



اظهار نظر کارشناسی درباره:

« طرح استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران »



امین اله پاک نژاد^۱، محمدبرزگر خسروی^۲، علی عبدالاحد^۳، مهدی عبدالملکی^۴
مهدی سرمست^۵، محمدحسین پیروی^۶

مقدمه

بر اساس بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، «میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری افزایش می‌یابد». با این حکم قانونی، معافیت واحدهای مذکور که بر اساس ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، ۱۰ سال تعیین شده بود، به ۲۰ سال (سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری) افزایش یافت. مطابق ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ «درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند».

۱ و ۲. تهیه و تدوین

۳ و ۴. ناظر علمی

۵ و ۶. اظهار نظر کننده



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

مشخصات طرح:

دوره یازدهم - سال دوم

شماره ثبت:

۶۶۹

مشخصات گزارش:



دفتر مطالعات حقوقی

دفاتر فرعی:

مطالعات بخش عمومی
مطالعات انرژی، صنعت
و معدن

تاریخ انتشار:

۱۴۰۱/۱۰/۲۴

شماره مسلسل:

۲۴۰۱۸۶۶۸



سازمان امور مالیاتی در جهت اجرای بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بخشنامه شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۱/۳۰ را صادر کرد. براساس این بخشنامه «واحدهای تولیدی مشمول معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مستقر در مناطق کمتر توسعه‌یافته که از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم توسعه از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری اصلی صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده و یا می‌شود، میزان معافیت آنها در صورت رعایت مقررات تا ۲۰ سال نسبت به درآمد مشمول مالیات ابرازی می‌باشد». در واقع در این بخشنامه، واحدهایی مشمول بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه شده‌اند که در طول اجرای قانون برنامه پنجم پروانه بهره‌برداری اصلی آنها صادر شده یا قرارداد استخراج و فروش منعقد نمایند. از بخشنامه فوق در دیوان عدالت اداری شکایت به عمل آمد و هیئت عمومی دیوان در رأی شماره‌های ۱۲۸۸-۱۲۸۷ آن را ابطال کرد. این رأی در این خصوص بیان داشته است که «نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی کشور در دستورالعمل و نامه‌های مورد شکایت با قید «از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم توسعه» برای تعدادی از واحدهای تولیدی و معدنی محدودیت ایجاد کرده و از معافیت قانونی محروم کرده است، بنابراین اطلاق دستورالعمل مورد شکایت، خلاف قانون و خارج از اختیار بوده و مستند به بند «۱» ماده (۱۲) و مواد (۸۸) و (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود». بنابراین رأی، قید «از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مذکور و تا پایان دوره برنامه پنجم توسعه» در بخشنامه فوق ابطال گردید و سازمان امور مالیاتی موظف شد معافیت واحدهای مشمول را از تاریخ صدور پروانه تا ۲۰ سال افزایش دهد.

در این راستا هیئت وزیران مصوبه شماره ۱۳۹۱۸۹ را در تاریخ ۱۳۹۶/۱۱/۳ صادر کرد که در آن هیچ‌گونه تغییر مبدأ زمانی برای شمول بند «ب» ماده (۱۵۹) قائل نگردید. پس از این مصوبه، برخلاف مصوبه قبلی، هیئت وزیران در تصویبنامه شماره ۲۳/۲۴۰/ت/۵۶۱۷۹ مورخ ۱۳۹۸/۲/۳۱ (و به تبع آن سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه شماره ۹۸۲۰۰/۱۶ مورخ ۱۳۹۸/۳/۱ خود) در خصوص بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بیان داشت: «واحدهای صنعتی و معدنی موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۸۰ - که در طول برنامه پنجم توسعه با سرمایه‌گذاری انجام شده برای آنها پروانه بهره‌برداری اعم از اصلی، جایگزین، متمم و اصلاحی از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، مشروط به اینکه دوره معافیت واحدهای مورد نظر تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به اتمام نرسیده باشد، مشمول حکم بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون مذکور هستند». همچنین مطابق این تصویبنامه، مصوبه شماره ۱۳۹۱۸۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۳ هیئت وزیران نسخ شد.

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، تصویبنامه و بخشنامه فوق را در رأی شماره ۲۸۲ الی ۲۹۱ خود با استدلال زیر ابطال کرد: «اطلاق مقررات مذکور از جهت اعمال محدودیت برای آن دسته از واحدهای صنعتی و معدنی که دوره معافیت آنها قبل از قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران شروع شده و تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به پایان نرسیده و در طول برنامه پنجم توسعه نیز معافیت قبلی آنها همچنان استمرار داشته، مغایر با قوانین فوق‌الاشاره و مفاد دادنامه شماره ۱۲۸۸ - ۱۲۸۷ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۲ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری و خارج از حدود اختیار مراجع وضع‌کننده مقررات یادشده است و مستند به بند «۱» ماده (۱۲) و مواد (۸۸) و (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود». به عبارتی دیوان عدالت اداری بر نظر سابق خود اصرار ورزید و هرگونه اعمال محدودیت جهت اعطای معافیت موضوع بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه را وارد نمی‌داند. حال با توجه به بیان سابقه مسئله حاضر، این سؤال کماکان وجود دارد که معافیت موضوع بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، در خصوص چه واحدهایی اعمال می‌شود؟ به بیان دیگر آیا معافیت مذکور، صرفاً در خصوص واحدهایی که پروانه آنها در طول اجرای قانون برنامه پنجم توسعه صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد، اعمال می‌گردد؟ در این خصوص اختلاف نظر وجود دارد. به همین دلیل طرح «استفسار» به بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» به شماره ثبت ۶۶۹ اعلام وصول شده است. در ادامه به بررسی ابعاد مختلف آن خواهیم پرداخت.

مفاد طرح

متن طرح «استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» به قرار زیر است:

«با توجه به لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۲۵ از ابتدای سال ۱۳۹۰؛ آیا واحدهای صنعتی و معدنی که قبل از سال ۱۳۹۰ برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر و قرارداد استخراج و یا فروش، منعقد شده، مشمول معافیت مالیاتی موضوع بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون مذکور می‌باشند؟
پاسخ: خیر؛ صرفاً واحدهای صنعتی و معدنی که در طول اجرای قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود، مشمول معافیت فوق می‌گردند».

بررسی طرح

همان‌گونه که بیان شد، از لحاظ ماهوی موضوع استفساریه آن است که آیا معافیت مذکور بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران صرفاً شامل واحدهای تولیدی است که پروانه بهره‌برداری آنها در طول اجرای برنامه پنجم توسعه صادر شده است و شامل واحدهای تولیدی که قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر شده است نیز باشد آیا این معافیت صرفاً شامل واحدهایی است که معافیت آنها در طول برنامه پنجم ادامه داشته یا شامل واحدهای تولیدی که معافیت آنها قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه به اتمام رسیده است نیز می‌شود؟

به‌طور کلی در پاسخ به سؤالات مذکور دو نظر مطرح شده است: بنابر نظر اول (که سازمان امور مالیاتی این نظر را قبول دارد) معافیت مذکور صرفاً شامل واحدهای تولیدی است که پروانه بهره‌برداری آنها در طول اجرای برنامه پنجم توسعه صادر شده و شامل واحدهای تولیدی که قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر شده نمی‌شود. بنابر نظر دوم (نظری که توسط دیوان عدالت اداری بیان شده است) معافیت مذکور به‌طور مطلق شامل واحدهای تولیدی که قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر شده است نیز می‌باشد.

دلایل نظر اول

همان‌طور که بیان شد، در نظر اول محدودیت‌هایی برای اعمال بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه در نظر گرفته می‌شود. در ادامه به‌صورت مختصر به مهم‌ترین ادله این گروه اشاره خواهد شد:

۱ در صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، آمده بود که «به‌منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی» معافیت‌هایی داده می‌شود. در عرف اقتصادی نیز عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» صرفاً برای واحدهای جدیدالتأسیس معنا دارد، زیرا سرمایه‌گذاری امری پسینی و معطوف به آینده است نه امری پیشینی. هیچ‌گاه در خصوص کسب و کارهایی که چند سال از شروع به کار آنها می‌گذرد اصطلاح «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» به کار نمی‌رود. فعالیت‌های اقتصادی قدیمی اگرچه ممکن است حمایت‌هایی لازم داشته باشند، ولی تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری برای آنها بی‌معناست و باید این مشوق‌های مالیاتی متوجه واحدهای صنعتی و معدنی جدید باشد که اشخاص و سرمایه‌گذاران رغبت کنند تا سرمایه‌های جدید خود را به مناطق کمتر توسعه‌یافته کشور بیاورند و در آنجا اقدام به فعالیت صنعتی و معدنی کنند تا موجب توسعه آن منطقه شود. به عبارت دیگر این گروه معتقدند که عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» در صدر ماده مذکور، اطلاق بند «ب» را تقیید زده است و معافیت مذکور صرفاً شامل سرمایه‌گذاری جدید می‌گردد.

۲ در مواردی که مشمول معافیت مالیاتی بر یک موضوع، محل شک و تردید باشد، اصل بر عدم معافیت مالیاتی است. به عبارت دیگر، عموماً مربوط به لزوم پرداخت مالیات در مواقع شک حاکم بوده و اگر تردیدی در باب معافیت مالیاتی حاصل شود امکان اعمال معافیت وجود نداشته و در اعمال معافیت باید به قدر متیقن اکتفا کرد.

۳ اعمال معافیت مالیاتی مذکور موجب کاهش قابل توجه درآمدهای مالیاتی شده و علاوه بر آن در وضعیت کنونی اقتصادی، دولت مکلف به استرداد مالیات‌هایی است که پیش از این از برخی واحدهای تولیدی مورد بحث اخذ کرده است

و این موضوع موجب فشار بیشتر به منابع بودجه خواهد شد.

۴ اعمال حکم بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، با رعایت مقررات و ضوابط موضوع ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ امکان‌پذیر است و چون در معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مذکور، اعمال مبدأ شروع معافیت بر مبنای تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری است، لذا در اعمال معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، این شرط باید رعایت شود و باید تنها شامل پروانه‌های صادر شده در طول اجرای قانون برنامه پنجم باشد.

۵ اینکه در بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بیان شده است که معافیت «افزایش» پیدا می‌کند، در جایی موضوعیت دارد که معافیتی وجود داشته باشد و یا قبل از اجرای قانون برنامه پنجم با سرمایه‌گذاری خاتمه یافته باشد. بنابراین، این معافیت، شامل کسانی که قبل از شروع برنامه، معافیت آنها به اتمام رسیده است، نمی‌شود.

دلایل نظر دوم

در مقابل استدلال‌های بیان شده، اشکال‌هایی مطرح شده است. همان‌طور که بیان شد، در مقابل نظر اول، گروهی قائل به عدم محدودیت و قید در اجرای بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه هستند که به تبیین آن می‌پردازیم.

۱ آنچه در نظر اول در باب مقید شدن اطلاق بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه در نظر اول مطرح شد، مقرون به ثواب نبوده و محل خدشه است؛ چرا که عبارت صدر ماده (به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی) هدف کلی اصلاح ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم را مطرح کرده و در مقام مقید کردن آن نبوده است. لذا از آنجا که در متن بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، اصلاح معافیت مالیاتی مندرج در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، به صورت مطلق بیان شده است و قانونگذار برای اعمال اصلاحیه مزبور هیچ‌گونه محدودیتی از جمله اعمال اصلاحیه مذکور از زمان صدور پروانه بهره‌برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش در طول اجرای قانون برنامه پنجم توسعه، قائل نشده است. به عبارت دیگر، قانونگذار در مقام بیان بوده و معافیت مذکور را به صورت مطلق بیان کرده و قصد اضافه نمودن قیدی به اجرای قانون مذکور نداشته است. لذا تفسیر اجرایی دولت از معافیت مذکور که شرط اجرای این بند را مطابق شرایط ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم دانسته است، خلاف اطلاق بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه است و با قانون مغایرت دارد. بنابراین تفسیر مذکور به نوعی مغایر اصل قانونی بودن مالیات (موضوع اصل (۵۱) قانون اساسی) است.

۲ در خصوص اصل تفسیر مضیق در مورد معافیت‌های مالیاتی، باید به این نکته دقت کرد که زمانی می‌توان به اصل مزبور متمسک شد که قرینه‌ای لفظی وجود نداشته باشد. این در حالی است که در خصوص بند حاضر، با عنایت به اطلاق حمایت قانونگذار از واحدهای اقتصادی در مناطق مذکور، نمی‌توان به اصل مذکور استناد کرد. اطلاق عبارت صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه ششم توسعه، شامل سرمایه‌گذاری‌های انجام شده و سرمایه‌گذاری‌های جدید می‌شود. از این رو، نمی‌توان واحدهای اقتصادی را که قبل از برنامه پنجم توسعه سرمایه‌گذاری کرده‌اند از شمول بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه خارج کرد.

۳ ممکن است، از قید بیان شده در صدر ماده (۱۵۹) (به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی)، این گونه برداشت شود که در عرف اقتصادی عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» صرفاً برای واحدهای جدیدالتأسیس معنا دارد؛ چرا که سرمایه‌گذاری امری پسینی و عطف به آینده است نه امری پیشینی. با عنایت به اینکه قانون به زبان عموم نوشته می‌شود، به نظر می‌رسد این برداشت، صحیح نیست و تسهیل و تشویق شامل سرمایه‌گذاری‌های سابق نیز می‌شود؛ چرا که در خصوص این ماده، با افزایش معافیت‌های مالیاتی واحدهای اقتصادی مشمول این ماده، زمینه ماندگاری سرمایه‌گذاری صورت گرفته در منطقه تسهیل می‌شود و شرط بقای سرمایه‌گذاری در مناطق محروم، استمرار حمایت از آن است. باید توجه داشت که عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» عبارتی تخصصی نیست که برای فهم آن به واژگان تخصصی حوزه اقتصادی رجوع کرد.

۴ بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، به نوعی در مقام اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در حوزه معافیت‌های مالیاتی بوده است. این امر فارغ از بحث سرمایه‌گذاری جدید یا قدیم است. به عبارت دیگر قانون برنامه پنجم توسعه در مقام اصلاح معافیت مذکور در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ و افزایش مدت زمان معافیت‌های مناطق کمتر توسعه‌یافته از ۱۰ سال به ۲۰ سال بوده است. لذا قانونگذار در این ماده، بر اصلاح مدت زمان معافیت‌ها تأکید داشته و نه بر مفهوم سرمایه‌گذاری. از این رو عبارت صدر ماده (به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی) در مقام بیان هدف کلی اصلاح ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم بوده قصد اضافه نمودن قیدی به اجرای قانون مذکور نداشته است. لذا از آنجا که در متن بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، اصلاح معافیت مالیاتی مندرج در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، به صورت مطلق بیان شده است و قانونگذار برای اعمال اصلاحیه

مزبور هیچ‌گونه محدودیتی از جمله اعمال اصلاحیه مذکور از زمان صدور پروانه بهره‌برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش در طول اجرای قانون برنامه پنجم توسعه، قائل نشده است.

در تحلیل و تفسیر قوانین مالیاتی، نباید صرفاً به جنبه‌هایی از قبیل تأمین بودجه عمومی یا سوءاستفاده مؤدی توجه کرد. از آنجایی که در روابط مالیاتی میان دولت و مؤدی حقوق و تکالیف متقابلی وجود دارد، نمی‌توان به صرف دلایل مذکور، به تحلیل مواد قانونی پرداخت. در تفسیر قوانین مالیاتی، ضمن دقت به سازگاری با امنیت حقوقی مؤدیان، باید طوری رفتار کرد که خطر (ریسک) ضعف قانون در پیش‌بینی وضعیت‌های مالیاتی و بیان حکم روشن در مورد آن، به مؤدی منتقل نشود؛ چراکه مؤدی در نوشتن قانون نقشی نداشته و این حق را داراست که رفتار و امور خود را بر اساس دلالت‌های روشن قانونی تنظیم کند. به عبارت دیگر نمی‌توان بار ضعف قانونگذاری را به مؤدی مالیاتی تحمیل کرد. از این رو اصل تفسیر به نفع مؤدی مالیاتی، اقتضای کند، که قانونگذار در مقام وضع قانون، قیود مدنظر خود را بیان کند و در غیر این صورت، قیود فراموش شده را نمی‌توان بجز با دلایل متقن، بر مؤدی بار کرد. بنابراین در این خصوص، در شمول معافیت مذکور نباید محدودیت جدیدی اعمال کرد.

اگر از روش تفسیر غایت‌گرا در برداشت از این ماده بهره ببریم، درمی‌یابیم محدودیت‌های بیان شده مدنظر قانونگذار نبوده است. توضیح آنکه با توجه به مراد قانونگذار در خصوص حمایت از سرمایه‌گذاری در مناطق محروم توسعه و رونق مناطق مذکور، مواد (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه به تصویب رسیده است. در خصوص اختلاف نظر ایجاد شده در تفسیر بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، باید تفسیری مدنظر قرار گیرد که به مراد قانونگذار نزدیک‌تر باشد. در این خصوص، تفسیری که معافیت مذکور را شامل واحدهایی می‌داند که قبل از تاریخ اجرای قانون برنامه پنجم توسعه، پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش آنها منعقد شده است، را شامل حکم بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه می‌داند و از این طریق حمایت بیشتری از سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته صورت می‌پذیرد، به مراد مقنن نزدیک‌تر می‌باشد. به عبارت دیگر تفسیر اجرایی دولت در خصوص بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، به منزله تزییق و محدودیت برای اعمال معافیت مذکور و مغایر مراد قانونگذار است.

نظر مختار

پس از بیان ادله نظر اول و دوم، می‌توان بیان نمود که هر دو گروه دارای استدلال‌های دارای وجه هستند. گروه اول با ارائه تفسیری غایت‌گرایانه و گروه دوم با ارائه تفسیری لفظ‌گرایانه به بررسی موضوع پرداخته‌اند. در تفسیر نوع اول، غایت قانونگذار که در صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه «(به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی)» بیان شده است، مهم تلقی می‌شود. در مقابل در تفسیر نوع دوم، هدف، ظاهر و لفظ قانون، ملاک قرار داده می‌شود. از این رو در تفسیر نوع اول، هدف غایی قانونگذار تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری‌های انجام شده و سرمایه‌گذاری‌های جدید است. مطابق بررسی‌های انجام شده، سرمایه‌گذاری‌های صورت گرفته در مناطق کمتر توسعه‌یافته، نیاز به حمایت جدیدی به منظور حفظ سرمایه خود در این مناطق ندارند. بر این اساس، قریب‌ترین برای تسری معافیت به واحدهای اقتصادی که قبل از قانون برنامه مجوز سرمایه‌گذاری گرفته‌اند، وجود ندارد و به استناد اصل عملیه «عدم» در تفسیر حقوقی، عدم ایجاد وضعیت جدید (افزایش میزان مدت معافیت مالیاتی) مفروض است؛ لذا معافیت مزبور صرفاً شامل سرمایه‌گذاری‌های جدید خواهد بود. با این تفسیر در ماده مذکور، تنها سرمایه‌گذاری‌های جدید مدنظر بوده و حکم آن شامل واحدهای اقتصادی که قبل از قانون برنامه مجوز سرمایه‌گذاری گرفته‌اند، نمی‌شود.

مسئله دیگری که در خصوص مفاد این استفسار به مطرح است، شمول معافیت مذکور در بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه نسبت به واحدهایی است که دوره معافیت مالیاتی آنها تا تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به اتمام رسیده است. به عبارت دیگر آیا واحدهایی که معافیت مالیاتی آنها تا تاریخ مذکور به پایان رسیده، می‌توانند از معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه استفاده نمایند. به نظر می‌رسد در این خصوص قرائنی جهت کشف مراد قانونگذار وجود دارد. در بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، از عبارت «افزایش می‌یابد» استفاده شده است. به‌طور معمول این عبارت در جایی موضوعیت دارد که معافیت وجود داشته باشد. به عبارت بهتر، زمانی می‌توان از افزایش معافیت مالیاتی صحبت کرد که آن معافیت برقرار باشد؛ والا با اتمام معافیت مالیاتی، افزایش معافیت معنا ندارد. به‌طور مثال اگر معافیت مالیاتی یک واحد اقتصادی در سال ۱۳۸۵ به پایان رسیده باشد، افزایش معافیت مالیاتی آن به مدت ۲۰ سال به استناد بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بی‌معنا خواهد بود. از این رو معافیت مذکور، شامل کسانی که قبل از شروع قانون برنامه، معافیت آنها به اتمام رسیده است، نمی‌شود.

براساس بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری افزایش می‌یابد. دولت (سازمان امور مالیاتی) در مقام اجرای بند فوق‌الذکر، واحدهایی را مشمول قانون فوق‌الذکر می‌نماید که در طول اجرای قانون برنامه پنجم، پروانه بهره‌برداری آنها صادر یا قرارداد استخراج و فروش آنها منعقد شده باشد. این برداشت توسط هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال شد و مطابق رأی مذکور، قید پروانه بهره‌برداری آنها صادر یا قرارداد استخراج و فروش آنها منعقد شده باشد، برای شمول معافیت مذکور حذف گردید. مفاد طرح حاضر برای بهره‌مندی از معافیت مذکور در بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم، قید صدور پروانه بهره‌برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش در طول اجرای برنامه پنجم توسعه را ضروری می‌داند. هر دو برداشت مزبور از قانون، دلایل قابل دفاع خود را دارد؛ در عین حال نظر به هدف غایی قانونگذار (تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری) و نظر به اینکه افزایش میزان مدت معافیت مالیاتی اثر چندانی بر استمرار یا عدم استمرار سرمایه‌گذاری واحدهای صنعتی و معدنی حاضر در زمان تصویب قانون در مناطق محروم، ندارد، مفاد طرح حاضر به صواب نزدیک‌تر است.