

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

محسن خاکزاد<sup>1</sup>

### چکیده

اصل پنجاه و سوم قانون اساسی مبین تعیین تکلیف مالی دولت از حیث تمرکز وجوه درآمدی می باشد، که بر اساس آن کلیه دریافت ها و پرداخت های دولتی از حساب خزانه صورت می پذیرد. این اصل مبنای تصویب قوانین محاسباتی چون، قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور است و به دلیل اهمیت امر محاسبات و حسابرسی درآمد ها و هزینه ها در جمهوری اسلامی ایران با توجه به رویه تاریخی و شرعی جایگاه بیت المال، از اهمیت فزاینده ای برخوردار می باشد. با توجه به اینکه مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران به استناد قانون خاص خود مصوب ۱۳۷۲ و با ماهیت شرکت دولتی فعالیت خود را در پهنه جمهوری اسلامی ایران آغاز نمودند و امروزه تعداد هفت منطقه آزاد تجاری- صنعتی در کشور فعال می باشند، از این رو لزوم تبیین چگونگی محاسبه درآمدها و هزینه های این شرکت ها در پرتو اصل پنجاه و سوم ضروری است. از آنجائیکه در طول فعالیت این مناطق تا کنون، درآمد های وصولی این دستگاه های اجرایی به حساب خزانه کل واریز نمی شود و به عبارتی بودجه مناطق آزاد علیرغم اینکه سالها در بودجه کل کشور تلفیق نگردیده و وفق مقررات موضوعه هیات وزیران به حساب های هر یک از این مناطق واریز می شود، لذا این استثناء انگاری باعث شده تا در این مقاله تلاش گردد، ضمن مذاقه در قوانین و مستندات مربوطه، چارچوب های حقوقی امکان مستثنی شدن مناطق آزاد تجاری- صنعتی از اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و قوانینی چون قانون محاسبات عمومی بررسی گردد و آسیب های آن بیان گردد.

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

<sup>1</sup> . استادیار، گروه حقوق، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، گیلان، ایران. (نویسنده مسئول)

## مقدمه

مناطق آزاد تجاری- صنعتی در جمهوری اسلامی ایران الگو برداری شده از نمونه های خارجی آن بود که با توجه به تکلیف مندرج در برنامه سوم توسعه، پس از مناطق ویژه اقتصادی، شکل گرفت. با توجه به موقعیت زمانی جمهوری اسلامی ایران در ابتدای دهه ۷۰ و لزوم بازسازی کشور پس از جنگ ۸ ساله با عراق و نیز رشد و توسعه در قالب توجه به سرمایه گذاری، توسعه صنایع تبدیلی، در آمد زایی و افزایش درآمد عمومی، مناطقی از کشور که از موقعیت مستعد و نیز عدم توسعه یافتگی برخوردار 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 نمود تا زمینه توسعه سرمایه گذاری، استقرار صنایع و مبادلات مرزی با در نظر گرفتن معافیت هایی تحقق یابد. هر چند که برخی از حقوقدانان از مستثنائات اصل سرزمینی بودن قانون یا اصل عدم تاثیر قانون خارج از قلمرو، مناطق آزاد تجاری- صنعتی را برشمرده اند اما دیدگاه های متعارضی در این خصوص وجود دارد که می تواند به نقض این استثنا منجر شود.

پس از گذشت زمان متناهی از ایجاد مناطق آزاد تجاری- صنعتی، امروزه تعداد ۷ منطقه تجاری- صنعتی در کشور فعال هستند که به نظر می رسد با توجه به قوانین مصوب و نیز مستندات حقوقی می بایست درآمد های این شرکت ها به حساب خزانه عمومی کشور واریز تا حسب اصل پنجاه و سوم قانون اساسی به واسطه تعیین در بودجه سالانه هزینه گردد. اما 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 و تا کنون این مناطق درآمد های خود را بدون الزام به واریز به حساب خزانه کل، به واسطه تصویب هیات وزیران، هزینه می نمایند.

با توجه به توسعه مناطق آزاد تجاری- صنعتی در کشور به لحاظ تعدد و وسعت و همچنین در برگرفتن پهنه های انفالی چون جنگل ها، مراتع، معادن، دریا و... عملاً انتفاع حاصله بدون تحقق اصل پنجاه و سوم به حساب این شرکت ها واریز و هزینه می گردد که به نظر می رسد تعارض واضحی با این اصل از قانون اساسی و نیز قوانین منبعث از آن مانند قانون محاسبات عمومی پیدا می کند. با توجه به ضرورت تبیین حقوقی موضوع حاضر و تفسیر قوانین موضوعه در راستای تحقق قانون اساسی، شمولیت این مناطق در قوانین جاری به ویژه قوانین و قواعد مالی حاکم بر دولت و تبیین مستثنی بودن مناطق آزاد از شمول قوانین حاکم بر شرکت های دولتی موضوع ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی از جمله مواردی است که در این مقاله بدان پرداخته خواهد شد.

این مقاله با روش تحلیلی- توصیفی و با استفاده از منابع کتابخانه ای و اسناد حقوقی به دنبال تبیین چارچوب های تحقق اصل پنجاه و سوم و قانونی اساسی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی است و در همین راستا ضمن بررسی متون حقوقی، قوانین و برخی از اصول و قواعد حاکم بر قوانین، مقالات مرتبط و همچنین نظریات شورای نگهبان در خصوص مصوبات مرتبط با بحث بودجه و درآمدهای مناطق آزاد، چارچوب های حقوقی حاکم بر شمولیت مناطق آزاد تجاری- صنعتی در اصل پنجاه و سوم قانون اساسی را تجربه و تحلیل نماید. در واقع نگارندگان تلاش دارند تا به سوالات ذیل پاسخ دهند:

### سوال اصلی:

اصول حاکم بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران و به ویژه مواد ۲ و ۵ این قانون آیا امکان مستثنی نمودن مناطق آزاد تجاری- صنعتی از اصل پنجاه و سوم قانون اساسی را فراهم می کند؟

### سوال فرعی:

نواقص و خلاء های موجود در شمولیت مناطق آزاد تجاری- صنعتی بر قوانین محاسبات عمومی کشور کدام است؟

فرضیه نگارنده متکی بر آن است که، اصول حاکم بر قانون اساسی و سایر قوانین نمی تواند مستثنی کننده بخشی از قلمرو جغرافیایی جمهوری اسلامی ایران تحت عنوان مناطق آزاد تجاری- صنعتی از اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و قوانین محاسبات عمومی باشد و اساساً در موارد اجمال و یا سکوت قانون، تفاسیر می بایست مضییق در اصول قانون اساسی صورت پذیرد.

آنچه که در مورد پیشینه این مقاله حائز اهمیت است، محدود بودن پژوهش های مرتبط با موضوع مقاله حاضر است، عزیز الله فضلی و مهدی هداوند در مقاله ماهیت حقوقی نظارت بر سازمان مناطق آزاد تجاری- صنعتی ایران منتشره در دو فصلنامه علمی پژوهشی حقوق اداری به زوایایی از این مساله اشاره کردند اما نپرداختن به فلسفه وضع اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و نیز قوانین کیفر دهنده ناشی از عدم

واریز درآمد ها به حساب خزانه کل کشور از موضوعاتی است که در مقاله حاضر به آن بیشتر تمرکز شده است.

این مقاله در سه بخش ۱- مبانی نظری تحقیق، ۲- یافته های تحقیق، ۳- نتیجه گیری، تدوین و سازماندهی شده است که در هر یک از بخش ها مطالب مربوطه با استفاده از منابع علمی و نیز تحلیل های قانونی در راستای سوال و فرضیه بیان شده ساختار مند گردیده اند.

## 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 می شود. این اصل بیانگر حاکمیت قوانین بر شئون زندگی مردم و ارتباط آن با ارکان حاکمیت است. تعریف سازمان ملل از حاکمیت قانون از برابری در مقابل قوانین و ماجرای برابر قانون صحبت می کند که اساساً به یک معنا هستند. برابری در مقابل قانون یک حق بشری است. این حق به معنای برابری در رابطه با اعمال و اجرای قانون معنا شده است. مقامات عمومی نباید قانون را به شیوه ای سلیقه ای یا تبعیض آمیز اعمال کنند. 1 بند ۹ از اصل سوم قانون اساسی، رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه، در تمام زمینه های مادی و معنوی و بند ۱۴ اصل، تامین حقوق همه جانبه افراد از زن و مرد و ایجاد امنیت قضایی عادلانه برای همه و تساوی عموم در برابر قانون، به عنوان اهدافی که دولت جمهوری اسلامی ایران می بایست در راستای تحقق آن گام بردارد، اشاره شده است. لذا استقرار قانون و اجرای آن منتج به برقراری عدالت می شود و از آنجایی که معیار سنجش عدالت و انطباق آن با قوانین، دستگاه قضایی می باشد، بنابراین وظیفه نظارت بر حسن اجرای قوانین دستگاه قضایی پیش بینی شده است لذا آنگاه که از اصل حاکمیت قانون در نظام قضاء بحث می شود، نباید از عدالت قضایی به عنوان یکی از اهداف نهایی غفلت نمود. عدالت قضایی، بدان معناست که اگر افراد جامعه انسانی از حیث انسانیت و حقوق انسانی مساوری هستند، باید نزد مقام قضایی نیز جایگاهی برابر داشته باشند، حتی که مورد تجاوز قرار گرفته استیفاء گردد و هیچ گونه تبعیض و ملاک غیر ارزشی، مورد توجه قرار نگیرد. 2 در نتیجه حاکمیت قانون در پی آن است که چگونه می توان حقوق و آزادی های افراد را تضمین کرد؛ این کوشش سبب شده است که نظریات و تعاریف متعددی از حاکمیت قانون شود و چگونگی سیر آن از دیر زمان تا به امروز مورد بررسی قرار گیرد و برداشت هایی از حاکمیت قانون را مطرح سازد که گروهی آن را صرف قانونیت بدانند و گروهی دیگر معیارهای اخلاقی، اصول حقوق طبیعی و عدالت را هم در نظر بگیرند

### بند دوم- اصل سرزمینی بودن قانون

اصل سرزمینی بودن قانون به عنوان یکی از اصول حاکم بر نظام های حقوقی کشورهای جهان پذیرفته شده است و در قوانین حقوقی و جزایی برای آن ترتیباتی پیش بینی 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. 3 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. اگرچه این استثنائات در قوانین بسیار محدود است اما یکی از دلایل مهم در خصوص محدودیت این مستثنائات، استقرار عدالت، برابری و جلوگیری از عسر و هرج است. زیرا اصولاً قوانین در راستای پایداری نظم عمومی استوار می شوند اما ازدیاد استثنائات می تواند به ایجاد بی نظمی و سردرگمی مردم و دستگاه های اجرایی در امورات مربوطه و تکالیف وضع شده بیانجامد که قطعاً منظور نظر قانونگذار نبوده است. بنابراین اصل سرزمینی بودن قوانین، منجر به لازم الاجرا شدن آن در سرتاسر پهنه جغرافیایی کشور می شود و بدین طریق نمی توان بدون نص صریح قانونی بخشی از جغرافیای یک کشور را مجزا یا مستثنا از قوانین دانست هر چند که به نظر می رسد قانونگذار نیز در این خصوص ملاحظات خاصی دارد که همانطور که عنوان شد با حاکمیت اصول قانون اساسی و شرع اسلام، عملاً استثنائات محدود و قائم بر اشخاص و روابط فی ما بین و نیز احوالات شخصیه آنها به طور نمونه مصرح در مواد ۶ و ۷ و ۹۶۸ قانون مدنی است و یا اینکه برای

۱. شجاعیان، خدیجه، *مؤلفه های اصل حاکمیت قانون در پرتو تعریف سازمان ملل متحد*، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، سال اول، زمستان ۹۶، شماره سوم، ص ۷۶

۲. محسنی، فرید و علی اصغر فرج پور اصل مرندی، *اصل حاکمیت قانون در نظام قضایی ایران*، فصلنامه حکومت اسلامی، سال هجدهم، تابستان ۹۲، شماره ۲ (پیاپی ۶۸)، ص ۱۰۳

۳. بهرامی، بهرام، *اصول، حقوقی و فقهی*، تهران: انتشارات مجمع علمی و فرهنگی مجد، ۱۳۹۶، ص ۱۴۱

منطقه محدود جغرافیایی مزایای مشخصی طبق قوانین تعیین می شود که می توان به محدوده های شهر و روستا و شهرک صنعتی و نیز مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی اشاره کرد.

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

تجربه ایجاد مناطق آزاد تجاری- صنعتی را می بایست در اولین برنامه پنجساله توسعه کشور جستجو نمود. هدف اصلی از تشکیل مناطق آزاد در کشورمان، وجود جایگزینی برای توسعه صادرات انحصاری نفتی بود.<sup>۱</sup> با توجه به وضعیت کشور ایران پس از جنگ هشت ساله با عراق و ضرورت بازسازی و رشد و توسعه اقتصادی، الگوی برخی از کشورها از جمله کشورهای شرق و جنوب شرق آسیا در بحث تجارت آزاد و امور مناطق آزاد تجاری- صنعتی، باعث شد تا طی تبصره ۱۹ قانون برنامه پنجساله اول توسعه به دولت اجازه داده شود تا تنها در سه نقطه مرزی نسبت به ایجاد مناطق آزاد تجاری- صنعتی اقدام نماید. اما با توجه به عدم تصویب 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 مصوب و به تأیید شورای نگهبان رسید و به این ترتیب چارچوب های قانونی اداره این مناطق مشخص و قلمرو های 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 سازمان های مناطق آزاد به منظور اجرای قانون در محدوده های تعیین شده استقرار یافتند. هدف ایجاد این مناطق کاهش وابستگی به نفت و صادرات کالا و ایجاد صنایع تبدیلی بود که اینک 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، سرمایه گذاری و افزایش درآمد عمومی، ایجاد اشتغال سالم و مولد، تنظیم بازار کار و کالا، حضور فعال در بازرهای جهانی و منطقه ای، تولید و صادرات کالاهای صنعتی و تبدیلی و ارائه خدمات عمومی، به دولت اجازه داده می شود مناطق ذیل را به عنوان مناطق آزاد تجاری و صنعتی بر اساس موازین قانونی و این قانون اداره نماید.....". هر چند که 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 این مساله با توجه به زمان تصویب قانون مناطق آزاد تجاری- صنعتی مصوب ۱۳۷۲/۶/۷، خود از موارد ابهام است.

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

در بررسی متون حقوقی و قوانین و مقررات نمی توان 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 رای برخی از مواد قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی است چون ماده ۲ این قانون که عنوان می دارد:

"ماده ۲- درآمد سازمان ها و مناطق آزاد صرفاً بایستی در چارچوب بودجه سالیانه که به تصویب هیات وزیران می رسد هزینه گردد. کمک های سازمان جهت عمران و آبادانی سایر نواحی (با اولویت نواحی همجوار) صرفاً با تصویب هیات دولت امکان پذیر بوده و هرگونه کمک دیگری تصرف غیر قانونی در اموال عمومی محسوب خواهد شد."  
و نیز ماده ۵ که عنوان داشته است:

"ماده ۵- هر منطقه توسط سازمانی که به صورت شرکت با شخصیت حقوقی مستقل تشکیل می گردد و سرمایه آن متعلق به دولت است اداره می شود. این شرکت ها و شرکت های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی بوده و منحصر بر اساس این قانون و اساسنامه مربوط اداره خواهند شد و در موارد پیش بینی نشده در این قانون و اساسنامه، تابع قانون تجارت خواهند بود."

باعث شده تا این مناطق درآمد های خود را به حساب خزانه کل واریز نمایند. همچنین تصویبنامه شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ مستند دیگری بر موضوع می باشد در این تصویبنامه آمده 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 ۹۶، ص ۹

۲. بند ز تبصره ۲۵ قانون بودجه سال ۱۳۷۲ مدیریت مناطق آزاد تجاری موظف است مبلغ ده میلیارد (۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال از درآمد سال ۱۳۷۲ بنادر آزاد کیش و قشم را به نسبت (۲و۱) جهت ادامه خط محرم به سازمان آب منطقه ای استان هرمزگان اختصاص دهد.

"نامه شماره ۴۱۱۰۰/۴۵۱ 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 می دارد سازمانهای مناطق آزاد از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکتهای دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی می باشند و لحاظ اینکه سازمانهای مذکور از بودجه کل کشور استفاده نمی نمایند 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 تاکید 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 یاد شده توسط دیوان محاسبات را به آن مرجع محترم اعلام نمایند.<sup>۱</sup>

همچنین آیین نامه مالی و معاملاتی سازمانهای مناطق آزاد تجاری-صنعتی ابلاغی به شماره ۴۸۲۱۷/ت/۱۵۹۰۹ مورخ ۱۳۹۲/۱/۳۱ وزرای عضو شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری-صنعتی، تکالیفی را از حیث واریز درآمد های مناطق آزاد به حساب های افتتاح شده توسط سازمان های این مناطق نموده است که می توان از مفاد آن، مستثنی شده از اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و قوانین محاسباتی مرتبط را استنباط نمود.

## گفتار دوم- تجزیه و تحلیل یافته های تحقیق

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

اولین بحثی که در خصوص موضوع درآمدهای مناطق آزاد تجاری-صنعتی می بایست مطرح نمود ماهیت خصوصی یا عمومی بودن آن است. اساس بحث این است که آیا می توان درآمدهای مناطق آزاد تجاری-صنعتی که ماهیت شرکت دولتی دارند را مستثنی از درآمدهای عمومی که مشمول واریز به خزانه کل است، محسوب نمود؟ و یا اینکه آیا بر اساس اصول قانون اساسی و سایر قوانین مانند قانون محاسبات عمومی می توان درآمدهای واصله سازمان های مناطق آزاد تجاری-صنعتی را به عنوان درآمدی کاملاً اختصاصی برای دولت محسوب نمود؟

برای تجزیه و تحلیل این موضوع و پاسخ به این سوالات، بدو می بایست 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 می نماید که منظور نظر قانونگذار شمولیت آنها در قوانین محاسباتی و بودجه ای کشور است. زیرا با یافتن تعریف احصاء شده در قوانین از عبارت: "درآمد عمومی"، مندرج در مفاد برخی از قوانین مانند ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ که طی آن عنوان گردیده؛

"ماده ۱۰- درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود."

می توان به همپوشانی میان عبارت افزایش درآمد های عمومی در ماده ۱ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران و تعریف این عبارت در ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی پی برد. همچنین توجه به ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی نیز این بحث را روشن تر خواهد ساخت. این ماده عنوان می دارد:

"ماده ۱۱- دریافت های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت های دولتی و سایر منابع تامین اعتبار و سپرده ها و هدایا به استثناء هدایایی که برای مصارف خاصی اهداء می گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حسابهای خزانه داری کل متمرکز شود."

در واقع این ماده، تکمیل کننده ماده قبل، از این حیث است که، میان انواع درآمد ها تفکیک قائل شده و آنها را به دو شکل درآمد های عمومی و درآمد های اختصاصی تفکیک کرده است. اما با این حال، به غیر مستثنی شدن برخی هدایا برای مصارف خاص، مابقی درآمد ها اعم از عمومی و اختصاصی حکم به تمرکز واریز در خزانه داری کل شده است. بنابراین محرز است که هدف قانونگذار در ایجاد مناطق آزاد تجاری-صنعتی افزایش درآمد عمومی بوده و این افزایش طبیعتاً مستفاد از دو ماده ۱۰ و ۱۱ قانون محاسبات

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

عمومی می بایست در بودجه عمومی کشور منظور و به حساب خزانه کل واریز گردد. بنابراین از آنجائیکه ماهیت سازمان های مناطق آزاد تجاری- صنعتی شرکت دولتی است، اما درآمد آنها عمومی پیش بینی شده است و تبعاً منظور از افزایش درآمد عمومی، افزایش درآمد انحصاری برای دولت (بدون تجویز واریز به حساب خزانه کل) نیست در نتیجه، 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 می شود.

### **بند دوم- تجزیه و تحلیل دیدگاه های استثنایانه مناطق آزاد**

با توجه به اینکه سازمان های 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 هزینه ای نسبت به خزانه کل و بودجه عمومی کشور استنباط نموده و علاوه بر این استنباط به استناد ماده ۵ این قانون، خود را از شمول دستگاه های اجرایی مشمول محاسبات عمومی منفک می دانند اما لازم به ذکر است که با مذاقه در فرایند تصویب قانون چگونگی اداره مناطق آزاد می توان نگرش متناقضی را طرح نمود. نظر به لایحه تقدیمی دولت تحت عنوان: 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 می نمود:

"ماده ۶- هر منطقه توسط سازمانی که دارای شخصیت حقوقی می باشد و به جز موارد پیش بینی شده در این قانون، تابع مقررات مربوط به شرکتهای سهامی خاص است، اداره می شود سازمان از شمول قوانین و مقررات حاکم بر عملیات شرکت های دولتی و قانون محاسبات عمومی مستثناست و سرمایه آن متعلق به دولت است."

همانطور که در متن این ماده از لایحه دیده می شود دولت پیشنهاد خود را صراحتاً مبتنی بر مستثنی بودن از قانون محاسبات عمومی ارایه نموده که در صورت تصویب این لایحه، نتیجه گیری می شد که دیوان محاسبات صلاحیت ورود به مناطق آزاد را نخواهد داشت و شمول صلاحیت دیوان محاسبات نیز دائر بر نظارت بر وصول درآمد های دولتی به حساب خزانه کل نیز می گردد، اما پس از طرح لایحه در صحن علنی مجلس شورای اسلامی مورخ ۱۳۷۲/۶/۷ ضمن تغییر شماره ماده آن از ۶ به ماده ۵ اصلاحاتی بدین شرح اعمال و تصویب شد:

"ماده ۵- هر منطقه توسط سازمانی که به صورت شرکت با شخصیت حقوقی مستقل تشکیل می گردد و سرمایه آن متعلق به دولت است اداره می شود. این شرکت ها و شرکت های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی بوده و منحصر بر اساس این قانون و اساسنامه مربوط اداره خواهند شد و در موارد پیش بینی نشده در این قانون و اساسنامه، تابع قانون تجارت خواهند بود."

بنابراین مجلس با اصلاحات معموله، عملاً مخالفت خود را با این بخش از لایحه اعلام نمود. در ادامه نیز شورای نگهبان ضمن بررسی مصوبات مجلس شورای اسلامی در خصوص این قانون، به برخی از مواد ایراد وارد نمود اما این ماده را حائز مغایرت با قانون اساسی و شرع ندانست و در نهایت طی مکاتبه شماره ۵۲۰۷ مورخ ۱۳۷۲/۶/۲۱ کل این قانون، مورد تایید شورای نگهبان قرار گرفت. با توجه به موارد مطرح شده، همانطور که در ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ تصریح شده است:

"این شرکت ها و شرکت های وابسته، از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی شده و منحصر بر اساس این قانون و اساسنامه مربوط اداره خواهند شد. لذا لازم است تا بدو این ذکر استثناء به طور مستدل و حقوقی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد."

تفسیر مستثنی شدن این شرکت (سازمان مناطق آزاد تجاری- صنعتی) و شرکت های وابسته از شمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی و سایر مقررات عمومی دولت، به علت متبادر شدن این تفسیر غلط که مناطق آزاد از کلیه قوانین مستثنی می باشند، اهمیت ویژه ای خواهد داشت. به ویژه که در برخی از دیدگاه ها، آن را مستندی بر استثناء در اصل سرزمینی بودن قوانین شمرده اند. ذکر مستثنی شدن این مناطق از قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی، علی القاعده بر قوانین و مقرراتی دلالت پیدا می کند که مدیریت بر شرکت های دولتی را شامل می شود و این اطلاق عام نمی تواند سالب لازم الاجرای سایر قوانین باشد. به طور مثال قانون اساسی بر کلیه شرکت های دولتی حاکم است، از این رو نمی توان با تلقی اشتباه از ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، آن را در این مناطق حاکم ندانست. با توجه به ماده ۳۰۰ لایحه قانونی اصلاح قانون تجارت مصوب ۱۳۴۹ که عنوان می دارد:

"شرکت های دولتی تابع قوانین تاسیس و اساسنامه های خود می باشند و فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساسنامه های آن ها ذکر نشده تابع مقررات این قانون می شوند."

فلذا به نظر می‌رسد این نص مشابه نص ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی باشد، زیرا در ماده ۳۰۰ نیز تبعیت شرکت های دولتی از قوانین را در قوانین تاسیس و اساسنامه منحصر نموده 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 شرکت های دولتی تنها به:

۱- نصوص قانونی حاکم بر تاسیس و مدیریت شرکت دولتی

۲- نصوص قانونی پیرامون ساختار اساسنامه شرکت

محدود می‌شوند و در واقع مناطق آزاد از قوانین حاکم بر شرکت های دولتی مندرج در قانون تجارت مستثنی و تابع قانون چگونگی اداره مناطق آزاد می‌باشند و در این صورت است که 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 در این بخش این نتیجه حاصل می‌شود که منظور از مستثنی شدن مناطق آزاد از قوانین حاکم بر شرکت های دولتی، نمی‌تواند موقوف الاجرا شدن سایر قوانین کشور در آن مناطق تلقی گردد.

ثانیاً تفسیر مستثنی شدن از "سایر مقررات عمومی دولت" بعضاً به غلط با قسمت قبلی آن در ماده ۵ یعنی "قوانین و مقررات حاکم بر شرکت های دولتی" همپوشانی می‌شود و در نتیجه، هیچ قانونی که مخاطب آن دولت و اجزای آن است را در مناطق آزاد لازم الاجرا نمی‌داند. این در حالی است قوانین، به مصوبات مرجع اهلیت دار تصویب اطلاق می‌شود مانند، مجلس شورای اسلامی، مجلس شورای ملی، مصوبات مجمع تشخیص مصلحت نظام و شورای انقلاب و... و مقررات نیز در صورت وجود پیشوند قوانین، تلقی نصوص قانونی (مقررات قانونی) دارد. مانند فراز دوم ماده ۳۰۰ لایحه اصلاح قانون تجارت مصوب ۱۳۴۹ که عنوان می‌دارد: "... فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساسنامه های آن ها ذکر نشده تابع مقررات این قانون می‌شوند." بنابراین بکارگیری مقررات دولتی به کلیه تصویبنامه های، بخشنامه ها، آیین نامه ها و دستورالعمل ها و .... اطلاق می‌شود. به عبارتی مصوبات دولتی در این خصوص منظور نظر می‌باشند، کما اینکه با بررسی آن در اصول قانون اساسی ملاحظه می‌شود واژه مقررات منفک و متفاوت از قوانین استفاده شده است، مانند اصول؛ چهارم، نهم، دهم، هشتم و پنجم، یکصد و هفتادم، یکصد و هفتاد و هفتم و در نصوصی که واحد بکارگیری شده است، مانند: اصول دوازدهم، یکصد و هشتم، یکصد و دوازدهم، یکصد و سی و هشتم، بند ۴ یکصد و پنجاه و ششم و یکصد و هفتادم یا بر آیین نامه های داخلی نهاد هایی چون خبرگان رهبری و مجمع تشخیص مصلحت نظام دلالت دارد و یا منحصر به آیین نامه ها و تصویبنامه ها و ... دولتی شده و در معدود موارد نیز به عنوان مقررات اسلامی اطلاق گردیده است. لذا با این توضیحات محرز می‌گردد به کارگیری مستثنی در مقررات عمومی دولت همان تصویبنامه ها، بخشنامه ها، آیین نامه ها و دستورالعمل ها مصرح در اصل یکصد و هفتادم قانون اساسی است.

ثالثاً؛ 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 سایر موازین قانونی علاوه بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی، می‌بایست در اداره این مناطق مورد استفاده قرار گیرند از این رو علی القاعده قوانین مربوط به قلمرو صلاحیت دیوان محاسبات نیز از شمول موازین قانونی محسوب می‌گردد.

بنابراین ماده ۵ قانون مناطق آزاد، مستلزم عدم درج بودجه سازمان های مناطق آزاد در بودجه کل کشور نیست.<sup>۱</sup> و نیز نمی‌توان از آن استنباط مستثنی شدن از قوانین حاکم بر دولت را منتج نمود زیرا هم با منطوق این ماده منافات خواهد داشت و نیز با اصل نظارت دستگاه های نظارتی مانند دیوان محاسبات نیز تعارض پیدا می‌کند.

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

مستند به اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی که بیان داشته مصوبات مجلس شورای اسلامی نباید با اصول و احکام مذهب رسمی کشور و یا قانون اساسی مغایرت داشته باشد و مستفاد از اصل نود و ششم قانون اساسی که بیان می‌دارد: "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 مصرح و منطوق واضح قانونی ای در رابطه با مستثنی شدن مناطق آزاد تجاری- صنعتی از قانون محاسبات عمومی یا قانون دیوان محاسبات کشور وجود نداشته باشد، هرگونه

۱. برزگر خسروی، محمد، گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور از منظر حقوقی، تهران: دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش های مجلس، تابستان ۹۴، شماره مسلسل: ۱۴۷۵۸، ص ۸

تفسیری از مواد قانونی می بایست مضیق در دو اصل هشتاد و پنجم و نود و ششم قانون اساسی صورت پذیرد، به عبارتی با عنایت به اصل پنجاه و سوم قانون اساسی که بیان داشته: "کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد"، علیهذا نمی توان 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 تایید کرده است. کما اینکه چنانچه اقتضائات مصلحتی ایجاب می کرد، همانند برخی دیگر از قوانین، بر اساس اصل یکصد و دوازدهم و ساز و کار تعریف شده ی مجمع تشخیص مصلحت نظام می بایست عمل می شد، که چنین اقدامی نیز صورت نپذیرفته است. از این رو می توان نتیجه گرفت که تفسیر اجرایی ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد نمی تواند نافی شمولیت سازمان مناطق آزاد از قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور و اصل پنجاه و سوم قانون اساسی باشد.

### **بند چهارم-استناداتی از قانون دیوان محاسبات عمومی**

با عنایت به بند الف ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ که عنوان داشته است: "ماده ۱- هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق: الف- کنترل عملیات و فعالیت های مالی کلیه وزارتخانه ها، موسسات، شرکت های دولتی سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند."

همانطور که در نص ماده ۱ بیان شده است هدف دیوان محاسبات کشور پاسداری از بیت المال از طرق مندرج در بند های الف، ب و ج است و به استناد تبصره ذیل ماده ۲ این قانون که بیان داشته است: "تبصره- منظور از دستگاه ها در این قانون کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، موسسات، شرکت های دولتی و سایر واحدها که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود می باشد. واحد هایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می باشند."

نظر به اینکه به استناد ماده ۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد سرمایه مناطق آزاد متعلق به دولت است بدو نمی توان میان سرمایه دولت و اموال عمومی(بیت المال) تفکیک قائل شد، زیرا دولت دارای شخصیت حقوقی منبعث از قانون اساسی و سایر قوانین است، بنابراین سرمایه آن نیز منحصر از اموال عمومی و بیت المال می باشد. کما اینکه در فراز دوم ماده ۲ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی، کمک های سازمان جهت عمران و آبادانی سایر نواحی(با اولویت نواحی همجوار) صرفاً با تصویب هیات دولت امکان پذیر بوده و هرگونه کمک دیگری تصرف غیر قانونی در اموال عمومی محسوب خواهد شد. در نتیجه درج عنوان: "تصرف غیر قانونی در اموال عمومی" تعیین کننده ماهیت اموال مناطق آزاد می باشد که نشان می دهد قانونگذار نیز آن را اموال عمومی و جزء بیت المال دانسته است. بنابراین حتی اگر این سازمان از بودجه عمومی کشور نیز ارتزاق ننماید به علت عمومی بودن سرمایه آن می بایست 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 می نماید که در فصل پنجم(اموال دولتی) قانون محاسبات عمومی در خصوص آن، احکام قانونی تعیین شده است. فلذا عملاً نمی توان میان سرمایه شرکت های مناطق آزاد و اموال دولتی از حیث 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 مصرحی که در رابطه با 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 طی جلسه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ است، که اشاره شد. همانطور 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 است به این شرح می باشد:

"«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.»"

همانطور که در این سوال و تفسیر ارایه شده دیده می شود، بودجه کل کشور، صلاحیت دیوان محاسبات را در رسیدگی و حسابرسی مشخص می نماید. اما مساله حائز اهمیت آن است که سوال مطروحه در



خصوص شرکت های دولتی نبوده است و علی الاطلاق، به استناد اصل پنجاه و سوم قانون اساسی آنان نیز ملزم به واریز درآمدهای خود به حساب خزانه می شوند و چه بسا که از حیث عدم واریز نیز مستوجب تخلف و حتی جرم گردند. مضافاً توجه به اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی خود روشن کننده موضوع است زیرا صراحت عنوان شرکت های دولتی در این قانون برای رسیدگی و حسابرسی، تعیین کننده نقش دیوان محاسبات عمومی می باشد.

از سوی دیگر نظریه شماره ۳۱۴۰۵ ه/ب مورخ ۱۳۹۰/۵/۱۷ اصل یکصد و سی و هشتم رئیس مجلس شورای اسلامی در خصوص مصوبه اخیرالذکر شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی خود می تواند مستندی بر موضوع باشد. این نظریه به این شرح است:

"با عنایت به رونوشت تصمیمنامه فاقد شماره مصوب جلسه مورخ ۱۳۸۹/۷/۱۵ وزرای محترم عضو شورای هماهنگی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، موضوع «مستثنی نمودن حسابرسی فعالیت های مالی مناطق آزاد از صلاحیت دیوان محاسبات کشور»، متعاقب بررسی ها و اعلام نظر مقدماتی «هیأت بررسی و تطبیق مصوبات دولت با قوانین» و مستنداً به صدر ماده واحده و تبصره (۴) الحاقی به «قانون نحوه اجراء اصول هشتاد و پنجم (۸۵) و یکصد و سی و هشتم (۱۳۸) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و اصلاحات بعدی» و ماده (۱۰) آئین نامه اجرائی آن، مراتب متضمن اعلام نظر قطعی جهت اقدام لازم در مهلت مقرر قانونی و اعلام نتیجه به این جانب ابلاغ می گردد. 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 وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه های که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند» و «به طور کلی - رسیدگی و حسابرسی و کنترل عملیات و فعالیت های مالی - هر واحد اجرائی که طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود» از جمله وظایف و اختیارات دیوان محاسبات می باشد. علیهذا، مفاد تصمیمنامه 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، بویژه مغایر با قسمت اخیر تبصره ماده (۲) همین قانون است که به موجب آن «هر واحد اجرائی - از جمله سازمان های مناطق آزاد تجاری و... - که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها 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 کلیه مصوبات و یا دیدگاه هایی که در زمینه مستثنی پنداشتن مناطق آزاد از شمول قوانین محاسبات عمومی است را نقض نمود.

## 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 یکصد و سی و هشتم رئیس مجلس شورای اسلامی به شماره ۳۹۲۹۹ ه/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 آئین نامه اجرائی اخذ عوارض در مناطق آزاد تجاری، سازمانهای مناطق می توانند از اشخاصی که در سال ۱۳۸۸ به مقصد خارج از کشور از مرزهای منطقه خارج می شوند، به هنگام خروج مبلغی برابر ضوابط سرزمین اصلی دریافت و به حساب درآمدهای سازمان منظور نمایند.

تبصره ۲۷- به سازمان های مناطق آزاد اجازه داده می شود مشابه مقررات رایج در سرزمین اصلی برای جلوگیری از به کارگیری غیرمجاز اتباع خارجی بابت هر روز اشتغال غیرمجاز هرکارگر خارجی معادل ۵ برابر حداقل دستمزد روزانه به عنوان جریمه دریافت و به حساب درآمدهای خود منظور نماید، این مبلغ در صورت تکرار تخلف به دو برابر افزایش می یابد."

در هر دوی این تبصره ها مقرر شده تا مبلغی دریافت و به حساب درآمدهای سازمان های مناطق آزاد تجاری- صنعتی منظور گردد. این در حالی است که در سایر نقاط کشور این مبالغ به حساب خزانه کل کشور واریز می شود. با این حال رئیس مجلس شورای اسلامی با ایراد به این مصوبه به شرح ذیل آن را مغایر با قانون اعلام و لغو نمود:

"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 خزانه‌داری کل، علیهذا تبصره (۲۷) تصویب‌نامه مبنی بر واریز نمودن وجوه مأخوذه به حساب درآمدهای سازمان مناطق آزاد مغایر با قانون است."

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

### **بند ششم-استنادات جدید قانونی و مجازات های پیش بینی شده**

از اوایل دهه نود شمسی 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. اما اساساً چون ساز و کارهای واریز به خزانه اعم از پیش بینی 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 درآمد ها به حساب خزانه کل کشور و به تبع آن پیش بینی در بودجه سالانه به وجود نیامد.

اما در این خصوص توجه به احکامی از بودجه سالانه حائز اهمیت است، اگر چه به نظر می‌رسد هیچ یکی از این احکام اجرایی نگردید اما خود از عزم مجلس شورای اسلامی در شمولیت مناطق آزاد در بودجه کشور دلالت می‌نماید.

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 هیأت 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 نموده 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 نمود:

"ن - دولت مکلف است اقدامات قانونی لازم جهت درج بودجه تلفیقی سازمان های مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در این قانون را انجام دهد."

مجلس شورای اسلامی در سالهای ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ تأکید نموده است که بودجه مناطق آزاد می‌بایست در قوانین بودجه کشور لحاظ گردد و اگر به فرایند تصویب این مصوبات تامل شود مشخص می‌گردد که در لایحه های پیشنهادی این بودجه های 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، عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تامین اعتبار در بودجه عمومی را به حساب مربوط را از موارد ارجاعی در هیاتهای مستشاری دیوان محاسبات برشمرده است و در تبصره ذیل ماده ۲ این قانون منظور از دستگاه ها؛ کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، موسسات، شرکت های 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 درآمد های دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ و الحاقات بعدی آن و...، تصریح بر واریز درآمدها به حساب خزانه کل کشور 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 چهل و چهارم (۴۴) 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 غیرقانونی 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، شرکت های دولتی مشمول، موظف به واریز درآمد های حاصل از فروش کالا و خدمات آنها به حسابهای معرفی شده از سوی خزانه داری کل هستند، لذا 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 هزینه کرد بودجه در محلی که برای آن در قانون پیش بینی ای نشده است، می توان نتیجه گرفت که هر گونه واریز درآمد به حساب هایی غیر خزانه کل کشور، و مصرف آن می تواند طبق این مواد جرم انگاری گردد.

## نتیجه گیری

نظم و انضباط مالی دولت یکی از مهمترین دغدغه های نظام قانونگذاری است زیرا، حفظ و بهینه مصرف نمودن بیت المال با توجه به آموزه های دینی و نیز چارچوب های قانونی جزء لاینفک حقوق عمومی جمهوری اسلامی ایران محسوب می شود. درآمد مناطق آزاد تجاری- صنعتی با ماهیت شرکت دولتی از بدو تاسیس، مغفول ماند و اصل پنجاه و سوم قانون اساسی در موضوع درآمدهای این مناطق تحقق نیافت. هر چند 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 درآمد ها به حساب خزانه کل کشور التزامی صورت نگیرد و حتی با وجود قوانین مصرحی چون احکام بودجه سالانه نیز ترتیبات لازم جهت تلفیق بودجه مناطق آزاد با بودجه کل کشور تحقق نیابد.

اما 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 پنجاه و سوم قانون اساسی و نیز مشرح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در زمان تصویب قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی، می توان دریافت که اساساً امکان مستثنی شدن بخشی از بدنه دولت از واریز درآمد به حساب خزانه کل کشور ممکن نیست و بدین ترتیب نمی توان شرکت دولتی منطقه آزاد تجاری- صنعتی را مکلف به عدم واریز درآمد به حساب خزانه کل دانست. لذا به نظر می رسد هدف قانونگذار در تصریح تصویب بودجه مناطق آزاد تجاری- صنعتی توسط هیات وزیران، تعیین بودجه داخلی آنان به لحاظ تسهیم بودجه ای هر یک از مناطق است و این موضوع نمی تواند نافی واریز درآمد به حساب خزانه کل باشد لذا اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و نیز سایر قوانین محاسباتی در موضوع این مقاله استثناء پذیر نبوده و اموال و دارایی های سازمان های مناطق آزاد به عنوان اموال عمومی طبقه بندی می گردد و شمول قانون دیوان محاسبات و سایر قوانین مربوطه به ویژه اصل پنجاه و سوم قانون اساسی در این مناطق حاکم خواهد بود. بنابراین عدم واریز درآمد ها بر خلاف اصل پنجاه و سوم 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 مساله جرم انگاری شده است و از سوی دیگر عدم اجرای تکالیف مصرح بودجه های سال های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ در خصوص تلفیق بودجه مناطق آزاد در بودجه کل کشور توسط دولت توجیهی بر استتکاف از واریز این وجوه به حساب خزانه کل نمی باشد. در نتیجه آنچه که به عنوان نقص عمده می تواند محرز گردد، عدم التزام عملی دولت ها نسبت به وظایف قانونی مصرح خود به ویژه لزوم واریز درآمد به حساب خزانه کل کشور و نیز تلفیق بودجه در طول تاسیس مناطق آزاد تجاری- صنعتی، با همکاری سایر دستگاه های دولتی می باشد.

بنابراین روح حاکم بر قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی نمی تواند حکم به عدم شمول این مناطق از قوانین کشوری دهد و اصول قانون اساسی که مبتنی بر تساوی و برابری است امکان مجزا شدن حقوقی این مناطق را از قلمرو جمهوری اسلامی ایران نمی دهد بلکه صرفاً مزایایی برای این مناطق حسب فعالیت پیش بینی نموده است. از این رو نواقص و خلاء های موجود عموماً بر انحراف دستگاه های دولتی از موازین قانونی و نیز قانون اساسی در خصوص مناطق آزاد دلالت دارد و قوانین در این رابطه صحیح وضع شده اند.

## منابع

### الف) کتاب ها و مقالات

۱. انبارلویی، محمدصادق، نظارت مالی و تاملی در اقتدار دیوان محاسبات کشور، روزنامه رسالت، شماره ۷۲۹۳، مورخ ۱۳۹۰/۳/۳۰.
۲. برزگر خسروی، محمد و همکاران (۱۳۹۴) گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور ۴۸ از منظر حقوقی، تهران، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش های مجلس، شماره مسلسل، ۱۴۷۵۸.
۳. بهرامی، بهرام، اصول حقوقی و فقهی، تهران، انتشارات مجمع علمی و فرهنگی مجد. ۱۳۹۶.
۴. شجاعیان، خدیجه (۱۳۹۶) مولفه های اصل حاکمیت قانون در پرتو تعریف سازمان ملل متحد، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، سال اول، شماره سوم، زمستان ۱۳۹۶، صص ۹۰-۷۱.
۵. فضلای، عزیزالله و مهدی هداوند (۱۳۹۶) 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.
۶. محسنی، فرید و علی اصغر فرج پور اصل مرندي (۱۳۹۲) اصل حاکمیت قانون در نظام قضایی ایران، فصلنامه حکومت اسلامی، سال هجدهم، تابستان ۱۳۹۲، شماره ۲ پیاپی ۶۸، صص ۱۱۸-۹۱.

### ب) قوانین

۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۲. قانون الحاق مواد 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.

### تارنماهای اینترنتی

۱. تارنمای سامانه جامع نظرات شورای نگهبان به نشانی: <http://nazarat.shora-rc.ir>.
۲. تارنمای مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی به نشانی: <http://rc.majlis.ir>.

# **Investigating the Exceptionality of Free trade-Industrial Zones, Including Article Fifty-third of the Constitution**

## **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 the Islamic Republic of Iran based on their special law approved in 1372 and with the nature of a state-owned company, and today seven commercial-industrial free zones are active in the country, from Therefore, 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, despite the fact that it has not been integrated into the country's budget for years, and according to the relevant regulations of the Council of Ministers, into the accounts of each is deposited from these zones, so this exceptionalism has caused an effort in this article, while studying the relevant laws and documents, the legal frameworks of the possibility of excluding commercial-industrial free zones from the fifty-third article of the constitution and laws such as General calculations should be checked and its damages should be stated.

## **Key words:**

**Commercial-Industrial Free Zones, Article 53 of the Constitution, Public Accounts Law, Public Revenue, General Treasury, Exception**