



رای شماره ۳۴۴ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال مکاتبه های شماره ۲۳۲،۲۵۶۰۷ ص-۱۳۹۱/۱۲/۲۰ و ۲۳۰،۷۲۵۸ د-۱۳۹۲/۰۳/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه : ۳۴۴

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹،۲،۳۰

شماره پرونده: ۹۷۰۰۹۲۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای علی اصغر کاشفی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال مکاتبه های شماره ۲۳۲،۲۵۶۰۷ ص-۱۳۹۱/۱۲/۲۰ و ۲۳۰،۷۲۵۸ د-۱۳۹۲/۰۳/۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مکاتبه های شماره ۲۳۲،۲۵۶۰۷ ص-۱۳۹۱،۱۲،۲۰ و ۲۳۰،۷۲۵۸ د-۱۳۹۲،۰۳،۲۲ سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

۱- طبق مکاتبات مورد شکایت، معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ 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 ۱۳ 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 براساس ماده ۱۱ 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 ۱۱ قانون فوق برای مشاغل است که متصدی مستقیم ندارند. در حالی که دستگاه های اجرایی متصدی مستقیم داشته و تابع قوانین استخدامی هستند. بنابراین صدور مجوز هم برای آنها عملاً امکان پذیر نیست.

۲- طبق بند «ت» ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم: «شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است.»

و از سوی دیگر حکم ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم ناظر به اشخاص حقوقی غیردولتی 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 نقضی که از طرف دفتر هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری، برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره ۹۷-۹۲۷-۱ مورخ ۱۳۹۷/۵/۱ ثبت این دفتر شده پاسخ داده است که:

" بازگشت به ایراد رفع نقض مربوط به پرونده کلاسه شماره ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۳۶۶ به شماره پیگیری ۹۷۰۰۹۲۷ بدین وسیله مراتب به شرح ذیل جهت دستور الحاق به پرونده به حضور تقدیم می گردد. با عنایت به رای شماره ۱۳۷۴/۳/۲۴-۳۰/۴/۲۰۹۰ شورای عالی مالیاتی به این شرح: گزارش شماره ۱۳۷۲/۹/۱۶-۳۰/۵-۳۵۵۴ و ۱۳۷۲/۱۰/۷-۳۰/۵-۳۶۸۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی در خصوص ابهامات مربوط به موارد شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۲/۷ مجلس شورای اسلامی حسب ارجاع معاونت مذکور در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۰ هیأت 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 یاد شده می باشند یا خیر؟

۲- در مورد 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؟

۳- آیا شخص حقوقی حائز 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 حائز شرایط به شرح مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون فوق در موقع تأسیس شرکت یا افزایش سرمایه مشمول حق تمیر موضوع ماده ۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم می گردد یا خیر؟

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و مشاوره نسبت به موارد یاد شده 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 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 بر اساس 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 منحصراً 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 ۱ مندرج در این رای مشخص شده است حقوق بگیران صاحبان مشاغل مخاطب برای معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران محسوب شده اند و عنوان حقوق بگیران صاحبان مشاغل نمی توان بر شاغلین دستگاه های اجرایی تسری یابد زیرا صاحبان مشاغل در قانون مالیات های مستقیم مانند ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی

۱۳۹۴،۴،۳۱ 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 اگر چه 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 ۱۳۹۲،۳،۲۲-د،۲۳۰،۷۲۵۸ 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 ۲۰ 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 الشمول 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 ۱۲ 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 ۱۳۹۱،۱۲،۲۰-ص،۲۳۲،۲۵۶۰۷ مدیرکل دفتر تشخیص و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور:

معاون محترم سرمایه های انسانی بانک تجارت

احتراماً عطف به نامه شماره ۱۳۹۱،۱۱،۳۰-۱۵۰۴۵۷۴ درخصوص مناطقی که ۱۰۰٪ و یا ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان در آن از پرداخت مالیات معاف است به آگاهی می رساند:

۱- به موجب ماده ۱۳ 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 می گردد از تاریخ صدور مجوز توسط منطقه به مدت ۲۰ سال از پرداخت مالیات معاف می باشد.

۲- براساس ماده ۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰،۱۱،۲۷ 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 ۷۶۲۲۹،ت،۴۰۹۹۶ ه-۱۳۸۸،۴،۱۰ برای برنامه چهارم توسعه اقتصادی به تصویب هیأت وزیران رسیده و طی بخشنامه شماره ۲۱۰،۵۴۸۲۹-۱۳۸۸،۵،۳۱ این سازمان ابلاغ گردید.

مکاتبه شماره ۱۳۹۲،۳،۲۲-د،۲۳۰،۷۲۵۸ معاون مالیاتهای مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور:

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

با عنایت به رای شماره ۳۰۴۲۰۹۰-۳۰۲۴-۱۳۷۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، 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 بر اساس 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 (۲۰ 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 ۲۰ 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، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۷،۹،۱۷-ص-۲۱۲،۲۰۲۷۷، نامه های شماره ۱۳۹۷،۶،۲۱-د-۲۳۲،۳۱۷۶۷ و ۱۳۹۷،۶،۶-د-۲۳۲،۴۶۷۷۵ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی را ارسال کرده است که متن نامه ها به قرار زیر است:

الف- متن نامه شماره ۱۳۹۷،۶،۲۱-د-۲۳۲،۳۱۷۶۷:

" بر اساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲،۶،۷ و قانون اصلاح ماده مذکور مصوب ۱۳۸۸،۳،۶، 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 شماره ۳۰۴۲۰۹۰-۳۰۲۴-۱۳۷۴ 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 با ملحوظ نظر قرار دادن 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 ۱۳ 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 ۱۳ 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 ۱۳۹۷،۶،۶-د-۲۳۲،۴۶۷۷۵:

" بازگشت به نامه شماره ۱۳۹۷،۸،۳۰-ص-۲۱۲،۱۹۳۱۳ در خصوص 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 می‌رساند: همان‌طور که طی نامه شماره ۱۳۹۷/۶۶۲۱-د.۲۳۲۲/۳۱۷۶۷ این دفتر اعلام گردید، به‌طور کلی اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ اصلاحی قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی به درآمد حقوق بگیران واحدهای دارای مجوز در مناطق آزاد (فارغ از اینکه حقوق بگیران دستگاه‌های 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 ۱۳۹۹/۲/۳۰ با حضور رئیس 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 هیأت عمومی

بر اساس 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 بهره برداری 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 حقوق بگیرانی است که تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند، لذا مقررات مورد شکایت شامل مکاتبه شماره ۱۳۹۱/۱۲/۲۰-ص-۲۳۲۲/۲۵۶۰۷ مدیرکل تشخیص و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور و مکاتبه شماره ۱۳۹۲/۳/۲۲-د.۲۳۰/۷۲۵۸ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس 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. با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ و ابطال مقررات مورد شکایت از زمان صدور و تصویب آنها موافقت نشد.

محمدکاظم بهرامی- رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری