

موازنه میان تشخیص مالیاتی و حق بر حریم خصوصی اشخاص در رویکرد دیوان اروپایی حقوق بشر

محمد رضا زاده نجف

دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

zadenajaf.mohamm@ut.ac.ir

محمد رضا علی پور (نویسنده مسئول)

استادیار، گروه حقوق عمومی و بین الملل، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

m\_alipour@srbiau.ac.ir

نادر میرزاده کوهشاهی

دانشیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

mirzadeh@ut.ac.ir

ولی رستمی

استاد، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

vrostami@ut.ac.ir

**قابل انتشار در دوره ۲۵، شماره ۶۳ (پاییز ۱۴۰۴) نشریه پژوهشهای حقوقی**

## چکیده

با عنایت به اختیارات و امتیازات دستگاه‌های مالیاتی در تشخیص مالیات رعایت حق بر حریم خصوصی و حفظ محرمانگی اطلاعات مالیاتی مسئله‌ای حائز اهمیت است چرا که در صورت عدم رعایت آن توسط مقامات صلاحیتدار می‌تواند ضررهای جبران ناپذیری را برای مودی مالیاتی در پی داشته باشد. از اینرو وضع قوانین و مقررات در جهت حفاظت و حمایت از این موضوع ضروری جلوه می‌کند. در نظام حقوقی اتحادیه اروپایی به این مهم توجه شده است. اما در عمل ممکن است حقوقی مودی مالیاتی مورد تضییع قرار گیرد. در جهت احقاق حقوق تضییع شده افراد می‌توانند دعاوی خود را به دیوان اروپایی حقوق بشر ارجاع دهند. در این مقاله با رهیافت تحلیل توصیفی-تحلیلی و روش گردآوری اسنادی (کتابخانه-ای) به بررسی حریم خصوصی اشخاص و اصل محرمانگی اطلاعات مالیاتی در پیکره رویه قضایی دیوان اروپایی حقوق بشر پرداخته شده است. این نوشتار درصدد کشف آن است که آیا رویه اروپایی حقوق بشر تشخیص مالیاتی را استثنائی بر نقض حریم خصوصی قرار داده است یا خیر؟ یافته‌های این نوشتار حاکی از آن است که رویه قضایی دیوان اروپایی حقوق بشر تشخیص مالیاتی را با عنایت به تفسیر خود از حق بر حریم خصوصی با لحاظ حاشیه صلاحیتد کشورها استثنائی بر حق بر حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات مالیاتی قرار داده است.

## واژگان کلیدی

حریم خصوصی، محرمانگی، اطلاعات مالیاتی، اتحادیه اروپایی، دیوان اروپایی حقوق بشر، سازمان توسعه و همکاری اقتصادی.

## **The balance between tax assessment and individuals' right to privacy in the approach of the European Court of Human Rights**

### **Abstract**

Considering the powers and privileges of tax authorities in determining taxes, the protection of privacy rights and the confidentiality of tax information is a significant issue. If competent authorities fail to respect these rights, it can lead to irreparable damage for taxpayers. Therefore, it is essential to establish laws and regulations to safeguard this matter. The legal framework of the European Union acknowledges this importance. However, in practice, the rights of taxpayers may still be compromised. To seek redress for their violated rights, individuals can refer their cases to the European Court of Human Rights. This article employs a descriptive-analytical approach and library research to examine the privacy of individuals and the principle of confidentiality of tax information in the case law of the European Court of Human Rights. It aims to explore whether European human rights law regards tax identification as an exception to privacy violations. The findings suggest that the Court's jurisprudence considers tax identification an exception to privacy rights and the confidentiality of tax information, interpreting the right to privacy while allowing for states' discretion.

### **Keywords**

Privacy, Confidentiality, Tax Information, European Union, European Court of Human Rights, Organization for Economic Co-operation and Development.

## مقدمه

دیوان اروپایی حقوق بشر<sup>۱</sup> که بموجب بخش دوم کنوانسیون حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی و بمنظور تضمین رعایت تعهدات ناشی از کنوانسیون توسط اعضاء تاسیس شده است.<sup>۲</sup> با عنایت به وظیفه‌ای که بر دوش دارد به موضوع نقض حق بر حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات مالیاتی که یکی از چالش‌های حائز اهمیت در زمینه تشخیص مالیات است پرداخته است. توجه به این حق بنیادین در اسناد مختلفی برسمیت شناخته شده است؛ بنابر ماده ۱۲ اعلامیه جهانی حقوق بشر همینطور ماده ۱۷ میثاق حقوق مدنی و سیاسی هیچ کس نباید در زندگی خصوصی و خانواده مورد مداخلات خودسرانه و یا غیر قانونی قرار گیرد. به بیانی دیگر حریم خصوصی به معنای فضای هر شخص و قلمروی زندگی آن فرد که در آن هیچ کس بدون رضایت آن فرد نباید از طریق ابزارهای مادی یا انتشار اطلاعات دخالت و تعرض کند.<sup>۳</sup> اما حریم خصوصی اطلاعاتی به چه معناست؟

حریم خصوصی اطلاعاتی به معنای حق اولیه جلوگیری از تحصیل، پردازش و انتشار داده‌های شخصی مربوط به ایشان است.<sup>۴</sup> در خصوص محرمانه باقی ماندن و حفاظت از داده‌ها اتحادیه اروپایی دستورالعملی را در سال ۱۹۹۵ به تصویب رسانید البته که این دستورالعمل در سال‌های اخیر منسوخ و دستورالعمل لاحق در خصوص حفاظت از داده‌ها و اطلاعات جایگزین آن شده است.<sup>۵</sup> دستورالعمل فوق تحت عنوان حفاظت از حقوق اشخاص حقیقی در زمینه پردازش داده‌های شخصی و جریان آزاد این داده‌ها مصوب سال ۲۰۱۸ پارلمان اتحادیه اروپایی<sup>۶</sup> است. هدف از انعقاد این دستورالعمل همانطور که در مقدمه آن آورده شده است عبارت است از اینکه اصول و مقررات مربوط به حفاظت از اشخاص حقیقی در زمینه پردازش داده‌های شخصی آن‌ها باید، بدون توجه به ملیت یا محل اقامت و با احترام به حقوق و آزادی‌های بنیادین آن‌ها صورت پذیرد. هدف این مقرره، کمک به تحقق منطقه‌ای از آزادی، امنیت و عدالت و همچنین اتحادیه اقتصادی، پیشرفت اقتصادی و اجتماعی، تقویت و همگرایی اقتصادها در بازار داخلی و ارتقای رفاه اشخاص حقیقی است.

اشخاص و مقامات صلاحیتدار مالیاتی در امر تشخیص مالیاتی از اختیارات گسترده‌ای برخوردارند که می‌تواند با حق بر حریم خصوصی اشخاص مورد تعارض قرار گیرد و باعث بوجود آمدن چالش‌های مختلفی شود. از اینرو در این نوشتار نویسندگان در پی آن هستند تا راه‌های حل‌های موجود در حل چالش‌های میان کسب و تبادل اطلاعات با اصل محرمانگی و رعایت حریم خصوصی را در رویه دیوان اروپایی حقوق بشر مورد بررسی قرار دهند. سوال اصلی این نوشتار عبارت است از آنکه رویه قضایی دیوان اروپایی حقوق بشر تشخیص مالیاتی را به عنوان استثناء در نقض حق بر حریم خصوصی در نظر گرفته است؟ در پاسخ به

<sup>۱</sup> ECHR (European Court of Human Rights)

<sup>۲</sup> ماده ۱۹ کنوانسیون حقوق بشر

<sup>۳</sup> عباسی، بیژن، حقوق بشر و آزادی‌های بنیادین، تهران: دادگستر، (۱۳۹۵)، صص ۱۲۰، ۱۱۹.

<sup>۴</sup> اصلانی، حمیدرضا، حقوق فناوری اطلاعات، چ اول، تهران: میزان، ص ۲۸.

<sup>۵</sup> Mosquera, Irma. "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions." *Intertax* 45, no. 5 (2017). Pp -371-372.

<sup>۶</sup> Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) (Text with EEA relevance)

سوال فوق فرضیه این مقاله حاکی از آن است که دیوان اروپایی حقوق بشر با عنایت به حاشیه صلاحدید و نقش مالیات به عنوان منبع درآمد کشورها تشخیص مالیاتی را به عنون استثنائی بر نقض حریم خصوصی در نظر گرفته است.

در این مقاله در ابتدا تحت عنوان مباحث تمهیدی به تبیین حق بر حریم خصوصی و اصل محرمانگی تشخیص مالیاتی در میان منابع اتحادیه اروپایی پرداخته شده است و در ادامه در مبحث دوم این نوشتار تحت عنوان رویه دیوان اروپایی حقوق بشر در صیانت از حق بر حریم خصوصی اشخاص و محرمانگی اطلاعات مالیاتی پرونده های مربوط به حریم خصوصی اشخاص و اصل محرمانگی در تشخیص مالیات که در دیوان اروپایی حقوق بشر مطرح شده اند مورد تحلیل قرار خواهد گرفت در نهایت نیز ضمن نتیجه گیری عملکرد دیوان اروپایی حقوق بشر در جهت حفاظت از حق بر حریم خصوصی اشخاص و حفاظت از محرمانگی اطلاعات مالیاتی تشریح خواهد شد.

## ۱- مباحث تمهیدی

### ۱-۱ تشخیص مالیات

یکی از اصلی ترین مراحل مالیاتی تشخیص مالیات است که سرنوشت یک پرونده مالیاتی را رقم می زند. تشخیص مالیات بمعنای صلاحیت رسیدگی و تشخیص ماخذ و یا درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع قانون است.<sup>۷</sup> با عنایت به آنکه یکی از اختیارات و امتیازات مهم دستگاه های مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات، اخذ اطلاعات از درآمد و کسب و کار افراد است از اینرو ماموران مالیاتی نه تنها می توانند از تمامی مدارک و اطلاعات مربوط به کسب و کار و فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی با خبر شوند. همچنین ایشان می تواند از حق بازرسی در زمینه کشف اسناد و مدارک استفاده کنند.<sup>۸</sup> بدیهی است که افشای اندکی از این اطلاعات مالیاتی در میدان رقابت اقتصادی شاید آثار ناگوار و جبران ناپذیری برای مودی و فعالیت های اقتصادی وی به همراه داشته باشد و حتی او را به ورطه ورشکستگی بکشاند.<sup>۹</sup> بنابراین اینطور می توان گفت که تشخیص مالیاتی مستلزم رعایت حریم خصوصی اشخاص و رعایت اصل محرمانگی است. حریم خصوصی مفهومی گسترده را در بر می گیرد.<sup>۱۰</sup> البته که در حقوق مالیاتی هنوز بسختی می توان ارزیابی درستی از آن داشت. بنابراین در ادامه حق بر حریم خصوصی اشخاص و اصل محرمانگی در تشخیص مالیاتی تشریح خواهد شد.

### ۱-۲ حریم خصوصی در تشخیص مالیاتی

<sup>۷</sup> عبداللهی، حسین، 'اساسی ترین ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات در ایران'، پژوهشهای حقوقی، ۲۱، ۵۱ (۱۴۰۱) ص ۲۷۲.

<sup>۸</sup> رستمی، ولی، حقوق مالیه عمومی، تهران: میزان، چ سوم، (۱۳۹۳) ص ۱۰۷.

<sup>۹</sup> کرباسیون، محمد علی، رستمی، ولی. 'حقوق مؤدیان مالیاتی از منظر فقه امامیه در فرایند تشخیص و وصول مالیات'، فقه و مبانی حقوق اسلامی، ۴۸، ۲ (۱۳۹۴)، ص ۲۶۶.

<sup>10</sup> Case of Usmanov v. Russia, application no. 43936/18, p 52

صیانت از حریم خصوصی اشخاص من جمله مسائلی است تمامی دولت ها در پی تضمین آن تلاش می کنند. با این حال هنگامی که دولت های از اختیارات گسترده خود در جهت مالیات ستانی اقدام می کنند ممکن است بین عمل دولت و تضمین محرمانگی و صیانت از حریم خصوصی اشخاص تعارض رخ دهد.<sup>۱۱</sup> حق بر حریم خصوص من جمله حقوقی بنیادینی است که در قانون اساسی جوامع دموکراتیک و اسناد بین المللی حقوق بشر برسمیت شناخته شده است.<sup>۱۲</sup> من جمله این اسناد می توان به کنوانسیون اروپایی حقوق بشر اشاره کرد.

کنوانسیون حقوق بشر اروپایی<sup>۱۳</sup> که سنگ بنای حمایت از حقوق و آزادی های بنیادین در اروپا است مضافا کنوانسیون فوق به عنوان راهنمای دیوان عدالت اروپایی در جهت حفاظت از حقوق بنیادین و قوانین ثانویه در حفاظت از داده ها می باشد. این سند نه تنها در تمامی کشورهای اروپایی لازم الاجرا است بلکه دیوان اروپایی حقوق بشر از آن بعنوان ابزار قانون اساسی نظم عمومی اروپا یاد می کند.<sup>۱۴</sup> سند فوق در ماده هشت به حق بر احترام به زندگی خصوصی و خانوادگی اشاره نموده است.<sup>۱۵</sup> بنابر ماده فوق هر شخصی از حق احترام به زندگی خصوصی و خانوادگی، خانه و مکاتبات خود برخوردار است. مقامات دولتی هیچگونه مداخله در اعمال حق مذکور نخواهند داشت، مگر اینکه مطابق با قوانین بوده و مداخله آن ها در چارچوب جامعه مردم سالار برای امنیت ملی، سلامت عمومی یا رفاه اقتصادی کشور، پیشگیری از بی نظمی یا جرم، حمایت از بهداشت و اخلاق یا برای حمایت از حقوق و آزادی های دیگران ضروری باشد. با عنایت به موارد پیش گفته تعریف حق بر حریم خصوصی مشخص شد. اما ابعاد و مولفه های این حق چگونه ترسیم می شود؟ می توان برای حق بر حریم خصوصی چهار بعد در نظر گرفت. الف- زندگی خصوصی که مهم ترین عناصر آن عبارتند از هویت، تمایلات جنسی، نام و حیات شخصی. ب- زندگی خانوادگی که معیارهایی چون مدت پیدایش و تداوم رابطه یا نحوه زندگی و اینکه ها با هم زندگی می کنند یا خیر مد نظر است. ج- خانه بمعنای مکان فیزیکی معین که زندگی خصوصی و خانوادگی شخص در آن جریان دارد البته دیوان اروپایی حقوق بشر مصادیقی چون محل کار، خانه های استیجاری، محل اقامت بین راهی و ... را نیز شامل آن می داند. مکاتبات که شامل نامه ها، ارتباطات مکتوب، مکالمات و تماس ها، رایانامه، تارنماها و مصادیقی از این قبیل می شود.<sup>۱۶</sup> با عنایت به چهار بعد از حریم خصوصی تشخیص مالیاتی الزما باید با رعایت این چهار بعد صورت پذیرد. با توجه به روشن شدن مفهوم و ابعاد حریم خصوصی به سراغ تعریف محرمانگی در تشخیص مالیاتی می رویم.

### ۳-۱ محرمانگی در تشخیص مالیاتی

<sup>11</sup> Huiskers-Stoop, Esther, Almut Breuer, and Mark Nieuweboer, p 44.

<sup>12</sup> Hambre, Anna-Maria. "Tax confidentiality: a comparative study and impact assessment of global interest." PhD diss., Örebro university, 2015 p 102.

<sup>13</sup> The European Convention on Human Rights (ECHR) .

<sup>14</sup> Wöhler, Viktoria. "Data protection and taxpayers' rights: challenges created by automatic exchange of information." (2018): 1-501.p 204.

<sup>۱۵</sup> رحیم خویی، الناز، رستم زاد، حسین. 'تحلیل و نقد عملکرد دیوان اروپایی حقوق بشر در برخورد با ادعاهای نقض ماده ۸ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر'.

مجله حقوقی بین المللی، ۳۴، ۵۶ (۱۳۹۶)

<sup>۱۶</sup> همان

باید بیان داشت مقامات صلاحیتدار پس از ورود قانونی به حریم خصوصی افراد و مواجهه با اطلاعات مالیاتی مودیان باید اصل محرمانگی اطلاعات را رعایت کنند و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند.<sup>۱۷</sup> به بیانی دیگر مراجع و مقامات دریافت کننده اطلاعات مالیاتی را صرفاً می توانند برای موارد و مقاصدی در ارتباط با مسئله مالیات و وصل مالیات مورد استفاده قرار دهند.<sup>۱۸</sup> موارد پیش گفته در واقع بیان کننده مفهوم اصل محرمانگی در اطلاعات مالیاتی هستند. قوه قانونگذار در هر کشوری اصل محرمانگی را با توجه به اختیارات گسترده و فوق العاده ای که دستگاه مالیاتی از آن بهره مند است مورد تصریح و تاکید قرار می دهد. اینطور می توان گفت این اصل در قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود دارد و موارد استثنای آن نیز اندک و محدود به تحقیقات کیفری و رسیدگی حقوقی مراجع قضایی و شبه قضایی و تبادل اطلاعات مالیاتی بین کشورها بموجب موافقت نامه های جلوگیری از فرار مالیاتی است.<sup>۱۹</sup> چرا که افشای اطلاعات مالیاتی کسب شده توسط مقامات صلاحیتدار مالیاتی می تواند ضرر های جبران ناپذیری را برای مودی مالیاتی در پی داشته باشد. با توجه به روشن شدن مفاهیم حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات مالیاتی در ادامه رویه دیوان اروپایی حقوق بشر در جهت صیانت از این حق در تشخیص مالیات مورد مذاقه قرار می گیرد.

## ۲- رویکرد دیوان در مواجهه ادعاهای نقض بر حق بر حریم خصوصی اشخاص در تشخیص مالیاتی

در این بخش از نوشتار رویکرد دیوان اروپایی حقوق بشر در مواجهه با ادعاهای نقض بر حریم خصوصی اشخاص در تشخیص مالیاتی مورد بررسی قرار خواهد گرفت. همانطور که در بخش پیش توضیح داده شده است حق بر حریم خصوصی ابعاد و مولفه های مختلفی را در بر می گیرد. آیا کشورهای عضو اتحادیه اروپایی باید تابع تمامی ابعاد این حق باشند یا در برخی از موارد می توان از این حق در جهت دستیابی به مسائلی چون نظم عمومی، رفاه عمومی و یا منفعت عموم عدول کرد؟ دیوان اروپایی حقوق بشر با استفاده مکرر از حاشیه صلاحدید<sup>۲۰</sup> آن را به بخش ناگسستنی از رویه دیوان تبدیل کرده است.<sup>۲۱</sup> در واقع دیوان اروپایی حقوق بشر با حاشیه صلاحدید فضای مانوری را در رابطه با رعایت حریم خصوصی یا نقض آن در امور مالیاتی به مراجع داخلی در اجرای تعهدات حقوق بشری وفق کنوانسیون حقوق بشر اروپایی داده است که در ادامه رویه قضایی دیوان و کاربرد حاشیه صلاحدید در حریم خصوصی در آیینی تشخیص مالیاتی مورد بحث و تحلیل قرار خواهد گرفت.

<sup>۱۷</sup> عبداللهی، حسین، 'اساسی ترین ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات در ایران'، پژوهشهای حقوقی، ۲۱، ۵۱ (۱۴۰۱) ص ۲۹۰.  
<sup>۱۸</sup> پورناجی، مجید، اشرافی، داریوش، پور نوری، منصور، (۱۴۰۱). 'همکاری دولت‌ها در تبادل اطلاعات مالیاتی و بانکی در موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی با تاکید بر وضعیت ایران'، پژوهشهای حقوقی، ۲۱، ۵۲ (۱۴۰۱)، ص ۱۳۲.

<sup>۱۹</sup> ولی رستمی، "حقوق مودیان مالیاتی"، *مطالعات حقوق خصوصی*، ۳۹، ۱ (۱۳۸۸) ص ۱۱۷.

<sup>۲۰</sup> Margin of appreciation

<sup>۲۱</sup> زمانی، قاسم، گفتارهایی در حقوق بین الملل بشر، تهران: خرسندی، (۱۴۰۰). ص ۷۲۳.

## ۲-۱ تشخیص مالیاتی و اسرار حرفه‌ای و صنفی مودی در رویکرد دیوان

در رابطه با اسرار حرفه‌ای و صنفی و تشخیص مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در ماده ۲۶ متن نمونه موافقت نامه مالیات بر درآمد و سرمایه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی<sup>۲۲</sup> اینطور آورده است که مقامات مالیاتی طرف‌ها باید اطلاعاتی را که در زمینه اجرای موافقت‌نامه مرتبط و ضروری است با یکدیگر مبادله کنند. این اطلاعات می‌تواند در جهت اجتناب از پرداخت یا فرار مالیاتی<sup>۲۳</sup> موثر باشد. اطلاعات فوق باید محرمانه تلقی شده و فقط برای مقامات یا مراجع قضایی یا شبه قضایی فاش گردد. تامین اطلاعات فوق نباید منجر به فاش کردن اسرار تجاری، شغلی، صنعتی، بازرگانی، یا اسرار حرفه‌ای و رویه تجاری گردد. در ادامه به بررسی پرونده و آراء دیوان در این زمینه پرداخته خواهد شد.

در پرونده آندره علیه فرانسه شماره ۱۸۶۰۳/۰۳ مورخ ۲۰۰۸/۷/۲۴<sup>۲۴</sup> خواهان شخص حقیقی وکیل که بر علیه فرانسه طرح دعوی کرده است. شرح خواسته خواهان مبنی بر آن است که در بازرسی‌های بعمل آمده از دفاتر ایشان توسط بازرسان مالیاتی که به منظور کشف مدارکی علیه یک شرکت که موکل خواهان‌ها پرونده و مظنون به فرار مالیاتی بوده است توقیفات غیر قانونی توسط ماموران مالیاتی صورت گرفته است که نقض اصل محرمانگی در اسرار حرفه‌ای شغلی ایشان به عمل آمده است. چرا که علاوه بر توقیف مدارک موکل اسنادی متضمن اسرار حرفه‌ای وکیل نیز توسط ماموران مالیاتی توقیف شده است. این اسناد در واقع شامل سند دست نوشته‌ای از رئیس کانون وکلای دادگستری همراه بودند که این مدارک تحت حمایت قاعده اسرار حرفه‌ای قرار دارد و به هیچ عنوان نمی‌شود آن‌ها را ضبط کرد.<sup>۲۵</sup>

دیوان اینطور استدلال کرده است که بازرسی و توقیفات بعمل آمده توسط ماموران مالیاتی با هدف موردنظر نامتناسب بوده از اینرو نقض ماده هشت کنوانسیون رخ داده است.<sup>۲۶</sup> شایان ذکر است در موافقت نامه الگوی تبادل اطلاعات در زمینه مالیاتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی<sup>۲۷</sup> در سال ۲۰۰۲ توسط کارگروه جهانی تبادل موثر اطلاعات سازمان توسعه و همکاری اقتصادی تهیه شده است.<sup>۲۸</sup> که در واقع سازمان سند فوق را بعنوان بخشی از کار خود در مبارزه با شیوه‌های مالیاتی مضر منتشر نموده است.<sup>۲۹</sup> اطلاعات مالیاتی را شامل آن دانسته است که به طور قابل پیش‌بینی برای تعیین، ارزیابی و وصول این مالیات‌ها، بازبایی و اجرای مطالبات مالیاتی یا تحقیق و پیگرد امور مالیاتی مرتبط باشد. از اینرو در این پرونده توقیف اطلاعات وکیل در تعارض با استاندارد ارائه شده توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز قرار گرفته است.

<sup>22</sup> OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*: article 26.

<sup>23</sup> Tax evasion

<sup>24</sup> Case of André and Other v. France application no. 18603/03 . 2008 . Courts of Human Rights.

<sup>25</sup> André and Other v. France para 9.

<sup>26</sup> André and Other v. France Para 48-49.

<sup>27</sup> Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (۲۰۰۲) OECD.

<sup>28</sup> OECD (2002), *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, p: 2.

۱. <sup>۲۹</sup> اسدزاده، وحید، زمانی، سیدقاسم، بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی، پژوهش‌نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی (۲۰۰۱)، (۱۳۹۹)، ص ۳۸.

علاوه بر آن در دستورالعمل کمک‌های اداری اتحادیه اروپایی<sup>۳۰</sup> که در واقع سندی مشتمل بر ۳۱ ماده با هدف تسهیل و گسترش در تبادل اطلاعات اتحادیه اروپایی در فوریه ۲۰۱۱ در اتحادیه اروپایی به تصویب رسیده است. در ماده ۱۷ در خصوص محدودیت‌های وارده بر تبادل اطلاعات اشاره به عدم افشای اسرار تجاری، صنعتی، حرفه‌ای و بر خلاف نظم عمومی شده است. موضوع فوق حکایت از آن دارد که تصمیم صادره توسط دیوان با نظر قوه قانونگذار اتحادیه اروپایی در این دستورالعمل که منفعت عمومی اتحادیه اروپا را مطمح نظر قرار داده است مطابقت و همسویی دارد.

در پرونده دیگر تحت عنوان دعوی شرکت مادر برنه لارسن و دیگران علیه پروژ شماره ۳۳۶۶۹/۱۱ مورخ ۲۰۰۹/۳/۳۱ خواهان ها اشخاص حقوقی (سه شرکت نروژی) بر علیه پروژ طرح دعوی می‌کنند.<sup>۳۱</sup> شرح مختصر خواسته خواهان‌ها در این پرونده مبنی بر آن است که تصمیم مقامات مالیاتی که بر اساس آن حساب‌رسان مالیاتی موظف به دریافت یک نسخه از تمامی داده‌های موجود در یک سرور رایانه‌ای که به طور مشترک توسط این سه شرکت استفاده می‌شد.<sup>۳۲</sup> نقض حق بر حریم خصوصی ایشان است.

در این خصوص دیوان اینطور استدلال نمود که موازنه میان کسب و ارزیابی اطلاعات مالیاتی و حریم خصوصی ایشان برقرار شده است و صرفاً بنابر این دلیل که مودیان مالیاتی از یک آرشو مشترک استفاده می‌کنند نمی‌شود اقدامات ماموران مالیاتی را محدود نمود. حتی اگر آرشو حاوی اطلاعات سایر مودیان نیز باشد ممنوعیتی برای مقامات مالیاتی ایجاد نمی‌شود. شایان ذکر است که دیوان اینگونه برداشت کرد که از یکسو تعادل میان حریم خصوصی مکاتبات شرکت‌ها و منافع ایشان و حریم خصوصی افرادی که برای این شرکت کار می‌کنند و از سوی دیگر منافع عمومی در بازرسی بعمل آمده توسط مقامات صلاحیتدار مالیاتی بخوبی رعایت شده است. با عنایت به موارد فوق نقض ماده هشت صورت نگرفته است.<sup>۳۳</sup>

در پرونده دیگر تحت عنوان دعوی کیس لسی علیه فرانسه به شماره ۵۱۵۷۸/۹۹ مورخ ۱۹۹۹/۸/۲۳ خواهان شخص حقیقی بر علیه فرانسه اقامه دعوی کرده است. خواسته خواهان مختصراً مبنی بر آن است که بازرسی‌های صورت گرفته به منظور کشف تدلیس مالیاتی از منزل مسکونی و شرکت‌هایی که ایشان در آن سهام داشته است با توجه به ضوابط قانونی صورت نپذیرفته است.

دیوان در رای خود اینگونه استدلال کرده است که با توجه به آنکه تفتیش و بازرسی صورت گرفته به منظور کشف تدلیس مالیاتی و به منظور حفاظت از رفاه اقتصادی جامعه و پیشگیری از جرم بوده است که اهدافی کاملاً مشروع بوده‌اند و در طول تفتیش‌ها قوانین سختگیرانه مربوطه مصوب فرانسه به درستی رعایت شده است، با عنایت به موارد مذکور قرار عدم استماع صادر شد. اینطور باید نمود که در این پرونده با توجه به رعایت قوانین و مقررات صورت گرفته در جهت بازرسی از منزل و شرکت ایشان بمنظور کسب و تشخیص مالیاتی نقض بر حریم خصوصی ایشان محسوب نمی‌شود.

<sup>30</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC

<sup>31</sup> Case of Bernh Larsen Holding As and Others v. Norway application no. 24117/08 the European Court of Human Rights, para 1.

<sup>32</sup> <sup>32</sup> Case of Bernh Larsen Holding As and Others v. Norway para 5-6.

<sup>33</sup> <sup>33</sup> Case of Bernh Larsen Holding As and Others v. Norway para 174.

<sup>34</sup> Case of KESLASSY v. FRANCE application no. 51578/99 the European Court of Human Rights.

## ۲-۲ تشخیص مالیاتی و اطلاعات بانکی مودی در رویکرد دیوان

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در ماده ۲۶ متن نمونه موافقت نامه مالیات بر درآمد و سرمایه در خصوص اطلاعات بانکی مودیان اینطور آورده است که تامین اطلاعات نباید صرفاً بدین دلیل که توسط یک بانک، موسسه مالی یا فردی که امانت دار آن اطلاعات است تامین شده است به طرف درخواست کننده ارسال نگردد. یا به دلیل اینکه این اطلاعات به مالکیت یک شخص مربوط می‌شود، از تبادل اطلاعات خودداری کند به عبارت دیگر، قوانین ملی در مورد اسرار بانکی و مشابه آن‌ها نمی‌تواند مانع از ارائه اطلاعات توسط یک کشور شود.<sup>۳۵</sup> نظریه تفسیری سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در این خصوص مبنی بر آن است که در خصوص تبادل اطلاعات نزد بانک، موسسات مالی، نماینده یا شخص دارای جایگاه نمایندگی یا موقعیت امین یک دولت نباید صرفاً بدلیل آنکه اطلاعات نزد یک بانک یا سایر موسسات مالی است از تامین آن اطلاعات به طرف دیگر موافقتنامه امتناع ورزد.<sup>۳۶</sup> در ادامه به بررسی پرونده و آراء دیوان در این زمینه پرداخته خواهد شد.

در پرونده جی سی بی علیه سوئیس به شماره ۲۸۶۰۱/۱۱ مورخ ۲۰۱۵/۱۲/۲۲ خواهان شخص حقیقی جی سی بی علیه سوئیس در دیوان اروپایی حقوق بشر اقامه دعوی می‌کند.<sup>۳۷</sup> شرح مختصر خواسته خواهان در این دعوی مبنی بر آن است که افشای جزئیات حساب بانکی وی به سازمان مالیاتی نقض حق بر حریم خصوصی است. در سال ۲۰۰۸ مقامات مالیاتی امریکایی متوجه آن شدند که بسیاری از مودیان مالیاتی امریکایی حساب‌هایی را در بانک سوئیس یو بی اس<sup>۳۸</sup> افتتاح کرده و اطلاعات حساب‌های خود را در اختیار مقامات مالیاتی قرار نمی‌دهند. از اینرو دولت ایالات متحده آمریکا و سوئیس دست به انعقاد موافقت نامه همکاری اداری با یکدیگر زدند. بنابر مفاد آن سند مقامات مالیاتی می‌توانند اطلاعات مالیاتی کسب شده را با یکدیگر مبادله کنند.<sup>۳۹</sup>

در این خصوص دیوان با این استدلال که سوئیس بنابر مفاد موافقت نامه منعقد با ایالات متحده آمریکا ملزم به ارائه اطلاعات حساب بانکی بوده است تا بتواند از این طریق به مقامات مالیاتی امریکایی در شناسایی هرگونه دارایی پنهان شده مودیان مالیاتی امریکایی کمک کند خواسته جی سی بی را رد کرده و این عمل مقامات سوئیس را نقض ماده هشت کنواسیون حقوق بشر اروپایی تشخیص نداده است. چرا که در این تبادل اطلاعات صرفاً جزئیات حساب بانکی شخص به بیانی دیگر اطلاعات مالی محض وی به مقامات صلاحیتدار امریکایی انتقال داده شده است آن هم با هدفی مشروع مبنی بر آنکه که مقامات مربوطه مطلع شوند متقاضی به تعهدات مالیاتی خود عمل کرده است یا نه.<sup>۴۰</sup>

از سوی دیگر هدف از تبادل اطلاعات میان دو کشور مبنی بر موافقت نامه کمک های اداری هدفی کاملاً مشروع یعنی جلوگیری از فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی اقدامی عمدی و غیر قانونی است که توسط سازمان ها یا افراد برای کاهش

<sup>35</sup> Huiskers-Stoop, Esther, Almut Breuer, and Mark Nieuweboer. "Exchange of information, tax confidentiality, privacy and data protection from an EU perspective." *Erasmus L. Rev.* 15 (2022): 86.

<sup>36</sup> ملانظر، مرتضی، الگوی موافقتنامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین‌المللی، ۱۳۸۵، ص ۴۹۳.

<sup>37</sup> Case of G.S.B. v. Switzerland (application no. 28601/11) the European Court of Human Rights 2015 para 1.

<sup>38</sup> UBS (Union Bank of Switzerland)

<sup>39</sup> Case of G.S.B. v. Switzerland para 7-18.

<sup>40</sup> Case of G.S.B. v. Switzerland para 68-70.

بدهی مالیاتی خود یا اجتناب از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد.<sup>۴۱</sup> یا به بیانی دیگر فرار مالیاتی به معنای تلاش‌های عمدی مالیات دهندگان برای ارائه نادرست یا پنهان کردن حقیقت درآمد خود از مقامات مالیاتی صلاحیتدار برای کاهش مالیات خود است.<sup>۴۲</sup>

در پرونده دیگر تحت عنوان دعوی کی اس و ام اس علیه آلمان به شماره ۳۳۶۹۶/۱۱ مورخ ۲۰۱۶/۱۰/۶ خواهان‌ها اشخاص حقیقی کی اس و ام اس بر علیه آلمان طرح دعوی می‌کنند.<sup>۴۳</sup> شرح مختصر خواسته خواهان‌ها در این پرونده مبنی بر آن است که بازرسی صورت گرفته از منزل ایشان برای تفتیش جهت کسب اطلاعات مالیاتی به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی به صورت غیر قانونی صورت گرفته است. پیگرد قانونی علیه ایشان زمانی صورت پذیرفت که اطلاعات مربوط به دارایی ایشان که در یک بانک در لیختن اشتاین<sup>۴۴</sup> نگهداری میشد. به طور غیر قانونی توسط یکی از کارکنان بانک کپی شده و به سرویس‌های اطلاعاتی آلمان فروخته می‌شود. از اینرو خواهان دلیل ایجاد شده برای بازرسی از خانه‌شان را متناقض با قوانین داخلی و بین‌المللی تلقی و آن را در نقض ماده هشت کنوانسیون حقوق بشر اروپایی می‌داند.

در این خصوص دیوان اینطور استدلال نمود که اولاً در بازرسی بعمل آمده هیچگونه خدشه‌ای به اعتبار این اشخاص وارد نشده است، دوماً هیچ دلیلی مبنی بر آنکه مقامات آلمانی به طور عمدی و سیستماتیک قوانین داخلی و بین‌المللی را برای کسب اطلاعات مالیاتی نقض نکرده‌اند وجود ندارد، سوماً با عنایت به مدارک و اطلاعات مالیاتی در بازرسی از منزل به طور صریح فرار مالیاتی ایشان اثبات گردید و چهارماً با توجه به رویه قضائی دادگاه فدرال قانون اساسی آلمان شواهد و مدارکی به وسیله شخص ثالث به طور غیر قانونی یافت شود می‌تواند به طور عمومی در تعقیبات کیفری مورد استفاده قرار گیرد. با عنایت به موارد فوق نقض ماده هشت کنوانسیون حقوق بشر اروپایی صورت نگرفته است.

شایان توجه است که دیوان در این پرونده با عنایت به حاشیه صلاحدید رای خود را صادر کرده است. اقدام دولت آلمان در بازرسی بعمل آمده از مسکن خواهان پرونده در راستای حفظ منافع جامعه بوده است ضمن آنکه به حقوق خواهان‌ها هیچ صدمه‌ای وارد نشده است. به بیانی دیگر دادگاه آلمان که صدور حکم بازرسی را داده است با آزادی عمل و فضای مانوری که حاشیه صلاحدید به آن اعطا کرده است در تعارض میان حقوق فرد و منافع جامعه تصمیم درستی را اتخاذ کرده است.

حریم خصوصی اطلاعاتی در زمینه بانکداری بدین معنا که تمام کسانی که مناسبت شغل خود به اطلاعات مشتریان دست پیدا می‌کنند همگی در برابر اطلاعات مشتریان ملزم به حفظ محرمانگی آن هستند. تکلیف فوق از زمان افتتاح حساب آغاز و بعد از بسته شدن حساب ادامه پیدا کرده و تمان فعالیت‌های حوزه بانکی را نیز در بر می‌گیرد.<sup>۴۵</sup> از اینرو می‌توان گفت که تعهدی مبنی بر حفاظت از محرمانگی اطلاعات بر دوش بانک قرار گرفته است و در صورت نقض آن تعهد ضمانت اجرای مشخص در نظر گرفته خواهد شد. از اینرو مبنای تفتیش صورت گرفته از منزل خواهان غیر قانونی بوده و کارمند بانک که اطلاعات مالی

<sup>41</sup> Najib, K. S. , & Badamasi, N. (2021). Does moderating role of tax knowledge on the relationship between deterrence variables and petroleum profit tax evasion in Nigeria: A conceptual Framework. ” Fudma Journal of Management Sciences 3(1): 44–56 p

<sup>42</sup> Fakile, A. S. & Adegbe, F. F. (2011). Company income tax and Nigeria economic development. European Journal of Social Sciences, 2(6), 326-330.

<sup>43</sup> Case of K.S. and M.S. v. Germany application no. 33696/11, the European Court of Human Rights para 1.

<sup>44</sup> Lichtenstein

<sup>45</sup> باقری، محمود، رحمانی، سعید، رحمانی، رویا. (۱۳۹۹). 'چالش جمع بین منافع عمومی و حقوق خصوصی در رازداری بانکی، 'مطالعات حقوق خصوصی، ۳، ۵۰، (۱۳۹۹). صص ۴۷۵-۴۹۴، ص ۴۷۶.

ایشان را به سرویس های اطلاعاتی آلمان فروخته است تخلف اداری-جزایی محسوب خواهد شد. اما شایان توجه است که توجه به منافع جامعه و جلوگیری از وقوع جرم فرار مالیاتی خواهان ها می تواند باعث ایجاد مبنایی مشروع در جهت بازرسی بعمل آمده و همینطور کمک به به برقراری نظم عمومی باشد از این حیث افشای اطلاعات بانکی توسط کارمند بانک می تواند مجاز در نظر گرفته شود. چرا که نقض حریم خصوصی ایشان با هدف کلی حمایت از منافع مشروع جامعه صورت گرفته است.

### ۲-۳ تشخیص مالیاتی و شفافیت مالیاتی در رویکرد دیوان

یکی از روش های افزایش تمکین و جلوگیری از فرار مالیاتی که در کشورهای توسعه یافته مرسوم است شفافیت اطلاعات مودیان است.<sup>۴۶</sup> شفافیت عملکرد را می توان در افشای میزان بدهی مالیاتی مودیان و جزئیات مربوط به آن دانست.<sup>۴۷</sup> این موضوع در بعضی از کشورها مورد اجرا قرار گرفته است من باب مثال پاکستان در سال ۲۰۱۲ برنامه ای مبنی بر افشای اطلاعات مودیان را در معرض اجرا قرار داد که در آن اطلاعات مودیان بر اساس نام آن ها در معرض عموم قرار داد. نروژ تا قبل از سال ۲۰۰۱ اطلاعات مودیان مالیاتی را در یک دفتر ضبط و در اختیار مردم آن منطقه قرار می داد. از سال ۲۰۰۱ اطلاعات همه مودیان بر روش شبکه اینترنت قرار گرفت و از سال ۲۰۱۱ به بعد دسترسی افراد به اطلاعات مالیاتی از صفحه شخصی مالیاتی آن ها امکان پذیر و امکان رصد افراد مختلف از این اسناد وجود داشت.<sup>۴۸</sup> سوئد اجازه دسترسی افراد هر منطقه به اطلاعات مالیاتی همان منطقه را می دهد.<sup>۴۹</sup> با عنایت به این موارد سوالی که به ذهن متبادر می شود آن است که افشای اطلاعات شخصی مودیان نقض بر حریم خصوصی ایشان محسوب می شود یا خیر؟ دیوان در رابطه با این موضوع چه رویکردی دارد در ادامه به این موضوع پرداخته می شود.

در پرونده ال بی وی علیه مجارستان به شماره ۳۶۳۴۵/۱۶ مورخ ۲۰۲۳/۳/۹ خواهان شخص حقوقی است که بر علیه مجارستان طرح دعوی کرده است.<sup>۵۰</sup> خواسته خواهان مختصرا مبنی بر آن است که سیاست های قانونگذاری قوه مقننه مجارستان در خصوص انتشار داده های مالیاتی مودیان مالیاتی بدهکار نقض بر حق بر حریم خصوصی است. دولت مجارستان بنابر مصوبه مجلس نام و نام خانوادگی مودی بدهکار، میزان بدهی و آدرس خانه ایشان را در سایت اینترنتی سازمان مالیاتی در معرض دید عموم قرار داده بوده است.<sup>۵۱</sup>

دیوان با عنایت به اوضاع و احوال پرونده رای بر نقض ماده هشت داده است.<sup>۵۲</sup> در واقع دیوان اینطور بیان نموده است که کشورهای عضو کنوانسیون از حاشیه صلاحدید گسترده ای در رابطه با ایجاد طرحی در رابطه با انتشار داده های شخصی

<sup>۴۶</sup> رسولی، محمد حسن، شفافیت عملکرد مالیاتی مودیان، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۱. ص ۱.

<sup>۴۷</sup> همان ص ۲.

<sup>۴۸</sup> همان ص ۸.

<sup>۴۹</sup> همان ۱۱.

<sup>۵۰</sup> Case of L.B. v. Hungary application no. 36345/16 the European Court of Human Rights para 2.

<sup>۵۱</sup> Case of L.B. v. Hungary para 10.

<sup>۵۲</sup> Case of L.B. v. Hungary para 20.

مودیان مالیاتی بدهکار بمنظور عمل به وظایف مالیاتی خود برخوردار هستند. بعلاوه مصوبه قانونی مجلس مجارستان بدون در نظر گرفتن محرمانگی اطلاعات مالیاتی و خطرات ناشی از انتشار عمومی این اطلاعات بوده است. قوه قانونگذار مجارستانی صلاحدید عام در وضع قوانین و مقررات را دارا است اما انتشار اطلاعات مودیان مالیاتی بدهکار و اینکه هر کس در هر نقطه جهان می تواند این اطلاعات دست پیدا کند در طرح تصویبی آن مجلس متعارض با حق بر حریم خصوصی اشخاص است. مقامات داخلی ذیصلاح چه در سطح قانونگذاری، اجرایی یا قضایی باید تعادلی مناسب میان منافع عمومی و منافع خصوصی افراد ایجاد کنند.<sup>53</sup>

## • نتیجه

با عنایت به بررسی و تحلیل دعاوی مطروحه در دیوان اروپایی حقوق بشر مبنی بر نقض حق بر حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات مالیاتی اینطور می توان نتیجه گیری کرد که عملکرد دیوان با لحاظ حاشیه صلاحدید کشورها در رویه خود فضای مانوری را برای دولت ها ایجاد کرده است تا بتوانند الزام و تابعیت حداکثری را نسبت به حقوق بشر داشته باشند. دیوان نقض حریم خصوصی اشخاص در تشخیص مالیاتی را در رویکرد خود پذیرفته است. در واقع با مفهوم مورد پذیرش از حریم خصوصی در آراء دیوان حفاظت از حریم خصوصی اشخاص از یکسو نیازمند حمایت حداکثری قوانین و مقررات از محرمانگی و عدم نقض حریم خصوصی مودیان است از سوی دیگر نیازمند آن است که عملکرد مقامات صلاحیتدار مالیاتی طوری باشد تا در مواقع غیر ضروری نقض حریم خصوصی ایشان صورت نگیرد. شایان ذکر است که دیوان در پرونده و موضوعات مختلف تشخیص مالیاتی دایره نقض و یا عدم نقض حریم خصوصی افراد را در رویه خود مشخص کرده است.

این نهاد حقوق بشری در خصوص تشخیص مالیاتی و موضوع حفظ اسرار حرفه ای و تجاری دیوان به طور مشخص در پرونده آندره علیه فرانسه این دو موضوع را منفک از هم دانسته و افشای اطلاعات مربوط به وکیل را مجاز و کسب اطلاعات صنفی و حرفه ای خود وکیل را که مربوط به پرونده مالیاتی مودی یعنی موکل بوده است را در جریان بازرسی به عمل آمده ناقض بند هشت تشخیص داده است. بنابراین اینطور می توان جمع بندی نمود از یکسو دولت ها در مورد افشای اطلاعات میان وکیل و موکل یا سایر نمایندگان حقوقی مجاز به کسب اطلاعات هستند و حفاظت و طبقه بندی این اسناد نباید طوری باشد که موجب بروز اختلال در تشخیص مالیات شود از سوی دیگر باید مطمئن نظر قرار گیرد که اسرار و حرفه ای شغلی در صورتی میتواند موضوع تشخیص مالیات قرار گیرد که برای تعیین، ارزیابی و وصول این مالیات ها، بازیابی و اجرای مطالبات مالیاتی یا تحقیق و پیگرد امور مالیاتی لازم باشد دوما کاملا محرمانه تلقی شده و صرفا در اختیار مراجع و مقامات دریافت کننده اطلاعات مالیاتی خواهد بود که ایشان می توانند آن را برای موارد و مقاصدی در ارتباط با مسئله مالیات و وصول مالیات مورد استفاده قرار گیرد.

دیوان در مواجهه با کسب اطلاعات مالیاتی توسط مقامات صلاحیتدار مالیاتی از نهادهایی مانند بانک و موسسات مالی دیدگاه خود را مستند بر مشروع دانستن هدف کلی یعنی منافع عمومی جامعه و به طور خاص اجتناب از عدم پرداخت مالیات و فرار مالیاتی افشای آن اطلاعات را در جهت برقرار نظم عمومی و صرفا در جهت استفاده برای تشخیص، وصول، اجرا و یا پیگیری

<sup>53</sup> Case of L.B. v. Hungary p 128.

های قضایی مجاز دانسته است. شایان ذکر است استفاده مذکور باید با رعایت سازوکار محرمانگی و حفظ حقوق اشخاص و رعایت قوانین و مقررات مربوطه باشد. از اینرو صرفاً به آن دلیل که اطلاعات نزد بانک یا سایر موسسات مالی نمی تواند مانعی بر سر تشخیص مالیاتی باشد. چنانکه موضوع فوق به خوبی در پرونده های جی سی بی علیه سوئیس و کی اس و ام اس علیه آلمان مشهود است. شایان توجه است که دیوان در این آراء به حاشیه صلاحدید کشورها نیز توجه داشته است. در رابطه با حاشیه صلاحدید و حق بر حریم خصوصی اشخاص دیوان موازنه میان تضمین حق بشری رعایت حریم خصوصی و آزادی عملکرد دولت در تشخیص مالیاتی را در نظر گرفته است. همانطور که در پرونده جی سی بی علیه سوئیس با عنایت به آنکه مقامات صلاحیتدار وفق مفاد قانونی موافقت نامه منعقدہ کمک های اداری عمل کرده آن هم با هدف مشروع یعنی کسب اطلاعات در جهت اطمینان از آنکه مودی به تعهدات مالیاتی خود عمل کرده است؛ افشای جزئیات حساب مودی مالیاتی در بانک سوئیس را به مقامات صلاحیتدار آمریکایی مجاز دانسته و نقض ماده هشت کنوانسیون اروپایی حقوق بشر تشخیص نداده است.

در رابطه با تشخیص مالیاتی و افشای اطلاعات شخصی مودیان کشورهای مختلف قوانین و مقرراتی مبنی بر افشای اطلاعات مودیان بدهکار با هدف افزایش درآمد مالیاتی خود بتصویب رسانده اند اما بنوعی می توان گفت عمل فوق نقض بر حریم خصوصی مودیان مالیاتی بحساب می آید. با عنایت به رویکرد دیوان اینطور می توان نتیجه گیری کرد که در جایی که افشای داده های خصوصی افراد باعث ایجاد ضرر و زیان علیه آن افراد شود و نفع عمومی در کار نباشد این موضوع نقض مصرح ماده هشت است. تصمیمات قانونی و مصوبات قوه قانونگذار برای تشخیص مالیات نباید منجر به نقض حریم خصوصی اشخاص شود. هدف سیاست های مالیات ستانی باید با ساختاردهی به جمع آوری و کسب اطلاعات مالیاتی در عین کارآمدی و عادلانه بودن با حفاظت حداکثری حفاظت از داده های شخصی افراد همراه باشد.

## منابع و ماخذ

### الف - فارسی

#### کتاب -

۱. اصلانی، حمیدرضا، حقوق فناوری اطلاعات، چ اول، تهران: میزان، (۱۳۸۹).
۲. عباسی، بیژن، حقوق بشر و آزادی های بنیادین، تهران: دادگستر، (۱۳۹۵).
۳. رستمی، ولی، حقوق مالیه عمومی، تهران: میزان. چ سوم، (۱۳۹۳).
۴. زمانی، قاسم، گفتارهایی در حقوق بین الملل بشر، تهران: خرسندی، (۱۴۰۰).
۵. ملانظر، مرتضی، الگوی موافقتنامه نسبت به مالیات بر درآمد و سرمایه، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت فنی و حقوقی، دفتر قراردادهای بین المللی، (۱۳۸۵).
۶. رسولی، محمد حسن، شفافیت عملکرد مالیاتی مودیان، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۱.

#### مقالات -

۱. عبداللهی، حسین، 'اساسی ترین ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات در ایران'، پژوهشهای حقوقی، ۲۱، ۵۱ (۱۴۰۱) صص ۲۷۱-۲۹۳.

۲. کرباسیون، محمد علی، رستمی، ولی. 'حقوق مؤدیان مالیاتی از منظر فقه امامیه در فرایند تشخیص و وصول مالیات'، فقه و مبانی حقوق اسلامی، ۲۰۴۸ (۱۳۹۴)، ۲۸۱-۲۴۹.

[https://doi: 10.22059/jzfil.2015.57167](https://doi.org/10.22059/jzfil.2015.57167)

۳. رحیم خوبی، الناز، رستم زاد، حسین. 'تحلیل و نقد عملکرد دیوان اروپایی حقوق بشر در برخورد با ادعاهای نقض ماده ۸ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر'، مجله حقوقی بین المللی، ۳۴، ۵۶ (۱۳۹۶) صص ۲۶۳-۲۸۹.

[https:// doi: 10.22066/cilamag.2017.25173](https://doi.org/10.22066/cilamag.2017.25173)

۴. پورناجی، مجید، اشرفی، داریوش، پور نوری، منصور. (۱۴۰۱). 'همکاری دولت‌ها در تبادل اطلاعات مالیاتی و بانکی در موافقت‌نامه‌های بین‌المللی مالیاتی با تأکید بر وضعیت ایران'، پژوهش‌های حقوقی، ۲۱، ۵۲ (۱۴۰۱)، صص ۱۲۱-۱۴۶.

[https://doi: 10.48300/jlr.2022.316388.1865](https://doi.org/10.48300/jlr.2022.316388.1865)

۵. ولی رستمی. "حقوق مؤدیان مالیاتی"، *مطالعات حقوق خصوصی*، ۳۹، ۱ (۱۳۸۸).

۶. اسدزاده، وحید، زمانی، سیدقاسم. (۱۳۹۹). 'بررسی موافقت‌نامه‌های بین‌المللی تبادل اطلاعات مالیاتی'، *پژوهش‌نامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی*، ۲۰، ۱۱ (۱۳۹۹).

[https://doi: 10.30465/crtls.2021.6000](https://doi.org/10.30465/crtls.2021.6000)

۷. باقری، محمود، رحمانی، سعید، رحمانی، رویا. (۱۳۹۹). 'چالش جمع بین منافع عمومی و حقوق خصوصی در رازداری بانکی'، *مطالعات حقوق خصوصی*، ۵۰، ۳ (۱۳۹۹)، صص ۴۷۵-۴۹۴.

[https:// doi: 10.22059/jlq.2020.276034.100717](https://doi.org/10.22059/jlq.2020.276034.100717)

## ب - انگلیسی

### -Books

1. Wöhler, Viktoria. "Data protection and taxpayers' rights: challenges created by automatic exchange of information." (2018): 1-501.
2. Hambre, Anna-Maria. "Tax confidentiality: a comparative study and impact assessment of global interest." PhD diss., Örebro university, 2015 .
3. OECD (2002), *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, p: 2. <https://doi.org/10.1787/9789264034853-en>.

### -Articles

1. Najib, K. S. , & Badamasi, N, Does moderating role of tax knowledge on the relationship between deterrence variables and petroleum profit tax evasion in Nigeria: A conceptual Framework. ” *Fudma Journal of Management Sciences* 3,1 (2021) pp 44–56  
<https://doi.org/10.57233/gujaf.v1i2.44>
2. Fakile, A. S. & Adegbe, F. F. (2011). Company income tax and Nigeria economic development. *European Journal of Social Sciences*, 2,6, (2011) pp 326-330.

3. Huiskers-Stoop, Esther, Almut Breuer, and Mark Nieuweboer. "Exchange of information, tax confidentiality, privacy and data protection from an EU perspective." *Erasmus L. Rev.* 15 (2022): 86.  
SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4712089>
  
4. Mosquera, Irma. "Privacy and confidentiality in exchange of information procedures: some uncertainties, many issues, but few solutions." *Intertax* 45, no. 5 (2017). Pp -371-372.  
<https://doi.org/10.54648/taxi2017029>

#### - Cases and documents

1. The European Convention on Human Rights (ECHR).
2. Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) (Text with EEA relevance)
3. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*: article 26.
4. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC
5. Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (2000) OECD.
6. Case of Usmanov v. Russia, application no. 43936/18, p 52  
Available at: <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22%3A%22001-206716%22%7D>
7. Case of André and Other v. France application no. 18603/03 . 2008 . Courts of Human Rights.  
Available at: [André and Other v. France \(coe.int\)](https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22%3A%22003-18603%22%7D)
8. Case of Bernh Larsen Holding As and Others v. Norway application no. 24117/08 the European Court of Human Rights.  
Available at: [Judgment Bernh Larsen and others v. Norway - company's tax audit \(coe.int\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-24117%22%7D)
9. Case of KESLASSY v. FRANCE application no. 51578/99 the European Court of Human Rights.  
Available at: [KESLASSY v. FRANCE \(coe.int\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-51578%22%7D)
10. Case of L.B. v. Hungary application no. 36345/16 the European Court of Human Rights.  
Available at: [https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-7588871-10436254%22%7D](https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-36345%22%7D)
11. Case of K.S. and M.S. v. Germany application no. 33696/11, the European Court of Human Rights.  
Available at: [https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-5509636-6927148%22%7D](https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22%3A%22003-33696%22%7D)
12. Case of G.S.B. v. Switzerland (application no. 28601/11) the European Court of Human Rights, 2015.  
available at: <https://hudoc.echr.coe.int/fre-press?i=003-5260838-6533537>
13. Case of G.S.B. v. Switzerland (application no. 28601/11) the European Court of Human Rights available at: <https://hudoc.echr.coe.int/fre-press?i=003-5260838-6533537>