

دادنامه : ۲۶۸۴ - ۲۶۸۵

تاریخ : ۱۴ / ۱۰ / ۱۴۰۰

موضوع : ابطال تبصره ۴ ماده ۲۲ و تبصره ۲ ماده ۲۴
آیین نامه اجرایی ۲۱۹

الف - احکام قانونی مستند دادخواست : ۱ - ماده ۲ و ماده ۳ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰ / ۸ / ۰۷ و قانون دائمی نمودن آن مصوب ۱۳۹۹ / ۱۱ / ۰۶

ماده ۲ - اشخاص مشمول این قانون عبارتند از : الف - افراد مذکور در مواد ۱ تا ۹ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ / ۷ / ۰۸

ب - واحدهای زیر نظر مقام رهبری اعم از نظامی و غیرنظامی و تولید

آستانهای مقدس با موافقت ایشان. ج - شوراهای اسلامی شهر و روستا و

مؤسسات خصوصی حرفه‌ای عهده دار خدمات عمومی. د - کلیه اشخاص

حقیقی و حقوقی غیردولتی موضوع این.

ماده ۳ - دستگاههای مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده ۲ این قانون و

مدیران و مسئولان آنها مکلفند : الف - کلیه قوانین و مقررات اعم از

تصویب‌نامه ها، دستورالعملها، بخشنامه ها، رویه ها، تصمیمات مرتبط با

حقوق شهروندی نظیر فرایندهای 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، مفاسد حسابها، تسهیلات اعطایی، نقشه‌های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه‌های 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 ۱۳۹۹/۱۱/۰۶ ماده واحده قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۸/۰۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی با اصلاحات زیر دائمی می‌شود.

۲- ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم در آمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی 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 می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست. حکم موضوع تبصره ماده ۲۳۹ 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 ۹۷، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

ب - جهات دادخواست: ۱- در مورد تبصره ۴ ماده ۲۲ مقررہ مورد شکایت ماده ۲۲ آیین‌نامه یاد شده در اجرای ماده ۹۷ 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 روش‌ها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می‌شود ایجاد می‌گردد و برگ تشخیص مالیاتی براساس آن صادر و ابلاغ می‌شود. با این حال در تبصره ۴ همین ماده مقرر شده که «معیارها و شاخص‌هایی» که در اجرای قانون و آیین‌نامه برای تهیه اظهارنامه برآوردی تعیین می‌شود «محرمانه» است. تبصره یاد شده متضمن محرمانه بودن معیارها و شاخص‌های اجرای قانون برخلاف قانون است زیرا بر اساس ماده ۳ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد دستگاه‌های موضوع این قانون که شامل سازمان امور مالیاتی به عنوان «موسسه دولتی» مستند به بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه نیز می‌گردد. صراحتاً مکلف شده‌اند که کلیه مقررات و «استانداردها، معیار و شاخص‌های مورد عمل» مرتبط با حقوق شهروندی را به اطلاع عموم



برسانند لذا حکم مقرر مبنی بر محرمانه بودن معیارها و شاخص‌های اجرای قانون و آیین‌نامه نه تنها فاقد مبنای قانونی و خلاف حقوق شهروندی است بلکه صراحتاً خلاف تکلیف موضوع ماده ۳ قانون یاد شده است. بنابراین درخواست ابطال تبصره ۴ ماده ۲۲ آیین‌نامه یاد شده را دارد.

۲- در مورد تبصره ۲ ماده ۲۴ مقرر مورد شکایت برابر صدر ماده ۲۴ آیین‌نامه در اجرای ماده ۹۷ قانون سازمان امور مالیاتی می‌تواند نسبت به انتخاب مودیان برای حسابرسی، بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی که سازمان تعیین می‌نماید و یا به طور نمونه اقدام نماید در تبصره ۲ همین ماده مقرر شده که «معیارها و شاخص‌های» تعیینی اجرای ضوابط و مقررات قانون و آیین‌نامه برای انتخاب مودیان به منظور حسابرسی «کاملاً محرمانه» است. با عنایت به اینکه در ماده ۳ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد کلیه دستگاه‌های اجرایی شامل سازمان امور مالیاتی مکلف شده‌اند که کلیه مقررات و «استانداردها، معیار و شاخص‌های مورد عمل» مرتبط با حقوق شهروندی را به اطلاع عمومی برسانند. لذا حکم تبصره مورد شکایت مبنی بر کاملاً محرمانه بودن معیارها و ضوابط اجرای قانون و آیین‌نامه «مغایر حکم ماده ۳ قانون یاد شده و درخواست ابطال تبصره یاد شده را دارد».

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است :

"آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم

ماده ۲۲- حوزه کاری دریافت و پردازش اظهارنامه موظف است: در مورد آن دسته از مؤدیانی که در موعد مقرر و مطابق مقررات از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می‌نمایند، با رعایت مقررات ماده ۹۷ قانون، اظهارنامه‌های مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدی از

طرح جامع مالیاتی مطابق روش‌ها و معیارهایی که توسط سازمان تعیین شده یا می‌شود، 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 ۴: معیارها و شاخص‌هایی که در اجرای ضوابط و مقررات قانون و این آیین‌نامه برای تهیه اظهارنامه برآوردی تعیین می‌شوند، محرمانه بوده و اشخاص تعیین‌کننده این شاخص‌ها و معیارها مجاز به افشای آنها جز نزد مراجع ذی‌صلاح قانونی نخواهد بود. در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی و سایر مقررات قانون مربوط با آنها رفتار خواهد شد.

ماده ۲۴: بر اساس ماده ۹۷ قانون، سازمان می‌تواند بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی که تعیین می‌نماید 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 مؤدی یا اظهارنامه مالیاتی برای حسابرسی، اظهارنامه مالیاتی تسلیمی در موعد مقرر که برای حسابرسی انتخاب نشده است، قطعی خواهد بود. **حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان**

تبصره ۲: معیارها و شاخص‌هایی که در اجرای ضوابط و مقررات قانون و این آیین‌نامه برای انتخاب مودیان به منظور حسابرسی بر اساس رتبه ریسک تعیین می‌شوند، کاملاً محرمانه بوده و اشخاص تعیین‌کننده این شاخص‌ها و معیارها مجاز به افشای اقلام آن جز نزد مراجع ذی‌صلاح 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 ۹۱/۷۶۰۶۴ - ۱۴۰۰/۵/۲۰ توضیح داده است که :

۱- مصوبه مورد شکایت صرفاً در مقام بیان و نحوه انجام فعالیت هر یک از مأموران مالیاتی و ادارات امور مالیاتی و نیز ترتیبات اجرای احکام مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم بوده که به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۸/۸۶ - ۱۳۹۸/۹/۲۴ 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 شاخص‌هایی است که بتوان مالیات متعلقه را نسبت به مؤدیانی که از اجرای فرامین قانونی امتناع می‌ورزند، تشخیص داد. بنابراین مصوبه مزبور نه تنها در راستای نقض حقوق شهروندی و یا در تعارض با مفاد ماده ۳ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد نیست، بلکه در جهت نزدیک‌تر شدن به عدالت مالیاتی بر اساس معیارها، استانداردها و شاخص‌هایی است که توسط مأموران مالیاتی اتخاذ و به موضع اجرا گذاشته می‌شود از این حیث مغایرت با قوانین مورد اشاره شاکی ندارد.

۲- ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) مقرر می‌دارد: «اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند، 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 ۵ ماده ۱۶۹ قانون یاد



شده، کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع بند (ب) ماده ۱ قانون برگزاری مناقصات (مصوب ۱۳۸۳/۱۱/۳) موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از راه اندازی سامانه انجام معاملات وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی، کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند. همچنین تبصره ۴ ماده ۱۶۹ مکرر قانون پیش گفته مقرر نموده: «دستگاه‌های 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 تأکید قرار گرفته است.

۳- قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات مصوب ۱۳۸۷/۱۱/۶ مجلس شورای اسلامی و آیین‌نامه اجرایی آن مصوب ۱۳۹۳/۸/۲۱ 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 می‌داند. بر این اساس ماده ۱۴ قانون یاد شده مقرر می‌دارد: « 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 ۱۵ قانون پیش

گفته اشعار می دارد: مؤسسات 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 ۹ آیین نامه اجرایی قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات اشعار می دارد: «مؤسسات 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.

۴- در بند ۵ ماده ۲ تصویب نامه شورای عالی اداری با عنوان «حقوق شهروندی در نظام اداری» مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۲۸ شورای عالی اداری، حق حفظ و رعایت حریم خصوصی همه افراد از مصادیق حقوق شهروندی در نظام اداری بر شمرده شده است. همچنین متعاقب آن در بندهای ۲ و ۳ ماده ۷ 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 تأکید قرار گرفته است. ضمن اینکه ماده ۳۸ منشور حقوق شهروندی مصوب آذر ماه سال ۱۳۹۵ مقرر می دارد: «گردآوری و انتشار اطلاعات خصوصی شهروندان جز با رضایت آگاهانه یا به حکم قانون ممنوع است.» و در فراز آغازین ماده ۳۹ منشور یاد شده نیز بیان شده: «حق شهروندان است که از اطلاعات شخصی آنها که نزد دستگاهها و اشخاص حقیقی و حقوقی است، حفاظت و حراست شود.» بر این اساس خواسته شاکی خارج از چارچوب روح حاکم بر مفاد

تصویب‌نامه شورای عالی اداری با عنوان حقوق شهروندی در نظام اداری و نیز منشور حقوق شهروندی بوده با آن در تعارض و مغایرت آشکار است.

۵ - برابر ماده ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۵/۳/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی که بیان می‌دارد:

«اطباء و جراحان و ماماها و داروفروشان و کلیه کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می‌شوند، 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 می‌شوند.» همچنین ماده ۲۷۹ قانون مالیات‌های مستقیم (ا صلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) اشعار می‌دارد: «هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی موضوع ماده ۱۶۹ 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 می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این نامه با اقامه دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.» از این رو همین گونه که ملاحظه می‌شود، 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 و مقررات مربوط، صدور مصوبه (آیین‌نامه) و بخشنامه مورد شکایت در محدوده صلاحیت اختیاری مرجع صادرکننده آن (با استناد به اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری

اسلامی ایران و ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم) بوده، بنابراین به موجب مفهوم مخالف بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰/۹/۲۲ مجلس شورای اسلامی رد شکایت شاکی مورد تقاضا می‌باشد".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۴ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا 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 ۳ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال ۱۳۹۰، دستگاههای مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده ۲ این قانون و از جمله کلیه دستگاههای اجرایی و مدیران و مسئولان آنها مکلفند: «کلیه قوانین و مقررات اعم از تصویب‌نامه‌ها، دستورالعملها، بخشنامه‌ها، رویه‌ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرآیندهای کاری و زمان‌بندی 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، نقشه‌های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه‌های 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 ۴ ماده ۲۲ و تبصره ۲ ماده ۲۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ 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 مؤدیان براساس رتبه ریسک مالیاتی مورد عمل قرار می گیرد و به اطلاعات مالی و حسابرسی هر مؤدی به طور خاص ارتباط ندارد و با لحاظ این امر که در مقررات مزبور برخلاف حکم بند (الف) ماده ۳ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، حکم به محرمانه بودن معیارها و شاخصهای مذکور شده است، بنابراین تبصره ۴ ماده ۲۲ و تبصره ۲ ماده ۲۴ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع مصوبه شماره ۱۸۰۷۱۸ - ۱۳۹۸/۹/۱۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی) خارج از حدود اختیار و خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شوند.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری

مرجع آموزشی حسابداران؛ واحد مالی کارفرمایان

