

اظهار نظر کارشناسی درباره:
**« طرح استفساریه ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد
تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران »**



مقدمه

وضع مالیات، سیاستی اقتصادی است که اهداف خاصی از جمله کسب درآمد برای دولت جهت ارائه کالاها و خدمات عمومی، ایجاد محدودیت برای فعالیت‌های سوداگرانه و تخصیص بهینه منابع را دنبال می‌کند و به همین ترتیب معافیت‌های مالیاتی نیز نوعی ابزار حمایتی محسوب می‌گردد که باید از چارچوب اقتصادی برخوردار باشد تا آثار مثبت وضع مالیات را خنثی نکند.

در همین راستا جهت گسترش صادرات صنعتی و تسهیل دسترسی کشورها به بازارهای جهانی، فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در مناطق آزاد تجاری و صنعتی از مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم به مدت بیست سال معاف گردیده است. حکم مذکور، در مقام اجرا موجب ابهام در خصوص شمول معافیت مالیاتی در این ماده بر حقوق‌بگیران صاحبان مشاغل و مستخدمین گردید. بر همین اساس هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۳۴۴ مورخ ۱۳۹۹/۳/۲۰ تسری معافیت مقرر در ماده (۱۳) قانون چگونگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی به حقوق کارکنان واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری و صنعتی را فاقد وجاهت قانونی تشخیص داد.

به منظور رفع ابهام مذکور طرح استفساریه ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید که در ادامه به بررسی آن خواهیم پرداخت:

ارزیابی طرح

همان‌گونه که ذکر شد در جهت فراهم ساختن شرایط تجارت آزاد در یک منطقه محدود کشور و با هدف گسترش صادرات صنعتی، ایجاد اشتغال و انتقال تکنولوژی از طریق جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و گسترش تعمیق ارتباطات مالی، مناطق آزاد تجاری و صنعتی از شرایط خاص و ترجیحی و مشوق‌های گمرکی و مالیاتی بهره‌مند می‌گردند. در جمهوری اسلامی ایران نیز به موجب ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ با اصلاحات و الحاقات بعدی، فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در این مناطق از مالیات معاف شد و مقرر گردید: **« اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای بیست سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. »**

مشخصات طرح

دوره یازدهم - سال اول

شماره ثبت:

۳۲۴

شماره چاپ:

—

تاریخ چاپ:

—

دفتر مطالعات حقوقی

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۴۰۱۸۰۱۸

تاریخ انتشار:

۱۴۰۰/۱۱/۲



متعاقب ابهام در خصوص شمول یا عدم شمول این ماده نسبت به حقوق مستخدمین در این مناطق، هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به موجب رأی شماره ۳۰/۴/۲۰۹۰ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ اعلام نمود: «با توجه به مفاد ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر معافیت هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ مندرج در مجوز به طور کلی هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی یا حقوقی که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلی یا استخدامی و یا براساس پروانه‌های تأسیس و یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می‌پذیرد از پرداخت مالیات بر درآمد در مدت مقرر معاف می‌باشد. همچنین کلیه اموال و دارایی‌های اشخاص مزبور نیز که منحصراً در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق یاد شده مستقر باشند از معافیت مقرر برخوردار خواهند بود». سپس سازمان امور مالیاتی نیز به موجب مکاتبات شماره ۲۳۲/۲۵۶۰۷/ص مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۰ و ۲۳۰/۷۲۵۸/د مورخ ۱۳۹۲/۳/۲۲ حقوق کارکنان در مناطق آزاد تجاری و صنعتی را معاف از مالیات دانست.

مکاتبات مزبور مورد شکایت در دیوان عدالت اداری قرار گرفت و هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۳۴۴ مورخ ۱۳۹۹/۲/۳۰ مقرر نمود: «براساس ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران «اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود...». نظر به اینکه معافیت مقرر در این ماده ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و منصرف از حقوق‌بگیری است که تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند، لذا مقررات مورد شکایت شامل مکاتبه شماره ۲۳۲/۲۵۶۰۷/ص - ۱۳۹۱/۱۲/۲۰ مدیرکل تشخیص و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور و مکاتبه شماره ۲۳۰/۷۲۵۸/د - ۱۳۹۲/۳/۲۲ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آنها حکم به تسری معافیت مالیات مقرر در ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران به درآمد حقوق کارکنان واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری - صنعتی صادر شده، مغایر با مقررات ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران است و ابطال می‌شود».

بنابراین با توجه به رأی مزبور، معافیت حقوق مستخدمان و کارکنان شاغل در مناطق آزاد از شمول مالیات فاقد وجهت قانونی تشخیص داده شد. بر همین اساس استفساریه ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران به

۱. معاون محترم سرمایه‌های انسانی بانک تجارت؛ احتراماً عطف به نامه شماره ۱۵۰۴۵۷۴-۱۱،۳۰-۱۳۹۱ در خصوص مناطقی که ۱۰۰ درصد و یا ۵۰ درصد مالیات حقوق کارکنان در آن از پرداخت مالیات معاف است به آگاهی می‌رساند:

۱. به موجب ماده (۱۲) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲،۶،۷ مجلس شورای اسلامی، درآمد حقوق کارکنان واحدهایی که با کسب مجوز در مناطق مذکور ایجاد و براساس مجوزهای استخدامی و حکم رسمی بابت اشتغال در مناطق موصوف پرداخت می‌گردد از تاریخ صدور مجوز توسط منطقه به مدت ۲۰ سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

۲. براساس ماده (۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بخشوده می‌شود. فهرست مذکور به موجب تصویبنامه شماره ۷،۶۲۲۹،ت، ۴۰۹۹۶ هـ- ۱۳۸۸،۴،۱۰ برای برنامه چهارم توسعه اقتصادی به تصویب هیئت وزیران رسیده و طی بخشنامه شماره ۵۴۸۲۹، ۲۱-۲۱-۱۳۸۸،م، این سازمان ابلاغ گردید.

۲. احتراماً به منظور هماهنگی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مستقر در مناطق آزاد تجاری مراتب زیر را به آگاهی می‌رساند: «با عنایت به رأی شماره ۳۰،۴،۲۰۹۰، ۲۳۲/ص، ۱۳۷۴،۳،۲۴ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی، با توجه به مفاد ماده (۱۲) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر معافیت هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ مندرج در مجوز، به طور کلی هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی یا حقوقی که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلی یا استخدامی و یا براساس پروانه‌های تأسیس و یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می‌پذیرد از پرداخت مالیات بر درآمد در مدت مقرر (۲۰ سال از تاریخ صدور مجوز) معاف می‌باشد. بنابراین درآمد حقوق کارکنان واحدهایی که با کسب مجوز در مناطق مذکور ایجاد و بابت اشتغال در مناطق موصوف حقوق دریافت می‌دارند به مدت ۲۰ سال از تاریخ مندرج در مجوز مذکور معاف خواهند بود. شایان ذکر است معافیت مالیاتی مورد نظر ناظر به مواردی است که حقوق‌بگیر صرفاً در محدوده جغرافیایی مناطق آزاد تعیین شده اشتغال داشته باشد».

مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید. درحقیقت این طرح مقرر می‌دارد که ارائه خدمت مستخدمین در مناطق آزاد تجاری و صنعتی فعالیت اقتصادی بوده و مشمول ماده (۱۳) می‌باشد و متعاقباً معاف از پرداخت مالیات است.

مع الوصف با عنایت به اینکه اولاً براساس ماده (۱۱) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی «صدور مجوز برای انجام هر نوع فعالیت اقتصادی مجاز، ایجاد بنا و تأسیسات و تصدی به انواع مشاغل توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، در مورد مشاغلی که متصدی مستقیم ندارند در محدوده منطقه فقط در اختیار سازمان می‌باشد» و مشاغل موجود در دستگاه‌های اجرایی نیاز به صدور مجوز از سوی سازمان مناطق آزاد ندارند. ثانیاً معافیت مقرر در ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران بر مبنای اهدافی چون تشویق افراد به فعالیت اقتصادی و افزایش سرمایه‌گذاری در مناطق آزاد تجاری - صنعتی پیش‌بینی شده و پیگیری این اهداف منصرف از ماهیت مشاغل موجود در دستگاه‌های اجرایی است که بر مبنای موازین قانونی مختلف مکلف به خدمت‌رسانی به مردم می‌باشند، لذا استفساریه مذکور قانونگذاری جدید محسوب شده و مغایر اصل هفتادوسوم (۷۳) قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ شورای نگهبان به نظر می‌رسد.

نتیجه‌گیری

بنابر مراتب فوق‌الاشعار، نظر به اینکه معافیت مقرر در این ماده ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و منصرف از مستخدمین و حقوق‌بگیران دستگاه‌های اجرایی است، لذا معافیت حقوق مستخدمان و کارکنان شاغل در مناطق آزاد از شمول مالیات فاقد وجاهت قانونی بوده و استفساریه مذکور قانونگذاری جدید محسوب می‌گردد، بنابراین مغایر اصل هفتادوسوم (۷۳) قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۷ شورای نگهبان به نظر می‌رسد و رد کلیات آن مورد پیشنهاد است.