



موضوع: ابطال تبصره 4 ماده 22 و تبصره 2 ماده 24 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم

موضوع

شماره دادنامه: 140009970905812684 و 140009970905812685

تاریخ دادنامه: 1400/10/14

شماره پرونده: 0002008 و 0000578

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان احمد شهنیائی و بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال تبصره 4 ماده 22 و تبصره 2 ماده 24 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم با اصلاحات مصوب 1394/04/31 موضوع مصوبه شماره 180718-1398/09/13 وزارت امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواستی ابطال تبصره 4 ماده 22 و تبصره 2 ماده 24 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم با اصلاحات مصوب 1394/04/31 موضوع مصوبه شماره 180718-1398/09/13 وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" الف- احکام قانونی مستند دادخواست:

1- ماده 2 و ماده 3 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب 1390/08/07 و قانون دائمی نمودن آن مصوب 1399/11/06

ماده 2- اشخاص مشمول این قانون عبارتند از: الف- افراد مذکور در مواد 1 تا 9 قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب 1386/07/08 ب- واحدهای زیر نظر مقام رهبری اعم از نظامی و غیرنظامی و تولید آستان های مقدس با موافقت ایشان. ج- شوراهای اسلامی شهر و روستا و موسسات خصوصی حرفه ای عهده دار خدمات عمومی. د- کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی موضوع این.

ماده 3- دستگاه های مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده 2 این قانون و مدیران و مسئولان آنها مکلفند: الف- کلیه قوانین و مقررات اعم از تصویب نامه ها، دستورالعملها، بخشنامه ها، رویه ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرایندهای کاری و زمان بندی انجام کارها، استانداردها، معیار و شاخص های مورد عمل، ماموریتها، شرح وظایف دستگاه ها و واحدهای مربوط، همچنین مراحل مختلف اخذ مجوزها، موافقتهای اصولی، مفاسد حسابها، تسهیلات اعطایی، نقشه های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه های ساختمانی و محاسبات مربوط به مالیاتها، عوارض و حقوق دولت، مراحل مربوط به واردات و صادرات کالا را باید در دیدارگاههای الکترونیک به اطلاع عموم برسانند. ب- قانون دائمی نمودن قانون ارتقای نظام سلامت اداری و مقابله با فساد مصوب 1399/11/06 ماده واحده قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب 1390/08/07 با اصلاحات و الحاقات بعدی با اصلاحات زیر دائمی می شود.

2- ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می تواند اظهارنامه های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مودی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می کند. در صورت اعتراض مودی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات

مربوط اقدام کند اعتراض مودی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه ها و اعمال مجازات های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست. حکم موضوع تبصره ماده 239 این قانون در اجرای این ماده جاری است.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است مواد 97، 98، 152، 153، 154 و 271 قانون مالیات های مستقیم مصوب سال 1380 مجری خواهد بود.

ب- جهات دادخواست:1- در مورد تبصره 4 ماده 22 مقرر مقرر شکایت ماده 22 آیین نامه یاد شده در اجرای ماده 97 قانون متضمن ایجاد اظهارنامه برآوردی در مورد مودیان مستنکف از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر و طبق مقررات مقرر نموده است که اظهارنامه برآوردی مطابق روش ها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می شود ایجاد می گردد و برگ تشخیص مالیاتی بر اساس آن صادر و ابلاغ می شود. با این حال در تبصره 4 همین ماده مقرر شده که «معیارها و شاخص هایی» که در اجرای قانون و آیین نامه برای تهیه اظهارنامه برآوردی تعیین می شود «محرمانه» است. تبصره یاد شده متضمن محرمانه بودن معیارها و شاخص های اجرای قانون برخلاف قانون است زیرا بر اساس ماده 3 قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد دستگاه های موضوع این قانون که شامل سازمان امور مالیاتی به عنوان « موسسه دولتی» مستند به بند (الف) ماده 59 قانون برنامه سوم توسعه نیز می گردد. صراحتا مکلف شده اند که کلیه مقررات و «استانداردها، معیار و شاخص های مورد عمل» مرتبط با حقوق شهروندی را به اطلاع عموم برسانند لذا حکم مقرر مبنی بر محرمانه بودن معیارها و شاخص های اجرای قانون و آیین نامه نه تنها فاقد مبنای قانونی و خلاف حقوق شهروندی است بلکه صراحتا خلاف تکلیف موضوع ماده 3 قانون یاد شده است. بنابراین درخواست ابطال تبصره 4 ماده 22 آیین نامه یاد شده را دارد.

2- در مورد تبصره 2 ماده 24 مقرر مقرر شکایت برابر صدر ماده 24 آیین نامه در اجرای ماده 97 قانون سازمان امور مالیاتی می تواند نسبت به انتخاب مودیان برای حسابرسی، بر اساس شاخص ها و معیارهایی که سازمان تعیین می نماید و یا به طور نمونه اقدام نماید در تبصره 2 همین ماده مقرر شده که «معیارها و شاخص های» تعیینی اجرای ضوابط و مقررات قانون و آیین نامه برای انتخاب مودیان به منظور حسابرسی «کاملا محرمانه» است. با عنایت به اینکه در ماده 3 قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد کلیه دستگاههای اجرایی شامل سازمان امور مالیاتی مکلف شده اند که کلیه مقررات و «استانداردها، معیار و شاخص های مورد عمل» مرتبط با حقوق شهروندی را به اطلاع عمومی برسانند. لذا حکم تبصره مورد شکایت مبنی بر کاملا محرمانه بودن معیارها و ضوابط اجرای قانون و آیین نامه» مغایر حکم ماده 3 قانون یاد شده و درخواست ابطال تبصره یاد شده را دارد."

متن مقرر مقرر شکایت به شرح زیر است:

" آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات های مستقیم

ماده 22- حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه موظف است: در مورد آن دسته از مودیانی که در موعد مقرر و مطابق مقررات از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می نمایند، با رعایت مقررات ماده 97 قانون، اظهارنامه های مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودی از طرح جامع مالیاتی مطابق روش ها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می شود، ایجاد (تولید) و نسبت به صدور برگ تشخیص مالیات بر اساس آن اقدام و برگ تشخیص مالیات مذکور را جهت ابلاغ به واحد ذیربط ارسال نماید.

.....

تبصره 4- معیارها و شاخص هایی که در اجرای ضوابط و مقررات قانون و این آیین نامه برای تهیه اظهارنامه برآوردی تعیین می شوند، محرمانه بوده و اشخاص تعیین کننده این شاخص ها و معیارها مجاز به افشای آنها جز نزد مراجع ذی صلاح قانونی نخواهد بود. در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی و سایر مقررات قانون مربوط با آنها رفتار خواهد شد.

ماده 24- بر اساس ماده 97 قانون، سازمان می تواند بر اساس شاخص ها و معیارهایی که تعیین می نماید و یا به طور نمونه، نسبت به انتخاب مودیان مالیاتی بر اساس رتبه ریسک برای حسابرسی منابع مختلف مالیاتی اقدام نماید. در صورت عدم انتخاب مودی یا اظهارنامه مالیاتی برای حسابرسی، اظهارنامه مالیاتی تسلیمی در موعد مقرر که برای حسابرسی انتخاب نشده است، قطعی خواهد بود.

.....

تبصره 2- معیارها و شاخص هایی که در اجرای ضوابط و مقررات قانون و این آیین نامه برای انتخاب مودیان به منظور حسابرسی بر اساس رتبه ریسک تعیین می شوند، کاملا محرمانه بوده و اشخاص تعیین کننده این شاخص ها و معیارها مجاز

به افشای اقلام آن جز نزد مراجع ذی صلاح قانونی مربوط نخواهند بود. در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی و سایر مقررات قانونی مزبور با آنها رفتار خواهد شد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی به موجب لایحه شماره 91/76064-1400/05/20 توضیح داده است که:

1- مصوبه مورد شکایت صرفاً در مقام بیان ونحوه انجام فعالیت هر یک از ماموران مالیاتی و ادارات امور مالیاتی و نیز ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیات های مستقیم بوده که به موجب بخشنامه شماره 1398/09/24-200/98/86 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به واحدهای اجرایی این سازمان ابلاغ شده و به معنای نقض قوانین و مقررات و یا توسعه دامنه اختیارات قانونی نیست، بلکه تنها جهت تشخیص میزان مالیات برآوردی و بر اساس اصل برابری و عدالت مالیاتی، وضع گردیده که دربردارنده معیارها و شاخص هایی است که بتوان مالیات متعلقه را نسبت به مودیانی که از اجرای فرامین قانونی امتناع می ورزند، تشخیص داد. بنابراین مصوبه مزبور نه تنها در راستای نقض حقوق شهروندی و یا درتعارض با مفاد ماده 3 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد نیست، بلکه در جهت نزدیک تر شدن به عدالت مالیاتی بر اساس معیارها، استانداردها و شاخصهایی است که توسط ماموران مالیاتی اتخاذ و به موضع اجرا گذاشته می شود از این حیث مغایرت با قوانین مورد اشاره شاکی ندارد.

2- ماده 232 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحیه مصوب 1394/04/31) مقرر می دارد: « اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مودی به دست می آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد.» همچنین بر اساس فراز دوم تبصره 5 ماده 169 قانون یاد شده، کلیه دستگاه های اجرایی موضوع بند (ب) ماده 1 قانون برگزاری مناقصات (مصوب 1383/11/03) موظفند حداکثر طرف مدت سه ماه پس از راه اندازی سامانه انجام معاملات وزارتخانه ها و دستگاه های اجرایی، کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند. همچنین تبصره 4 ماده 169 مکرر قانون پیش گفته مقرر نموده: « دستگاه های اجرایی که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند، مجازند با تصویب هیأت وزیران و حفظ طبقه بندی مربوط، از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده در حد نیاز استفاده کنند.» بنابراین با توجه به موارد معنونه در قانون یاد شده، رعایت اصل کلی حقوقی محرمانگی مالیاتی و حق بر حریم خصوصی مالی و مالیاتی، مورد تایید و تاکید قرار گرفته است.

3- قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات مصوب 1387/11/06 مجلس شورای اسلامی و آیین نامه اجرایی آن مصوب 1393/08/21 هیأت وزیران دلالت بر انتشار اطلاعات عمومی دارد، لیکن مضمون شکایت مطروحه صرفاً ناظر بر انتشار اطلاعات مالیاتی که در شمار حریم خصوصی بوده و بر اساس اصل کلی حقوقی محرمانگی مالیاتی و حق بر حریم خصوصی مالی و مالیاتی، محرمانه تلقی شده است، دلالت و مطابقت دارد. ضمن اینکه قانون یاد شده، درخواست دسترسی به اسناد و اطلاعات طبقه بندی شده و حریم خصوصی اشخاص را تابع قوانین و مقررات خاص خود می داند. بر این اساس ماده 14 قانون یاد شده مقرر می دارد: « چنانچه اطلاعات درخواست شده مربوط به حریم خصوصی اشخاص باشد و یا در زمره اطلاعاتی باشد که با نقض احکام مربوط به حریم خصوصی تحصیل شده است، درخواست دسترسی باید رد شود.» همچنین ماده 15 قانون پیش گفته اشعار می دارد: موسسات مشمول این قانون در صورتی که پذیرش درخواست متقاضی متضمن افشای غیرقانونی اطلاعات شخصی درباره یک شخص حقیقی ثابت باشد باید از در اختیار قراردادن اطلاعات درخواست شده خودداری کنند.» ضمن اینکه تبصره ذیل ماده 9 آیین نامه اجرایی قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات اشعار می دارد: « موسسات مشمول قانون حق انتشار یا ارائه اطلاعات مربوط به حریم خصوصی و سایر موارد منع شده در قانون را ندارند، مگر در مواردی که قوانین و مقررات، انتشار یا ارائه آنها را الزامی کرده باشد.» از این رو تعارض و مغایرتی بین قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات و آیین نامه اجرایی آن با مصوبه مورد شکایت وجود ندارد.

4- در بند 5 ماده 2 تصویب نامه شورای عالی اداری با عنوان « حقوق شهروندی در نظام اداری» مصوب 1395/12/28 شورای عالی اداری، حق حفظ و رعایت حریم خصوصی همه افراد از مصادیق حقوق شهروندی در نظام اداری برشمرده شده است. همچنین متعاقب آن در بندهای 2 و 3 ماده 7 تصویب نامه یاد شده، چگونگی نحوه و سازوکار جمع آوری و اخذ اطلاعات شخصی افراد تبیین شده که در همین راستا عدم انتشار اطلاعات شخصی افراد، خارج از چارچوب تعیین شده مورد تاکید قرار گرفته است. ضمن اینکه ماده 38 منشور حقوق شهروندی مصوب آذر ماه سال 1395 مقرر می دارد: « گردآوری و انتشار اطلاعات خصوصی شهروندان جز با رضایت آگاهانه یا به حکم قانون ممنوع است.» و در فراز آغازین ماده 39 منشور یاد شده نیز بیان شده: « حق شهروندان است که از اطلاعات شخصی آنها که نزد دستگاه ها و اشخاص حقیقی و حقوقی است، حفاظت و حراست شود.» بر این اساس خواسته شاکی خارج از چارچوب روح حاکم بر مفاد تصویب نامه شورای عالی اداری با عنوان حقوق شهروندی در نظام اداری و نیز منشور حقوق شهروندی بوده با آن در تعارض و مغایرت آشکار است.

5- برابر ماده 648 قانون مجازات اسلامی مصوب 1375/03/02 با اصلاحات و الحاقات بعدی که بیان می دارد:

«اطباء و جراحان و ماماها و داروفروشان و کلیه کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می شوند، هرگاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشا کنند، به سه ماه و یک روز تا یک سال و یا به یک میلیون و پانصد هزار تا شش

میلیون ریال جزای نقدی محکوم می شوند.» همچنین ماده 279 قانون مالیات های مستقیم (اصلاحیه مصوب 1394/04/31) اشعار می دارد: « هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی موضوع ماده 169 مکرر این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می شود. سایر مجازات های قانونی مربوط به این نامه با اقامه دعوی توسط ذی نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی صلاح تعیین می شود.» از این رو همین گونه که ملاحظه می شود، قانونگذار درباره افشای اطلاعات محرمانه و هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده جرم انگاری و تعیین مجازات نموده است.

برابر مطالب یاد شده به دلیل عدم نقض قوانین ومقررات مربوط، صدور مصوبه (آیین نامه) و بخشنامه مورد شکایت در محدوده صلاحیت اختیاری مرجع صادر کننده آن (با استناد به اصل 138 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده 219 قانون مالیات های مستقیم) بوده، بنابراین به موجب مفهوم مخالف بند 1 ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1390/09/22 مجلس شورای اسلامی رد شکایت شاکی مورد تقاضا می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/10/14 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 بند (الف) ماده 3 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال 1390، دستگاههای مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده 2 این قانون و از جمله کلیه دستگاههای اجرایی و مدیران و مسئولان آنها مکلفند: «کلیه قوانین و مقررات اعم از تصویب نامه ها، دستورالعملها، بخشنامه ها، رویه ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرآیندهای کاری و زمان بندی انجام کارها، استانداردها، معیار و شاخصهای مورد عمل، مأموریتها، شرح وظایف دستگاهها و واحدهای مربوط، همچنین مراحل مختلف اخذ مجوزها، موافقتهای اصولی، مفاصاحسابها، تسهیلات اعطایی، نقشه های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه های ساختمانی و محاسبات مربوط به مالیاتها، عوارض و حقوق دولت، مراحل مربوط به واردات و صادرات کالا را در دیدارگاههای الکترونیک به اطلاع عموم برسانند...» با توجه به حکم قانونی مذکور و با عنایت به اینکه مقررات مورد شکایت شامل تبصره 4 ماده 22 و تبصره 2 ماده 24 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم ناظر به محرمانه بودن معیارها و شاخصهای مورد استفاده در تولید اظهارنامه برآوردی و محرمانه بودن معیارها و شاخصهایی است که جهت انتخاب مودیان براساس رتبه ریسک مالیاتی مورد عمل قرار می گیرد و به اطلاعات مالی و حسابرسی هر مودی به طور خاص ارتباط ندارد و با لحاظ این امر که در مقررات مزبور برخلاف حکم بند (الف) ماده 3 قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، حکم به محرمانه بودن معیارها و شاخصهای مذکور شده است، بنابراین تبصره 4 ماده 22 و تبصره 2 ماده 24 آیین نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع مصوبه شماره 180718-1398/09/13 وزیر امور اقتصادی و دارایی) خارج از حدود اختیار و خلاف قانون بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شوند.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

