



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

مشخصات لایحه

دوره یازدهم - سال چهارم

شماره ثبت:

۹۱۰

شماره چاپ:

—

تاریخ چاپ:

—

مشخصات گزارش:



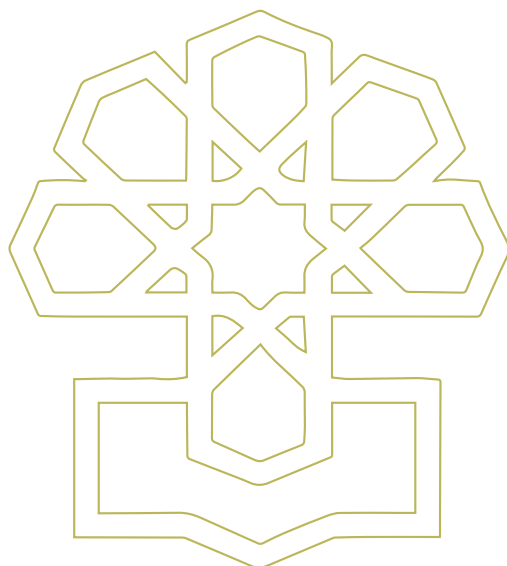
دفتر مطالعات حقوقی

شماره مسلسل:

۲۴۰۱۹۰۵۶

تاریخ انتشار:

۱۴۰۲/۴/۵



بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۱۴): بند «خ» ماده (۲۷)

(معافیت موضوع بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه)



امین اله پاک‌نژاد

چکیده

بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه بیان می‌دارد: «معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه صرفاً برای فعالیت‌های تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی که پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج آنها طی دوره اجرای قانون مذکور صادر شده باشد، جاری است». براساس بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، «میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری افزایش می‌یابد». موضوع معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، معافیت واحدهای مذکور که براساس 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. در مقام اجرای این حکم، این سؤال به‌وجود آمد که معافیت موضوع بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، در خصوص چه واحدهایی اعمال می‌شود؟ به‌بیان‌دیگر 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 می‌شود؟ در ادامه به بررسی این موضوع خواهیم پرداخت.

ناظر علمی (محمد برزگر خسروی)

۱. ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم: «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 توسعه‌یافته به میزان صد درصد (۱۰۰٪) و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند».



سازمان امور مالیاتی در جهت اجرای بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۲۳۷۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۱۱/۳۰ 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 ابراز است». 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 کنند.

هیئت عمومی دیوان در رأی شماره‌های ۱۲۸۸-۱۲۸۷ بخش‌نامه مذکور 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 شد و سازمان امور مالیاتی موظف شد معافیت واحدهای مشمول را از تاریخ صدور پروانه تا ۲۰ سال افزایش دهد.

پس از این مصوبه، هیئت وزیران در تصویب‌نامه شماره ۲۳/۲۴۰۲۳/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».

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، تصویب‌نامه و بخش‌نامه فوق را در رأی شماره ۲۸۲ الی ۲۹۱ خود با استدلال «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 است» ابطال کرد. 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.

این مسئله در رفت و آمد بین دیوان عدالت اداری و دولت باقی نماند و مجلس شورای اسلامی با اعلام وصول طرح «استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» به شماره ثبت ۶۶۹، به این مسئله ورود کرد که هنوز به تصویب نهایی نرسیده است. در طرح مجلس بیان شده بود:

«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».

این موضوع از طرف دولت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۲ نیز مورد اشاره قرار گرفت (جزء «۶» بند «ث» تبصره «۶» لایحه بودجه سال ۱۴۰۲)^۱ و با تصویب مجلس شورای اسلامی برای تطبیق با قانون اساسی و شرع به شورای نگهبان ارسال شد. شورای نگهبان مستند به نامه... هیئت عالی نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی نظام، این حکم را مغایر اصل (۱۱۰) قانون اساسی اعلام کرد.

هیئت عالی نظارت در این خصوص بیان می‌دارد: «در جزء «۶» بند «ث» تبصره «۶» به این اشاره شده است که معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹)، در خصوص بنگاه‌هایی جاری است که پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج آنها در طی قانون برنامه پنجم صادر شده باشد که این کار بنگاه‌هایی را که بعد از برنامه پنجم و با توجه به این بند سرمایه‌گذاری کرده‌اند دچار افزایش هزینه پیش‌بینی نشده می‌نماید و عملاً معافیت مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در مناطق محروم را کاهش و در نتیجه انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید در این مناطق را کاهش می‌دهد و از طرفی، خلاف عدالت مالیاتی است.

۱. معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه صرفاً نسبت به واحدهای صنعتی و معدنی که پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج آنها طی دوره اجرای قانون مذکور صادر شده باشد، جاری است.

التهایه طبق اظهار برخی از نمایندگان دولت و مجلس، ابهام ناشی از رأی یکی از مراجع قضایی در تعیین حدود ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم سبب درج این جزء در مصوبه بودجه بوده است که این ابهام نیز از طریق یک استفساریه دوفوریتی توسط مجلس قابل رفع است.»

مجلس شورای اسلامی، در راستای رفع ایراد هیئت عالی نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی نظام، حکم مذکور را، حذف کرد. پس از این، حکم لایحه بودجه در این خصوص عیناً در لایحه «الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۳)» تکرار شد که هم‌اکنون در مجلس شورای اسلامی در حال بررسی است.

اظهار نظر کارشناسی

بر اساس بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری افزایش می‌یابد. دولت (سازمان امور مالیاتی) در مقام اجرای بند فوق‌الذکر، واحدهایی را مشمول قانون فوق قلمداد می‌کند 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 شد. مجلس شورای اسلامی نیز در اعلام وصول طرح استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم و همچنین در جزء «۶» بند «ث» تبصره «۶» بودجه مصوب سال ۱۴۰۲، به نظر دولت تمایل نشان داد. هیئت عالی نظارت نیز، حکم جزء «۶» مذکور را مغایر با سیاست‌های کلی نظام قلمداد کرد. با این اوصاف مفاد بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم نیز 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. در ادامه نکاتی حقوقی در این خصوص بیان می‌شود.

– نقض عدالت مالیاتی و رویه هیئت عالی نظارت در خصوص این حکم

با بررسی نظر هیئت عالی نظارت در خصوص جزء «۶» بند «ث» تبصره «۶» بودجه سال ۱۴۰۲ (که حکمی مشابه بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه دارد)، علت مغایرت حکم مذکور با سیاست‌های کلی به دو جهت است: بی‌ثباتی و نگاه بلندمدت و دیگری نقض عدالت مالیاتی. بر اساس نظر هیئت عالی نظارت، ارائه تفسیر اشاره شده از بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، به این دلیل که مغایر فلسفه وضع حکم مذکور است، مغایر ثبات و نگاه بلندمدت قلمداد می‌شود. به عبارت دیگر قانونگذار باید در تنظیم قوانین، ثبات و نگاه بلندمدت داشته باشد و این‌گونه قوانین، مغایر این رویکرد است. از طرف دیگر مطابق نظر هیئت عالی نظارت، قید صدور پروانه بهره‌برداری یا انعقاد قرارداد استخراج و فروش در طول اجرای برنامه پنجم توسعه برای شمول معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، مغایر عدالت مالیاتی (موضوع بند ۹ سیاست‌های کلی قانونگذاری) است.

از این رو با توجه به اینکه مفاد بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه، مشابهت فراوانی با حکم جزء «۶» بند «ث» تبصره «۶» بودجه سال ۱۴۰۲ دارد و از ایراد هیئت مذکور، زمان معتدبه نگذشته است، به نظر می‌رسد تکرار این حکم، صحیح نیست. ضمن اینکه در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم توسعه، بر عدالت مالیاتی تأکید شده است و در رویه هیئت عالی، حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه، مغایر عدالت مالیاتی تلقی می‌شود.

– عدم ماهیت برنامه‌ای حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه

ضروری است در قوانین برنامه‌های توسعه، احکام با ماهیت برنامه‌ای بیان و از آوردن احکام غیربرنامه‌ای خودداری شود. وجود احکامی با ماهیت دائمی و غیربرنامه‌ای منجر به اخلاف در نظم قانونگذاری و تشتت قوانین می‌شود. تصویب قانون «احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور» که از مواد برنامه‌های توسعه سابق تشکیل شده، به دلیل وجود احکامی با ماهیت غیربرنامه‌ای است. برای رهایی از این مشکل، نیاز است احکام با ماهیت غیربرنامه‌ای از برنامه حذف شود. حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه، به دلیل ماهیتی غیربرنامه‌ای باید از لایحه برنامه حذف و توسط فرایندی غیر از قانون برنامه مورد رسیدگی قرار گیرد.

هیئت عالی نظارت نیز در اظهارنظری که به آن اشاره شد، تصویب حکم مذکور را به صورتی خارج از لایحه بودجه و از طریق یک استفساریه دوفوریتی پیشنهاد می‌کند. این به آن معناست که هیئت مذکور، حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم (که عیناً در لایحه بودجه ۱۴۰۲ بیان شده بود) را فاقد ماهیت برنامه‌ای کوتاه‌مدت می‌داند، بنابراین تصویب آن در قانون بودجه وارد می‌کند. این نظر هیئت مذکور، اماره است که حکم مذکور، فاقد ماهیت برنامه‌ای است.

– ابهام در ماهیت حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه از حیث تفسیری بودن یا اصلاحی بودن

همان‌طور که بیان شد، در پی اختلاف در دایره شمول معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، گروهی این حکم را صرفاً



واحدهای صنعتی و معدنی که در طول اجرای قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر می‌شود، می‌دانند و گروهی دیگر حکم مذکور را شامل کلیه واحدهای قبل از تصویب برنامه پنجم نیز می‌دانند. از این رو مجلس شورای اسلامی، با ارائه طرحی در قالب استفساریه، در راستای حل این ابهام گام برداشت. در طرح مجلس شورای اسلامی، به دلیل شکل و قالب آن، واضح است که قانونگذار در مقام رفع ابهام و ارائه تفسیر از حکم مذکور بوده است. این در حالی است که مشخص نیست حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه، در مقام اصلاح بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه است یا ارائه تفسیر از آن. به عبارت دیگر ماهیت اصلاحی یا تفسیری حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه فوق‌الذکر دارای ابهام است و سبب ایجاد مشکلات و چالش‌های جدید حقوقی می‌شود؛ زیرا اثر اصلاح قوانین از زمان تصویب قانون اصلاحی است ولی اثر مصوبه تفسیر قوانین، مطابق نظر تفسیری شماره ۷۸۱۰۸ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۲۲ شورای نگهبان،^۱ در موارد مختومه نشده، از زمان تصویب قانونی است که تفسیر شده است.

بنابراین با توجه به وجود ابهام در متن بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه، به دلیل فقدان شفافیت مغایر جزء «۳» بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری است. علاوه بر این، همچنین این ابهام می‌تواند منجر به تشتت و تبعیض ناروا در اجرا شدن حکم مذکور شود؛ از این رو اطلاق آن، مغایر بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری است.



نتیجه‌گیری



از لحاظ ماهوی موضوع بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه در پی حل این مسئله 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 و شامل واحدهای تولیدی که قبل از لازم‌الاجرا شدن قانون برنامه پنجم توسعه برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر شده نمی‌شود؟

مرکز پژوهش‌های مجلس در گزارشی مبسوط ذیل طرح «استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه» به شماره مسلسل ۱۸۶۶۸ به بررسی این موضوع پرداخته و با اصل حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم موافق است؛ **اما با درج این حکم در قانون برنامه هفتم توسعه مخالف است؛ زیرا:**

الف) حکم مذکور در بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم، در رویه هیئت عالی نظارت مغایر عدالت مالیاتی دانسته شده که در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم توسعه نیز بر عدالت مالیاتی تأکید شده است.

ب) حکم مذکور در بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم، دارای ماهیت غیربرنامه‌ای است و نباید در قوانین برنامه بیان شود.

ج) ماهیت حکم بند «خ» ماده (۲۷) لایحه برنامه هفتم توسعه از حیث تفسیری بودن یا اصلاحی بودن دارای ابهام است.

د) طرح «استفساریه بند «ب» ماده (۱۵۹) برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» هم‌اکنون در مجلس شورای اسلامی در حال بررسی بوده و ضروری است طرح مذکور پیگیری شود. ضمن اینکه، این موضوع در لایحه «الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۳)» نیز تکرار شده است.

۱- مقصود از تفسیر بیان مراد مقنن است. بنابراین تزییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست، تفسیر تلقی نمی‌شود.

۲- تفسیر از زمان بیان مراد مقنن در کلیه موارد لازم‌الاجرا است بنابراین در مواردی که مربوط به گذشته است و مجریان برداشت دیگری از قانون داشته‌اند و آن را به مرحله اجرا گذاشته‌اند تفسیر قانون به موارد مختومه مذکور تسری نمی‌یابد.

