



رای شماره ۲۴۰۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۸/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (عبارت « اعم از » و « یا استخدامی » در رای شماره ۲۰۹/۴/۳۰-۱۳۷۴/۰۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی که مبین تسری معافیت مذکور به مستخدمین دستگاههای اجرایی و کلیه شاغلین است ابطال شد).	موضوع
بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۴۰۴ و ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۴۰۵ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰۸/۲۵ شماره پرونده: ۹۹۰۰۸۵۸-۹۸۰۳۶۴۴ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشکایان: آقایان بهمن زبردست و سجاد کریمی پاشاکیموضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارات «اعم از» و «یا استخدامی» از رای شماره ۲۰۹/۴/۳۰-۱۳۷۴/۰۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی گردش کار: آقای سجاد کریمی پاشاکی به موجب دادخواستی ابطال رای شماره ۲۰۹/۴/۳۰-۱۳۷۴/۰۳/۲۴ شورای عالی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "با توجه به ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی و اصلاحیه آن: اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف خواهند بود و با عنایت به عبارات «فعالیت اقتصادی» و «از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز» و نیز متن ماده ۱۱ همین قانون مبنی بر اینکه «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 می باشد.» چنین بر می آید که مراد مقنن اعطای معافیت مالیاتی به سرمایه گذاران و کارآفرینانی است که در مناطق آزاد، باعث ایجاد اشتغال و افزایش تولید می شوند و نه کسانی که در قالب قرارداد استخدامی در خدمت افراد دیگری در این مناطق به کار اشتغال دارند. با این حال در سطر هشتم رای مورد شکایت از شورای عالی مالیاتی بدون توجه به آن که توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون در صلاحیت مقنن است، با آوردن عبارت «اعم از» و «یا استخدامی» معافیت سابق الذکر را به حقوق بگیران مناطق آزاد تسری داده که در مغایرت با مواد ۱۱ و ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی و از سوی دیگر در مغایرت با اصل ۵۱ قانون اساسی و سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی است. وفق اصل ۵۱ قانون اساسی، مالیات به موجب قانون وضع می شود و معافیت و بخشودگی مالیاتی نیز به موجب قانون ایجاد می گردد. از آنجا که مالیات از منابع مهم درآمدی نظام جمهوری اسلامی ایران محسوب می شود و حفظ نظام ملازمه با حفظ منابع درآمدی آن دارند لذا کاهش غیرقانونی منابع درآمدی از قبیل اعطای معافیتها و بخشودگی ها، به تضعیف نظام جمهوری اسلامی ایران منتهی می گردد و حقوق دولت را به نفع اشخاص، بدون مبنای قانونی، واگذار می نماید. بنابراین چنانچه چنین عملی صورت گیرد علاوه بر مغایرت با اصل ۵۱ قانون اساسی مغایر با قاعده فقهی، وجود حفظ نظام اسلامی نیز خواهد بود و از حیث اعطای معافیت غیرقانونی به اشخاص، عین تبعیض ناروا در منافات با بند ۹ اصل ۳ قانون اساسی و مغایر با قاعده فقهی برابری و مساوات می باشد. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی طی رای معترض عنه در پاسخ به ۴ سوال طرح شده رای واحد داد که بر اساس قراین مندرج در رای مشخص می شود که پاسخ کلیه این ۴ سوال مبنی بر اعمال معافیت مالیاتی مثبت ارزیابی شده است. در موضوع معافیت مالیاتی حقوق بگیران صاحبان مشاغل مورد سوال اول با قید عبارت استخدامی مندرج در رای معترض عنه معافیت حقوق بگیران صاحبان مشاغل را تایید نمود که این موضوع مورد استفاده بعدی مقامات سازمان امور مالیاتی در تصریح بر اعطای معافیت مالیات بر درآمد حقوق بگیران صاحبان مشاغل قرار گرفت و به این ترتیب افرادی که مستخدم صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی بودند اعم از بخش خصوصی و دولتی، همگی از این معافیت مالیات بر درآمد برخوردار گشتند که بر اساس دادنامه شماره ۳۴۴-۱۳۹۹/۳/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مکاتبات شماره ۲۵۶۰۷/۲۳۲۲-ص-۱۳۹۱/۱۲/۲۰ و ۱۳۹۲/۳/۲۲-۱۳۹۲/۳/۲۲ مقامات سازمان امور مالیاتی، ابطال گردید و این ابطال خود دلیلی قاطع بر نقض بخشی از رای معترض عنه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی می باشد. سوال دوم مطروحه در رای معترض عنه در خصوص امکان معافیت مالیات بر ارث اموال اشخاص حقیقی مستقر در محدوده مناطق آزاد تجاری-صنعتی است. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در فراز پایانی رای خود چنین بیان داشته است: «... 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» جمله مصرح در این رای دقیقاً کلیه اموال و داراییهای اشخاص مزبور که منحصراً در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف باشد را مشروط به استقرار در مناطق آزاد از معافیت مالیاتی برخوردار دانسته است. به عبارتی انتقال مایهاتک شخص حقیقی یا حقوقی صاحب مشاغل به ورثه مشروط بر آن که در محدوده منطقه آزاد مستقر باشد، دارای معافیت مالیاتی خواهد بود. این در حالی است که وفق ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، انتقال مایهاتک به ورثه، فعالیت اقتصادی محسوب نمی شود که مشمول معافیت مصرح در ماده قانونی اخیرالذکر باشد و صرفاً انواع فعالیت اقتصادی در مناطق آزاد مشمول معافیت مالیاتی دانسته شده اند، بنابراین این بخش از رای معترض عنه نیز مخالف اصل ۵۱ و بند ۹ اصل ۳ قانون اساسی و ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی و از بابت ضرری که بیت	

المال مسلمین از حیث عدم وصول مالیات و بخشودگی آن وارد می آورد مغایر قاعده فقهی وجوب حفظ نظام اسلامی و نیز قاعده برابری و مساوات می باشد. در خصوص سوالات سوم و چهارم نیز هیات عمومی شورای عالی مالیاتی طی فراز پایانی رای خود مشابه بند (ثانیاً) این دادخواست اظهار نظر مثبت نموده است. به عبارتی انحلال شرکت و نیز تاسیس شرکت یا افزایش سرمایه آن را مشمول معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی دانسته است. این در حالی است که انحلال فعالیت اقتصادی محسوب نمی گردد که از معافیت مالیاتی برخوردار باشد و اتفاقاً انحلال، مخالف مفهوم فعالیت اقتصادی مصرح در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی به کار گرفته می شود. " آقای بهمن زبردست نیز به موجب دادخواست تقدیمی ابطال عبارات « اعم از » و « یا استخدامی » از رای شماره ۱۳۷۴۰۳۰۲۴-۳۰۰۴۰۲۰۹۰ شورای عالی مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " به استحضار می رساند، وفق ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی و اصلاحیه آن « اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود. با عنایت به عبارات « فعالیت اقتصادی » و « از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز » و نیز متن ماده ۱۱ همین قانون مبنی بر اینکه « صدور مجوز برای انجام هر نوع فعالیت اقتصادی مجاز، ایجاد بنا و تاسیسات و تصدی به انواع مشاغل توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، در مورد مشاغلی که متصدی مستقیم ندارند در محدوده منطقه فقط در اختیار سازمان نمی باشد، چنین بر می آید که مراد مقنن اعطای معافیت مالیاتی به سرمایه گذاران و کارآفرینی است که در مناطق آزاد، باعث ایجاد اشتغال و افزایش تولید می شوند، نه کسانی که در قالب قرارداد استخدامی در خدمت افراد دیگری در این مناطق به کار اشتغال دارند، معهداً در سطر هشتم پاراگراف دوم رای شماره ۱۳۷۴۰۳۰۲۴-۳۰۰۴۰۲۰۹۰ شورای عالی مالیاتی، بدون توجه به اینکه توسیع و تضییق حدود و ثغور قانون از شیون مقنن است، با آوردن دو عبارت « اعم از » و « یا استخدامی » معافیت سابق الذکر را به حقوق بگیران مناطق آزاد تسری داده که هم مغایر مواد ۱۱ و ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی و هم ناقض اصل ۵۱ قانون اساسی و خلاف عدالت و از حیث ایجاد تبعیض مالیاتی میان حقوق بگیران مناطق آزاد با همگنانشان در دیگر نقاط کشور و خارج از حدود اختیارات این شورا است. لذا با عنایت به این موارد و با توجه به بند ۱۷ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی مبنی بر « اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی » از آن مقام عالی درخواست حذف و ابطال این دو عبارت را دارم. " متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است: " گزارش شماره ۱۳۷۲۰۹۰۱۶-۵/۳۰-۳۵۵۴ و ۱۳۷۲۰۹۰۵-۳۶۸۱-۳۰۰۷-۱۰۱۳۷۲ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی درخصوص ابهامات مربوط به موارد شمول با عدم شمول معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲۰۲۰۷ مجلس شورای اسلامی حسب ارجاع معاونت مذکور در جلسه مورخ ۱۳۷۴۰۳۰۲۰۹۰ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی که خلاصه موارد ابهام به شرح زیر می باشد مطرح است. ۱- آیا حقوق بگیران صاحبان مشاغل که در منطقه آزاد تجاری به فعالیت اقتصادی اشتغال دارند مشمول معافیت مقرر در ماده قانونی یادشده می باشند یا خیر ؟ ۲- در مورد شخص حقیقی که حایز شرایط به شرح مذکور در صدر ماده قانونی فوق است در صورت فوت آیا به دارایی های وی در این مناطق مالیات بر ارث تعلق می گیرد؟ ۳- آیا شخص حقوقی حایز شرایط مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون اشاره شده در صورت انحلال مشمول مالیات بر درآمد دوره انحلال خواهد شد؟ ۴- سرمایه شرکتهای سهامی و مختلف سهامی حایز شرایط به شرح مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون فوق در موقع تاسیس شرکت یا افزایش سرمایه مشمول حق تمریر موضوع ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم می گردد یا خیر؟ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و مشاوره نسبت به موارد یادشده به شرح آتی اعلام رای می نماید: 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 بطور 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 پروانه های تاسیس و یا بهره برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می پذیرد از پرداخت مالیات بر درآمد در مدت معاف می باشد. همچنین کلیه اموال و داراییهای اشخاص مزبور نیز که منحصراً در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق یادشده مستقر باشند از معافیت مقرر برخوردار خواهند بود. " در پاسخ به شکایات مذکور، رییس شورای عالی مالیاتی به موجب لوایح شماره ۱۷۲۳۷-۱۳۹۸۰۱۱۰۵ و ۱۳۹۹۰۴۰۲۵-۳۶۳۴ توضیح داده است که: " نظر به اینکه حقوق بگیران موسسات اقتصادی مورد نظر مغایر با مدعای شاکی از حیث چگونگی، شرایط و نحوه کار با حقوق بگیران شاغل در سایر نقاط کشور دارای تفاوت بارزی می باشند به نحوی که استخدام، به کارگیری و پرداخت حقوق و مزایای کارکنان شاغل در مناطق آزاد از حیث مقررات قانون کار و تامین اجتماعی وفق آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۱۲ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری تابع مقررات خاص مناطق آزاد و تحت نظر سازمان مناطق آزاد می باشد و از آنجا که انعقاد قرارداد استخدامی در چارچوب مقررات استخدامی موسسات دارای مجوز فعالیت در آن مناطق توجهاً به عبارت « هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه » مندرج در ماده ۱۳ قانون مذکور خود نوعی مجوز تبعی محسوب می گردد و از سوی دیگر بدون وجود مستخدمین و حقوق بگیران فنی، کارگری و کارمندی، اصولاً فعالین اقتصادی مورد نظر قادر به انجام هیچ گونه فعالیت تولیدی و اقتصادی نبوده و انجام آن قابل تصور و عملی نیز نمی باشد و این امر (به کارگیری نیروی تولیدی و خدماتی) لازم و ملزوم انجام هر فعالیت اقتصادی و مکمل شاکله و سازمان موسسه اقتصادی مربوط محسوب می شود، لذا با عنایت به مراتب فوق و عنایت به قاعده (اذن در شی اذن در لوازم آن است) و اینکه لوازم هر فعالیت اقتصادی همانا استخدام نیروی فنی و انسانی مورد نیاز خواهد بود و مآلاً اعتقاد به اینکه معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد منحصراً ناظر به فعالین اقتصادی دارای مجوز بوده و شامل حقوق بگیران آنها نمی گردد، توجهاً به عدم وجود مصوبه و مقرر خاصی در این خصوص، خود نوعی بی عدالتی و تبعیض ناروا محسوب می شود. طبق ماده ۹ قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات » به منظور ایجاد و توسعه شرکتها و موسسات دانش بنیان و تقویت همکاریهای بین المللی اجازه داده می شود واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارکهای علم و فناوری در جهت انجام ماموریتهای محوله از مزایای قانونی مناطق

آزاد در خصوص روابط کار، معافیتهای مالیاتی و عوارض سرمایه گذاری خارجی و مبادلات مالی بین المللی برخوردار گردند.» در این ارتباط طبق تصویب نامه شماره ۱۶۵۳۰۴ ت ۵۲۲۳۴ هـ - ۱۶/۱۲/۱۳۹۴ هیات وزیران در خصوص اصلاح ماده ۲ مقررات اجرایی ماده ۹ قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان و تجاری سازی نوآوریها و اختراعات موضوع بند ۱۱ تصویب نامه شماره ۲۰۲۹۵۶ ت ۴۶۵۱۳ هـ - ۱۷/۱۱/۱۳۹۱ که در روزنامه رسمی شماره ۲۰۶۸۹ - ۲۲/۱۲/۱۳۹۴ منتشر گردیده است، « واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارکهای علم و فناوری و شهرکهای فناوری نسبت به فعالیت های مذکور از تاریخ صدور مجوز توسط مدیریت پارک و نیز کارکنان شاغل در واحدهای یاد شده از معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۲ - و اصلاحات بعدی آن برخوردار خواهند بود. همچنین در خصوص مالیات بر ارث و همچنین مالیات دوره انحلال اشخاص حقوقی واجد شرایط مستقر در مناطق آزاد، نظر شما را به بندهای ۱ و ۲ رای بعدی هیات عمومی شورا به شماره ۵۵۸۶ ت ۴۰۳۰ - ۲۲/۱۲/۱۳۷۶ که از حیث دو مورد فوق ناسخ و یا تصحیح کننده رای شماره ۲۰۹۰ ت ۴۰۳۰ - ۲۴/۳/۱۳۷۴ هیات عمومی یاد شده می باشد جلب می نماید. در خصوص «حق تمیر» نظر به اینکه حق تمیر از عناوین و فصول باب دوم قانون مالیاتهای مستقیم (فصل پنجم) در عداد مالیات بر «دارایی» می باشد، لذا مشمول معافیت مالیات بر دارایی مقرر در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری بوده و از این حیث ایرادی به رای شماره ۲۰۹۰ ت ۴۰۳۰ - ۲۴/۳/۱۳۷۴ هیات عمومی شورا مترتب نمی باشد. " مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی نیز به موجب لایحه شماره ۵۷۷۱ ت ۶۰۰۱۴۰ توضیح داده است که: " رای مذکور در دوره حکومت ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۲/۱۲/۱۳۶۶ (پیش از قانون اصلاحی مصوب ۱۱/۱۲/۱۳۸۰) صادر شده است، مفاد این ماده بر لازم الاتباع بودن رای هیات شورای عالی مالیاتی، در موارد مذکور در بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون پیش گفته برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و مامورین مالیاتی دلالت دارد. " قایم مقام دبیر شورای نگهبان نیز، در پاسخ به ادعای مطروحه مبنی بر خلاف شرع بودن مقررره مورد شکایت، به موجب نامه شماره ۲۷۲۸۱ ت ۱۰۲ - ۲/۶/۱۴۰۰ اعلام کرده است که: " موضوع رای شماره ۲۰۹۰ ت ۴۰۳۰ - ۲۴/۳/۱۳۷۴ شورای عالی مالیاتی در خصوص شمول یا عدم شمول معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری، در جلسه مورخ ۳۱/۵/۱۴۰۰ شورای نگهبان مورد بحث و بررسی قرار گرفت که به شرح ذیل اعلام نظر می گردد: رای مورد شکایت فی نفسه خلاف شرع شناخته نشد. تشخیص قانونی بودن آن بر عهده دیوان عدالت اداری است. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۲۵/۸/۱۴۰۰ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عموماً؛ قایم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۲۷۲۸۱ ت ۱۰۲ - ۲/۶/۱۴۰۰ در خصوص جنبه شرعی شکایت مطروحه اعلام کرده است که « رای مورد شکایت فی نفسه خلاف شرع شناخته نشد. تشخیص قانونی بودن آن بر عهده دیوان عدالت اداری است. » بنابراین در اجرای تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تبعیت از نظر فقهای شورای نگهبان، موردی برای ابطال از بُعد شرعی وجود ندارد. ثانیاً؛ با توجه به مفاد آرای شماره ۳۴۴-۳۰/۲/۱۳۹۹ و ۱۱۶۹-۹/۲/۱۳۹۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران که مقرر می دارد: «اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود»، ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیتهای اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و منصرف از حقوق بگیریانی است که به عنوان مستخدم دستگاههای اجرایی و یا تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند، بنابراین عبارات «اعم از» و «یا استخدامی» در رای شماره ۲۰۹۰ ت ۴۰۳۰ مورخ ۲۴/۳/۱۳۷۴ شورای عالی مالیاتی که مبنی تسری معافیت مذکور به مستخدمین دستگاههای اجرایی و کلیه شاغلین است، خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری ابطال عبارات مذکور به زمان صدور رای شورای عالی مالیاتی موافقت نشد./حکمتعلی مظفریرییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

Froala Editor

