

ثبت: ۶۵۷
شهریور ۱۴۰۱
مسلسل: ۱۸۴۳۵

اظہار نظر کارشناسی درباره:
**«طرح استفساریه ماده واحد قانون احداث پروژه‌های
عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و
سایر منابع پولی و مالی کشور»**





مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

کد موضوعی: ۲۴۰
شماره مسلسل: ۱۸۴۳۵

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: اظهارنظر کارشناسی درباره: «طرح استفساریه ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور»

نام دفتر: مطالعات حقوقی

تهیه و تدوین کنندگان: محمدبرزگر خسروی، امین‌اله پاک‌نژاد، مهدی بهرامی حسن‌آبادی

ناظران علمی: مهدی عبدالملکی، احمد حکیم‌جوادی

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. حقوق مالیاتی
۲. تفسیر قانون
۳. حقوق سرمایه‌گذاری



تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۶/۲۲

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۳.....	موضوع و هدف طرح
۴.....	پیشینه حقوقی طرح
۷.....	بررسی وضعیت موجود
۹.....	متن طرح
۹.....	ارزیابی کلیات طرح
۱۰.....	نکات تفصیلی طرح
۱۸.....	جمع‌بندی



اظهاری نظر کارشناسی درباره:
«طرح استفساریه ماده واحد قانون احداث
پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق
مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور»

چکیده

موضوع معافیت مالیاتی بر سود حاصل از سرمایه‌گذاری در پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری، یکی از موضوعاتی است که با توجه به سابقه حقوقی آن، مورد مطالبه مجلس شورای اسلامی، شرکت‌های احداث آزادراه و وزارت راه و شهرسازی قرار گرفته است؛ یکی از راهکارهای برقراری این معافیت مالیاتی، در طرح استفساریه ماده واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور پیش‌بینی شده است. این طرح مبتنی بر ادله متعدد از جمله «ابهام استفساریه نسبت به مورد استفسار در قانون»، «عدم وحدت موضوعی استفساریه و قانون مورد نظر» و همچنین «عدم امکان تسری هزینه‌های سرمایه‌گذاری به مفهوم هزینه‌های تمام‌شده مندرج در تبصره «۳» ماده واحد قانون مذکور» فاقد ماهیت تفسیری است؛ در نتیجه، ارائه آن به‌عنوان طرح تفسیری مغایر با اصل هفتادوسوم قانون اساسی خواهد بود. به‌علاوه، به‌دلیل ماهیت اصلاحی طرح و عدم پیش‌بینی طریقه جبران هزینه‌های ناشی از اجرای آن، با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی نیز مغایر است.

مقدمه

برقراری معافیت‌های مالیاتی از جمله ابزارهایی است که برای حمایت از فعالان اقتصادی به‌ویژه تولیدکنندگان و سرمایه‌گذاران استفاده می‌شود.^۱ در عین حال، برقراری این‌گونه معافیت‌ها بایستی منطبق با بایسته‌های موجود در نظام حقوقی و به‌موجب قانون باشد. قانونگذار بسته به شرایط و اوضاع و احوال در برخی موارد از این ابزار بهره گرفته است. با وجود این، بنابر اصل قانونی بودن^۲ در حقوق مالیاتی، چنانچه به‌موجب قانون، مالیاتی بر دارایی برخی از اشخاص حقیقی یا حقوقی وضع شود و نسبت به معافیت برخی از مصادیق مورد شمول مالیات، تردیدی صورت گیرد، باید اصل را بر ثبوت مالیات متعلقه در نظر گرفت؛ در نتیجه، برای برقراری معافیت مالیاتی، وجود تصریح قانونی بر معافیت ضرورت دارد. همین امر بایستی موجب شود تا دقت حقوقی بیشتری نسبت به پذیرش معافیت‌های مالیاتی به‌عمل آید و در موارد مشکوک نیز، به‌دلیل عدم تصریح قانونی بر وجود معافیت، مالیات اخذ شود. از طرف دیگر، فعالان اقتصادی که به‌دلیل ابهام در قانون و عدم صراحت آن، ناگزیر در پرداخت مالیات هستند، به دنبال وضع یا تفسیر قانون به‌گونه‌ای هستند که مشمول معافیت مالیاتی قرار گیرند.

طرح استفساریه ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور، در خصوص رفع یکی از همین موارد تردید نسبت به شمول معافیت مالیاتی است و در نتیجه، تصریح بر معافیت مالیاتی

۱. به‌عنوان نمونه، در بند «۳» جزء «ب» سیاست‌های کلی اصل چهل‌وچهارم قانون اساسی ابلاغی ۱۳۸۴/۲/۱، ارائه تخفیف مالیاتی برای تشویق و حمایت از بخش تعاونی مورد اشاره قرار گرفته است.

۲. این اصل در نظام حقوقی ایران منبعث از اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی است که مقرر می‌دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود».



از کارکردهای ارائه آن محسوب می‌شود. جهت تبیین بهتر و دقیق‌تر طرح حاضر در مقدمه و تفصیلی بودن برخی نکات مقدماتی، در چند قسمت به این نکات پرداخته خواهد شد که شامل «موضوع و هدف طرح»، «پیشینه طرح» و «بررسی وضعیت موجود» است و در ادامه بیان می‌شود.

موضوع و هدف طرح

طرح استفساریه حاضر، پیرامون معافیت مالیاتی اصل سرمایه و سود سرمایه‌گذارانی است که در پروژه‌های احداث آزادراه مشارکت می‌نمایند. در این زمینه، در تلاش هستند در طرح مذکور با استفاده از تفسیر ماده‌واحده قانون «احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور»^۱ بتوانند اصل و سود سرمایه‌گذاری در طرح‌های مربوط به این قانون را معاف از مالیات تلقی نمایند. تبصره «۳» ماده‌واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری، به موضوع قابل قبول دانستن هزینه‌های مربوط به اجرا و نگهداری پروژه به‌لحاظ مالیاتی اختصاص یافته است. با وجود این، مالیات نسبت به سود سرمایه‌گذارانی که در این طرح‌ها مشارکت دارند، شامل معافیت نشده است، در نتیجه در ارائه استفساریه به دنبال برقراری معافیت مالیاتی برای سود سرمایه‌گذاری مذکور هستند.

۱. از این پس به جهت اختصار، از این قانون با عنوان قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری یاد می‌شود.

پیشینه حقوقی طرح

در سال ۱۳۶۵ قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری به تصویب رسید. مطابق با تبصره «۳» ماده واحده این قانون، هزینه‌های تمام‌شده (اعم از مستقیم و بالاسری) که شرکت عمرانی بخش راه و ترابری انجام می‌دهد، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته گردید؛ در نتیجه، میزان این هزینه‌ها از مجموع درآمد شرکت احداث که به‌واسطه انتفاع از آزادراه یا پروژه‌های راه و ترابری دیگر در دوران بهره‌برداری به‌دست می‌آمد، کسر می‌شد و مالیات نسبت به مابقی درآمد محاسبه می‌گردید. در اینجا، اصل سرمایه شرکت که در انجام پروژه مستهلک می‌گردید، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته می‌شد، اما سود حاصل از بهره‌برداری که مازاد بر اصل سرمایه و هزینه‌های صورت‌گرفته بود، مشمول معافیت قرار نداشت؛ به همین دلیل، میزان مالیاتی تا سال ۱۳۹۷ براساس قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری، از سود حاصل از انجام پروژه براساس ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶^۱ به مأخذ ۲۵ درصد مالیات اخذ می‌نمودند. همین امر باعث درخواست فعالان حوزه احداث آزادراه گردید. این فعالان خواهان برقراری معافیت مالیاتی نسبت به سود حاصل از انجام پروژه بودند. در نهایت از آنجایی که قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری و آیین‌نامه اجرایی آن، نسبت به شمول معافیت مالیاتی بر سود حاصل از انجام پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری ساکت بوده است، هیئت وزیران با ارائه تفسیر موسع از مفهوم

۱. جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به‌استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست‌وپنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.



هزینه‌های بالاسری مندرج در تبصره «۳» ماده‌واحد قانون مذکور، سود حاصل از سرمایه‌گذاری در انجام پروژه‌های عمرانی این قانون را مشمول مفهوم هزینه‌های بالاسری قرار داد؛ این مطلب در ماده (۵۰) آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری (مصوب ۱۳۹۴/۱/۱۶) اصلاحی ۱۳۹۶/۱۱/۱۸ بیان شد؛ در نتیجه، شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری، عملاً معاف از پرداخت هرگونه مالیات شدند؛ چراکه به دلیل تفسیر موسع از هزینه‌های تمام‌شده مندرج در تبصره «۳» ماده‌واحد مذکور، این هزینه‌ها شامل سود سرمایه‌گذاری نیز گردید.

به این وسیله، سازمان امور مالیاتی از سود حاصل از فعالیت‌های شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری مالیات دریافت نکرد، اما سود حاصل از سرمایه‌گذاری آن دسته از سرمایه‌گذاران که در انجام پروژه‌های این شرکت‌ها مشارکت کردند را مشمول معافیت مالیاتی به حساب نیاورد. با این حال، این اقدام از نظر شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری و سرمایه‌گذاران آنها مغایر با ماده (۵۰) آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری تلقی گردید؛ چراکه هدف از وضع ماده (۵۰) آیین‌نامه مذکور، معافیت مالیاتی هرگونه سود حاصل از سرمایه‌گذاری بوده است، اعم از اینکه به شرکت‌های عمرانی مذکور و یا شخص دیگر تعلق داشته باشد. همچنین در این زمینه، در جلسه بررسی این طرح در مرکز پژوهش‌های مجلس در برابر این ابراز که میزان مالیاتی اقدام به اخذ مالیات یا در نظر گرفتن معافیت مالیاتی نسبت به سرمایه‌گذاران کرده‌اند و در برخی موارد سود سرمایه‌گذار را مشمول معافیت دانسته و در برخی موارد

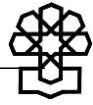
۱. ماده (۵۰) - هزینه‌های مستقیم و بالاسری موضوع تبصره «۳» قانون به شرح زیر است:
الف) بهای تمام شده احداث پروژه
ب) سود حاصل از سرمایه‌گذاری در دوران قبل از بهره‌برداری از پروژه
پ) هزینه‌های مربوط به نگهداری از پروژه که به بهای تمام شده منظور می‌گردد.
ت) سود حاصل از سرمایه‌گذاری در دوران بهره‌برداری تا تاریخ تحویل

مشمول ندانستند. این نکته مورد اشاره قرار گرفت که دلیل عدم تعلق مالیات در برخی موارد، عدم تفکیک شخصیت حقوقی سرمایه‌گذار از شرکت عمرانی بوده و در برخی موارد نیز از لحاظ شخصیت حقوقی میان این دو تفاوت وجود داشته است و با توجه به عدم صراحت قانونی مبنی بر تعلق معافیت مالیاتی به سرمایه‌گذاران خارج از شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری، این مالیات اخذ شده است.^۱

از سوی دیگر، سرمایه‌گذاران شرکت‌های مذکور از ظرفیت ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳) الحاقی مورخ ۱۳۹۴/۲/۱^۲ نیز برای معافیت مالیاتی سود سرمایه‌گذاری خود نتوانستند بهره ببرند. سرمایه‌گذاران بخش‌های تولیدی به واسطه این ماده قانونی از مالیاتی که بر سود مصوب قانون حاصل از انجام پروژه‌ها تعلق می‌گرفت، معاف شدند. با وجود این، به دلیل تردید در برخی از مصادیق بنگاه‌های تولیدی، عملاً شماری از شرکت‌های متکفل انجام طرح - پروژه‌های دولتی مشمول این معافیت قرار نگرفتند. از جمله این شرکت‌ها، شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری بودند که هرچند تصور می‌نمودند که مشمول معافیت مالیاتی قرار گرفته‌اند، اما به دلیل عدم تصریح قانونگذار بر تعریف بنگاه‌های تولیدی و شمول مفهوم آن به شرکت‌های مذکور، عملاً برای بهره‌گیری از این معافیت دچار مشکل گردیدند. ممیزان مالیاتی به استناد بند «ب» ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم موضوع

۱. این اظهارات مستند به جلسه مورخ ۱۴۰۰/۹/۲ است که پیرامون این موضوع در مرکز پژوهش‌های مجلس با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و معاونت حقوقی وزارت راه و شهرسازی توسط دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس برگزار شد.

۲. اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.



ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۱۱/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی^۱ هیئت وزیران، شرکت عمرانی بخش راه و ترابری را مشمول حکم ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم ندانستند؛ چراکه منطبق بر این ماده، این شرکت‌ها چون به‌منظور تولید محصول مشخص تشکیل نمی‌شوند و دارای پروانه بهره‌برداری و یا قرارداد فروش نیستند، واحد تولیدی محسوب نمی‌شوند؛ در نتیجه، مشمول معافیت مالیاتی مقرر در این ماده قانونی نیستند؛ لذا شرکت‌های مذکور از ظرفیت مذکور بهره‌ای نبردند.

بررسی وضعیت موجود

طبق اظهارنظری مطرح در جلسه مذکور،^۲ سهم بانک‌ها و سرمایه‌گذاران براساس قرارداد مشارکتی از سود حاصل از ساخت آزادراه در بخش راه و ترابری ۱۸ درصد در نظر گرفته می‌شود که با کسر ۲۵ درصد مالیات از درآمد به‌دست آمده، عملاً سود تعلق‌گرفته به این شرکت‌ها چیزی در حدود ۱۳ درصد خواهد بود؛ در نتیجه، سرمایه‌گذاری در بخش راه و ترابری به‌خصوص احداث آزادراه برای صاحبان سرمایه نسبت به سرمایه‌گذاری در سایر حوزه‌ها دارای آورده کمتری است. به باور مدیرعامل یکی از شرکت‌های مذکور، به‌واسطه همین عدم لحاظ معافیت مالیاتی بر سود حاصل از احداث راه و آزادراه، حتی پروژه‌هایی که در نیمه راه هستند یا بخشی از اهداف را تحصیل کرده‌اند هم‌اینک در

۱. ب) واحدهای تولیدی و معدنی: واحدهای دارای پروانه بهره‌برداری و یا قرارداد استخراج و فروش از مرجع قانونی ذی‌ربط به‌منظور تولید محصول مشخص و یا بهره‌برداری و استخراج از معادن.

۲. این اظهارات مستند به جلسه مورخه ۱۴۰۰/۹/۲ است که پیرامون این موضوع در مرکز پژوهش‌های مجلس با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی و معاونت حقوقی وزارت راه و شهرسازی توسط دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس انجام شده است.

حالت بلا تکلیفی، تعلیق و بی‌اعتمادی نسبت به عملکرد وزارت اقتصاد و امور دارایی قرار دارند، مترصد تعطیلی هستند و اکثراً در رکود به سر می‌برند.^۱ در نتیجه، هم‌اکنون وزارت راه و شهرسازی با انجام اقداماتی در صدد لحاظ معافیت مالیاتی بر سود سرمایه‌گذاران پروژه‌های احداث آزادراه و به‌طور کلی بخش راه و ترابری است. از جمله این اقدامات، موارد ذیل است:

۱. ارائه پیشنهاد به منظور افزودن تبصره الحاقی به ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری به‌منظور لحاظ معافیت مالیاتی بر اصل و سود سرمایه در انجام پروژه‌های مربوط به این قانون، تحت عنوان تبصره «۷» ماده‌واحد آن.^۲

۲. اصلاح بند «ت» ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری به این صورت: «شرکت طرف قرارداد: شرکتی که برای تأمین منابع مالی و اجرای طرح یا پروژه عمرانی برابر این آیین‌نامه (به‌صورت مشارکت یا واگذاری) توسط سهامداران تأسیس می‌شود. این شرکت در طول دوره مشارکت یا واگذاری به‌عنوان بنگاه تولیدی موضوع ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم تلقی می‌گردد».^۳

۳. اصلاح ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم به این صورت بوده است: اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح از طریق شرکت پروژه‌ها و سرمایه در گردش بنگاه تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد

۱. روزنامه دنیای اقتصاد، مالیات سرمایه‌گذاری در آزادراه‌ها؛ ساخت آزادراه چه مشکلات مالیاتی دارد؟؛ گفتگو با قباد چوبدار مدیرعامل شرکت بین‌المللی آبادراهان پارس، شماره روزنامه: ۵۱۰۲، تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸، شماره خبر: ۳۷۳۸۱۸۸.

۲. عطف به نامه وزیر راه و شهرسازی به دبیر هیئت دولت، مورخه ۱۴۰۰/۸/۱۵، شماره ۱۰۱۶۴۵/۱۰۰/۰۲.

۳. عطف به نامه وزیر راه و شهرسازی به دبیر کمیسیون اقتصاد دفتر هیئت دولت، مورخه ۱۳۹۹/۲/۲۸، شماره نامه ۱۷۷۷۹/۱۰۰/۰۲.



معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.^۱

با وجود این، هنوز اقدامات مذکور به نتیجه نرسیده و طرح استفساریه قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری درصدد است، به‌طور صریح معافیت مالیاتی سود حاصل از سرمایه‌گذاری را از ماده‌واحده این قانون برداشت نماید.

متن طرح

در اجرای ماده‌واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور مصوب ۱۳۶۴/۸/۲۴ آیا درآمد حاصل از بهره‌برداری آزادراه‌ها که برای بازپرداخت اصل و سود سرمایه‌گذاری به سرمایه‌گذاران در مشارکت پرداخت می‌شود از پرداخت مالیات معاف است؟

پاسخ: بلی

ارزیابی کلیات طرح

طرح استفساریه حاضر با هدف و رویکرد حمایتی نسبت به سرمایه‌گذاران بخش آزادراهی تدوین شده است که به‌دلیل وجود ایرادهای حقوقی متعدد، تصویب آن پیشنهاد نمی‌شود. مفاد استفساریه حاضر ناظر بر ماده‌واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری است و به دلایل متعددی از جمله «ابهام در مفاد استفساریه»، «عدم

۱. عطف به نامه معاون برنامه‌ریزی و مدیریت منابع وزارت مسکن راه و شهرسازی خطاب به وزیر محترم راه و شهرسازی، مورخه ۱۴۰۰/۷/۲۵، شماره ۹۱۵۰۷/۸۲۰.

همخوانی موضوع استفساریه با مفاد قانون مورد نظر» و «عدم قابلیت تسری هزینه‌های سرمایه‌گذاری به هزینه‌های مندرج در قانون» فاقد ماهیت تفسیری است؛ در نتیجه، مغایر با اصل هفتادوسوم قانون اساسی است. همچنین به دلیل ماهیت اصلاحی طرح، کاهش درآمد ناشی از وضع معافیت مالیاتی و عدم پیش‌بینی طریقه معین برای جبران کاهش درآمدهای عمومی با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی نیز مغایر است.

نکات تفصیلی طرح

به صورت کلی در خصوص ابعاد حقوقی و اشکالات این طرح می‌توان به موارد ذیل اشاره داشت: یکی از شروط نگارش استفساریه این است که استفسار ناظر بر مفادی از احکام قانونی باشد که دارای ابهام و نیازمند تفسیر شناخته شود. این در حالی است که در طرح استفساریه مذکور اساساً چنین چیزی مشاهده نمی‌شود؛ زیرا مشخص نیست، استفساریه مذکور، مربوط به حکم قانونی مقرر در متن ماده‌واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری است و یا در ارتباط با یکی از تبصره‌های آن نگاشته شده و کدام یک از مفاهیم ذکر شده در آنها مورد ابهام قرار دارد. به علاوه، در پرسش مورد نظر، در خصوص معافیت مالیاتی اصل و سود سرمایه‌گذاری در پروژه‌های آزادراهی استفسار صورت گرفته است، این در حالی است که اساساً در ماده‌واحده قانون مذکور و تبصره‌های آن، مطلبی در خصوص معافیت مالیاتی چه در خصوص درآمد شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری^۱

۱. مستند قانونی اخذ مالیات از درآمدهای شرکت‌های بخش راه و ترابری ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم است که به موجب آن، درآمدهای شرکت‌ها، مشمول ۲۵ درصد معافیت مالیاتی خواهد بود. ماده (۱۰۵) - جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر



و چه در خصوص اصل و سود سرمایه‌گذاری بحثی به میان نیامده است. تنها مطلبی که پیرامون قواعد مالیاتی در این ماده‌واحد ذکر گردیده، در تبصره «۳» این ماده‌واحد^۱ قید شده و صرفاً ناظر بر احتساب هزینه‌های تمام‌شده مربوط به اجرا و نگهداری پروژه‌های عمرانی این قانون به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی است؛ در نتیجه، درآمد شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری و اصل و سود سرمایه‌گذاری مشمول معافیت مالیاتی نشده است؛ بنابراین، کاربرد عنوان استفساریه برای طرح مذکور دارای اشکال است؛ در نتیجه، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی^۲ است؛ زیرا مطابق با نظر تفسیری شماره ۱۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای نگهبان، هدف از استفسار، کشف مقصود قانونگذار و رفع ابهام از قانون است؛ این در حالی است که در طرح مذکور اساساً موضوع استفساریه با موضوع و حکم ماده قانونی یکی نیست؛ در نتیجه، ناظر بر قانون مورد نظر پرسشی صورت نگرفته است تا از آن رفع ابهام شود؛ بنابراین، فاقد عنوان تفسیری بوده و با اصل مذکور مغایر است.

براساس ماده (۱۲۷) قانون آیین‌نامه داخلی مجلس^۳، هدف از ارائه طرح بایستی در

معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست‌وپنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

۱. هزینه‌های تمام‌شده (اعم از هزینه‌های مستقیم و بالاسری) اجرا و نگهداری پروژه‌ها و طرح‌های موضوع این قانون به‌میزانی که مورد تأیید حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار می‌گیرد، حداکثر طرف مدت واگذاری منافع بهره‌برداری مستهلك و هزینه استهلاك مربوط جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شرکت مربوط از نقطه‌نظر مالیاتی محسوب خواهد شد. چنانچه به دلایل قهریه عملیات احداث پروژه‌ها و طرح‌های واگذار شده متوقف گردد، منابع مالی هزینه شده توسط دولت جبران می‌گردد.

۲. شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. مفاد این اصل مانع از تفسیری که دادرسان، در مقام تمیز حق از قوانین می‌کنند نیست.

۳. طرح‌های قانونی با امضا و ذکر نام حداقل پانزده نفر از نمایندگان در مجلس به رئیس جلسه تسلیم می‌شود و پس از اعلام وصول و قرائت عنوان آن توسط رئیس یا یکی از دبیران، در همان جلسه به کمیسیون‌های مربوط ارجاع می‌شود. این طرح‌ها پس از ارجاع به کمیسیون‌های ذی‌ربط چاپ و توزیع و نسخه‌ای از آن توسط رئیس برای وزیر یا وزیران مربوط ارسال می‌گردد. طرح‌ها نیز همانند لوایح، باید دارای موضوع و عنوان مشخص باشند و دلایل لزوم تهیه و پیشنهاد آن در مقدمه به‌وضوح درج شود و همچنین دارای مواد متناسب با اصل موضوع و عنوان طرح نیز باشد.

مقدمه توجیهی طرح ذکر شود، این در حالی است که در مقدمه طرح صرفاً برخی ایرادات ماده واحده قانونی مذکور ذکر شده است و جمع‌بندی صحیحی از این موارد، ارائه نشده است. به علاوه، در خصوص ضرورت ایجاد معافیت مالیاتی برای اصل و سود سرمایه‌گذاری، مطلبی بیان نشده است. صورت سؤال نیز به لحاظ شکلی در طرح استفساریه، صحیح طراحی نشده است؛ بایستی پرسش با ادات استفهام آغاز شود و پاسخ نیز صرفاً محدود به بلی یا خیر نشود و تفصیلاً بیان گردد، این در حالی است که چنین اصول نگارشی رعایت نشده است و این موارد مورد ایراد معاونت قوانین نیز قرار گرفته است.^۱

از قرائن مربوطه و مقدمه توجیهی ذکر شده می‌توان تشخیص داد که استفساریه ناظر بر تبصره «۳» ماده واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری است^۲ و در حقیقت، ابهام ناظر بر شمول عبارت هزینه‌های تمام‌شده در این تبصره به هزینه‌های ناشی از سرمایه‌گذاری و بازپرداخت آن است؛ در نتیجه، به نظر می‌رسد بایستی استفساریه ناظر بر این پرسش باشد که آیا هزینه‌های مربوط به بازپرداخت اصل سرمایه و سود سرمایه‌گذاران، حاصل از مشارکت در طرح‌های عمرانی شرکت‌های بخش راه و ترابری بخشی از هزینه‌های تمام‌شده مصرح در تبصره «۳» ماده واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری محسوب می‌شود؟ این پرسش با توجه به مقدمه توجیهی ذکر

۱. ر.ک: معاونت قوانین مجلس شورای اسلامی، ضمیمه طرح شماره ۶۵۷ موضوع طرح استفساریه ماده واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور.

۲. ر.ک: طرح ۶۵۷: «...ب) هزینه‌ها و مالیات - در این رابطه در تبصره «۲» وضعیت هزینه‌ها و مالیات مشخص شده است. تبصره «۲» - هزینه‌های تمام‌شده (اعم از هزینه‌های مستقیم و بالاسری) اجرا و نگهداری پروژه‌ها و طرح‌های موضوع این قانون به میزانی که مورد تأیید حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار می‌گیرد حداکثر طرف مدت واگذاری منافع بهره‌برداری مستهلک و هزینه استهلاک مربوط از نظر مالیاتی جزو هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب خواهد شد.» «...با عنایت به صراحت قانون در تشریح هزینه‌های سرمایه‌گذاری و استهلاک سرمایه و بازپرداخت که به معنای عدم تعلق مالیات به آن است، باید به گونه‌ای برخورد شود که درآمدهای دوران بهره‌برداری معاف از مالیات باشد...».



شده متضمن این پاسخ است که بلی هزینه‌های مذکور (سرمایه‌گذاری) به‌عنوان هزینه تمام‌شده تلقی می‌شوند. در مقدمه توجیهی برای تقویت این فرضیه به چند مستند از آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری مصوب ۱۳۹۴/۱/۱۶ هیئت وزیران با اصلاحات و الحاقات بعدی اشاره شده است که شامل موارد ذیل می‌شود:

➤ در مواد (۲۷)^۱ و (۲۹)^۲ آیین‌نامه اجرایی قانون مذکور به پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور به هزینه‌های سرمایه‌گذاری اشاره شده است

➤ در ماده (۳۰) این آیین‌نامه اجرایی^۳ به هزینه شدن مبالغ سرمایه‌گذاری تأکید می‌گردد. در مقدمه توجیهی، مستند به این مواد سعی شده وجود مقوله‌ای به اسم هزینه سرمایه‌گذاری مورد اشاره قرار گیرد و همچنین هدف از وضع چنین مقرراتی، پذیرش این هزینه‌ها به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته شود. این در حالی است که مواد مورد استناد، ناظر بر هزینه سرمایه‌گذاری، به‌معنای بازپرداخت اصل و سود سرمایه‌گذاری نیست؛ ماده (۲۷) آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری که به بند

۱. در مورد طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی موضوع بند «ب» ماده (۱۳) ترتیبات ذکر شده در بند «الف» و تبصره آن، مندرج در ماده (۲۸) شرایط عمومی پیمان به هزینه شرکت طرف قرارداد و از طریق وزارت انجام خواهد شد. این هزینه جزو هزینه‌های طرح یا پروژه مورد مشارکت یا واگذاری منظور می‌گردد.

۲. در دوره بهره‌برداری امور مربوط به انجام و تدارک خدماتی که لازم است انجام پذیرد تا کلیه مستحقات طبق نقشه‌ها و مشخصات طرح یا پروژه عمرانی که در صورت مجلس تحویل موقت و اسناد اجرایی (ساخت) از آنها نامبرده می‌شود در حالت اولیه حفظ گردد، تحت عنوان نگهداری طرح یا پروژه عمرانی طبقه‌بندی شده و انجام آن در عهده و مسئولیت شرکت طرف قرارداد قرار دارد و هزینه انجام این امور جزو هزینه‌های طرح یا پروژه عمرانی مورد مشارکت یا واگذاری منظور می‌گردد.

۳. در دوره بهره‌برداری امور مربوط به تجدید ساختمان هر یک از عملیات دوره ساخت که در برنامه احداث طرح یا پروژه عمرانی پیش‌بینی شده است تحت عنوان بهسازی طبقه‌بندی شده و انجام آن در عهده و مسئولیت شرکت طرف قرارداد، قرار دارد و هزینه انجام این امور جزو هزینه‌های طرح یا پروژه عمرانی مورد مشارکت یا واگذاری منظور می‌گردد.

«الف» ماده (۲۸) شرایط عمومی پیمان^۱ نیز مستند شده است، ناظر بر هزینه‌های جانبی اجرای پروژه نظیر هزینه اخذ پروانه و پرداخت عوارض شهرداری است که امری متفاوت از هزینه سرمایه‌گذاری است. در ماده (۲۹) این آیین‌نامه نیز هزینه امور خدماتی مربوط به حفظ و نگهداری مستحقات مندرج در نقشه اولیه، به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی شده و مطلبی درخصوص هزینه سرمایه‌گذاری مطرح نیست. ماده (۳۰) آیین‌نامه اجرایی ماده‌واحد مذکور نیز درخصوص هزینه‌های مربوط به تجدید ساختمان و بهسازی طبقه‌بندی شده، وضع شده است و اساساً ارتباطی با هزینه‌های سرمایه‌گذاری ندارد.

هرچند استنادات به آیین‌نامه موضوعاً خارج از بحث هزینه‌های سرمایه‌گذاری است، اما همان‌طور که در مقدمه این گزارش به آن اشاره شد، در ماده (۵۰) آیین‌نامه اجرایی قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری به‌صراحت هزینه‌های مستقیم و بالاسری تعریف شده است که شامل بهای تمام‌شده پروژه، سود حاصل از سرمایه‌گذاری و هزینه‌های مربوط به نگهداری پروژه هستند. با وجود این، ماده (۵۰) آیین‌نامه اجرایی مذکور، انحرافی صریح از مفهوم مشخص‌شده در قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری است؛ چراکه به‌موجب آن، سود سرمایه‌گذاری به مثابه هزینه اجرای پروژه تلقی شده است، در حالی که مقوله سود با مقوله هزینه متفاوت است و نمی‌توان سود پرداختی را برای شرکت‌های عمرانی مذکور، هزینه تلقی نمود. ثانیاً مفهوم هزینه‌های بالاسری ناظر بر هزینه‌های مربوط به کنترل و تأیید پروژه است و سود سرمایه‌گذاری نیز اساساً و عرفاً به‌عنوان هزینه‌های مستقیم اجرا و نگهداری پروژه تلقی نمی‌شود.^۲ از

۱. اجرای کار در زمین‌ها و محل‌های تحویلی، مستلزم اخذ پروانه یا پرداخت حقوقی از قبیل عوارض شهرداری، حق ریشه و مستحقات و مانند اینها باشد، کارفرما متعهد به تحصیل پروانه ساختمان و پرداخت وجوه مزبور است.

۲. در ادامه و نقد طرح استفساریه به این موضوع پرداخته می‌شود.



طرف دیگر، آیین‌نامه اجرایی مذکور نمی‌تواند هزینه‌هایی را شناسایی کند که خارج از مفهوم هزینه‌های تمام‌شده برای اجرا و نگهداری پروژه و طرح که در قانون ذکر گردیده، باشد؛ چراکه منطبق با اصل یکصدوسی‌وهشتم قانون اساسی،^۱ آیین‌نامه و مصوبات هیئت وزیران نباید با متن و روح قوانین مغایرت داشته باشد؛ در نتیجه، آیین‌نامه مصوب نمی‌تواند موجب تضییق و یا توسعه قانون شود.

به‌علاوه، شناسایی موارد هزینه قابل قبول مالیاتی در آیین‌نامه اجرایی به‌صورت مستقل از قانون، مغایر با اصل پنجاه‌ویکم^۲ قانون اساسی است؛ مطابق با این اصل، صلاحیت وضع مالیات و هرگونه معافیت مالیاتی صرفاً در اختیار مجلس شورای اسلامی است؛ در نتیجه، اساساً با آیین‌نامه هیئت وزیران نمی‌توان مالیات وضع کرد و یا هرگونه معافیت مالیاتی برقرار نمود؛ بنابراین، استناد به آیین‌نامه اجرایی برای قابل قبول دانستن هزینه‌های سرمایه‌گذاری به مثابه هزینه تمام‌شده اجرا و نگهداری پروژه آزادراهی (اعم از اینکه به شرکت ساخت آزادراه تعلق داشته باشد و یا برای سرمایه‌گذار منظور شود) صحیح نیست؛ بنابراین، اینکه رأساً به‌موجب آیین‌نامه اجرایی هیئت وزیران، سود شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری حاصل از ساخت پروژه معاف از مالیات شده است، مغایر با قانون بوده است.

۱. علاوه بر مواردی که هیئت وزیران یا وزیری مأمور تدوین آیین‌نامه‌های اجرایی قوانین می‌شود، هیئت وزیران حق دارد برای انجام وظایف اداری و تأمین اجرای قوانین و تنظیم سازمان‌های اداری به وضع تصویب‌نامه و آیین‌نامه بپردازد. هر یک از وزیران نیز در حدود وظایف خویش و مصوبات هیئت وزیران حق وضع آیین‌نامه و صدور بخشنامه را دارد، ولی مفاد این مقررات نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد. دولت می‌تواند تصویب برخی از امور مربوط به وظایف خود را به کمیسیون‌های متشکل از چند وزیر واگذار نماید. مصوبات این کمیسیون‌ها در محدوده قوانین پس از تأیید رئیس‌جمهور لازم‌الاجراست. تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های دولت و مصوبات کمیسیون‌های مذکور در این اصل، ضمن ابلاغ برای اجرا به اطلاع رئیس مجلس شورای اسلامی می‌رسد تا در صورتی که آنها را برخلاف قوانین بیابد با ذکر دلیل برای تجدیدنظر به هیئت وزیران بفرستد.

۲. هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود.

همچنین در مقدمه توجیهی طرح استفساریه به این موضوع ضمناً اشاره می‌شود که بازپرداخت اصل سرمایه و سود حاصل از سرمایه‌گذاری نیز یک نوع هزینه برای شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری تلقی می‌شود که بایستی آن را به سرمایه‌گذاران مسترد نماید؛ در نتیجه، این هزینه نیز همانند سایر هزینه‌های تمام‌شده شرکت بایستی تلقی شده و از لحاظ مالیاتی قابل قبول باشد. این مطلب صحیح نیست؛ چراکه طبق تبصره «۳» ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری، صرفاً آن دسته از هزینه‌های تمام‌شده شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری از لحاظ مالیاتی قابل قبول است که در زمینه اجرا و یا نگهداری پروژه صورت گرفته باشد؛ طبیعتاً هزینه‌هایی که این شرکت برای تأسیس خود و یا تأمین منابع مالی انجام داده است، شامل هزینه‌های تمام‌شده اجرا و نگهداری نمی‌شود. ممکن است، گفته شود که تأمین مالی نیز برای فرایند اجرایی انجام شده است، در نتیجه، هزینه تأمین مالی نیز هزینه اجرا تلقی می‌شود. این در حالی است که باید مصادیقی به‌عنوان هزینه تمام‌شده اجرا مورد نظر باشد که ارتباط مستقیم با اجرا داشته باشد؛ به‌عنوان مثال، هزینه خرید تجهیزات، هزینه آهن‌آلات و... ارتباط مستقیم با اجرای پروژه دارد، اما هزینه‌ای که برای بازپرداخت وام خرید تجهیزات داده می‌شود و یا هزینه‌ای که برای دادرسی جهت آزادسازی اموال شرکت صورت می‌گیرد و مواردی از این دست، ارتباط مستقیمی با هزینه‌های تمام‌شده اجرای پروژه مذکور ندارد.

به‌علاوه، فرض پذیرش سرمایه از سرمایه‌گذار در پروژه ساخت آزادراه این است که از سرمایه مذکور برای اجرا و نگهداری پروژه همچون احداث آزادراه استفاده شود؛ در نتیجه، سرمایه مورد نظر در حوزه اجرا یا نگهداری پروژه به‌کار گرفته شده است؛ بنابراین، این هزینه‌ها یک بار تحت عنوان هزینه‌های تمام‌شده اجرایی از لحاظ مالیاتی



قابل قبول دانسته شده است؛^۱ در نتیجه، عملاً مالیاتی نسبت به اصل سرمایه سرمایه‌گذار که در فرایند اجرای پروژه به کار گرفته شده است، اخذ نمی‌شود. اما نسبت به سود حاصل از اجرای پروژه که میان شرکت عمرانی بخش راه و ترابری و سرمایه‌گذاران تقسیم می‌شود، چون به وسیله این سود، هزینه‌ای در قسمت اجرا و نگهداری پروژه نمی‌شود، این سود، هزینه تمام‌شده برای اجرا و نگهداری پروژه تلقی نمی‌شود. به علاوه، اساساً سود پرداختی به سرمایه‌گذار، برای شرکت‌های مذکور، هزینه تلقی نمی‌شود تا بازپرداخت آن را هزینه سرمایه‌گذاری برای شرکت‌های عمرانی بخش راه و ترابری عنوان نمود. در حقیقت، بخشی از سود به دست آمده حاصل از مشارکت در ساخت آزادراه متعلق به سازنده و بخشی متعلق به سرمایه‌گذار است؛ در نتیجه، سود مربوط به سرمایه‌گذار، تعلق به شرکت سرمایه‌پذیر بخش راه و ترابری ندارد که بازپرداخت آن برای شرکت، هزینه تلقی شود؛ در نتیجه، هزینه سرمایه‌گذاری برای شرکت مذکور، مطرح نیست که بتوان آن را جزء هزینه‌های تمام‌شده مصرح در تبصره «۳» ماده واحده قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری دانست.

با توجه به مطالبی که بیان شد، کاربرد استفساریه برای طرح مذکور حتی در صورت تغییر سؤال و تعریف هزینه سرمایه‌گذاری به عنوان بخشی از هزینه‌های تمام‌شده ذکر شده در قانون، فاقد وجه و مغایر با اصل هفتاد و سوم قانون اساسی است. به علاوه، از آنجایی که این طرح، فاقد عنوان تفسیری است؛ استثنا نمودن بازپرداخت اصل سرمایه و سود سرمایه‌گذاران از مالیات، متضمن ایجاد بار مالی برای دولت است؛ در نتیجه، این طرح به دلیل عدم تعیین طریقه جبران هزینه ناشی از ایجاد معافیت مالیاتی، با اصل

۱. مانند اینکه با وام بانک یا آورده سهامدار، تجهیزات لازم خریداری شده که در نتیجه، چون هزینه خرید تجهیزات از محل منابع بانک یا سهامدار بوده، سرمایه متعلق به سهامدار یا بانک نیز مشمول معافیت است.

هفتادوپنجم قانون اساسی^۱ نیز مغایر است. چنانچه این طرح به طریقی غیر از استفساریه و در قالب اصلاح قوانین مطرح شود، ضروری است، طریقه جبران هزینه‌های ناشی از آن دیده شود.

بنابراین، ارائه طرح استفساریه مذکور به این صورت از جهات عدیده دارای اشکال به نظر می‌رسد و تصویب آن به این شکل، توصیه نمی‌شود.

جمع بندی

طرح استفساریه ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع پولی و مالی کشور به دلایل متعدد فاقد عنوان تفسیری و مغایر با اصل هفتادوسوم قانون اساسی است؛ چراکه مفاد استفساریه و جهت تفسیری آن، ابهام دارد. به‌علاوه، موضوع مورد نظر در استفساریه با مطلب و موضوع موجود در قانون همخوانی ندارد؛ در نتیجه، فرض تفسیر در خصوص آن، فراهم نمی‌باشد. همچنین تلقی هزینه‌های سرمایه‌گذاری به مثابه هزینه‌های تمام‌شده مندرج در تبصره «۳» ماده‌واحد قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری، صحیح نیست. از سوی دیگر، به دلیل ماهیت اصلاحی طرح مذکور و ایجاد بار مالی، مغایر با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی نیز است؛ در نتیجه، تصویب آن به این صورت و ناظر بر ماده‌واحد قانونی مذکور، توصیه نمی‌شود.

۱. طرح‌های قانونی و پیشنهادهای و اصلاحاتی که نمایندگان در خصوص لوایح قانونی عنوان می‌کنند و به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه عمومی می‌انجامد، در صورتی قابل طرح در مجلس است که در آن طریق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید نیز معلوم شده باشد.

