص تمبر در مورد پیوست‌های دادخواست نیز قانون‌گذار در بند ۱ ماده ۵۳ همان قانون متعرض شده و ضمانت اجرای آن را نیز در ماده ۵۴ پیش‌بینی نموده است، بنابراین همان‌طور که دفتر دادگاه نیز بدین شکل عمل کرده، منعی برای اخطار رفع نقص در ابتدا نبوده و در صورت عدم رفع نقص بایستی دفتر دادگاه وفق ماده ۵۴ عمل می‌نمود که در این پرونده گزارش بعدی دفتر به شرح برگ ۲۲ پرونده حکایت از رفع نقص دارد. بنابراین موجبی برای صدور قرار رد از جانب دادگاه در این مرحله وجود نداشته است<sup>۱</sup>». مقصود از این رأی که بسیار نزدیک به رأی مشورتی هیئت عمومی دیوان عالی کشور و منطبق با نظریه شماره ۷/۹۲۳۶ مورخ ۱۳۸۵/۱۲/۷ است، امکان دارد ناشی از انس ذهنی قضات از سال ۱۳۳۷ تا حال باشد.

همچنین در خصوص پرسش پیرامونی این تحقیق، یعنی ضمانت اجرای عدم ذکر رقم حق‌الوکاله در وکالت‌نامه، شعبه ۴۶ دادگاه تجدیدنظر استان تهران در دادنامه‌ای حکم کرده است: «با لحاظ محتویات پرونده و صرف نظر از ماهیت امر، نظر به اینکه وکلای فوق علی‌رغم تکلیف مقرر در تبصره یک ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به درج رقم حق‌الوکاله در وکالت‌نامه ابرازی اقدام نکرده‌اند و برابر نظریه اداره حقوقی قوه قضائیه مورد از موارد صدور اخطار رفع نقص نیز نبوده است و از طرفی تجدیدنظرخواهان نیز رأساً تجدیدنظرخواهی نکرده‌اند، وفق مفهوم مخالف بند الف ماده ۳۳۵ قانون آیین دادرسی مدنی قرار رد تجدیدنظرخواهی مطروحه صادر می‌شود<sup>۲</sup>». در این رأی علاوه بر اینکه مشخص نیست مقصود از عدم درج رقم حق‌الوکاله چیست و اینکه آیا وکیل در وکالت‌نامه از واژه «طبق تعرفه» یا «برابر تعرفه» استفاده کرده یا اینکه اساساً متذکر هیچ مطلبی نشده است، چراکه مطابق نظریه مشورتی اداره حقوقی قوه قضائیه استفاده از واژگان فوق مساوی با ذکر رقم حق‌الوکاله است، به یکباره تجدیدنظرخواهی به استناد مفهوم مخالف بند الف ماده ۳۳۵ قانون آیین دادرسی مدنی رد کرده است که به‌طور قطع موجب تضییع حقوق تجدیدنظرخواه به واسطه قطعی بودن رأی خواهد شد. ماده ۳۳۵ که در خصوص اشخاص دارای حق تجدیدنظرخواهی است، در بند الف چنین مرقوم

۱. مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی) شهریور ۱۳۹۱، پیشین، صص ۶۴-۶۵.

۲. مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی) دی ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳، ص ۳۷.



داشته است: «طرفین دعوا یا وکلا و یا نمایندگان قانونی آنها» و معلوم نیست که مقصود صادرکنندگان از مفهوم مخالف بند الف چه بوده است. اگر مقصود این است که فقط این اشخاص حق تجدیدنظرخواهی دارند، این معنا در مفهوم «حصر» شناخته می‌شود و بدان مفهوم مخالف نمی‌گویند و اگر مقصود این بوده است که تجدیدنظرخواه (وکیل) که رقم حق الوکاله را ذکر نکرده) هیچ‌یک از اشخاص موضوع این بند نیست، باز به بیراهه رفته است، چراکه در سمت این وکیل، به صرف عدم درج رقم حق الوکاله، چنان‌که در سطور آتی خواهیم دید، خدشه‌ای وارد نمی‌شود و اگر چنین بود، دادگاه باید به ماده ۳۵۶ قانون آیین دادرسی مدنی ناظر به بند ۵ ماده ۸۴ آن استناد می‌کرد. وانگهی، حتی اگر در وکالت‌نامه عبارت طبق تعرفه نیز ذکر نشده باشد، این امر به منزله عدم ذکر مبلغ حق الوکاله نیست و کافی است که بر روی وکالت‌نامه تمبری الصاق شده باشد که با ضرب آن بر عدد بیست به راحتی می‌توان مبلغ حق الوکاله هر مرحله را به دست آورد. پس، از این نظر نیز وکالت‌نامه فاقد رقم حق الوکاله نبوده است. همین انتقادات بر رأی وحدت رویه شماره ۷۴۲-۷۴۳-۷۴۴-۸۲۵ مورخ ۱۳۹۵/۹/۳۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری وارد است که حکم نموده: «نظر به اینکه در قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ در خصوص ضمانت اجرای عدم رعایت تکلیف حکم ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم حکمی پیش‌بینی نشده و در ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، موارد سکوت در این قانون به قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی ارجاع شده و در بند ۱ ماده ۵۴ قانون یادشده مقرر شده است، در صورتی که به دادخواست و پیوست‌های آن برابر قانون تمبر الصاق نشده باشد یا هزینه یادشده تأدیه نشده باشد، دادخواست توسط دفتر دادگاه پذیرفته می‌شود، اما برای به جریان افتادن آن باید تکمیل شود و در ماده ۵۴ همان قانون مدیر دفتر مکلف به صدور اخطار رفع نقص شده است. بنابراین، در موردی که وکلا رقم حق الوکاله را در وکالت‌نامه قید نمی‌کنند، تمبر قانونی مطابق مقررات آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی به وکالت‌نامه که از پیوست‌های دادخواست است، الصاق نشده و مدیر دفتر دادگاه مکلف به صدور اخطار رفع نقص مطابق مقررات فوق‌الذکر است.»

در رأیی دیگر، شعبه ۲۴۰ دادگاه عمومی حقوقی تهران به موجب دادنامه شماره ۹۲۰۰۳۱۰ مورخ ۱۳۹۲/۴/۳۱ بر همان منوال، اما با اتکا به ماده ۲ قانون آیین دادرسی مدنی و به شکل قرار عدم استماع دعوا، چنین حکم کرده است: «نظر به اینکه وکیل محترمه خواهان در وکالتنامه خود رقم حق الوکاله را قید نکرده است، درحالی که ایشان موظف بوده مطابق ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره یک آن در وکالتنامه رقم حق الوکاله را قید نماید که در مانحن‌فیه عمل نشده و مضافاً وفق نظریه شماره ۷/۱۲۶۰-۷۵/۱۱/۱۵-۱۳۹۲ اداره حقوقی قوه قضائیه مورد از موارد اخطار رفع نقص دفتر نیز نمی‌باشد، بلکه وکالتنامه پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، قطع نظر از دفاعیات خواندگان، مطابق ماده ۲ قانون آیین دادرسی مدنی، قرار عدم استماع دعوی خواهان را صادر و اعلام می‌دارد». از این رأی تجدیدنظرخواهی می‌شود و شعبه ۶۱ دادگاه تجدیدنظر استان تهران در دادنامه شماره ۹۲۰۸۶۹-۱۳۹۲/۸/۲۶-۱۳۹۲ ضمن عقیده به لزوم ارسال اخطار رفع نقص برای عدم ذکر رقم حق الوکاله و اظهار نظر درباره جایگاه نظریات مشورتی اداره کل حقوقی قوه قضائیه چنین حکم می‌دهد: «نظر به اینکه دادگاه محترم نخستین با تعیین وقت رسیدگی و استماع اظهارات اصحاب دعوا وارد رسیدگی ماهیتی شده است، نظر به اینکه در صورت عدول دادگاه از تصمیم قبلی، اقتضا داشت به وکیل خواهان اخطار کند تا رقم حق الوکاله را اعلام نماید و در صورت عدم رفع نقص، آنگاه قرار رد دعوا صادر کند و افزون بر آن نظریه اداره حقوقی مشورتی بوده و لازم‌الاتباع نمی‌باشد [...] قرار معترض عنه نقض می‌گردد و پرونده جهت انجام تشریفات قانونی و در صورت رفع نقص رسیدگی ماهیتی به دادگاه محترم نخستین اعاده می‌شود».

اگرچه در این آرا محاکم بدوی و تجدید نظر مشخص نکرده‌اند که مقصود از عدم ذکر رقم حق الوکاله چه بوده است و اینکه آیا وکلا به ذکر عبارت «برابر تعرفه» اکتفا کرده‌اند یا خیر، این امر را در مرحله نخستین به منزله عدم رعایت قانون در طرح دعوا و در مرحله تجدیدنظر مشمول اخطار رفع نقص دانسته‌اند؛ درحالی که نمی‌توان پذیرفت ذکر رقم از شرایط قانونی طرح دعواست و عدم رفع نقص، با وجود تصریح ماده ۱۰۳ به نپذیرفتن وکالت وکیل در دادگاه، در دعوی موکل

مؤثر و موجب رد آن باشد<sup>۱</sup>، به‌ویژه هنگامی که دادخواستی در میان نیست و وکیل از خواننده اعلام وکالت می‌کند یا اینکه از خواهان پس از طرح دعوا وکالت قبول می‌نماید.

#### ۴. تحلیل نهایی و تالاش برای یافتن پاسخ

به نظر می‌رسد نتوان از این نظریات و آرا برای پاسخ پرسش‌های این پژوهش به مبنای صحیحی دست یافت. از این‌رو، باید موضوع را به این سمت سوق داد که اثر عدم انجام تکلیف علی‌الحساب مالیاتی یا نقص در انجام آن چه تأثیری بر اعمال و اقدامات آیین دادرسی وکیل دارد؟ آیا حقوق دادرسی به حقوق مالیاتی وابسته است؟ اگر بتوان پاسخ این پرسش را یافت، می‌توان به موضوعات مورد اختلاف این پژوهش پاسخ درخوری داد. مسلم آن است که مقنن با آوردن عبارت «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی» در ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶، برخلاف قوانین سابق مالیاتی، قصد داشته است که موضوع شیوه‌پذیرفتن وکالت وکیل در دادگاه‌ها را مشمول مقررات آیین دادرسی مدنی کند تا تصمیم در قالب عملی قضایی در جریان دادرسی شکل بگیرد و تبعاً به این دلیل قابل شکایت و نظارت باشد. زیرا وابسته بودن پذیرش وکالت یا عدم قبول آن به صرف نظر شفاهی قاضی، خود زمینه‌ای خواهد شد برای یک‌جانبه‌گرایی قضایی و نقض حقوق دادخواهان. پس باید در این قانون به دنبال ضمانت اجرا بود. اما یافتن این پاسخ کار ساده‌ای نیست، چراکه مقنن به درستی نظریه عمومی ضمانت اجراها در آیین دادرسی مدنی را تبیین نکرده و آن دسته اعمال قضایی که برشمرده است، شمول آنها بر مورد، محل بحث می‌باشد. توضیح اینکه ضمانت اجراهای اعمال آیین دادرسی در حقوق ما به طور کلی در عمل قضایی «قرار» شکل یافته است و به‌ویژه حول قرارهای رد درخواست یا دادخواست، ابطال دادخواست، رد دعوا و عدم استماع دعوا یا حتی سقوط دعوا می‌گردد که هر یک مجرای قانونی خاص خود را دارد<sup>۲</sup> و به صراحت نمی‌توان یکی از این

۱. این پرسش که نپرداختن سهم کانون وکلا و صندوق تعاون چه تأثیری بر وکالت وکیل دارد، موضوع این مقاله نیست، اما ممکن است آوردن این نظر از قضات به تاریخ ۱۳۶۴/۱۲/۱ جالب باشد: «هر چند عدم پرداخت هزینه‌های قانونی مربوط به کانون وکلا نوعی تخلف انتظامی محسوب می‌شود، لکن اخطار رفع نقص نسبت به وکالت‌نامه‌ای که غیر از تمبر مالیاتی، هزینه‌های قانونی مربوط به کانون وکلا به آن الصاق و ابطال نشده باشد، مجوز قانونی ندارد و وکالت صحیح است.» (به نقل از: نویخت، یوسف، پیشین، ص ۳۹).

۲. درباره این قرارها، رک: شمس، عبدالله، آیین دادرسی مدنی، جلد ۲، تهران: دراک، چاپ بیستم، ۱۳۸۷، صص ۲۳۸-۲۴۹.

قرارها را قابل تطبیق بر مورد پرسش‌های این پژوهش دانست. به هر روی، ممکن است مطالعه تطبیقی بتواند اندکی پاسخ گفتن به مسائل این پژوهش و حل اختلاف نظر را آسان کند. مسئله بیش از اینکه در حقوق مالیات قابل بررسی باشد، در حقوق دادرسی شایسته تحلیل است. اساس بحث این است که نقص تمبر مالیاتی یا عدم درج رقم حق‌الوکاله چه نقضی محسوب می‌شود و این نقص چه تأثیری بر اعمال آیین دادرسی و کیل دارد؟ فرانسویان به درستی میان ضمانت اجرای بطلان اعمال یا اقدامات آیین دادرسی با تفکیک میان نقص شکلی و نقص ماهوی تمایز قائل شده‌اند؛ بدین توضیح که عمل آیین دادرسی گاه به واسطه نقص شکلی باطل است و گاه به دلیل نقص ماهوی. نقص شکلی یعنی عدم رعایت قانون در خصوص تنظیم دادخواست و ابلاغ و اقدامات مأمور ابلاغ که در صورتی موجب بطلان عمل آیین دادرسی که به صراحت ضمانت اجرای بطلان برای آن در قانون آیین دادرسی مدنی پیش‌بینی شده باشد، مگر اینکه نقص ناشی از نقض تشریفات اساسی و نظم عمومی باشد (ماده ۱۱۴ کد آیین دادرسی مدنی). به‌رحال، مدعی بطلان باید ثابت کند که از ناحیه نقص شکلی به او زیان وارد شده است. نقص ماهوی ناظر است به سلامت و عیب اراده در انجام اعمال و اقدامات آیین دادرسی که در اهلیت، سمت و اختیار تجلی می‌یابد (ماده ۱۱۷ کد آیین دادرسی مدنی). برخلاف نقص شکلی که باید در متنی ضمانت اجرای بطلان برای آن پیش‌بینی شده باشد تا مؤثر شود، بطلان به دلیل نقص ماهوی عمل آیین دادرسی نه نیاز به پیش‌بینی دارد و نه لازم است شخص ورود زیان از ناحیه آن را ثابت کند و حتی اگر به نظم عمومی مربوط باشد، قاضی رأساً و بدون ایراد نیز می‌تواند بدان توجه کند (ماده ۱۱۹ کد آیین دادرسی مدنی). بطلان به دلیل نقص شکلی با تصحیح بعدی عمل آیین دادرسی مرتفع می‌شود، مشروط به اینکه هیچ سقوط حقی به واسطه گذشت مهلت به وجود نیامده و هیچ‌گونه زیانی حادث نگردیده باشد (ماده ۱۱۵ کد آیین دادرسی مدنی) و همچنین اگر سبب بطلان ماهوی در لحظه اعلام نظر دادرس از بین رفته باشد و مورد از مواردی باشد که می‌توان آن را نادیده گرفت، ضمانت اجرای بطلان برای نقص ماهوی اعمال نمی‌شود.<sup>۲۱</sup> بر

۱. ماده ۱۲۱، همان‌کد.

۲. محسنی، حسن، **آیین دادرسی مدنی فرانسه**، با دیباچه عباس کریمی و مقدمه لوییک کادیه، جلد ۱، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ دوم، ۱۳۹۲، ص ۷۹ به بعد؛ برای مطالعه درباره این نقص‌ها، رک: محسنی، حسن، «نقص اعمال آیین دادرسی مدنی در حقوق فرانسه»، مجله مطالعات حقوق تطبیقی، دوره ۶، پاییز و زمستان ۱۳۹۴، شماره ۲، صص ۷۹۳-۸۰۸.

اساس این تقسیم‌بندی و تحلیل اگر به پرسش‌های این مقاله برگردیم، روشن می‌شود که اگر نقص در تمبر علی‌الحساب مالیاتی وکلا را نقص در تمبر پیوست‌های دادخواست بدانیم، چنان‌که در نظریه شماره ۷/۹۲۳۶ مورخ ۱۳۸۵/۱۲/۷ اداره کل حقوقی و آرای شعبه ۲۹ دادگاه عمومی حقوقی تهران و ۵۵ دادگاه تجدید نظر استان تهران آمده است یا همچون رأی مشورتی هیئت عمومی دیوان عالی کشور و نظر جمعی از قضات به سال ۱۳۶۷ آن را نقص دادخواست تلقی کنیم، نقص شکلی در نحوه تنظیم دادخواست ایجاد گردیده و هر دادخواست نخستین ناقصی مستلزم صدور اخطار رفع نقص است (ماده ۵۴ ناظر به بند ۱ ماده ۵۳). با این حال، این راه‌حل درباره دادخواست تجدیدنظر قابل اعمال نیست، زیرا چنان‌که گفته شد، از مصادیق نقص دادخواست در ماده ۳۴۵ معرفی نشده است، مگر اینکه گفته شود مقررات ماده ۵۴ ناظر به بند ۱ ماده ۵۳ مستنداً به ماده ۳۵۶ این قانون در مرحله تجدیدنظر نیز مجراست. در مرحله فرجامی نیز اجرای این راهکار تماماً و کاملاً قابل تحقق نیست، چراکه ماده ۳۸۳ از دادخواستی سخن گفته است که برابر مقررات یادشده در دو ماده قبل که اشارتی به تمبر مالیاتی وکلا ندارد، تنظیم نشده باشد یا از عدم پرداخت هزینه دادرسی که این تمبر مصداق آن نیست، سخن گفته است و به راحتی نمی‌توان همچون مرجع نخستین درباره آن اظهار نظر کرد. پس از این تحلیل، به این نتیجه می‌رسیم که راهکار آیین دادرسی تلقی این امر به عنوان نقص دادخواست در تمام موارد قابل اجرا نیست و راه‌حل ناقص، راه‌حل قابل اتکایی نمی‌باشد. وانگهی، این راه‌حل به هیچ‌وجه درباره فرضی که وکیل به وکالت از خواننده عمل یا در جریان دادرسی مداخله می‌کند، راهگشا نیست. پس باید راهکار دیگری را سنجید و به کار گرفت. اگر نقص را ماهیتی بدانیم، باید امر مصداق یکی از موارد فقدان اهلیت، سمت یا اختیار باشد که به نظر نیست، چراکه در اهلیت مقوله شایستگی قانونی وکیل مانند اهلیت شخصی یا قانونی (همچون درجه وکیل مطرح است) که در این پژوهش موضوع بحث نیست و در بحث سمت وجود نمایندگی میان وکیل و موکل مورد گفتگوست که این هم با وجود عقد وکالت و حکم ماده ۱۲۹۴ قانون مدنی که از عدم تأثیر نقص حق تمبر در رسمیت سند سخن گفته است، به طریق اولی موجب بی‌اعتباری عقد و وکالت‌نامه عادی نمی‌شود و در اختیار نیز نمی‌گنجد، چراکه اختیار ناظر است به حدود سمت که اساساً تمبر مالیاتی و علی‌الحساب آن در آن اثری ندارد. در اینکه موضوع مشمول نقص اهلیت

یا اختیار نیست، سخنی باقی نمی‌ماند، اما در خصوص سمت باید مجدداً تأکید کرد که سمت آن جایی مفقود است که نتوان وجود آن را به قانون در نمایندگی قانونی، رأی در نمایندگی قضایی و اراده متعاقبین در نمایندگی قراردادی منتسب نمود؛ درحالی که در فرض پژوهش حاضر، هیچ‌گاه شکی پیرامون اصل وکالت وجود نداشته است. از این رو، برخلاف رأی شعبه ۱۱۹ دادگاه عمومی حقوقی تهران مورد را به هیچ‌وجه نمی‌توان مشمول فقدان سمت موضوع بند ۵ ماده ۸۴ قانون آیین دادرسی مدنی دانست.

با این تحلیل، خواننده همچنان می‌تواند بپرسد که راه حل نهایی چیست؟ واقعیت این است که یافتن راهکاری همه‌جانبه که بتواند به تمامی فروعاًت پرسش پاسخ دهد، کار دشواری است و خرد سلیم حرکت به سمت اعتراف به لزوم دخالت مقنن را تقویت می‌نماید. یا باید مقنن همچون قبل از سال ۱۳۳۴ به وکلا اعتماد کند و چنین الزامی را برای ایشان در پرداخت علی‌الحساب مالیاتی پیش‌بینی نکند و دستگاه قضایی را صرف‌نظر از جنبه‌های روانشناختی مداخله قضات در بررسی درآمد سایر مشاغل و به‌ویژه وکلا، درگیر تشخیص آثار عدم رعایت این تکلیف نکند، یا اینکه به صراحت ضمانت اجرای رعایت نکردن را مشخص کند و به عبارتی همچون «با رعایت مقررات آیین دادرسی مدنی» بسنده نکند. آن زمان هم که در قوانین سابق مالیاتی ذکری از این عبارت نبود، باید پذیرفت که هیئت عمومی دیوان عالی کشور در نظریه مشورتی سال ۱۳۳۷ خود، نه اینکه اقدام به تفسیر قانون کرده باشد، بلکه ایجاد قاعده کرده است؛ قاعده‌ای که یک نظام ساختارمند قضایی برای تضمین بی‌طرفی دادرسی و جلوگیری از استبداد قضایی و تحقق حق بازنگری قضایی بدان نیاز دارد. این که در برخی نظریات و آرا گفته شده است که عدم رعایت تکلیف علی‌الحساب مالیاتی اقدامی هم (از جمله اخطار رفع نقص) ندارد، پرواضح است که با این نیاز ناسازگار است. پس، حق است که بگوییم اگر قرار است وکیل ملزم به پرداخت علی‌الحساب قبل از دادخواهی و دفاع شود، بهترین راه حل برای جبران نقص تمبر مالیاتی وکیل یا سایر مسائل پیرامون آن، صدور اخطار رفع نقص است تا نتیجه عدم رعایت که در یک عمل قضایی تبلور یافته است، قابل نظارت قضایی باشد. اما عقلاً نمی‌توان پذیرفت که حتی نتیجه این عدم رعایت را در حق موکل مؤثر بدانیم؛ زیرا موکل چرا باید از ناحیه عملی آسیب ببیند که خود مسئول آن یا متعهد انجام یا جبران آن نیست. عبارت ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم نیز

گویای عدم قبول وکالت وکیل است، نه دعوا یا دفاع و اظهار او. پس، باید حکم این ماده را در نظر داشت که فقط از عدم قبول وکالت وکیل در دادگاه با رعایت مقررات آیین دادرسی مدنی سخن گفته است و این جمله معنایی ندارد جز بقای حق موکلی که وکیلش قانون را رعایت نکرده است. اگر این مقصود از ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم پذیرفته شود، دادگاه می‌تواند چه در فرضی که وکیل دادخواست داده، چه در موردی که به وکالت از خواننده اقدام کرده یا در دادرسی مداخله نموده است، او را تا روشن شدن نتیجه رفع نقص یا عدم آن، وکیل بداند و پس از آن وکالت وی را نپذیرد. این راهکار مانع از آن نیست که بپذیریم عمل وکیل تا قبل از تصمیم‌گیری در خصوص نپذیرفتن وکالت وی، یعنی گذشت مهلت اخطار رفع نقص و عدم اقدام او، در حق موکل به حکم ماده ۱۲۹۴ قانون مدنی که متضمن قاعده‌ای کلی و درست است، معتبر باشد و پس از آن، مادام که مقررات را رعایت نکند، وی از وکالت در آن دعوا منع شود. به هر روی، اصولی همچون منع خروج از بی‌طرفی، حق نظارت قضایی و اصل آزادی دفاع از یک سو و آرمان‌هایی همچون جلوگیری از یک‌جانبه‌گرایی قضایی از سوی دیگر، ایجاب می‌کند که دادگاه حتی در فرضی که وکالت وکیل را نمی‌پذیرد، این عدم قبول وکالت او را در قالب یک تصمیم قضایی قابل شکایت اعلام کند و چون قرارهای پیش‌بینی شده در قانون آیین دادرسی مدنی، جز قرار امتناع از رسیدگی دادرسی در موارد معین جهات رد (ماده ۹۱ آن قانون)، همگی ناظر بر درخواست، دادخواست یا دعوا می‌باشند که متعلق به موکل است و نه وکیل، شاید پیش‌بینی قراری خاص که فقط به وکالت‌نامه وکیل معطوف است لازم باشد.<sup>۱</sup> اینجاست که نیاز جدی دخالت مقنن احساس می‌شود و پژوهشگر می‌پذیرد که حل قطعی مسئله محتاج وضع قاعده از سوی مقنن یا جسارت و شهامت از جانب دیوان عالی کشور، همچون رأی مشورتی سال ۱۳۳۷، است. در خصوص بیان رقم حق‌الوکاله نیز به نظر می‌رسد باید میان موردی که وکیل به نوشتن عبارت «طبق تعرفه یا برابر تعرفه قانونی» اکتفا کرده و موردی که هیچ چیز درج ننموده

۱. در ماده ۱۲ «لایحه قانونی استقلال کانون وکلای دادگستری» به مقوله جهات رد وکیل اشاره شده است، بی‌آنکه معلوم کند نتیجه این رد چیست. در این ماده گفته شده که وکیل از قبول وکالت ممنوع است. در این باره اختلاف نظر پیش آمده است و برخی آن را از مصادیق رد دادرسی و شایسته صدور قرار امتناع از رسیدگی و برخی دیگر آن را از مصادیق زوال سمت وکیل و قرار رد دعوا دانسته‌اند (ر.ک: محسنی، حسن، اداره جریان دادرسی مدنی، تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۲، صص ۲۶۱-۲۵۷). پس، اگر برای وکیل قرار مخصوصی پیش‌بینی شود، در تصمیم‌گیری نسبت به این موارد نیز راهگشا خواهد بود.

است، فرق قائل شد. در مورد اول پذیرش نظر شماره ۷/۶۰۲۶ مورخ ۱۳۸۵/۸/۱۳ که درج این عبارات را فاقد منع قانونی دانسته، در اینجا قابل تأیید است، چراکه مطابق ماده ۱۹ لایحه استقلال کانون وکلای دادگستری<sup>۱</sup> تعرفه هنگامی ملاک عمل در حق الوکاله است که قرارداد میان وکیل و موکل نباشد و بر اساس این ماده تعرفه نیز معیاری برای تعیین حق الوکاله است که رقم و مبلغ دارد؛ ارقام و مبالغی که متصدی مالیاتی بر مبنای آن علی الحساب را تعیین و وصول می کند. پس، می توان در این موارد رقم تعرفه را جایگزین رقم حق الوکاله نمود. اما در مورد دوم به نظر می رسد این امر همچون نقص تمبر مالیاتی، نقص وکالت نامه و صرفاً موجب عدم پذیرش وکالت وکیل است و بی تأثیر بر حقوق موکل.

۱. میزان حق الوکاله در صورتی که قبلاً بین طرفین توافق نشده باشد، طبق تعرفه ای است که با پیشنهاد کانون و تصویب وزیر دادگستری تعیین خواهد شد و این تعرفه در قبال اشخاص ثالث معتبر خواهد بود، مگر در صورتی که قرارداد حق الوکاله کمتر از میزان تعرفه وکالتی باشد.



### نتیجه گیری

بعد از پیش‌بینی تکلیف پرداخت علی‌الحساب مالیاتی و الصاق تمبر بر وکالت‌نامه یا صورت‌مجلس مربوط، گفتگوها برای یافتن ضمانت اجرای نقض این تکلیف به میان آمد. رأی مشورتی سال ۱۳۳۷ هیئت عمومی دیوان عالی کشور نشان می‌دهد که میان آرای محاکم درباره ضمانت اجرای عدم رعایت این تکلیف اختلاف وجود داشته است. در آن هنگام دیوان عالی کشور نقص تمبر مالیاتی وکالت‌نامه را همچون نقص دادخواست موجب صدور اخطار رفع نقص دانست و به عبارت عدم پذیرش وکالت وکیل در دادگاه اکتفا نکرد و موضوع را در گستره آیین دادرسی مدنی دید. پس از سال ۱۳۶۶، اگرچه مقنن در قانون مالیات‌های مستقیم با آوردن عبارت «با رعایت مقررات قانون آیین دادرسی مدنی» کوشش کرد موضوع را به این قانون ارجاع کند، آرای قضایی و نظریات اداره کل حقوقی راهکارهای متعددی را پیشنهاد نمودند یا ملاحظه عمل قرار دادند که در برخی موارد در بستر قانون آیین دادرسی مدنی قابل تحلیل نبود؛ نپذیرفتن وکالت وکیل به نداشتن اقدام (از جمله لازم نبودن صدور اخطار رفع نقص) تقلیل یافت و برخی دادگاه‌ها نیز نقض تعهد مالیاتی را موجب زوال سمت وکیل دانستند که حتی دعوای موکل او یا اظهار یا دفاع وی را مردود می‌کرد. برخی نظریات و آرای دادگاه‌ها و رأی وحدت‌رویه دیوان عدالت اداری نیز همچون رأی مشورتی سال ۱۳۳۷، موضوع را همچون نقص دادخواست تلقی کردند. مبنای آرا و نظریات روشن نیست و گرچه می‌شود به هر روی اصل استقلال حقوق دادرسی از حقوق مالیات را به دست آورد، اما نمی‌توان بر اساس آن راه‌حل همه‌جانبه‌ای برای مسائل پیرامون پرسش این مقاله یافت. به نظر می‌رسد نباید موضوع را در قالب حقوق مالیات تحلیل کرد و بایسته است در قالب مقررات آیین دادرسی به دنبال راه‌حل برای آن بود. حقوق مالیات، حقوق مؤثر بر ماهیت اعمال حقوقی نیست. براین اساس، اگر بتوان دریافت که نقض تعهد مالیاتی چه تأثیری بر اعمال وکیل دارد، ممکن است بتوان به پرسش این مقاله پاسخ داد. پرواضح است که نقض تعهد مالیاتی نقص عمل آیین دادرسی به شمار نمی‌آید. همچنین، روشن است، بهترین راهکار صدور اخطار رفع نقص در این فرض است تا به حقوق وکیل یا موکل خللی وارد نشود، اما در مقابل این دیدگاه که در مقررات آیین دادرسی مدنی تصریحی وجود ندارد و شبهه‌ای هم در خصوص سمت وکیل هست، باید گفت که حقوق مالیاتی تأثیری بر حقوق آیین دادرسی ندارد و نقض این تعهد موجب قطع رابطه نمایندگی میان وکیل و موکل نمی‌شود. بر این

مینا، باید از این تحلیل دفاع کرد که با بقای سمت، اعمال و اقدامات آیین دادرسی وکیل تا قبل از اتخاذ تصمیم دائر بر عدم پذیرش وکالت او، صحیح و در حق موکل نافذ است و چنان که نپرداختن حق تمبر مطابق ماده ۱۲۹۴ قانون مدنی سند را از رسمیت نمی‌اندازد، به طریق اولی قرارداد عادی وکالت و رابطه وکیل و موکل از این رهگذر مخدوش نمی‌شود. پس، نباید در مقابل نقض تکلیفی که متوجه موکل نیست، دعوای او را دچار لطمه و قرار رد دعوای وی را صادر کرد و باید ترتیبی اتخاذ نمود که همواره فرصت وصول حقوق دولت فراهم باشد. همچنین، ممنوعیت خروج از بی‌طرفی دادرسی و رعایت حق نظارت قضایی و اصل آزادی دفاع ایجاب می‌کند که در هر حال تصمیم به عدم پذیرش وکالت وکیل در دادگاه باید در قالب یک عمل قضایی نمود یابد و واقعیت این است که هیچ‌یک از قرارهای پیش‌بینی شده در قانون آیین دادرسی مدنی نیز بر قامت این مورد راست نمی‌آید و باید به فکر قراری بود که فقط متوجه وکالت‌نامه وکیل باشد. حکم این تحلیل در فرضی که وکالت‌نامه به دلیل عدم درج رقم حق‌الوکاله یا حتی ننوشتن عبارت «مطابق تعرفه» در مواردی که تعرفه حاکم است، نقص دارد، قابل استفاده می‌باشد. بر بنیاد داده‌های این پژوهش و با عنایت به تشتت آرا و نظریات که محصول ابهام در قوانین مربوط است، توصیه می‌شود که مقنن به صراحت احکام زیر را در بازنگری قانون آیین دادرسی مدنی به عنوان ماده ۳۴ مکرر این قانون در نظر بگیرد که قدر مسلم و مشترک همه بحث‌ها و مؤید استقلال حقوق دادرسی از حقوق مالیات است: «وکلا مکلف‌اند مطابق قوانین مالیاتی، بر روی وکالت‌نامه یا در پی صورت‌مجلس مربوط به اعلام وکالت در دادگاه، با الصاق و ابطال تمبر، علی‌الحساب مالیاتی را بپردازند؛ در غیر این صورت، دادگاه با صدور اخطار رفع نقص که حاوی رقم دقیق تمبر مالیاتی با توجه به نوع دعوا یا خواسته است، به وکیل برای انجام تکلیف فوق‌ده روز از تاریخ ابلاغ مهلت می‌دهد. با گذشت این مهلت و عدم انجام تکلیف فوق یا انجام ناقص آن، دفتر دادگاه قرار رد وکالت‌نامه وکیل را صادر و اعلام می‌کند. این قرار ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ به وکیل، در همان دادگاه قابل شکایت است. حتی اعمال و اقدامات وکیل نسبت به موکل، طرف دعوا و دادگاه با صدور و قطعیت این قرار صحیح است. تبصره: حکم این ماده در فرض عدم تصریح به اینکه رقم حق‌الوکاله مطابق تعرفه است، در مواردی که میزان حق‌الوکاله تابع تعرفه می‌باشد، نیز جاری است.»

## فهرست منابع

## کتاب

۱. بروجردی عبده، محمد، *اصول قضایی-حقوقی*، مستخرجه از احکام دیوان عالی کشور، تهران: انتشارات رهام، ۱۳۸۳.
۲. حلّی، علامه، حسن بن یوسف بن مطهر اسدی، *تسرایع الاسلام*، جلد ۱، ترجمه: ابوالقاسم ابن احمد یزدی، به کوشش محمد تقی دانش پژوه، تهران: انتشارات دانشگاه تهران، چاپ پنجم، ۱۳۶۸.
۳. شمس، عبدالله، *آیین دادرسی مدنی*، جلد ۲، تهران: دراک، چاپ بیستم، ۱۳۸۷.
۴. *مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی)* مهر ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳.
۵. *مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی)* شهریور ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۲.
۶. *مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی)* آبان ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳.
۷. *مجموعه آرای قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر (حقوقی)* دی ۱۳۹۱، پژوهشگاه قوه قضائیه، اداره انتشار رویه قضایی کشور، تهران: مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه، ۱۳۹۳.
۸. *مجموعه رویه قضایی، آرای هیئت عمومی دیوان عالی کشور از سال ۱۳۳۸ تا ۱۳۴۲*، جلد ۲، آرای مدنی، تهران: آرشیو حقوقی کیهان، ۱۳۴۲.
۹. محسنی، حسن، *آیین دادرسی مدنی فرانسه*، با دیباچه عباس کریمی و مقدمه لویک کادی، جلد ۱، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ دوم، ۱۳۹۲.
۱۰. محسنی، حسن، *اداره جریان دادرسی مدنی* (بر پایه همکاری و در چارچوب اصول دادرسی)، با دیباچه ناصر کاتوزیان، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ دوم، ۱۳۹۲.
۱۱. محسنی، حسن، *وکالت و کانون وکلای دادگستری*، با دیباچه ناصر کاتوزیان، تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۳.
۱۲. نوبخت، یوسف، *اندیشه‌های قضایی*، تهران: تک، ۱۳۸۵.

## مقاله

۱۴. کاتبی، حسینقلی، *وکیل و وکالت در منابع فارسی*، کانون وکلا، شماره ۱۰۵، ۱۳۴۶.

۱۵. محسنی، حسن، مفهوم اصول دادرسی و نقش تفسیری آنها و چگونگی تمییز آنها از تشریفات دادرسی اصول و تشریفات دادرسی و نقش تفسیری آنها، مجله کانون وکلای دادگستری مرکز، شماره ۲۳ و ۲۴، بهار و تابستان، ۱۳۸۵.
۱۶. محسنی، حسن، «نقص اعمال آیین دادرسی مدنی در حقوق فرانسه، مجله مطالعات حقوق تطبیقی، دوره ۶، پاییز و زمستان ۱۳۹۴، شماره ۲.