

اعطای معافیت مالیاتی از ابزار موثر در هدایت سرمایه‌گذاری و رونق و رشد فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی است. معافیت مالیاتی مناطق آزاد نه تنها فراتر از نحوه عمل در سطوح عملیات، بنگاه و حتی صنعت و کسب و کار خاص است، بلکه یک رژیم مالیاتی در قلمرو اقتصادی مستقل از حوزه اقتدار قانون مالیات‌های مستقیم تلقی می‌شود. نظر به اهمیت و گستردگی و از طرفی وجود ابهامات، قبل از ورود به بحث اصلی مفاهیمی در خصوص موضوع اقامتگاه از دیدگاه حقوق به‌طور اعم و حقوق مالیاتی به‌طور اخص ارائه شده و سپس با طرح مقررات مالیاتی موجود، به تجزیه و تحلیل بخشنامه‌ها و آرای شورای عالی مالیاتی پرداخته و حسب مورد ارائه نظر می‌گردد.

## معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری - صنعتی

سعید جمشیدی فرد

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران

### اقامتگاه از نظر حقوق

اقامتگاه همچون "اسم" و "تابعیت" از مشخصات هر شخص حقیقی یا حقوقی است. اقامتگاه، در حقوق داخلی و حقوق بین‌الملل خصوصی دارای اهمیت و آثار گوناگونی است. مواد ۱۰۰۲ تا ۱۰۱۰ قانون مدنی ایران با استفاده از حقوق جدید اروپا، به‌ویژه قانون مدنی فرانسه به بیان این اصطلاح حقوقی پرداخته است. اقامتگاه در لغت به معنی محل سکنا به کار رفته و طبق ماده ۱۰۰۳ ق.م "اقامتگاه هر شخص عبارت از محلی است که شخص در آنجا سکونت داشته و مرکز مهم امور او نیز در آنجا باشد. اگر محل سکونت شخصی غیر از مرکز مهم امور او باشد، مرکز امور او اقامتگاه محسوب است. اقامتگاه اشخاص حقوقی، مرکز عملیات آنها خواهد بود." در اصطلاح حقوقی، "مسکن" مرکز زندگی مادی و سکناى هر شخص است، در حالی که "اقامتگاه" ناظر به مرکز زندگی حقوقی فرد است. اما اصل در تعیین اقامتگاه، "مرکز مهم امور" است و اگر قانون مدنی به "محل سکونت" توجه نموده، از این رو می‌باشد که غالباً مرکز مهم امور فرد، همان محل سکناى وی نیز هست.

تعریف قانون مدنی از اقامتگاه، حاوی این مزیت است که "مرکز مهم امور" شخص برخلاف محل سکنا، معمولاً ثابت است و کمتر تغییر می‌کند؛ در نتیجه، روابط حقوقی افراد با ثبات‌تر بوده و کمتر دچار اختلال می‌شود. دیگر آنکه بیشتر در مرکز مهم امور شخص است که افراد با او تماس می‌گیرند و به ایجاد و تنظیم رابطه حقوقی با وی اقدام می‌کنند. با این همه، گاهی تعیین مرکز مهم امور دشوار است و دادگاه باید برای تعیین اقامتگاه بررسی و تحقیق نماید. در مقایسه بین جایگاه اقامت و تابعیت باید توجه داشت که تابعیت اصولاً رابطه‌ای سیاسی میان شخص و دولت است، اما اقامتگاه به رابطه‌ای حقوقی میان شخص و حوزه معینی از قلمرو یک دولت باز می‌گردد. همچنین تابعیت واجد وصفی معنوی است، یعنی شخص قطع نظر از محل اقامت خود به آن دولت وابسته بوده و از مرزهای قراردادی نیز فراتر می‌رود، در حالی که اقامتگاه بیشتر واجد وصفی مادی است و ناظر به محلی است که منافع شخص در آنجا متمرکز شده است.

سوابق قانونگذاری نشان می‌دهد که نخستین بار اقامتگاه

در "قانون موقتی اصول محاکمات حقوقی" مصوب ۱۲۹۰ جهت تعیین صلاحیت‌های محلی دادگاه‌ها مطرح شد. اما با تصویب قانون تجارت در سال ۱۳۱۱، ابعاد گسترده‌تری از مفهوم اقامتگاه مورد توجه قانونگذار قرار گرفت، به ترتیبی که در ماده ۵۹۰ به تعریف اقامتگاه اشخاص حقوقی و در ماده ۵۹۱ به تعیین اقامتگاه به عنوان ملاک تعیین تابعیت آنها تصریح شد. نقطه عطف تحول این مفهوم در حقوق ایران، تصویب کتاب چهارم از جلد دوم قانون مدنی به تاریخ ۲۷ بهمن ۱۳۱۳ است که در آن قانونگذار ۹ ماده را به این موضوع اختصاص داد. ماده ۱۰۰۲ به تعریف اقامتگاه اشخاص حقیقی و حقوقی، ماده ۱۰۰۳ به بیان اصل وحدت اقامتگاه و ماده ۱۰۰۴ به مساله تغییر اقامتگاه و اقامتگاه اختیاری تخصیص یافت و در بقیه مواد انواع دیگر اقامتگاه معرفی گردید.

چندسال پس از تصویب قانون مدنی، در قانون راجع به ثبت شرکت‌ها مصوب ۱۳۱۵، قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۱۸ و قانون امور حسبی مصوب ۱۳۱۹ به بیان نقش و آثار اقامتگاه در حقوق داخلی پرداخته شد که مهم‌ترین آنها نقش اقامتگاه در تعیین صلاحیت دادگاه‌ها، ابلاغ اوراق قضایی و مواد قانونی در آیین دادرسی است. لذا اقامتگاه با توجه به ماهیت قانون آیین دادرسی (مدنی و کیفری) از جنبه‌های شکلی و تشریفاتی و عمدتاً از نظر ماهوی در محدوده قوانین مدنی و تجارت تحلیل می‌گردد. با این حال، لازم است تا به عبارت "مرکز اصلی" که در برخی موارد در قانون آیین دادرسی مدنی به منظور تمیز تعارضات احتمالی در دعاوی شعب و مراکز متعدد شرکت‌ها کاربرد دارد؛ اشاره شود.

#### اقامتگاه شخص حقوقی

قانونگذار در ماده ۵۹۰ قانون تجارت مقرر می‌دارد که "اقامتگاه شخص حقوقی محلی است که اداره شخص حقوقی در آنجاست" و ذیل ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی که نزدیک به سه سال پس از آن به تصویب رسیده است، تصریح می‌نماید که: "اقامتگاه اشخاص حقوقی مرکز عملیات آنها خواهد بود". برخی از حقوق‌دانان مانند امامی و کاتبی بر این باورند که مقصود قانون مدنی از "مرکز عملیات" همان "مرکز اداره" شخص حقوقی است و میان این دو ماده

تعارضی وجود ندارد. در مقابل، برخی دیگر از حقوقدانان معتقدند که مقصود قانونگذار از "مرکز عملیات" و "مرکز اداره" دو چیز متفاوت است، زیرا مرکز عملیات محلی است که اعمال مادی و فیزیکی شخص حقوقی چون تولید، تجارت، کشاورزی و یا خدمات در آن صورت می‌گیرد در حالی که مرکز اداره مکانی است که مدیران در آن حضور دارند و تصمیمات و اعمال اساسی و هدایتی مربوط به شخص حقوقی در آنجا اتخاذ می‌گردد. از این رو، به اعتقاد دسته دوم این دو ماده متعارض می‌باشند. آنها برای حل این تعارض، نظریات مختلفی مطرح کرده‌اند. برخی حقوقدانان از جمله شایگان و عبادی با به کارگیری قاعده "اولویت قانون مؤخر" معتقدند ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی که تصویب آن متاخرتر از قانون تجارت است، ناسخ ماده ۵۹۰ بوده و اقامتگاه اشخاص حقوقی همان محلی است که عملیات مربوط به آن شخص در آنجا صورت می‌گیرد، نه محل اداره شخص حقوقی.

اما حکم به مرکز عملیات زمانی با مشکل روبه‌رو می‌شود که مثلاً بنا باشد در مورد اقامتگاه یک شرکت هواپیمایی که عملیات آن پرواز هواپیما در مسیرهای مختلف اعم از داخلی یا بین‌المللی است، نظر داده شود. صرف نظر از مثال‌های متعددی که تعارض مرکز عملیات و مرکز اداره را برجسته نشان می‌دهد، باید به نظر عده‌ای دیگر از حقوقدانان مانند ستوده تهرانی و اسکینی توجه ویژه‌ای داشت. این عده معتقدند از آنجا که قانون تجارت قانون خاص بوده و قانون مدنی قانون عام تلقی می‌شود، قانون عام نمی‌تواند قانون خاص را فسخ کند؛ حتی اگر قانون عام مؤخر باشد. به نظر می‌رسد نظر حقوقدانان اخیر موجه‌تر و با شرایط کسب و کار فعلی مطابق‌تر و راهگشایتر باشد. کما اینکه به اعتبار قاعده حقوقی "عام ناسخ خاص نمی‌شود"، می‌توان فعالیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری - صنعتی را که مصوبه سال ۱۳۷۲ است؛ در تعارض احتمالی با سایر قوانین جاری نافذ دانست.

#### اقامتگاه از نظر قانون مالیات‌ها

با وجود نظریات و تحلیل‌های حقوقی در باب تعارضات احتمالی بین تعاریف قانونی از اقامتگاه، جمع‌بندی و اعتقاد بر این است که تعریف اقامتگاه طبق قانون تجارت به اعتبار

طی ماده یک اهداف آن چنین تعریف شد که به منظور تسریع در انجام امور زیربنایی، عمرانی و آبادانی، رشد و توسعه اقتصادی، سرمایه‌گذاری و افزایش درآمد عمومی، ایجاد اشتغال سالم و مولد، تنظیم بازار کار و کالا، حضور فعال در بازارهای جهانی و منطقه‌ای، تولید و صادرات کالاهای صنعتی و تبدیلی و ارائه خدمات عمومی به دولت اجازه داده می‌شود تا با تشکیل مناطق اهداف مزبور را از طریق ایجاد تشویقات، معافیت‌ها، تسهیلات و امکانات ویژه در مناطق مورد نظر، در چارچوب قانون محقق سازد.

از جمله ابزار نیل به اهداف مقرر، اعطای معافیت مالیاتی طبق ماده ۱۳ قانون مزبور می‌باشد که به موجب 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 بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیات بردرآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضا پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیات وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید."

معافیت مالیاتی مندرج در ماده ۱۳ را به شرح زیر می‌توان تفکیک و مورد تجزیه و تحلیل قرار داد:

الف - اشخاص مشمول معافیت اعم از حقیقی و حقوقی بوده و استثنایی برآن وجود ندارد. از آنجا که اعطای معافیت به برخی اشخاص در تعارض با مقررات قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، هیات عمومی شورای عالی مالیاتی با اتکا به قاعده "عام ناسخ خاص نمی‌شود" نسبت به استعلام اینکه آیا شرکت‌های دولتی نیز از معافیت ماده ۱۳ برخوردار می‌باشند، طی بند ۳ رای شماره ۵۵۸۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۶/۵/۲۲ بدین ترتیب رای صادر می‌نماید که "ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی فوق‌الذکر که به منزله یک قانون خاص می‌باشد، تفاوتی بین شرکت‌های مختلف خواه تمام یا قسمتی از سرمایه آنها با واسطه یا بی‌واسطه متعلق به دولت باشد یا بخش خصوصی، قائل نشده است، علیهذا شرکت‌ها بابت سهم دولت محروم از معافیت مقرر موضوع ماده ۱۳ نخواهند بود."

قابل ذکر است در تاریخ صدور رای فوق، استخراج حکم با به‌کارگیری استنباطات حقوقی و قواعد آن (اولویت قانون خاص به قانون عام) صورت گرفته است، لیکن پس از

قاعده "عام ناسخ خاص نمی‌شود" قابل قبول‌تر است، اما در قانون مالیات‌های مستقیم سعی براین بوده که از ابهامات و تعارضات احتراز شده و با بیان آشکار مقصود قانونگذار در مواقع مقتضی از اصطلاحات مرتبطی چون اقامتگاه قانونی یا محل اقامت، محل سکونت، محل کار (متعدد)، ثابت، غیرثابت)، محل وقوع ملک، محل فعالیت اصلی و محل نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک استفاده گردد. از دلایل این امر می‌توان به برجسته‌تر بودن موازین شکلی قانون و دادرسی مالیاتی در مقایسه با دو قانون مورد تحلیل اشاره کرد. با وجود نتیجه‌گیری حاصل از مقایسه قوانین تجارت و مدنی، از مرور مواد قانون مالیات‌ها کمترین تطابق را با تعریف اقامتگاه شخص حقوقی طبق قانون تجارت دارد به ترتیبی که عموم تأکید قانون مالیات‌های مستقیم بر مرکز عملیات شخص حقوقی است.

علاوه بر این، اگر چه تبصره ذیل ماده ۲۷، در فصل مالیات بر ارث که اصولاً مربوط به اشخاص حقیقی است درج شده، لیکن تا حدودی تکلیف چگونگی رفع تعارض در زمینه اقامتگاه را روشن نموده است. به موجب تبصره مزبور، "اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد." در نتیجه، از دیدگاه مالیاتی به جز آنچه به‌طور صریح و مشخص در احکام قانون مالیات‌های مستقیم در مورد اقامتگاه اشخاص اشاره شده، اقامتگاه مودیانی که شخصیت حقیقی می‌باشند، محلی است که شخص در آنجا سکونت داشته و مرکز امور مهم او نیز در آنجا باشد. همچنین، اقامتگاه مودیان دارای شخصیت حقوقی مرکز عملیات آنها خواهد بود. عبارت "محل کار" در قانون مالیات‌ها را نیز می‌توان مترادف عبارت "مرکز امور مهم" در قانون مدنی قرار داد.

#### مقررات مالیاتی مناطق آزاد تجاری - صنعتی

طرح مفصل اقامتگاه در این نوشتار، به‌طور عام از جهت فراهم آوردن مبنایی برای مقالات و تحقیقات بعدی و به‌طور خاص به سبب توجه ویژه بخشنامه‌ها و آرای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به اقامتگاه قانونی اشخاص، در مورد معافیت مناطق آزاد می‌باشد.

قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران در ۱۳۷۲/۶/۷ به تصویب رسید و

فعالیت‌های اقتصادی است؛ به طوری در ماده یک مقررات سرمایه‌گذاری در مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران "سرمایه‌گذاری را عبارت از به کارگیری سرمایه در اشکال مختلف در هر یک از فعالیت‌های اقتصادی به منظور تولید کالا و خدمت تعریف می‌نماید. از سوی دیگر، در قانون مالیات‌ها نیز به مصادیقی از فعالیت‌های اقتصادی در تبصره ۲ ماده ۲ شامل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی اشاره شده است. اما تفاوت عمومی دو قانون در این است که قانون مالیات‌ها با دیدگاه کلان‌تر اقتصادی مأمور به اخذ مالیات از هرگونه درآمد است، در حالی که قانون مناطق آزاد مستقیماً به فرآیند عملیات و فعالیت‌های اقتصادی تاکید دارد.

با این اوصاف فروش و واگذاری سرمایه‌گذاری را نمی‌توان از فعالیت اقتصادی جدا کرد. بنابراین معافیت مالیاتی سرمایه‌گذاری چه در قالب شخصیت حقوقی و از طریق مبادله سهام و سهم‌الشرکه و یا غیر آن در بر می‌گیرد.

۲- در پی سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های اقتصادی، جابه‌جایی سرمایه و تخصیص بهینه سرمایه در انطباق سیاست‌گذاری‌ها و تمایلات سرمایه‌گذاران، از نظر مالیاتی مورد توجه است. لذا این سوال می‌بایست پاسخ داده شود که با مشمول معافیت قرار دادن درآمد حاصل از واگذاری حقوق مالکیتی یا انتقال سهام و سهم‌الشرکه ناشی از به کارگیری در بازار اولیه، آیا نقل و انتقالات از دست دوم به بعد آنها (بازار ثانویه) نیز از معافیت برخوردار می‌باشد. بدیهی است فعالیت‌هایی چون عملیات واسطه‌گری مالی و غیرمالی، کارگزاری و بازاریابی چه از طریق بورس و چه غیربورس در زمره فعالیت‌های اقتصادی قرار گرفته و مشمول معافیت مالیاتی هستند. اما اعضاء معافیت نسبت به مالیات مقطوع موضوع تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۴۳ ق.م.م. در مورد نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه مستلزم بحث و بررسی بیشتری است.

در این ارتباط دیدگاه و نظرات مرجع مالیاتی را طی نامه‌های شماره ۷۹۰۸ و ۱۲۸۲ اداره کل فنی مالیات‌های سازمان امور مالیاتی کشور به ترتیب به تاریخ‌های

اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰ قانون مالیات‌ها به اعتبار مستثنی شدن ماده ۱۳ قانون مناطق آزاد به حکم قانون و طی ماده ۲۷۳، تعارض احتمالی بین دو قانون مذکور را به نفع احکام مالیاتی ماده ۱۳ رفع نموده است.

در این بخش توجه به این نکته نیز مفید است که با توجه به اهداف تشکیل مناطق آزاد، فراهم نمودن جذابیت برای فعالیت‌های اقتصادی، جذب سرمایه‌های خارج از کشور و رونق صادرات در این مناطق، طبعاً اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی نیز مشمول معافیت خواهند بود. اگر چه تصریح به اشخاص خارجی در این ماده می‌توانست از ابهامات احتمالی در مورد شمول این اشخاص جلوگیری کند. در این رابطه تصویب‌نامه شماره ۱۸۸۰۸/ت/۲۸۵۷۴ مورخ ۸۲/۴/۱۰ هیات وزیران، از نظر اجرایی براین امر صحنه گذاشته و تاکید نموده از آنجا که اتباع خارجی شاغل در مناطق آزاد تجاری - صنعتی از معافیت مقرر در ماده ۱۳ برخوردارند، ارائه مفاصا حساب مالیاتی زمان اشتغال برای این اشخاص لازم نیست.

ب- اشتغال به فعالیت اقتصادی، از قیود برخوردار از معافیت مالیاتی است. در این خصوص، اینکه فعالیت اقتصادی چیست و چه تعریفی دارد و محدوده و مرزهای آن کجاست، حائز اهمیت است. در این رابطه، تعریف مشخصی در قانون مناطق آزاد مشاهده نمی‌شود، لیکن با استفاده از ماده یک قانون در مورد اهداف تشکیل مناطق آزاد می‌توان به مبانی که به تعریف فعالیت اقتصادی کمک کند، دست یافت.

با این حال، نکات زیر در ارتباط با فعالیت‌های اقتصادی قابل بحث است:

۱- سرمایه‌گذاری نیز از جمله اهداف مورد نظر مناطق آزاد است. مقدمه آغاز یک فعالیت اقتصادی، سرمایه‌گذاری است. بدون سرمایه‌گذاری امکان راه‌اندازی فعالیت میسر نخواهد بود، خواه این منابع از طریق استقراض تامین شود خواه توسط سرمایه‌گذاری که ممکن است خود به امور عملیاتی اشتغال و مدیریت داشته یا نداشته باشد. در چنین حالتی، سرمایه‌گذار با به کار انداختن سرمایه خود در بازار اولیه، مولد یک فعالیت اقتصادی می‌شود. قابل ذکر است که نگاه مسقراتسی مناطق آزاد، تفکیک سرمایه‌گذاری از

۴- از جمله درآمدهایی که موضوع بحث و استعلام بوده و در هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در مورد آن رای صادر نموده، موضوع درآمد ارث می‌باشد. در یک تقسیم‌بندی، آثار حقوقی از اعمال و یا وقایع حقوقی ناشی می‌شود. عمل حقوقی هر عملی است که از روی قصد واقع شود و اثر قانونی داشته باشد. عقود، حائز این عنوان می‌باشد. مثل عقد بیع یا اجاره. علاوه براین، ابقاعاتی مثل وصیت که با یک اراده اثر حقوقی می‌یابند نیز عمل حقوقی تلقی می‌شوند. در مقابل، در واقعه حقوقی در هر حال اثر حقوقی بار می‌شود چه انجام‌دهنده خواهان بار شدن آن باشد یا نباشد. براساس این تعریف، ارث یک واقعه حقوقی است که اثر آن موجب انتقال ماترک از مورث به وارث می‌شود.

با توجه به تعریف بالا، انجام فعالیت اقتصادی علمی ارادی است که در قالب عقود مختلف و متعدد در جریان عملیات واقع می‌شود. لذا انتقال ماترک به سبب ارث را نمی‌توان در محدوده فعالیت‌های اقتصادی قرار داد. مضافاً اینکه آنچه به عنوان ماترک توسط مورث تحصیل شده، چنانچه از فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد ناشی شده باشد؛ از معافیت قانونی بهره‌مند گردیده است. در این ارتباط اگر انتقال ماترک درآمد وارث تلقی شود، این انتقال اطلاق فعالیت اقتصادی و ارث را ندارد.

۵- اشخاص منحل نیز تشابهاتی با موضوع ارث دارد اما از آنجا که نتایج انحلال قاعدتاً از فرآیند فعالیت‌های اقتصادی حاصل شده و نهایتاً منافع یا خسارات آن متوجه شخص سرمایه‌گذار که در قید حیات است منتقل می‌گردد، از تبعات فعالیت اقتصادی تلقی می‌شود. در این خصوص هیات عمومی شورای عالی مالیاتی طی بند ۱ رای شماره ۳۰/۴-۵۵۸۶۵ مورخ ۱۳۷۶/۵/۲۲ ضمن تایید معافیت مالیاتی ماده ۱۳ برای اشخاص حقوقی در حال انحلال آن بخش از دارایی‌های این اشخاص را که در نقاط خارج از مناطق آزاد و غیرمربوط با فعالیت‌های موضوع ماده ۱۳ است را در زمان انحلال از معافیت برخوردار نمی‌داند. قابل ذکر است که حکم استثنای دارایی‌های خارج از مناطق صرفاً در مورد اموال غیرمنقول که مالیات مقطوع دارند کاربرد داشته چرا که درآمد مشمول مالیات اشخاصی که منحل می‌شوند از

۱۳۸۰/۵/۱۴ و ۱۳۸۲/۵/۲۴ می‌توان مورد استفاده قرار داد که طی نامه اول اعلام می‌دارد که واحد اقتصادی که حائز شرایط مقرر در ماده ۱۳ بوده و در طول مدت معافیت مالیاتی صاحبان سهام واحد مزبور، اعم از حقیقی یا حقوقی مبادرت به نقل و انتقال سهام خود نمایند درآمد حاصل از پرداخت مالیات نقل و انتقال سهام معاف و به تبع آن مالیات علی‌الحساب موضوع بخشنامه شماره ۱۴۵۱۸ مورخ ۱۳۷۶/۴/۱۸ هم منتفی خواهد بود. نظر دوم اداره کل فنی مالیاتی ضمن تاکید مجدد به معافیت درآمد حاصل از نقل و انتقال سهام شرکت‌ها در مناطق آزاد این قید را می‌گذارد که این معافیت قابل تسری به نقل و انتقال سهام شرکت‌های خارج از مناطق مذکور اعم از پذیرفته شده در بورس و یا غیر آن فارغ از انجام معامله در تالارهای بورس مناطق آزاد نخواهد بود.

با توجه به مراتب فوق نقل و انتقال سهام شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد چه متأثر از معامله دست اول و یا عرضه در بازار ثانویه از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. با این حال در این خصوص اقامتگاه فروشنده، شرکت مورد معامله، کارگزاران طرفین معامله و همچنین محل انجام معامله در استخراج حکم متناسب نقش دارد. این که شخصی که اقامتگاه او خارج از مناطق بوده و از طریق تالار در مناطق آزاد به فروش سهام شرکتی که محل فعالیت آن در مناطق آزاد باشد و یا شخص مقیمی که سهام شرکتی که محل فعالیت آن خارج از مناطق آزاد ولی از طریق تالار منطقه‌ای معامله نماید چه حکم مالیاتی خواهد داشت سؤالاتی است که مستلزم بحث و بررسی بیشتر و تفکیک عوامل مرتبط است.

۳- مباحث ۱ و ۲ بالا، با تشابهاتی به فعالیت‌های خرید و فروش املاک و مستغلات نیز قابل تسری است. به عنوان مثال، آیا درآمد حاصل از واگذاری مستغلات و بنایی که شخص پس از خرید زمین و انجام عملیات ساختمانی و زیربنایی در منطقه احداث نموده و حائز تعریف فعالیت اقتصادی است، از نظر مالیاتی با درآمد شخص دیگری که مستغلات مزبور را خریداری و سپس به فروش می‌رساند یکسان است؟ این موضوع نیز مستلزم بررسی و تجزیه و تحلیل بیشتری است.

حاصل تفریق ارزش دارایی از بدهی‌ها و سرمایه طبق ماده ۱۱۵ به دست آمده و به‌جز مستثنیات محاسبه طبق تبصره ۲ ماده ۱۱۵ قابل عمل نمی‌باشد.

ب- فعالیت اقتصادی می‌بایست در منطقه صورت گیرد. در نتیجه، عایدات حاصل از اشتغال به عملیات خارج از مناطق آزاد تجاری - صنعتی، مشمول معافیت مالیاتی نخواهد شد. از این رو، در بخشنامه شماره ۳۷۷۵۶/۳۷۷۵۶-۹۲۴۶/۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۶/۹/۲ سازمان امور مالیاتی تاکید می‌نماید که اعطای معافیت به اتکای فعالیت اقتصادی در منطقه بوده و به صرف ثبت اقامتگاه قانونی در یکی از مناطق نمی‌توان درآمدهای حاصله از خارج مناطق را از معافیت بهره‌مند نمود. در مقابل، اگر اقامتگاه قانونی اشخاص خارج از مناطق باشد درآمدهای حاصله از فعالیت‌های اقتصادی در مناطق معاف از مالیات خواهد بود.

با این وجود، گاهی اوقات امکان تفکیک برخی از فعالیت‌ها به "در منطقه" یا "خارج از آن" بسیار مشکل است. به ترتیبی که محل فعالیت‌هایی که یک برنامه‌نویس، طراح، مشاور نقشه‌کش و از این قبیل انجام می‌دهد را نمی‌توان به روشنی تفکیک کرد. در عین حال با تاکید بر اقامتگاه قانونی، فعالیت‌ها ماهیتاً ممکن است "در منطقه" انجام و یا "از منطقه" هدایت شود. به عنوان مثال، یک حسابرس عموماً در محل صاحبکار برای عملیات حسابرسی حاضر می‌شود حال آن‌که دفتر آن در محل دیگری است در حالی که تعمیر یک خودرو معمولاً در تعمیرگاه یک مکانیک صورت می‌گیرد. متفاوت بودن محل فعالیت در پرواز رفت در مقابل پرواز برگشت یک هواپیما نیز نمونه دیگری از ماهیت عملیات است. بنابراین، ضمن اینکه اصل بر محل فعالیت اقتصادی است ولیکن می‌بایست به ماهیت فعالیت‌ها توجه شده و رای متناسب صادر نمود. در این ارتباط به راحتی نمی‌توان اهمیت اقامتگاه قانونی اشخاص را نادیده گرفت. توجه به امارات و قرآنی از قبیل اقامتگاه قانونی خصوصاً در مورد اشخاص حقیقی و ما تبعی بودن یک فعالیت از فعالیت دیگر و همچنین توجه به تغییرات اساسی در محیط کسب و کار و نمود برجسته کالاهای مالی و فکری که محرک فعالیت‌های اقتصادی عینی و ملموس هستند، می‌تواند به احراز رعایت قید فعالیت اقتصادی در منطقه کمک کند.

ت - شرط دیگر بهره‌مندی از معافیت، دارا بودن مجوز

است که می‌بایست توسط مقامات ذی‌ربط هر منطقه و یا ذی‌صلاح صادر شده باشد. مجوزهایی چون پروانه بهره‌برداری، جواز کسب و پروانه فعالیت، نمونه‌هایی است که به تناسب نوع فعالیت صادر می‌گردد. وجود مجوز، علاوه بر شرط اصلی خود قرینه‌ای در تشخیص منطقه‌ای بودن فعالیت است. در این ارتباط باید توجه داشت که مثلاً در مورد نقل و انتقال ملک، عملاً فروشنده ممکن است به امور خرید و فروش ملک تصدی نداشته باشد و عملی یکباره را انجام دهد. لذا طی مراحل متعارف ثبتی ملک و اخذ مقاصدای مربوط، می‌تواند در سطح هر معامله به عنوان مجوز تلقی شود.

### تحلیل مقررات معافیت مالیات

ماده ۱۳ قانون با رعایت شروط ذکر شده، شخص را از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع مالیات‌های مستقیم به مدت ۱۵ سال از تاریخ بهره‌برداری از فعالیت اقتصادی، معاف می‌نماید. به منظور بررسی مناسب‌تر موارد به شرح زیر تفکیک می‌شود:

الف - "مالیات بر درآمد"، باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم را تشکیل داده و مشتمل بر هفت فصل شامل مالیات بر درآمدهای املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی، اتفاقی و جمع درآمد ناشی از منابع مختلف است. براین اساس، می‌توان چنین عنوان داشت که در صورت کسب درآمد به سبب یک فعالیت اقتصادی دارای مجوز، در منطقه آزاد پرداخت مالیات منتفی و معافیت ماده ۱۳ جواز قانونی آن است. به مفهوم مخالف این وصف، به اعطای معافیت به معاملاتی که به تبع یک فعالیت اقتصادی (پس از دستیابی به یک تعریف دقیق و قابل اجماع) صورت نگرفته باید تردید نمود. کما اینکه در آراء مالیاتی به عدم شمول معافیت به حقوق و دستمزد اشخاصی که با فعالیت اقتصادی در خسار از منطقه کسب می‌کنند حکم شده است. در صورت قابل قبول بودن عبارت فوق، نقل و انتقال دست دوم و به بعد املاک از شمول معافیت خارج و فروش ملک به تبع و در ارتباط با اهداف یک فعالیت اقتصادی، از تسهیل مالیاتی بهره‌مند خواهد بود.

ب - بخش دیگر معافیت، مربوط به "مالیات بر دارایی" موضوع باب دوم قانون مالیات‌های مستقیم است. در زمان

از اینکه در چه محلی رخ داده باشد است. لذا از آنجا که فوت یک واقعه غیرارادی است، به طور مستقیم و یا تبعی نمی تواند با فعالیت اقتصادی که در اثر عملی ارادی صورت می گیرد؛ تفسیر شود.

در حاشیه بحث ارث، ذکر این نکته در طبقه بندی فصل ارث در قانون مالیات های مستقیم قابل نقد است که به دلیل تقسیم ماترک بین وارث و تعلق مالیات به تفکیک سهم الارث هر یک، به نظر می رسد طبقه بندی فصل ارث در باب مالیات بر درآمد بر باب مالیات بر دارایی ارجح باشد. مضافاً اینکه قانونگذار، درآمد موصی له را با وجود مشابهت ماهیتی تقسیم ماترک بین وارث با تقسیم بخشی از ماترک به غیروارث در اثر ایقاع وصیت تملیکی حادث می شود، در فصل مالیات بر درآمد اتفاقی، طبقه بندی نموده است.

پ - دایره شمول معافیت مالیاتی صرفاً قانون مالیات های مستقیم را در برمی گیرد به مفهوم مخالف سایر مالیات هایی که در قلمرو قانون مالیات های مستقیم نیست در محدوده معافیت ماده ۱۳ قرار نمی گیرد مگر اینکه به حکم خاص قانونگذار جواز فعالیت داده شده باشد. در این ارتباط استثنای موجود مالیات موضوع لایحه موسوم به تجمیم عوارض مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ است که به استناد ماده ۱ آن نه تنها ماده ۱۳ بلکه کل قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی از شمول عوارض و مالیات قانون موسوم به تجمیم عوارض خارج گردیده است.

در پایان، با توجه به گستردگی قلمرو رژیم مالیاتی مناطق آزاد تجاری - صنعتی، بررسی و بازنگری در مقررات موجود در تطابق با قوانین و مقررات موجود و همچنین صدور بخشنامه های متناسب با اهداف تشکیل مناطق آزاد به منظور شفاف سازی محیط اقتصادی مربوط، ضروری به نظر می رسد. در این راستا، به دلیل لزوم بحث و تبادل نظر بیشتر در برخی زمینه ها از جمله راه اندازی تالار بورس در مناطق و لزوم کسب تعاریف مناسب برای جلوگیری از بروز تعارضات، بدین وسیله از خوانندگان و صاحب نظران گرامی دعوت می شود با انعکاس نظرات خود به انجمن در شکل گیری هویت حقوق مالیاتی مشارکت نمایند. ■

تصویب قانون مناطق آزاد (سال ۱۳۷۲)، باب دوم قانون دارای ۵ فصل مالیات های سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی، بر اراضی بایر، ارث و حق تمبر بود. اما به موجب اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰، سه فصل اول از قانون حذف و تنها فصول مالیات بر ارث و حق تمبر برقرار است. بنابراین، به طور کلی در این بخش هم می توان ادعا نمود که چنانچه در اثر یک فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد، مالیات هایی بر دارایی تعلق گیرد؛ از پرداخت مالیات معاف است.

اما با توجه به اهمیت و تعارضات مربوط به موضوع ارث، لازم است آراء شماره ۳۰/۴/۲۰۹۰ مورخ ۱۳۷۶/۵/۲۲ و شماره ۳۰/۴-۵۵۸۶ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲۴ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مورد توجه و تحلیل قرار گیرد. در رای اول در پاسخ این سوال که آیا در مورد شخص حقیقی که حائز شرایط بر شرح مذکور در صدر ماده ۱۳ است، در صورت فوت آیا به دارایی های وی در این مناطق مالیات بر ارث تعلق می گیرد؛ رای صادر می شود که "کلیه اموال و دارایی های اشخاص مزبور که منحصراً در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق یاد شده مستقر باشند، از معافیت مقرر برخوردار خواهند بود." اما در بند ۲ رای دوم مقرر می دارد که "ماده ۱۳ قانون معافیت مالیاتی را برای اشخاصی قائل شده که در این مناطق مبادرت به سرمایه گذاری و یا به هر ترتیب فعالیت اقتصادی می نمایند. بنابراین در موارد فوت اشخاص مزبور، در حقیقت متوفی اقدام به سرمایه گذاری و یا به هر ترتیب فعالیت اقتصادی می نموده نه وارث وی. در نتیجه، وارث به مناسبت اینکه اموال یا حقوق مالی مورث در مناطق آزاد تجاری - صنعتی واقع است، نمی تواند بابت اموال و حقوق مذکور از معافیت مالیاتی بهره مند گردند."

از مقایسه دو رای فوق، می توان چنین استنباط کرد که ابتدا هیات شمول معافیت ارث را تحت شرایطی پذیرفته سپس در رای موخر، اعطای معافیت را به دلیل غیرمرتبط بودن وارث با فعالیت اقتصادی مورث منتفی نموده است. اما با توجه به آنچه قبلاً اشاره شد، دلیل محکم تر برای عدم شمول معافیت ارث ماهیت قهری رویداد فوت مورث فارغ