



شماره بخشنامه : 9909970905810340

تاریخ : ۱۳۹۹/۰۲/۳۰

دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال مکاتبه های شماره 25607/232/ص مورخ 1391/12/20 ، 7258/230/د مورخ 1392/03/22 سازمان امور مالیاتی کشور
تاریخ: 1399/02/30 شماره: 9909970905810344 بسم الله الرحمن الرحيم تاریخ دادنامه: 1399/02/30 شماره پرونده: 9700927 مرجع رسیدگی : هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکی : آقای علی اصغر کاشفی موضوع شکایت و خواسته: ابطال مکاتبه های شماره 25607/232/ص مورخ 1391/12/20 ، 7258/230/د مورخ 1392/03/22 سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مکاتبه های شماره 25607/232/ص مورخ 1391/12/20 ، 7258/230/د مورخ 1392/03/22 سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که : «1. طبق مکاتبات مورد شکایت، معافیت مالیاتی موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران شامل دستگاه های اجرایی مستقر در مناطق آزاد تجاری- صنعتی نیز شده است . این امر خلاف منطوق ماده 13 قانون یاد شده است. زیرا طبق این ماده ، اشخاص حقیقی و حقوقی در صورتی که در منطقه آزاد فعالیت اقتصادی داشته باشند و برای آنها مجوز فعالیت صادر شده باشد، مشمول معافیت موضوع این ماده می گردند. این در حالی است که بر اساس ماده 11 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی، فعالیت اقتصادی فعالیتی است که برای آن مجوز صادر می شود و با توجه به اینکه دستگاه های اجرایی برای فعالیت خود نیاز به اخذ مجوز از مناطق آزاد ندارند، نمی توان آنها را مشمول عنوان فعالیت اقتصادی دانست. از سوی دیگر صدور مجوز توسط سازمان منطقه آزاد طبق ماده 11 قانون فوق برای مشاغلی است که متصدی مستقیم ندارد. در حالی که دستگاه های اجرایی متصدی مستقیم داشته و تابع قوانین استخدامی هستند. بنابر این صدور مجوز هم برای آنها عملاً امکان پذیر نیست. 2. طبق بند «ت» ماده 132 قانون مالیات های مستقیم: «شرط برخورداری از هر گونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است.» و از سوی دیگر حکم ماده 132 قانون مالیاتهای مستقیم ناظر به اشخاص حقوقی غیر دولتی است. بنابراین سازمان مناطق آزاد با ماهیت دولتی خود نمی تواند اظهارنامه مالیاتی تسلیم و در نتیجه نمی تواند مشمول معافیت مالیاتی شود و مکاتبات مورد شکایت از این جهت نیز خلاف قانون است . در پی اخطار رفع نقصی که از طرف دفتر هیأت عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری، برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره 1-927-97 مورخ 1397/05/01 ثبت این دفتر شده پاسخ داده است که :	

"بازگشت به ایراد رفع نقص مربوط به پرونده کلاسه شماره 9709980905800366 به شماره پیگیری 9700927 بدین وسیله مراتب به شرح ذیل جهت دستور الحاق به پرونده به حضور تقدیم می گردد. با عنایت به رای شماره 30/4/2090-1374/03/24 شورای عال مالیاتی به این شرح ، گزارش شماره 3554-30/5-1372/09/16 و 3681-30/5-1372/10/07 دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی در خصوص ابهامات مربوط به موارد شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1372/02/07 مجلس شورای اسلامی حسب ارجاع معاونت مذکور در جلسه مورخ 1374/03/20 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که خلاصه موارد ابهام به شرح زیر می باشد مطرح است: « 1- آیا حقوق بگیران صاحبان مشاغل که در منطقه آزاد تجاری به فعالیت اقتصادی اشتغال دارند مشمول معافیت مقرر در ماده قانونی یاد شده می باشند یا خیر؟

2. درمورد شخص حقیقی که حائز 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؟

3. آیا شخص حقوقی حائز شرایط مذکور در صدر ماده 13 قانون اشاره شده در صورت انحلال مشمول مالیات بر درآمد دوره انحلال خواهد شد؟

4. سرمایه شرکتهای سهامی و مختلف سهامی حائز شرایط به شرح مذکور در صدر ماده 13 قانون فوق در موقع تأسیس شرکت یا افزایش سرمایه مشمول حق تمیز موضوع ماده 48 قانون مالیات های مستقیم می گردد یا خیر؟

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و مشاوره نسبت به موارد یاد شده شرح آتی اعلام رأی می نماید: با توجه به مفاد ماده 13 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 اعم از شغلی یا استخدامی و یا براساس پروانه های تأسیس و یا بهره برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می پذیرد از پرداخت مالیات بر درآمد در مقرر مدت معاف می باشد همچنین کلیه اموال و دارایی های اشخاص مزبور نیز که منحصر در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق یاد شده مستقر باشند از معافیت مقرر برخوردار خواهند بود. »

همان گونه که در سوال 1 مندرج در این رأی مشخص شده است حقوق بگیران صاحبان مشاغل مخاطب برای معافیت مالیاتی موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران محسوب شده اند و با عنایت به رأی شماره 30/4/2090-1374/03/24 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، با توجه به مفاد ماده 13 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 پروانه های تأسیس و یا بهره برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می پذیرد از پرداخت مالیات بر درآمد در مدت مقرر (20 سال از تاریخ صدور مجوز) معاف می باشد . بنابراین درآمد حقوق کارکنان واحدهایی که با کسب مجوز در مناطق مذکور ایجاد و بابت اشتغال در مناطق موصوف حقوق دریافت می دارند به مدت 20 سال از تاریخ مندرج در مجوز مذکور معاف خواهند بود. شایان ذکر است معافیت مالیاتی مورد نظر ناظر به مواردی است که حقوق بگیر صرفاً در محدوده جغرافیایی مناطق آزاد تعیین شده اشتغال داشته باشد."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 20277/212/ص مورخ 1397/09/17 ، نامه های شماره 31767/232/د- 1397/06/21؛ و 46775/232/د- 1397/09/06 مدیر کل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی را ارسال کرده است که متن نامه ها به قرار زیر است :

الف- متن نامه شماره 31767/232/د- 1397/06/21:

"بر اساس ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1372/06/07 و قانون اصلاح ماده مذکور مصوب 1388/03/06 ، 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 فعالیت به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف خواهند بود. مطابق مفاد رای مشاور 30/4/2090-1374/03/24 هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، معافیت موصوف در مورد 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 بر اساس پروانه های تأسیس و یا بهره برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می پذیرد خواهد بود .

با عنایت به مراتب فوق و یا ملحوظ نظر قراردادن اینکه فعالیت اقتصادی به یک سلسله عملیات و خدمات مشخص که منجر به کسب درآمد گردد اطلاق می شود لذا به طور کلی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نسبت به درآمدهای حاصل از فعالیت اقتصادی خود در منطقه آزاد تجاری- صنعتی از جمله درآمد حقوق، حداکثر به مدت بیست سال، امکان برخورداری از معافیت موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران را با رعایت سایر مقررات، خواهند داشت . ضمن آن که به طور کلی اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده 13 اصلاحی قانون چگونگی اداره

مناطق آزاد تجاری- صنعتی به درآمد حقوق بگیران واحدهای دارای مجوز در مناطق آزاد صرفاً ناظر به مواردی است که حقوق بگیران موصوف بر اساس احکام اداری صادره و یا قراردادهای کار صرفاً در محدوده جغرافیایی تعیین شده مناطق آزاد تجاری- صنعتی اشتغال داشته باشد ."

ب- متن نامه شماره 46775/232/د مورخ 1397/09/06 :

'بازگشت به نامه شماره 19313/212/ص مورخ 1397/08/30 درخصوص دادخواست آقای علی اصغر کاشفی به خواسته ابطال اقدامات سازمان متبوع در اعطاء معافیت مالیاتی به کارکنان دستگاه های اجرایی مستقر در منطقه و سازمانهای مناطق آزاد به آگاهی می رساند: همان طور که طی نامه شماره 31767/232-د/ 1397/06/21 این دفتر اعلام گردید، به عنوان حقوق بگیران صاحبان مشاغل نمی توان بر شاغلین دستگاه های اجرایی تسری یابد زیرا صاحبان مشاغل در قانون مالیات های مستقیم مانند ماده 95 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی 1394/04/31 توصیف شده اند. از این رو صرف صدور مجوز سازمانهای مناطق آزاد مستندی به منظور اعمال معافیت یاد شده برای حقوق بگیران دستگاه های اجرایی به حساب نمی آید کما اینکه هم اکنون نیز سازمان های مناطق آزاد برای برخی از واحدهای تابعه دستگاه های اجرایی واقع در محدوده مجوز فعالیت اقتصادی صادر و به تبع آن شاغلین آنها را از مالیات حقوق معاف می سازند. علیهذا با توجه به موارد مطروحه تاکید می گردد اگرچه تصویب نامه یا آیین نامه ای مختص شمولیت دستگاه های اجرایی و واحدهای وابسته به آنان از معافیت مالیاتی حقوق بگیران صاحبان مشاغل در دست نمی باشد اما مکاتبه شماره 7258/230/د 1392/03/22- معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به ویژه در پاراگراف دوم که عنوان می دارد: «بنابراین درآمد حقوق کارکنان واحدهایی که با کسب مجوز در مناطق مذکور ایجاد و بابت اشتغال در مناطق موصوف حقوق دریافت می دارند به مدت 20 سال از تاریخ مندرج در مجوز مذکور معاف خواهند بود.» با نظر به اطلاق عام عنوان «درآمد حقوق کارکنان واحدهایی که با مجوز...» بر کلیه کارکنان اعم از دولتی و غیر دولتی، تسری معافیت بر درآمد حقوق دستگاه های اجرایی را متبادر ساخته و اقدام مشترک ادارات امور مالیاتی (در حوزه جغرافیایی مناطق آزاد تجاری- صنعتی) در این خصوص به طور عام المشمول فعلیت یافتن معافیت حقوق بگیران دستگاه های اجرایی را مستند می سازد و نشان دهنده نظامات استقرار یافته و رویه ای مشترک در این خصوص می باشد که مستفاد از ماده 12 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری قابل رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است ."

متن مقررهای مورد اعتراض به شرح زیر است :

مکاتبه شماره 25607/232/ص- 1391/12/20 مدیر کل دفتر تشخیص و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور، معاون محترم سرمایه های انسانی بانک تجارت

احتراماً عطف به نامه شماره 1504574-1391/11/30 درخصوص مناطقی که 100% و یا 50% مالیات حقوق کارکنان در آن از پرداخت مالیات معاف است به آگاهی می رساند:

1. به موجب ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 1372/06/07 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 می گردد از تاریخ صدور مجوز توسط منطقه به مدت 20 سال از پرداخت مالیات معاف می باشد .

2. بر اساس ماده 92 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب 1380/11/27 پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود . فهرست مذکور به موجب تصویب نامه شماره 76229/ت 540996 - 1388/04/10 برای برنامه چهارم توسعه اقتصادی به تصویب هیأت وزیران رسیده و طی بخشنامه شماره 54829/210-1388/05/31 این سازمان ابلاغ گردید.

مکاتبه شماره 7258/230/د 1392/03/22- معاون مالیات های مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور:

احتراماً به منظور هماهنگی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی مودیان مستقر در مناطق آزاد تجاری مراتب زیر را به آگاهی می رساند :

به طور کلی اعمال معافیت مالیات موضوع ماده 13 اصلاحی قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی به درآمد حقوق بگیران واحدهای دارای مجوز در مناطق آزاد (فارغ از اینکه حقوق بگیران دستگاه های اجرایی یا بخش خصوصی باشند)، صرفاً ناظر به مواردی است که حقوق بگیر موصوف بر اساس احکام اداری صادره و یا قراردادهای کار صرفاً در محدوده جغرافیایی تعیین شده مناطق آزاد تجاری- صنعتی اشتغال داشته باشد .»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1399/02/30 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آرا به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است .

بر اساس ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران: « 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 ..» نظر به اینکه معافیت مقرر در این ماده ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیت های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی هستند و منصرف از حقوق بگیریانی است که تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند. لذا مقررات مورد شکایت شامل مکاتبه شماره 25607/232/ص -1391/12/20 مدیر کل تشخیص و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور و مکاتبه شماره 7258/230/د - 1392/03/22 معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آنها حکم به تسری معافیت مالیات مقرر در ماده 13 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 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران است و ابطال می شود . با اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 و ابطال مقررات مورد شکایت از زمان صدور و تصویب آن ها موافقت نشد.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

