

رای شماره ۱۱۶۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال نامه شماره ۴۰۹۳/۲۳۲/ص - ۲۳/۳/۱۳۹۶ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ دادنامه: ۲۹/۹/۱۳۹۹ شماره دادنامه: ۱۱۶۹ شماره پرونده: ۹۷۰۳۹۵۳

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: شرکت حسابداری و خدمات مالی تندیس درفک منطقه آزاد انزلی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۴۰۹۳/۲۳۲/ص - ۲۳/۳/۱۳۹۶ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: مدیرعامل شرکت حسابداری و خدمات مالی تندیس درفک منطقه آزاد انزلی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۴۰۹۳/۲۳۲/ص - ۲۳/۳/۱۳۹۶ مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته توضیح داده است که:

"اداره امور مربوط به مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی توسط شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی که براساس تصویب نامه مورخ ۵/۶/۱۳۹۲ هیأت وزیران تشکیل شده، انجام می شود و افراد شاغل در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی هردو باید مجوز فعالیت خود را از سازمان های مربوط به این مناطق دریافت نمایند. همچنین بر مبنای ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم، معافیت های مالیاتی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی از یکدیگر متمایز نشده اند. به علاوه، براساس ماده ۱۶ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران: «امور مربوط به اشتغال نیروی انسانی و روابط کار، بیمه و تأمین اجتماعی در منطقه براساس مقررات مصوب و جاری در مناطق آزاد تجاری - صنعتی خواهد بود.» و با توجه به اینکه مناطق ویژه اقتصادی تابع مقررات اشتغال نیروی انسانی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و فعالیت های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی براساس ماده ۱۳ قانون اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی مشمول معافیت مالیاتی قرار گرفته و مؤید این امر نیز رأی مورخ ۲۴/۳/۱۳۷۴ شورای عالی مالیاتی و بخشنامه شماره ۱۰۳/۹۴/۲۰۰ - ۴/۱۱/۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی می باشد، بنابراین مقرر مقرر مورد شکایت که براساس آن معافیت مالیاتی مقرر در خصوص مناطق آزاد تجاری - صنعتی شامل حقوق کارکنان دولتی و خصوصی شاغل در مناطق ویژه اقتصادی نشده، خلاف موازین حقوقی فوق و همچنین مغایر با بندهای (پ)، (ت) و (د) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم می باشد و تقاضای ابطال آن مطرح می گردد".

در پی اخطار رفع نقصی که از طرف دفتر هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب لایحه شماره ن/۱۱۶/ت/۹۸ - ۲/۲/۱۳۹۸ پاسخ داده است که:

"احتراماً عطف به اخطار به رفع نقص ابلاغی مورخ ۲۹/۱/۱۳۹۸ بدین وسیله به استحضار می رساند: نامه مورد شکایت این شرکت مغایر با بندهای (پ - ت) و توضیحات بند (د) ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم (مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴) در خصوص معافیت مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی و همچنین بر اساس توضیحات تشریحی مندرج در تصویب نامه شماره ۵۷۲۰۳/۵۷۳۳۵۵ - ۱۶/۵/۱۳۹۵ هیأت وزیران و ضمناً بر اساس رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۲۰۹۰/۴/۳۰ - ۲۴/۳/۱۳۷۴ و بخشنامه شماره ۳۷۷۵۶/۹۲۴۶ - ۴/۳۰ - ۲/۹/۱۳۷۶ که جملگی مفاد مندرج در پیوست شماره ۱ کلیه اشخاص

حقیقی و حقوقی مقیم مناطق ویژه اقتصادی که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلی یا اسخدامی یا بر اساس پروانه تأسیس و یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می‌پذیرد، از پرداخت مالیات بر درآمد در مدت مقرر معاف می‌باشند را اذعان می‌نماید و بنابر ادغام مناطق آزاد تجاری و صنعتی با مناطق ویژه در سال ۱۳۹۲ به استناد مندرجات پیوست شماره ۲ که به موجب آن تصویب نامه تشکیل شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی ویژه اقتصادی مصوب ۳/۶/۱۳۹۲ مجموعه قوانین مناطق آزاد تجاری را با مناطق ویژه اقتصادی ادغام و کلیه اختیارات آن را به وزیران عضو شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی تفویض نموده است، به عنوان توضیحات تشریحی بیشتر در خصوص اثبات ادعای این شرکت، جهت درج در پرونده تقدیم آن مقام می‌گردد".

متن مقرر مورد اعتراض به قرار زیر است:

"جناب آقای رحیمی

مدیرعامل محترم شرکت حسابداری و خدمات مالی تندیس درفک منطقه آزاد انزلی

بازگشت به نامه شماره ۲۳۲/۹۶ - ۱۳/۳/۱۳۹۵ در خصوص کسر مالیات بر درآمد حقوق کارکنان شاغل در منطقه ویژه اقتصادی پتروشیمی به آگاهی می‌رساند:

به موجب ماده ۱۶ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۱/۳/۱۳۸۴ مجلس شورای اسلامی، امور مربوط به اشتغال نیروی انسانی و روابط کار، بیمه و تأمین اجتماعی در منطقه براساس مقررات مصوب و جاری در مناطق آزاد تجاری - صنعتی خواهد بود. همچنین معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران در خصوص حقوق بگیران صرفاً ناظر به مواردی است که حقوق بگیر با رعایت مقررات صرفاً در محدوده جغرافیایی تعیین شده مناطق آزاد تجاری - صنعتی اشتغال داشته باشد و معافیت فوق‌الاشاره قابل تسری به مناطق ویژه اقتصادی نمی‌باشد. ضمناً نظر آن شرکت را به مفاد نامه شماره ۲۳۲/۳۸۸۰/ص - ۱۷/۳/۱۳۹۶ این دفتر به عنوان آن شرکت جلب می‌نماید. - مدیرکل فنی و حسابرسی مالیاتی"

در پاسخ به شکایت مذکور سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۱۸۲/۲۱۲/د - ۲۵/۳/۱۳۹۸ توضیح داده است که:

"در خصوص پرونده کلاسه ۹۷۰۳۹۵۳ و به شماره پرونده ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۲۲۴۵ موضوع دادخواست شرکت حسابداری و خدمات مالی تندیس درفک منطقه آزاد انزلی به خواسته ابطال نامه شماره ۴۰۹۳/۲۳۲/ص - ۲۳/۳/۱۳۹۶ دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی، ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۳۴۴۸/۲۳۲/د - ۱۹/۳/۱۳۹۸ دفتر یاد شده که در پاسخ به دادخواست شرکت مذکور تهیه گردیده به استحضار می‌رساند:

۱- نامه مورد شکایت در پاسخ به استعلام شرکت شاکی تهیه گردیده و از این روی که موضوع مورد شکایت، آیین‌نامه و سایر نظامات و مقررات دولتی نبوده به لحاظ خارج بودن از مصادیق بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، قابلیت طرح و رسیدگی را در هیأت تخصصی و یا هیأت عمومی دیوان نخواهد داشت.

۲- شرکت شاکی در صفحه نخست دادخواست مدعی است که به وکالت از اشخاص اقدام به تنظیم دادخواست کرده است. شرکت یاد شده با توجه به مفاد ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری واجد شرایط وکالت در دیوان عدالت اداری نمی‌باشد.

۳- در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مقرر شده است «اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید» که معافیت مقرر در این ماده به موجب قانون اصلاح ماده ۱۳ قانون پیش گفته از سوی مجلس شورای اسلامی به مدت ۲۰ سال افزایش یافت. بر این اساس شورای عالی مالیاتی نیز به موجب رأی شماره ۲۰۹۰/۴/۳۰ - ۲۴/۳/۱۳۷۴ هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی را که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلی یا استخدامی و یا بر اساس پروانه‌های تأسیس و یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می‌پذیرد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف قلمداد کرده است. در حالی که در قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران که ناظر بر مناطق ویژه اقتصادی می‌باشد، این گونه معافیت مالیاتی برای فعالان این مناطق پیش‌بینی نشده است و به تبع آن در خصوص حقوق کارکنان شاغل در آن مناطق نیز معافیت مالیاتی وضع نشده است.

۴- ماده ۱۶ قانون مناطق ویژه اقتصادی مورد ادعای شاکی یاد شده، امور مربوط به اشتغال نیروی انسانی و روابط کار، بیمه و تأمین اجتماعی در منطقه بر اساس مقررات مصوب و جاری در مناطق آزاد تجاری صنعتی قلمداد نموده است، در ماده ۱۲ قانون مناطق آزاد مقررات مربوط به اشتغال نیروی انسانی، بیمه و تأمین اجتماعی و صدور رویداد برای اتباع خارجی به موجب آیین‌نامه دانسته است که به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. موضوع این آیین‌نامه و مفاد تصویب نامه شماره ۱۰۳۸/ت/۲۸۳۹۳ هـ - ۱۶/۱/۱۳۸۲ نیز ارتباطی به معافیت از مالیات بر درآمد حقوق ندارد، بنابراین خواسته شرکت مؤدی راجع به معافیت مالیاتی برای کارکنان مناطق ویژه اقتصادی جایگاه قانونی ندارد. علیهذا با عنایت به موارد مذکور تقاضای رد شکایت شاکی مورد تقاضا می‌باشد".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۲۹/۹/۱۳۹۹ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

هر چند معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران ناظر بر فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی است و به مناطق ویژه اقتصادی قابل تعمیم نیست لیکن چون حکم ماده ۱۳ قانون یاد شده ناظر بر کسانی است که متصدی انجام فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی هستند و منصرف از حقوق بگیران است که تحت نظر صاحبان مشاغل و فعالان اقتصادی به انجام اموری اشتغال دارند و در رأی شماره ۳۴۴- ۳۰/۲/۱۳۹۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز با همین استدلال مقررهای ناظر بر تسری معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون مذکور به درآمد حقوق کارکنان واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری - صنعتی ابطال شده است، بنابراین مفاد نامه شماره ۲۳/۳/۱۳۹۶ - ۴۰۹۳/۲۳۲/ص - مدیرکل دفتر فنی و حسابرسی سازمان امور مالیاتی کشور در قسمتی که معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران را برای حقوق بگیران مفروض دانسته به دلایل فوق‌الذکر مغایر قانون است و در نتیجه این فراز از نامه مورد اعتراض مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. فراز بعدی نامه مورد اعتراض مبنی بر اینکه حکم معافیت ماده ۱۳ قانون پیش گفته به حقوق کارکنان مناطق ویژه اقتصادی قابل تعمیم نیست به لحاظ اینکه به شرح فوق‌الذکر اساساً از ماده ۱۳ قانون یاد شده معافیت مالیاتی برای حقوق بگیران مستفاد نمی‌شود، موضوعاً منتفی است و موجبی برای رسیدگی به تقاضای ابطال این فراز وجود ندارد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی