



ابطال تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب وزیر دادگستری و امور اقتصادی و دارایی	موضوع
--	-------

تاریخ دادنامه: 1400/03/11

شماره دادنامه: 140009970905810490

شماره پرونده: 9901072

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای حسین عبداللهی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب وزیر دادگستری و امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب وزیر دادگستری و امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"ریاست محترم دیوان عدالت اداری سلام علیکم احتراماً درخواست ابطال تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 4 ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 به شرح زیر تقدیم می گردد: به موجب ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم:

اعزام هیأت های بازرسی به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مودی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات «حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی» مجاز شمرده شده است. همچنین وفق ماده 55 آیین دادرسی کیفری «ورود به منازل، اماکن تعطیل و بسته و تفتیش آنها، همچنین بازرسی اشخاص و اشیاء» در جرایم غیرمشهود با اجازه مودی مقام قضایی است، هرچند وی اجرای تحقیقات را به طور کلی به ضابط ارجاع داده باشد. علی رغم تصریحات قانونی فوق لکن به موجب تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره 4 ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394/04/31 صرفاً چنانچه محل مورد بازرسی «منزل مسکونی» باشد، نسبت به اخذ مجوز ورود و بازرسی از مرجع قضایی ذیربط اقدام خواهد شد و طبعاً در سایر موارد نیازی به اخذ مجوز مذکور نیست.

بر این اساس مفاد تبصره فوق از آنجا که مشعر بر تجویز بازرسی از «سایر مکان های خصوصی و اشیای شخصی» مانند اماکن تعطیل و بسته و همچنین بازرسی اشیای شخصی «بدون اخذ مجوز قضایی» است مغایر اصل 22 قانون اساسی (مصونیت حیثیت، جان، مال، حقوق، مسکن و شغل اشخاص از تعرض)، اصل 25 قانون اساسی (ممنوعیت بازرسی نامه ها و هرگونه تجسس)، ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 55 آیین دادرسی کیفری خواهد بود. لازم به ذکر است با مد نظر قرارداد اصول قانون اساسی و سایر مواد قانونی یاد شده، از عبارت «حسب مورد» در ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً امکان بازرسی بدون مجوز برای مکان ها و اشیای «غیرخصوصی» استنباط می شود و این امر قابل تسری به «اماکن و اشیای خصوصی» نخواهد بود." متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

"ماده 7: احکام اعزام هیأت ها از طرف رییس کل سازمان یا اشخاص مجاز از طرف وی صادر می شود. در احکام صادره موارد زیر تصریح می شود:

1- شماره و تاریخ حکم بازرسی;

2- موضوع حکم بازرسی;

3- مشخصات اعضاء هیأت و سمت آن ها; 4- نام مودی و حسب مورد شهرت کسبی وی; 5- تاریخ مراجعه هیأت; 6- نشانی محل مراجعه هیأت.

تبصره - در اجرای مفاد این ماده، چنانچه محل مورد بازرسی منزل مسکونی باشد، نسبت به اخذ مجوز ورود و بازرسی از مرجع قضایی ذیربط اقدام خواهد شد. در پاسخ به شکایت مذکور، معاون حقوقی و امور مجلس وزارت دادگستری به موجب لایحه شماره 33704 مورخ 1399/06/01 توضیح داده است که:

"مدیر دفتر محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سلام علیکم بازگشت به نامه مورخ 1399/05/01 در خصوص دادخواست آقای حسین عبداللهی مبنی بر ابطال تبصره ماده 7 آیین نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394 (موضوع پرونده شماره 9909980905800654) به استحضار می رساند: بر اساس ماده 181 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1394، به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مودیان اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) و با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی ایجاد می شود.

در حقیقت تلاش برای مبارزه با جرایم و تخلفات مالیاتی و فراهم کردن زمینه تحقق عدالت مالیاتی از شالوده های مهمی

است که اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر آن استوار شده است. نظارت دقیق بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی که خود از مهمترین ملزومات مبارزه با جرایم و تخلفات مالیاتی است، از جمله امور مهمی است که قانونگذار به اهمیت آن در تأمین و تحقق درآمدهای مالیاتی واقف بوده است. اهمیت این اصل برای قانونگذار به حدی است که حکم به ایجاد واحد جدیدی برای این منظور در سازمان امور مالیاتی داده است.

این واحدها نسبت به اعزام هیأت‌های بازرسی که با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، اقدام و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مودیان را در اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مودی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) مورد بازرسی قرار می‌دهند. آیین‌نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 که به همین منظور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسیده است در تبصره ماده 7 به این موضوع اشاره نموده که چنانچه محل مورد بازرسی منزل مسکونی باشد هیأت‌های بازرسی نسبت به اخذ مجوز ورود و بازرسی از مرجع قضایی اقدام می‌نمایند.

شاکای مدعی است مفاد تبصره فوق از آنجا که مشعر به تجویز بازرسی از سایر مکان‌های خصوصی و اشیای شخصی مانند اماکن تعطیل و بسته و همچنین بازرسی اشیای شخصی بدون اخذ مجوز قضایی است مغایر اصل 22 قانون اساسی، ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم و ماده 55 قانون آیین دادرسی کیفری است. در خصوص ادعای شاکای نکات زیر قابل تأمل می‌باشد:

1- در ماده 181 به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مودی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک وی اشاره شده است. اگر بر اساس استنباط شاکای از اصل 22 قانون اساسی و ماده 181 تمام موارد فوق مکان و حریم خصوصی تلقی شود و بازرسی از هر یک از اماکن مذکور مستلزم اخذ مجوز از مقام قضایی باشد این امر اجرای ماده 181 را با موانع بسیار مواجه ساخته و عملاً هیأت‌های بازرسی مالیاتی در جهت مبارزه با فرار و تخلف مالیاتی با دشواری روبرو خواهند بود. مصداق اعلاای حریم خصوصی در تمام فرهنگ‌ها، حریم خصوصی منزل و مسکن است.

مسکن محل سکونت و آرامش روزمره افراد و خانواده آنهاست که باید بتوانند در آن با امنیت خاطر و با فراغت، زندگی و استراحت کنند. این مکان علی‌الاصول باید از هرگونه تعرض مصون باشد به ویژه آنکه دیگر اشخاص بدون اجازه بدان وارد نشوند.

از سوی دیگر هرچند انتظار حریم خصوصی در محل کار انتظار معقولی است ولی این نکته را نباید از نظر دور داشت که به دلیل شرایط ویژه حاکم بر محیط کار، این انتظارات نمی‌تواند مشابه انتظار وجود حریم خصوصی در حد منزل و دیگر اماکن خصوصی باشد. از جمله مهمترین این دلایل می‌توان به عمومی بودن مکان، وجود رابطه کاری، ورود دیگران اعم از ارباب رجوع، ناظر یا بازرسی، امکان دسترسی به لوازم، ابزار و اموال اداری، کارکنان در هنگام غیبت آنان و ... اشاره کرد.

2- اشاره شاکای به ماده 55 قانون آیین دادرسی کیفری واجد ایراد است. ماده 55 در مواردی است که جرمی واقع شده و ضابطان دادگستری در راستای اجرای تکالیف خود با اخذ مجوز از مقام قضایی نسبت به تفتیش و بازرسی از منازل، اماکن بسته و تعطیل اقدام می‌نمایند در حالی که بحث مالیات و بازرسی از محل فعالیت مودی در بدو امر یک موضوع کیفری نیست هرچند ممکن است بعد از بازرسی بحث فرار و تخلف مالیاتی مودی مطرح گردد اما مالیات در کل مربوط به حقوق و اموال دولتی بوده و هیأت‌های بازرسی مالیاتی صرفاً به منظور نظارت بر اجرای مقررات ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم اقدام به بازرسی از محل فعالیت مودی می‌نمایند لذا استناد به ماده 55 در این خصوص فاقد توجیه به نظر می‌رسد.

با توجه به مطالب فوق‌الذکر و با عنایت به اینکه تبصره ماده 7 آیین‌نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم در چارچوب قوانین و مقررات و با در نظر گرفتن موارد یاد شده تهیه و به تصویب رسیده است لذا درخواست دارد نسبت به رد دعوی شاکای در این خصوص اقدام لازم مبذول گردد.

" هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/03/11 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است. رأی هیأت عمومی براساس ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم: «به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مودیان اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیأت‌های بازرسی حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضایی یا عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مودی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و ماشینی (مکانیزه) اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مودیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذیربط انتقال می‌دهد.»

نظر به اینکه بر مبنای تبصره ماده 7 آیین‌نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم اخذ مجوز مرجع قضایی برای ورود و بازرسی از محل‌های مربوط به مودی صرفاً محدود به بازرسی از منزل مسکونی مودی شده و این در حالی است که اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مودی و محل نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک که در ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم به آنها تصریح شده، محدود و منحصر به منزل مسکونی نیست، بنابراین تبصره ماده 7 آیین‌نامه اجرایی تبصره 4 ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم به دلیل مغایرت با حکم مقرر در ماده 181 قانون مالیات‌های مستقیم مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود.

محمد مصدق رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

