

## بررسی امکان استثنای پذیری مالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی از شمول اصل پنجاه و سوم قانون اساسی

محسن خاکزاد<sup>۱</sup>

### چکیده

اصل ۵۳ قانون اساسی مبنی تعیین تکلیف مالی دولت از نظر تمرکز وجوه درآمدی است که بر اساس آن، همه دریافت‌ها و پرداخت‌های دولتی از حساب خزانه صورت می‌پذیرد. این اصل، مبنای تصویب قوانین محاسباتی مانند قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور است. با توجه به رویه تاریخی و شرعی جایگاه بیت‌المال در جامعه اسلامی، محاسبات و حسابرسی درآمدها و هزینه‌ها نیز در جمهوری اسلامی ایران اهمیتی فزاینده دارد.

مناطق آزاد تجاری - صنعتی به استناد قانون خاص مصوب ۱۳۷۲ و با ماهیت شرکت دولتی، فعالیت خود را در پهنه ایران آغاز کردند و امروزه هفت منطقه آزاد تجاری - صنعتی در کشور فعال است. از این رو، لزوم تبیین چگونگی محاسبه درآمدها و هزینه‌های این شرکت‌ها در پرتو اصل پنجاه و سوم ضروری است. در طول فعالیت این مناطق تا کنون، درآمدهای وصولی این دستگاه‌های اجرایی به حساب خزانه کل واریز نمی‌شود. به عبارتی، بودجه مناطق آزاد سال‌ها در بودجه کل کشور تلفیق نگردیده است و وفق مقررات موضوعه هیئت وزیران به حساب‌های هر یک از این مناطق واریز می‌شود. این مقاله تلاش می‌کند با مذاقه در قوانین و مستندات مربوط، چارچوب‌های استثنای پذیری مناطق آزاد تجاری - صنعتی از اصل ۵۳ قانون اساسی و قوانینی چون قانون محاسبات عمومی را بررسی و آسیب‌های آن را بیان کند.

**واژگان کلیدی:** استثنا، اصل پنجاه و سوم قانون اساسی، درآمد عمومی، خزانه کل، قانون محاسبات عمومی، مناطق آزاد تجاری - صنعتی.

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، گیلان، ایران. (نویسنده مسئول)، mohsen.

## مقدمه

مناطق آزاد تجاری - صنعتی در جمهوری اسلامی ایران که از نمونه‌های خارجی الگوبرداری شده بود، با توجه به تکلیف مندرج در برنامه سوم توسعه، پس از مناطق ویژه اقتصادی شکل گرفت. با توجه به موقعیت جمهوری اسلامی ایران در ابتدای دهه ۷۰ و لزوم بازسازی کشور پس از جنگ هشت ساله با عراق و نیز رشد و توسعه در قالب توجه به سرمایه‌گذاری، توسعه صنایع تبدیلی، درآمدزایی و افزایش درآمد عمومی، مناطقی از کشور که موقعیت مستعد داشتند و توسعه نیافته بودند، در تصویب قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران به عنوان منطقه آزاد انتخاب شدند. قانون‌گذار با در نظر گرفتن موقعیت جغرافیایی و استعداد مرزی، جزیره کیش، بخشی از جزیره قشم و بخشی از شهرستان چابهار را به عنوان منطقه آزاد تعیین کرد تا زمینه توسعه سرمایه‌گذاری، استقرار صنایع و مبادلات مرزی با در نظر گرفتن معافیت‌هایی تحقق یابد. هر چند برخی از حقوق دانان، مناطق آزاد تجاری - صنعتی را از مستثنائات اصل سرزمینی بودن قانون یا اصل عدم تأثیر قانون خارج از قلمرو برشمرده‌اند، اما دیدگاه‌های متعارضی در این خصوص وجود دارد که می‌تواند به نقض این استثنا منجر شود.

پس از گذشت زمان زیادی از ایجاد مناطق آزاد تجاری - صنعتی، امروزه هفت منطقه تجاری - صنعتی در کشور فعال است. با توجه به قوانین مصوب و نیز مستندات حقوقی، درآمدهای این شرکت‌ها باید به حساب خزانه عمومی کشور واریز شود تا حسب اصل ۵۳ قانون اساسی به واسطه تعیین در بودجه سالانه هزینه گردد. در این میان، با توجه به تفاسیر متفاوت از برخی از مواد قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۲، این امر محقق نگردیده است و تاکنون این مناطق، درآمدهای خود را بدون الزام به واریز به حساب خزانه کل، به واسطه تصویب هیئت وزیران هزینه می‌کنند.

با توجه به توسعه مناطق آزاد تجاری - صنعتی در کشور به لحاظ تعدد و وسعت و در بر گرفتن پهنه‌های انفالی مثل جنگل‌ها، مراتع، معادن، دریا و نظیر آن عملاً انتفاع حاصله بدون تحقق اصل ۵۳ قانون اساسی به حساب این شرکت‌ها واریز و هزینه می‌گردد که با این اصل از قانون اساسی و نیز قوانین منبعث از آن مانند قانون محاسبات عمومی تعارض جدی دارد. با توجه به ضرورت

تبيين حقوقی موضوع حاضر و تفسير قوانين موضوعه در راستای تحقق قانون اساسی، شمولیت این مناطق در قوانين جاری به ویژه قوانين و قواعد مالی حاکم بر دولت و تبيين مستثنی بودن مناطق آزاد از شمول قوانين حاکم بر شرکت‌های دولتی موضوع ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی از جمله مواردی است که در این مقاله بررسی خواهد شد.

این مقاله با روش تحلیلی و توصیفی و با استفاده از منابع کتاب‌خانهای و اسناد حقوقی به دنبال تبيين چارچوب‌های تحقق اصل ۵۳ قانون اساسی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی است. در همین راستا ضمن بررسی متون حقوقی، قوانين و برخی از اصول و قواعد حاکم بر قوانين، مقالات مرتبط و نظریه‌های شورای نگهبان در خصوص مصوبات مرتبط با بحث بودجه و درآمدهای مناطق آزاد، چارچوب‌های حقوقی حاکم بر شمولیت مناطق آزاد تجاری - صنعتی در اصل ۵۳ قانون اساسی را تجزیه و تحلیل می‌کند.

سؤال اصلی این پژوهش آن است که آیا اصول حاکم بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران و به ویژه مواد ۲ و ۵ این قانون امکان مستثنی‌سازی مناطق آزاد تجاری - صنعتی از اصل ۵۳ قانون اساسی را دارند؟ سؤال فرعی هم این است که نواقص و خلأهای موجود در شمولیت مناطق آزاد تجاری - صنعتی بر قوانين محاسبات عمومی کشور کدام است؟

فرضیه نگارنده متکی بر آن است که اصول حاکم بر قانون اساسی و دیگر قوانين نمی‌تواند مستثنی‌کننده بخشی از قلمرو جغرافیایی جمهوری اسلامی ایران تحت عنوان مناطق آزاد تجاری - صنعتی از اصل ۵۳ قانون اساسی و قوانين محاسبات عمومی باشد و اساساً در موارد اجمال یا سکوت قانون، تفاسیر باید مزیق در اصول قانون اساسی صورت پذیرد.

پژوهش‌های مرتبط با موضوع مقاله حاضر بسیار محدود است. تنها عزیزالله فضلی و مهدی هداوند در مقاله «ماهیت حقوقی نظارت بر سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران» به زوایایی از این مسئله اشاره کرده‌اند. نپرداختن به فلسفه وضع اصل ۵۳ قانون اساسی و نیز قوانين کیفردهنده ناشی از واریز نشدن درآمدها به حساب خزانه کل کشور از موضوعاتی است که در مقاله حاضر بر آن تمرکز شده است. این مقاله در سه بخش سامان یافته است که در هر یک از بخش‌ها، مطالب مربوط با استفاده از منابع علمی و تحلیل‌های قانونی در راستای سؤال و فرضیه بیان شده ساختارمند گردیده‌اند.

## گفتار اول. مبانی و مفاهیم نظری تحقیق

### بند اول. اصل حاکمیت قانون

حاکمیت قانون به عنوان اصلی کلیدی در قوانین اساسی کشورها در نظر گرفته می‌شود. این اصل بیانگر حاکمیت قوانین بر شئون زندگی مردم و ارتباط آن با ارکان حاکمیت است. تعریف سازمان ملل متحد از حاکمیت قانون از برابری در مقابل قوانین و ماجرای برابر قانون صحبت می‌کند که اساساً به یک معناست. برابری در مقابل قانون، یک حق بشری است. این حق به معنای برابری در اعمال و اجرای قانون معنا شده است؛ یعنی مقامات عمومی نباید قانون را به شیوه‌ای سلیقه‌ای یا تبعیض‌آمیز اعمال کنند.<sup>۱</sup>

در بند ۹ از اصل سوم قانون اساسی به رفع تبعیض‌های ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه، در تمام زمینه‌های مادی و معنوی و در بند ۱۴ این اصل به تأمین حقوق همه جانبه افراد از زن و مرد، ایجاد امنیت قضایی عادلانه برای همه و تساوی عموم در برابر قانون به عنوان اهدافی اشاره شده است که دولت جمهوری اسلامی ایران باید در راستای تحقق آن گام بردارد. استقرار قانون و اجرای آن منتج به برقراری عدالت می‌شود و چون معیار سنجش عدالت و انطباق آن با قوانین، دستگاه قضایی است، وظیفه نظارت بر حسن اجرای قوانین دستگاه قضایی پیش‌بینی شده است. آن‌گاه که از اصل حاکمیت قانون در نظام قضا بحث می‌شود، نباید از عدالت قضایی به عنوان یکی از اهداف نهایی غفلت کرد. عدالت قضایی به این معناست که اگر افراد جامعه انسانی از نظر انسانیت و حقوق انسانی مساوی هستند، باید نزد مقام قضایی نیز جایگاهی برابر داشته باشند؛ اگر به حقی تجاوز شده باشد، آن حق استیفا گردد و هیچ‌گونه تبعیض و ملاک غیر ارزشی در کار نباشد.<sup>۲</sup>

در نتیجه، حاکمیت قانون در پی آن است که چگونه می‌توان حقوق و آزادی‌های افراد را تضمین کرد. این کوشش سبب شده است که نظریه‌ها و تعاریف متعددی از حاکمیت قانون به میان آید و

۱. شجاعیان، خدیجه، «مؤلفه‌های اصل حاکمیت قانون در پرتو تعریف سازمان ملل متحد»، فصل‌نامه جستارهای حقوق عمومی، سال اول، شماره ۳، زمستان ۱۳۹۶، ص ۷۶.

۲. محسنی، فرید و علی اصغر فرج‌پور اصل مرندی، «اصل حاکمیت قانون در نظام قضایی ایران»، فصل‌نامه حکومت اسلامی، سال هجدهم، تابستان ۱۳۹۲، شماره ۲ (پیاپی ۶۸)، ص ۱۰۳.

چگونگی سیر آن از دیرزمان تا به امروز بررسی شود. در این میان، برداشت‌هایی از حاکمیت قانون مطرح شده است که گروهی آن را صرف قانونیت می‌دانند و گروهی دیگر، معیارهای اخلاقی، اصول حقوق طبیعی و عدالت را هم در نظر می‌گیرند.

## بند دوم. اصل سرزمینی بودن قانون

اصل سرزمینی بودن قانون به عنوان یکی از اصول حاکم بر نظام‌های حقوقی کشورهای جهان پذیرفته شده است و در قوانین حقوقی و جزایی، ترتیباتی برای آن پیش‌بینی شده است. منظور از قلمرو قانون در مکان (اصل سرزمینی بودن قانون) این است که قانون تا کجا و در چه سرزمینی، حکومت و قابلیت اعمال و اجرا دارد.<sup>۱</sup> ماده ۵ قانون مدنی جمهوری اسلامی ایران مقرر کرده است: «کلیه سکنه ایران، اعم از اتباع خارجه و داخله، مطیع قوانین ایران خواهند بود، مگر در مواردی که قانون استثنا کرده باشد».

این‌گونه استثنائات در قوانین بسیار محدود است، اما یکی از دلایل مهم در خصوص محدودیت این مستثنیات، استقرار عدالت، برابری و جلوگیری از عسر و هرج است؛ زیرا اصولاً قوانین در راستای پایداری نظم عمومی استوار می‌شوند. ازدیاد استثنائات هم به بی‌نظمی و سردرگمی مردم و دستگاه‌های اجرایی در امور مربوط و تکالیف وضع شده می‌انجامد که قطعاً مورد نظر قانون‌گذار نیست. بنابراین، اصل سرزمینی بودن قوانین، منجر به لازم‌الاجرا شدن آن در سرتاسر پهنه جغرافیایی کشور می‌شود و نمی‌توان بدون نص صریح قانونی، بخشی از جغرافیای یک کشور را مجزا یا مستثنا از قوانین دانست.

به نظر می‌رسد قانون‌گذار نیز در این خصوص، ملاحظات خاصی دارد که همان طور که عنوان شد، با حاکمیت اصول قانون اساسی و شرع اسلام، عملاً استثنائاتی محدود و قائم بر اشخاص و روابط میان آنان و نیز احوالات شخصیه آن‌ها حاکم می‌شود که به طور نمونه در مواد ۶ و ۷ و ۹۶۸ قانون مدنی تصریح شده است. هم‌چنین برای منطقه محدود جغرافیایی، مزایای مشخصی طبق قوانین تعیین می‌شود که می‌توان به محدوده‌های شهر و روستا و شهرک صنعتی و نیز مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی اشاره کرد.

۱. بهرامی، بهرام، اصول حقوقی و فقهی، تهران: مجد، ۱۳۹۶، ص ۱۴۱.

## بند سوم. مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران

تجربه ایجاد مناطق آزاد تجاری - صنعتی را باید در اولین برنامه پنج‌ساله توسعه کشور جست. هدف اصلی از تشکیل مناطق آزاد در کشور، وجود جای‌گزینی برای توسعه صادرات انحصاری نفتی بود.<sup>۱</sup> با توجه به وضعیت کشور ایران پس از جنگ هشت‌ساله با عراق و ضرورت بازسازی و رشد و توسعه اقتصادی، الگوگیری از برخی کشورها از جمله کشورهای شرق و جنوب شرق آسیا در بحث تجارت آزاد و امور مناطق آزاد تجاری - صنعتی باعث شد تا در تبصره ۱۹ قانون برنامه پنج‌ساله اول توسعه، دولت اجازه یابد تنها در سه نقطه مرزی، مناطق آزاد تجاری - صنعتی را ایجاد کند. با توجه به تصویب نشدن قانون مربوط به این مناطق، بدو این موضوع اجرایی نشد تا این‌که در اواخر برنامه اول توسعه، قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی در ۱۳۷۲/۶/۷ به تأیید شورای نگهبان رسید و به این ترتیب، چارچوب‌های قانونی اداره این مناطق مشخص و قلمروهای نسبی آن تعیین شد. در همین راستا سه منطقه جزیره کیش، بخشی از قشم و بخشی از چابهار به عنوان اولین مناطق آزاد تجاری - صنعتی تعیین حدود شدند و سازمان‌های مناطق آزاد به منظور اجرای قانون در محدوده‌های تعیین شده استقرار یافتند.

هدف از ایجاد این مناطق، کاهش وابستگی به نفت و صادرات کالا و ایجاد صنایع تبدیلی بود که در ماده ۱ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی مصوب شده است: «ماده ۱- به منظور تسریع در انجام امور زیربنایی، عمران 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 مناطق ذیل را به عنوان مناطق آزاد تجاری و صنعتی بر اساس موازین قانونی و این قانون اداره نماید». قبل از تصویب این قانون، بند «ز» تبصره ۲۵ از قانون بودجه سال ۱۳۸۲، تکالیف مالی را برای مناطق آزاد تعیین کرده بود<sup>۲</sup> که با توجه به زمان تصویب قانون مناطق آزاد تجاری - صنعتی، مصوب ۱۳۷۲/۶/۷، یکی از موارد ابهام است.

۱. فضلی، عزیزالله و مهدی هداوند، «ماهیت حقوقی نظارت بر سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران»، دو فصل‌نامه حقوق اداری، سال پنجم، شماره ۱۳، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، ص ۹.

۲. بند «ز» تبصره ۲۵ قانون بودجه سال ۱۳۷۲ مدیریت مناطق آزاد تجاری موظف است مبلغ ده میلیارد ریال از درآمد سال ۱۳۷۲ بنادر آزاد کیش و قشم را به نسبت (۱ و ۲) جهت ادامه خط محرم به سازمان آب منطقه‌ای استان هرمزگان اختصاص دهد.

## بند چهارم. استناد مستثنی شدن مناطق آزاد از قانون محاسبات عمومی

در بررسی متون حقوقی و قوانین و مقررات نمی‌توان نص صریحی را مبنی بر مستثنی شدن مناطق آزاد تجاری - صنعتی از بودجه کل کشور و نیز شمولیت قانون محاسبات عمومی یافت. تنها استنباط موجود ناشی از تفسیر به رأی برخی از مواد قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی است، مثل ماده ۲ این قانون که گفته است: «ماده ۲ - درآمد سازمان‌ها و مناطق آزاد صرفاً بایستی در چارچوب بودجه سالیانه که به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، هزینه‌گردد. کمک‌های سازمان جهت عمران و آبادانی سایر نواحی (با اولویت نواحی هم‌جوار) صرفاً با تصویب هیئت دولت امکان پذیر بوده و هرگونه کمک دیگری، تصرف غیر قانونی در اموال عمومی محسوب خواهد شد».

ماده ۵ نیز عنوان داشته است: «ماده ۵ - هر منطقه توسط سازمانی که به صورت شرکت با شخصیت حقوقی مستقل تشکیل می‌گردد و سرمایه آن، متعلق به دولت است، اداره می‌شود. این شرکت‌ها و شرکت‌های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی بوده و منحصراً بر اساس این قانون و اساس‌نامه مربوط اداره خواهند شد و در موارد پیش‌بینی نشده در این قانون و اساس‌نامه، تابع قانون تجارت خواهند بود».

همین موردها باعث شده است این مناطق، درآمدهای خود را به حساب خزانه کل واریز نکنند. تصویب‌نامه شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵، مستند دیگری بر موضوع است: «نامه شماره ۴۱۱۰/۴۵۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۱۲ دیوان محاسبات در جلسه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی مطرح و اعضای شورا به استناد قسمت آخر ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد مقرر نمودند: با توجه به ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد که مقرر می‌دارد سازمان‌های مناطق آزاد از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی می‌باشند و لحاظ این‌که سازمان‌های مذکور از بودجه کل کشور استفاده نمی‌نمایند و با عنایت به تفسیر شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ شورای محترم نگهبان در خصوص اصل ۵۵ قانون اساسی مبنی بر تعیین حدود صلاحیت دیوان محاسبات، ضمن تأکید بر تداوم رویه ۱۷ سال گذشته مبنی بر عدم حسابرسی سازمان‌های مناطق آزاد توسط دیوان محاسبات، مرکز امور مناطق آزاد و

سازمان‌های مذکور، عدم الزام قانونی حسابرسی سازمان‌های یادشده توسط دیوان محاسبات را به آن مرجع محترم اعلام نمایند<sup>۱</sup>.

هم‌چنین آیین‌نامه مالی و معاملاتی سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی ابلاغی به شماره ۱۵۹۰۹/ت/۴۸۲۱۷ ک مورخ ۱۳۹۲/۱/۳۱ و زرای عضو شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی، تکالیفی را از نظر واریز درآمدهای مناطق آزاد به حساب‌های افتتاح‌شده توسط سازمان‌های این مناطق مقرر کرده است که از مفاد آن می‌توان مستثنی شدن از اصل ۵۳ قانون اساسی و قوانین محاسباتی مرتبط را استنباط کرد.

## گفتار دوم. تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق

### بند اول. درآمد عمومی یا درآمد اختصاصی مناطق آزاد

اولین بحث در خصوص موضوع درآمدهای مناطق آزاد تجاری - صنعتی، ماهیت خصوصی یا عمومی بودن آن است. اساس بحث این است که آیا می‌توان درآمدهای مناطق آزاد تجاری - صنعتی را که ماهیتشان، شرکت دولتی است، از درآمدهای عمومی که مشمول واریز به خزانه کل است، مستثنی کرد؟ آیا بر اساس اصول قانون اساسی و دیگر قوانین مانند قانون محاسبات عمومی می‌توان درآمدهای سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی را به عنوان درآمدی کاملاً اختصاصی برای دولت محسوب کرد؟

برای تجزیه و تحلیل این موضوع و پاسخ به این سؤالات باید به ماده ۱ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۲ توجه کرد. در این ماده که اهداف ایجاد مناطق آزاد تجاری - صنعتی در جمهوری اسلامی ایران مشخص شده است، ذکر عبارت «افزایش درآمد عمومی» به عنوان یکی از اهداف، این تصور را تقویت می‌کند که منظور قانون‌گذار، شمولیت آن‌ها در قوانین محاسباتی و بودجه‌ای کشور است؛ زیرا با یافتن تعریف احصاشده در قوانین از عبارت «درآمد عمومی»، مندرج در مفاد برخی از قوانین مانند ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ می‌توان به هم‌پوشانی میان عبارت افزایش درآمدهای عمومی در ماده ۱ قانون چگونگی اداره

۱. انبارلویی، محمدصادق، «نظارت مالی و تأملی در اقتدار دیوان محاسبات کشور»، روزنامه رسالت، شماره ۷۲۹۳، ۳۰/۳/۱۳۹۰، ص ۴.

مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران و تعریف این عبارت در ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی پی برد. در ماده ۱۰ آمده است: «درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود».

توجه به ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی نیز این بحث را روشن‌تر خواهد ساخت. این ماده عنوان می‌دارد: «دریافت‌های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت‌های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده‌ها و هدایا به استثنای هدایایی که برای مصارف خاصی اهدا می‌گردد و مانند این‌ها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز شود».

در واقع، این ماده، تکمیل‌کننده ماده قبل است از این نظر که میان انواع درآمدها تفکیک قائل شده و آن‌ها را به دو شکل درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی تفکیک کرده است. با این حال، به جز مستثنی شدن برخی هدایا برای مصارف خاص، دیگر درآمدها اعم از عمومی و اختصاصی باید به خزانه‌داری کل واریز شوند. بنابراین، محرز است که هدف قانون‌گذار در ایجاد مناطق آزاد تجاری - صنعتی، افزایش درآمد عمومی بوده است و این افزایش طبیعتاً مستفاد از دو ماده ۱۰ و ۱۱ قانون محاسبات عمومی می‌بایست در بودجه عمومی کشور منظور و به حساب خزانه کل واریز گردد. چون ماهیت سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی، شرکت دولتی است، اما درآمد آن‌ها عمومی پیش‌بینی شده است، منظور از افزایش درآمد عمومی، افزایش درآمد انحصاری برای دولت (بدون تجویز واریز به حساب خزانه کل) نیست. بنابراین، ماده ۱ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ارتباط موضوعی آن با مواد ۱۰ و ۱۱ قانون محاسبات عمومی، منجر به تبیین استدلالی قانونی مبنی بر واریز درآمدهای مناطق آزاد به حساب خزانه کل می‌شود.

### **بند دوم. تجزیه و تحلیل دیدگاه‌های استثناگرایانه مناطق آزاد**

سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی به استناد ماده ۲ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۲، استقلال درآمدی و هزینه‌ای نسبت به خزانه کل و بودجه عمومی کشور استنباط کرده است و به استناد ماده ۵ این قانون نیز خود را از

شمول دستگاه‌های اجرایی مشمول محاسبات عمومی منفک می‌داند. با مذاقه در فرآیند تصویب قانون چگونگی اداره مناطق آزاد می‌توان نگرش متناقضی را طرح کرد. نظر به لایحه تقدیمی دولت به نام «چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران به شماره ۲۰۸۴۵ مورخ ۱۳۷۱/۵/۱۲ به مجلس شورای اسلامی»، ماده ۶ این لایحه عنوان می‌کند: «هر منطقه توسط سازمانی که دارای شخصیت حقوقی می‌باشد و به جز موارد پیش‌بینی شده در این قانون، تابع مقررات مربوط به شرکت‌های سهامی خاص است، اداره می‌شود. سازمان از شمول قوانین و مقررات حاکم بر عملیات شرکت‌های دولتی و قانون محاسبات عمومی مستثناست و سرمایه آن متعلق به دولت است».

همان‌طور که در متن این ماده از لایحه دیده می‌شود، دولت، پیشنهاد خود را صراحتاً مبتنی بر مستثنی بودن از قانون محاسبات عمومی ارائه کرده است. در صورت تصویب این لایحه، نتیجه‌گیری می‌شد که دیوان محاسبات، صلاحیت ورود به مناطق آزاد را نخواهد داشت و شمول صلاحیت دیوان محاسبات نیز دایر بر نظارت بر وصول درآمدهای دولتی به حساب خزانه کل می‌گردد. پس از طرح لایحه در صحن علنی مجلس شورای اسلامی، مورخ ۱۳۷۲/۶/۷ ضمن تغییر شماره ماده آن از ۶ به ماده ۵، چنین اصلاحاتی اعمال و تصویب شد: «هر منطقه توسط سازمانی که به صورت شرکت با شخصیت حقوقی مستقل تشکیل می‌گردد و سرمایه آن متعلق به دولت است، اداره می‌شود. این شرکت‌ها و شرکت‌های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی بوده و منحصرأ بر اساس این قانون و اساس‌نامه مربوط اداره خواهند شد و در موارد پیش‌بینی نشده در این قانون و اساس‌نامه، تابع قانون تجارت خواهند بود».

بنابراین، مجلس با اصلاحات معمول، عملاً مخالفت خود را با این بخش از لایحه اعلام کرد. در ادامه نیز شورای نگهبان ضمن بررسی مصوبات مجلس شورای اسلامی در خصوص این قانون، به برخی از مواد ایراد وارد کرد، اما این ماده را مغایر قانون اساسی و شرع ندانست و در نهایت، با مکاتبه شماره ۵۲۰۷ مورخ ۱۳۷۲/۶/۲۱، شورای نگهبان، کل این قانون را تأیید کرد. با توجه به موارد مطرح‌شده، همان‌طور که در ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۲ تصریح شده است: «این شرکت‌ها و شرکت‌های وابسته، از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی شده و منحصرأ بر اساس این قانون و اساس‌نامه مربوط اداره خواهند شد».

اکنون لازم است این استثنا به طور مستدل و حقوقی تجزیه و تحلیل شود:

۱. تفسیر مستثنی شدن این شرکت (سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی) و شرکت‌های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی و دیگر مقررات عمومی دولت به علت متبادر شدن این تفسیر غلط که مناطق آزاد از همه قوانین مستثنایند، اهمیت ویژه خواهد داشت. در برخی از دیدگاه‌ها، آن را مستندی بر استثنا در اصل سرزمینی بودن قوانین شمرده‌اند. ذکر مستثنی شدن این مناطق از قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی، علی‌القاعده بر قوانین و مقرراتی دلالت پیدا می‌کند که مدیریت بر شرکت‌های دولتی را شامل می‌شود و این اطلاق عام نمی‌تواند سالب لازم‌الاجرای دیگر قوانین باشد. برای مثال، قانون اساسی بر همه شرکت‌های دولتی حاکم است. از این رو، نمی‌توان با تلقی اشتباه از ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی، آن را در این مناطق حاکم ندانست.

ماده ۳۰۰ لایحه قانونی اصلاح قانون تجارت، مصوب ۱۳۴۹ عنوان می‌دارد: «شرکت‌های دولتی تابع قوانین تأسیس و اساس‌نامه‌های خود می‌باشند و فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساس‌نامه‌های آن‌ها ذکر نشده، تابع مقررات این قانون می‌شوند». به نظر می‌رسد این نص مشابه نص ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی باشد؛ زیرا در ماده ۳۰۰ نیز تبعیت شرکت‌های دولتی از قوانین را در قوانین تأسیس و اساس‌نامه منحصر کرده است. این در حالی است که این برداشت، استنباط سطحی از منطوق قانون باشد؛ زیرا با تمرکز بر ماده ۳۰۰ می‌توان دریافت که قوانین حاکم بر شرکت‌های دولتی تنها به نصوص قانونی حاکم بر تأسیس و مدیریت شرکت دولتی و نصوص قانونی مربوط به ساختار اساس‌نامه شرکت محدود می‌شوند. در واقع، مناطق آزاد از قوانین حاکم بر شرکت‌های دولتی مندرج در قانون تجارت مستثنایند و تابع قانون چگونگی اداره مناطق آزادند. در این صورت، طبق ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی، در موارد مسکوت در قانون مناطق آزاد، اداره آن به قانون تجارت احاله شده است. بنابراین، منظور از مستثنی شدن مناطق آزاد از قوانین حاکم بر شرکت‌های دولتی نمی‌تواند موقوف‌الاجرا شدن دیگر قوانین کشور در آن مناطق تلقی گردد.

۲. تفسیر مستثنی شدن از «سایر مقررات عمومی دولت» گاهی به غلط با قسمت قبلی آن در ماده ۵ یعنی «قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی» هم‌پوشانی می‌شود و در نتیجه، هیچ

قانونی را که مخاطب آن، دولت و اجزای آن است، در مناطق آزاد لازم الاجرا نمی‌داند. این در حالی است که قوانین به مصوبات مرجع اهلیت‌دار تصویب (مجلس شورای اسلامی، مجلس شورای ملی، مجمع تشخیص مصلحت نظام و شورای انقلاب) اطلاق می‌شود. مقررات نیز در صورت وجود پیشوند قوانین، تلقی نصوص قانونی (مقررات قانونی) را در پی دارد، مانند فراز دوم ماده ۳۰۰ لایحه اصلاح قانون تجارت مصوب ۱۳۴۹ که عنوان می‌دارد: «... فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساس نامه‌های آن‌ها ذکر نشده تابع مقررات این قانون می‌شوند».

بنابراین، به‌کارگیری مقررات دولتی به همه تصویب‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها اطلاق می‌شود. به عبارتی، مصوبات دولتی در این خصوص منظور است، چنان‌که با بررسی آن در اصول قانون اساسی ملاحظه می‌شود واژه «مقررات»، جدا و متفاوت از قوانین استفاده شده است، مانند اصول چهارم، نهم، دهم، هشتاد و پنجم، یک صد و هفتادم، یک صد و هفتاد و هفتم. در نصوصی که واحد به کارگیری شده است، مانند: اصول دوازدهم، یک صد و هشتم، یک صد و دوازدهم، یک صد و سی و هشتم، بند ۴ یک صد و پنجاه و ششم و یک صد و هفتادم یا بر آیین‌نامه‌های داخلی نهادهایی چون خبرگان رهبری و مجمع تشخیص مصلحت نظام دلالت دارد یا منحصر به آیین‌نامه‌ها و تصویب‌نامه‌های دولتی است و در محدود موارد نیز به عنوان مقررات اسلامی اطلاق گردیده است. با این توضیحات محرز می‌گردد به کارگیری مستثنی در مقررات عمومی دولت همان تصویب‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مصرّح در اصل یک صد و هفتادم قانون اساسی است.

۳. با توجه به فراز پایانی ماده ۱ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی که اداره این مناطق را بر اساس «این قانون و سایر موازین قانونی»، مجاز دانسته است، محرز می‌گردد که علاوه بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی می‌بایست از «سایر موازین قانونی» در اداره این مناطق استفاده کرد. از این رو، علی‌القاعده قوانین مربوط به قلمرو صلاحیت دیوان محاسبات نیز از شمول موازین قانونی محسوب می‌گردد.

بنابراین، ماده ۵ قانون مناطق آزاد، مستلزم درج نشدن بودجه سازمان‌های مناطق آزاد در بودجه کل کشور نیست.<sup>۱</sup> از آن هم نمی‌توان مستثنی شدن از قوانین حاکم بر دولت را برداشت کرد و نتیجه

۱۱. بررگر خسروی، محمد و همکاران، گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور از منظر حقوقی، تهران: دفتر مطالعات

گرفت؛ زیرا هم با منطوق این ماده منافات خواهد داشت و هم با اصل نظارت دستگاه‌های نظارتی مانند دیوان محاسبات تعارض پیدا می‌کند.

### **بند سوم. استناد اصل پنجاه و سوم قانون اساسی**

مستند به اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی، مصوبات مجلس شورای اسلامی نباید با اصول و احکام مذهب رسمی کشور یا قانون اساسی مغایرت داشته باشد و مستفاد از اصل نود و ششم قانون اساسی، «تشخیص عدم مغایرت مصوبات مجلس شورای اسلامی با احکام اسلام با اکثریت فقهای شورای نگهبان و تشخیص عدم تعارض آن‌ها با قانون اساسی بر عهده اکثریت همه اعضای شورای نگهبان است». بنابراین، چنان‌چه نص مصرّح و منطوق واضح قانونی برای مستثنی شدن مناطق آزاد تجاری - صنعتی از قانون محاسبات عمومی یا قانون دیوان محاسبات کشور وجود نداشته باشد، هر گونه تفسیری از مواد قانونی می‌بایست مضمیق در دو اصل هشتاد و پنجم و نود و ششم قانون اساسی صورت پذیرد.

به عبارتی با عنایت به اصل ۵۳ قانون اساسی که بیان داشته است: «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد»، نمی‌توان متصور شد که شورای نگهبان، ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران را با مغایرت با اصل پنجاه و سوم تأیید کرده است. اگر اقتضائات مصلحتی ایجاب می‌کرد، باید همانند برخی دیگر از قوانین، بر اساس اصل یک‌صد و دوازدهم و سازوکار تعریف شده مجمع تشخیص مصلحت نظام عمل می‌شد. پس می‌توان نتیجه گرفت که تفسیر اجرایی ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد نمی‌تواند نافی شمولیت سازمان مناطق آزاد از قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور و اصل ۵۳ قانون اساسی باشد.

### **بند چهارم. استندهایی از قانون دیوان محاسبات عمومی**

بند الف ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ عنوان داشته است: «ماده ۱ - هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

---

حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۴۷۵۸، ص ۸.

عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارت‌خانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند».

همان‌طور که در نص ماده ۱ بیان شده، هدف دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال از طرق مندرج در بندهای الف، ب و ج است. به استناد تبصره ذیل ماده ۲ این قانون: «تبصره - منظور از دستگاه‌ها در این قانون، کلیه وزارت‌خانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی، هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است، نیز مشمول این تعریف می‌باشند».

نظر به این‌که به استناد ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، سرمایه مناطق آزاد متعلق به دولت است، بدو نمی‌توان میان سرمایه دولت و اموال عمومی (بیت‌المال) تفکیک قائل شد؛ زیرا دولت دارای شخصیت حقوقی منبعث از قانون اساسی و دیگر قوانین است. بنابراین، سرمایه آن نیز منحصر از اموال عمومی و بیت‌المال است. در فراز دوم ماده ۲ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی، کمک‌های سازمان برای عمران و آبادانی دیگر نواحی (با اولویت نواحی هم‌جوار) صرفاً با تصویب هیئت دولت امکان‌پذیر است و هرگونه کمک دیگری، تصرف غیر قانونی در اموال عمومی محسوب خواهد شد.

در نتیجه، درج عنوان «تصرف غیر قانونی در اموال عمومی»، تعیین‌کننده ماهیت اموال مناطق آزاد است که نشان می‌دهد قانون‌گذار نیز آن را اموال عمومی و جزء بیت‌المال دانسته است. بنابراین، حتی اگر این سازمان از بودجه عمومی کشور نیز ارتزاق نکند، به علت عمومی بودن سرمایه آن می‌بایست مشمول قانون دیوان محاسبات گردد. هم‌چنین اطلاق «سرمایه مناطق آزاد متعلق به دولت است» در ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، آن را مشمول قوانین مربوط به اموال دولتی می‌سازد که در فصل پنجم (اموال دولتی) قانون محاسبات عمومی در خصوص آن، احکام قانونی تعیین شده است. پس در عمل نمی‌توان میان سرمایه شرکت‌های مناطق آزاد و اموال دولتی از نظر تبعیت از خزانه کل کشور و شمولیت صلاحیت دیوان محاسبات تفاوت قائل شد.

## بند پنجم. تجزیه و تحلیل مستندات مستثنی شدن از واریز درآمد به حساب خزانه کل کشور

### ۱. مستند اول

مستند مصرّحی که درباره مستثنی شدن مناطق آزاد تجاری - صنعتی از قانون محاسبات عمومی وجود دارد، مصوبه شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی در پاسخ به نامه شماره ۴۱۱۰۰/۴۵۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۱۲ در جلسه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ است که اشاره شد. همان طور که در متن مصوبه مشخص شده است، استدلال مستثنی شدن مناطق آزاد از شمول قانون محاسبات عمومی به نظریه تفسیر شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ شورای نگهبان ذیل اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی مستند شده است. این نظریه تفسیری که در پاسخ به مکاتبه شماره ۱۰۴۱۵۱ مورخ ۱۳۷۵/۹/۶ ریاست جمهوری داده شده، به این شرح است: «اصل پنجاه و پنجم (۵۵) قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است».

همان طور که در این سؤال و تفسیر ارائه شده دیده می‌شود، بودجه کل کشور، صلاحیت دیوان محاسبات را در رسیدگی و حسابرسی مشخص می‌کند. مسئله مهم آن است که سؤال مطرح شده در خصوص شرکت‌های دولتی نبوده است و علی‌الاطلاق به استناد اصل ۵۳ قانون اساسی، آنان نیز ملزم به واریز درآمدهای خود به حساب خزانه می‌شوند و چه بسا که از نظر واریز نکردن نیز مستوجب تخلف و حتی جرم گردند. افزون بر این، توجه به اصل ۵۵ قانون اساسی، روشن‌کننده موضوع است؛ زیرا صراحت عنوان شرکت‌های دولتی در این قانون برای رسیدگی و حسابرسی، تعیین‌کننده نقش دیوان محاسبات عمومی است.

از سوی دیگر، نظریه شماره ۳۱۴۰۵ ه/ب مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۷ اصل ۱۳۸ رئیس مجلس شورای اسلامی در خصوص مصوبه یادشده شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی می‌تواند مستندی بر موضوع باشد. این نظریه به این شرح است: «با عنایت به رونوشت تصمیم‌نامه فاقد شماره مصوّب جلسه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ وزرای محترم عضو شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، موضوع «مستثنی نمودن حسابرسی فعالیت‌های مالی مناطق آزاد از صلاحیت دیوان محاسبات کشور»، متعاقب بررسی‌ها و اعلام نظر مقدماتی «هیئت بررسی و تطبیق مصوّبات دولت با قوانین» و مستنداً به صدر ماده واحده و تبصره (۴) الحاقی به «قانون نحوه اجرای

اصول هشتاد و پنجم و یک صد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و اصلاحات بعدی» و ماده (۱۰) آیین نامه اجرایی آن، مراتب متضمن اعلام نظر قطعی جهت اقدام لازم در مهلت مقرر قانونی و اعلام نتیجه به این جانب ابلاغ می‌گردد. بدیهی است پس از انقضای یک هفته مهلت مقرر در قانون، آن بخش از مصوبه که مورد ایراد قرار گرفته است، ملغی الاثر خواهد بود.»

«طبق بند «الف» ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و تبصره ذیل ماده (۲) همین قانون، «کنترل عملیات و فعالیت های مالی کلیه وزارت خانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می کنند» و «به طور کلی - رسیدگی و حسابرسی و کنترل عملیات و فعالیت های مالی - هر واحد اجرایی که طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آن ها مترتب بشود»، از جمله وظایف و اختیارات دیوان محاسبات می باشد. علی هذا مفاد تصمیم نامه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۷ مصوب وزرای عضو شورای هماهنگی مناطق آزاد از این حیث که حسابرسی و رسیدگی عملیات و فعالیت های مالی سازمان های مناطق آزاد را مستثنی از شمول صلاحیت دیوان محاسبات کشور می داند، مغایر با قانون دیوان محاسبات کشور به ویژه مغایر با قسمت اخیر تبصره ماده (۲) همین قانون است که به موجب آن، «هر واحد اجرایی - از جمله سازمان های مناطق آزاد تجاری و ... - که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آن ها مترتب بشود»، مشمول حسابرسی یا رسیدگی دیوان محاسبات خواهد بود.»

با توجه به نظریه بیان شده، صلاحیت دیوان محاسبات در موضوع مناطق آزاد تجاری - صنعتی به وضوح احراز می شود و با وحدت ملاک از این نظریه می توان همه مصوبات یا دیدگاه هایی را نقض کرد که در زمینه مستثنی پنداشتن مناطق آزاد از شمول قوانین محاسبات عمومی است.

## ۲. مستند دوم

یکی دیگر از استناداتی که می توان از آن به منظور احراز صلاحیت دیوان محاسبات در امور مناطق آزاد تجاری - صنعتی کمک گرفت، بند ۴ و ۵ مکاتبه اصل ۱۳۸ رئیس مجلس شورای اسلامی به شماره ۳۹۲۹۹هـ/ب مورخ ۱۳۸۹/۶/۱۶ در خصوص بودجه سال ۱۳۸۸ مناطق آزاد تجاری - صنعتی است. در تبصره ۲۵ و ۲۷ بودجه سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی آمده است: «تبصره ۲۵ - در اجرای بند ت ماده ۹ آیین نامه اجرایی اخذ عوارض در مناطق آزاد تجاری، سازمان های مناطق می توانند

از اشخاصی که در سال ۱۳۸۸ به مقصد خارج از کشور از مرزهای منطقه خارج می‌شوند، به هنگام خروج، مبلغی برابر ضوابط سرزمین اصلی دریافت و به حساب درآمدهای سازمان منظور نمایند.

تبصره ۲۷- به سازمان‌های مناطق آزاد اجازه داده می‌شود مشابه مقررات رایج در سرزمین اصلی برای جلوگیری از به کارگیری غیر مجاز اتباع خارجی بابت هر روز اشتغال غیر مجاز هر کارگر خارجی، معادل ۵ برابر حداقل دستمزد روزانه به عنوان جریمه دریافت و به حساب درآمدهای خود منظور نمایند. این مبلغ در صورت تکرار تخلف به دو برابر افزایش می‌یابد.

در هر دوی این تبصره‌ها مقرر شده است مبلغی دریافت و به حساب درآمدهای سازمان‌های مناطق آزاد تجاری - صنعتی منظور گردد. این در حالی است که در دیگر نقاط کشور، این مبالغ به حساب خزانه کل کشور واریز می‌شود. با این حال، رئیس مجلس شورای اسلامی با ایراد به این مصوبه به شرح ذیل، آن را مغایر با قانون اعلام و لغو کرد:

«۴- تبصره (۲۵) تصویب نامه از حیث واریز وجوه مأخوذه به حساب درآمدهای سازمان، مغایر با ماده (۷) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین و ماده (۳۷) قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد که بر ضرورت واریز آن به حساب خزانه و دریافت آن بر اساس مجوزهای قانونی تأکید می‌نماید.

۵- با عنایت به تأکید بند «ج» ماده (۱۱) قانون بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۱۳۸۰ بر واریز شدن درآمد حاصله به درآمد عمومی نزد خزانه داری کل، علی‌هذا تبصره (۲۷) تصویب نامه مبنی بر واریز نمودن وجوه مأخوذه به حساب درآمدهای سازمان مناطق آزاد مغایر با قانون است.»

مفاد این دو بند مبنی بر لزوم واریز درآمدهای مورد بحث به حساب خزانه کل کشور، مستندی است که می‌توان از آن بر شمولیت واریز درآمدهای مناطق آزاد تجاری - صنعتی به حساب خزانه کل کشور نتیجه گرفت.

### **بند ششم. استنادهای قانونی جدید و مجازات‌های پیش‌بینی شده**

از اوایل دهه ۹۰ و پس از نظریه رئیس مجلس شورای اسلامی مبنی بر الزام واریز درآمدهای مناطق آزاد تجاری - صنعتی به حساب خزانه کل و نیز مستثنی نبودن این مناطق از قانون محاسبات

عمومی، جدیت بیشتری بر تلفیق بودجه این مناطق با بودجه کل کشور به وجود آمد. اساساً چون سازوکارهای واریز به خزانه اعم از پیش‌بینی بودجه در لایحه و نحوه وصول در اختیار سازمان برنامه و بودجه و نیز وزارت اقتصاد و دارایی است، عملاً اتفاق خاصی در راستای تحقق واریز این درآمدها به حساب خزانه کل کشور و به تبع آن، پیش‌بینی در بودجه سالانه به وجود نیامد.

در این خصوص، توجه به احکامی از بودجه سالانه اهمیت دارد. به نظر می‌رسد هیچ‌یک از این احکام اجرایی نگردید، اما از عزم مجلس شورای اسلامی در شمولیت مناطق آزاد در بودجه کشور دلالت می‌کند. بند «ی» تبصره ۲۰ قانون بودجه ۱۳۹۳ عنوان می‌دارد: «معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور مکلف است بر بودجه مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در طول سال ۱۳۹۳ که به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، نظارت نموده و آن را در پیوست شماره (۳) لایحه بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور درج نماید».

بند «ل» تبصره ۹ قانون بودجه ۱۳۹۴ تصریح کرده است: «سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است بر بودجه سال ۱۳۹۴ سازمان‌های مناطق آزاد و ویژه اقتصادی دولتی نظارت و بودجه سال ۱۳۹۵ این مناطق را در پیوست شماره (۳) لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور منظور کند».

بند «ن» تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۳۹۷ مقرر کرد: «ن - دولت مکلف است اقدامات قانونی لازم جهت درج بودجه تلفیقی سازمان‌های مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در این قانون را انجام دهد».

مجلس شورای اسلامی در سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ تأکید کرده است که بودجه مناطق آزاد می‌بایست در قوانین بودجه کشور لحاظ گردد و اگر در فرآیند تصویب این مصوبات تأمل شود، مشخص می‌گردد که در لایحه‌های پیشنهادی این بودجه‌های سالانه، اثری از درخواست دولت دیده نمی‌شود. به عبارتی، این احکام توسط مجلس شورای اسلامی به لایحه اولیه اضافه و لایحه بودجه در این راستا اصلاح شده، اما همان‌طور که گفته شد، همین احکام از بودجه نیز تحقق پیدا نکرده است.

بند ج ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور، واریز نشدن به‌موقع درآمد و دیگر منابع تأمین اعتبار در بودجه عمومی را به حساب مربوط از موارد ارجاعی در هیئت‌های مستشاری دیوان محاسبات برشمرده است و در تبصره ذیل ماده ۲ این قانون، منظور از دستگاه‌ها را «کلیه وزارت‌خانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور

استفاده می‌نمایند و به طور کلی، هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود و نیز واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است»، عنوان کرده است. متعاقب آن، در قوانین مختلفی چون قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، مصوب ۱۳۷۳ و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۱۳۸۰ و الحاقات بعدی آن، بر واریز درآمدها به حساب خزانه کل کشور تصریح شده است.

علاوه بر آن، مفاد ماده ۳ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳ عنوان داشته است: «ماده ۳- شرکت‌های دولتی موضوع مواد (۴) و (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و شرکت‌های دولتی موضوع بند (۳) ماده (۱۸) قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم قانون اساسی، به استثنای بانک‌ها و بیمه‌های دولتی و سازمان‌های توسعه‌ای شامل سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران، سازمان صنایع کوچک و شهرک‌های صنعتی ایران، وزارت نفت از طریق شرکت دولتی تابعه ذی‌ربط و شرکت شهرک‌های کشاورزی، مشمول مقررات مواد (۳۱)، (۳۹) و (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور می‌باشند و تمام درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات آن‌ها به حساب‌های معرفی شده از سوی خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود تا حسب مورد طبق احکام و مقررات قانونی مربوط هزینه شود. عدم رعایت مفاد ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور در مورد حساب‌هایی که خلاف مقررات مذکور گشایش یافته است، تصرف غیر قانونی در اموال عمومی محسوب می‌شود.

بانک‌های عامل حسب اعلام بانک مرکزی و خزانه‌داری کل کشور موظفند نسبت به بستن حساب‌هایی که خلاف مقررات مذکور افتتاح شده‌اند، اقدام کنند».

همان‌طور که در این ماده آمده است، شرکت‌های دولتی مشمول، موظف به واریز درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدماتشان به حساب‌های معرفی شده از سوی خزانه‌داری کل هستند. با توجه به مفاد این قانون و احکام تجویزی در ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی باب تعزیرات در خصوص تصرف غیر قانونی در اموال عمومی و هزینه‌کرد بودجه در محلی که برای آن در قانون پیش‌بینی نشده است، می‌توان نتیجه گرفت که هر گونه واریز درآمد به حساب‌هایی غیر خزانه کل کشور و مصرف آن می‌تواند طبق این مواد جرم‌انگاری گردد.

## نتیجه‌گیری

نظم و انضباط مالی دولت، یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های نظام قانون‌گذاری است؛ زیرا حفظ و بهینه مصرف کردن بیت‌المال با توجه به آموزه‌های دینی و نیز چارچوب‌های قانونی، بخش جدایی‌ناپذیر حقوق عمومی جمهوری اسلامی ایران محسوب می‌شود. درآمد مناطق آزاد تجاری - صنعتی با ماهیت شرکت دولتی از بدو تأسیس مغفول ماند و اصل ۵۳ قانون اساسی در موضوع درآمدهای این مناطق تحقق نیافت. برخی از تفاسیر متعارض به ویژه از مواد ۲ و ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی و نیز تصور عام مستثنی بودن این مناطق از قوانین جاری کشور و اصل سرزمینی بودن قوانین باعث گردید تا نسبت به وصول درآمدها به حساب خزانه کل کشور التزامی صورت نگیرد و حتی با وجود قوانین مصرّحی چون احکام بودجه سالانه نیز ترتیبات لازم برای تلفیق بودجه مناطق آزاد با بودجه کل کشور تحقق نیابد.

با توجه به احکام قوانینی چون قانون دیوان محاسبات عمومی کشور، قانون محاسبات عمومی، قانون الحاق برخی از مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و نیز اصل ۵۳ قانون اساسی و نیز مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در زمان تصویب قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی می‌توان دریافت که اساساً امکان مستثنی شدن بخشی از بدنه دولت از واریز درآمد به حساب خزانه کل کشور ممکن نیست و نمی‌توان شرکت دولتی منطقه آزاد تجاری - صنعتی را مکلف دانست که درآمد خود را به حساب خزانه کل واریز نکند.

به نظر می‌رسد هدف قانون‌گذار در تصریح تصویب بودجه مناطق آزاد تجاری - صنعتی توسط هیئت وزیران، تعیین بودجه داخلی آنان به لحاظ تسهیم بودجه‌ای هر یک از مناطق است و این موضوع نمی‌تواند نافی واریز درآمد به حساب خزانه کل باشد. اصل ۵۳ قانون اساسی و نیز دیگر قوانین محاسباتی در موضوع این مقاله استثنای پذیر نیستند و اموال و دارایی‌های سازمان‌های مناطق آزاد به عنوان اموال عمومی طبقه‌بندی می‌گردد و شمول قانون دیوان محاسبات و دیگر قوانین مربوط به ویژه اصل ۵۳ قانون اساسی در این مناطق حاکم خواهد بود.

بنابراین، واریز نشدن درآمدها بر خلاف اصل ۵۳ قانون اساسی، توجیهی بر عدم شمولیت بر قانون محاسبات عمومی نیست؛ زیرا در قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

(۲)، این مسئله جرم‌انگاری شده است و از سوی دیگر، اجرا نشدن تکالیف مصرّح در بودجه‌های سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ در خصوص تلفیق بودجه مناطق آزاد در بودجه کل کشور توسط دولت، توجیهی براستنکاف از واریز این وجوه به حساب خزانه کل نیست. در نتیجه، آن چه به عنوان نقص عمده می‌تواند محرز گردد، التزام نداشتن عملی دولت‌ها نسبت به وظایف قانونی مصرّح خود به ویژه لزوم واریز درآمد به حساب خزانه کل کشور و نیز تلفیق بودجه در طول تأسیس مناطق آزاد تجاری - صنعتی با همکاری دیگر دستگاه‌های دولتی است.

بنابراین، روح حاکم بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی نمی‌تواند به عدم شمول این مناطق از قوانین کشوری حکم دهد. اصول قانون اساسی که مبتنی بر تساوی و برابری است، امکان مجزا شدن حقوقی این مناطق را از قلمرو جمهوری اسلامی ایران نمی‌دهد، بلکه صرفاً مزایایی برای این مناطق حسب فعالیت پیش‌بینی کرده است. از این رو، نواقص و خلأهای موجود عموماً بر انحراف دستگاه‌های دولتی از موازین قانونی و نیز قانون اساسی در خصوص مناطق آزاد دلالت دارد و قوانین در این عرصه، صحیح وضع شده‌اند.

## فهرست منابع

### ۱. کتاب

۱. برزگر خسروی، محمد و همکاران، گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور از منظر حقوقی، تهران: دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۴۷۵۸.
۲. بهرامی، بهرام، اصول حقوقی و فقهی، تهران: مجد، ۱۳۹۶.

### ۲. مقاله

۱. انبارلویی، محمدصادق، «نظارت مالی و تأملی در اقتدار دیوان محاسبات کشور»، روزنامه رسالت، شماره ۷۲۹۳، ۳۰/۳/۱۳۹۰.
۲. شجاعیان، خدیجه، «مؤلفه‌های اصل حاکمیت قانون در پرتو تعریف سازمان ملل متحد»، فصل‌نامه جستارهای حقوق عمومی، سال اول، شماره ۳، زمستان ۱۳۹۶، صص ۹۰-۷۱.
۳. فضلی، عزیزالله و مهدی هداوند، «ماهیت حقوقی نظارت بر سازمان مناطق آزاد تجاری - صنعتی ایران»، دو فصل‌نامه حقوق اداری، سال پنجم، شماره ۱۳، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صص ۳۱-۹.
۴. محسنی، فرید و علی اصغر فرج‌پور اصل مرندی، «اصل حاکمیت قانون در نظام قضایی ایران»، فصل‌نامه حکومت اسلامی، سال هجدهم، تابستان ۱۳۹۲، شماره ۲ (پیاپی ۶۸)، صص ۱۱۸-۹۱.

### ۳. قانون

۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۲. قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳.
۳. قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۶۸.
۴. قانون بودجه سال ۱۳۷۲.
۵. قانون بودجه سال ۱۳۹۳.
۶. قانون بودجه سال ۱۳۹۴.
۷. قانون بودجه سال ۱۳۹۷.

۸. قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۲ با اصلاحات بعدی.
۹. قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۶۱.
۱۰. قانون لایحه اصلاح قانون تجارت، مصوب ۱۳۴۸.
۱۱. قانون مجازات اسلامی، باب تعزیرات، مصوب ۱۳۷۵.
۱۲. قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶.

#### ۴. پایگاه اینترنتی

۱. تارنمای سامانه جامع نظرات شورای نگهبان: [www.nazarat.shora-rc.ir](http://www.nazarat.shora-rc.ir).
۲. تارنمای مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی: [www.rc.majlis.ir](http://www.rc.majlis.ir).

## Investigating the possibility of financial exclusion of commercial-industrial free zones from the inclusion of the fifty-third article of the constitution

Mohsen Khakzad<sup>1</sup>

### Abstract

The fifty-third article of the constitution shows the determination of the government's financial responsibility in terms of the concentration of revenue funds, according to which all government receipts and payments are made from the treasury account. This principle is the basis for approving accounting laws such as the Law of Public Accounts and the Law of the Court of Accounts of the country, and due to the importance of accounting and auditing of revenues and expenses in the Islamic Republic of Iran, according to the historical and religious practice of the position of the Treasury, it is of increasing importance. is. Considering that the commercial-industrial free zones of the Islamic Republic of Iran started their activities in Iran based on their special law approved in 1372 and with the nature of state-owned companies, and today seven commercial-industrial free zones are active in the country, hence the necessity It is necessary to explain how to calculate the income and expenses of these companies in the light of the fifty-third principle. Since during the activity of these regions until now, the revenues collected by these executive bodies are not deposited into the general treasury account, and in other words, the budget of the free zones, , this exceptionalism has caused this article to try to examine the possibility of excluding commercial-industrial free zones from the fifty-third article of the Constitution and the Public Accounts Law while studying the relevant laws and documents of the legal frameworks, and the damage be expressed.

**Keywords:** "Exception", "Principle fifty-third of the Constitution", "General Revenue in the General Treasury", "General Accounting Law", "Commercial-Industrial Free Zones"

---

1. Assistant Professor, Department of Law, Faculty of Literature and Humanities, University of Guilan, Guilan, Iran.  
mohsen.khakzad@gmail.com