

# ابلاغ دادنامه شماره ۶۱۲-۶۱۹ مورخ ۱۳۹۲/۹/۴ هیأت عمومی

## دیوان عدالت اداری در رابطه با بخشنامه شماره ۵۴۴۰۹ مورخ

۱۳۸۸/۵/۲۶

### **بخشنامه**

به پیوست تصویر دادنامه شماره 612-619 مورخ 04 / 09 / 1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم مغایرت بخشنامه شماره 54409 مورخ 26 / 05 / 1388 سازمان امور مالیاتی کشور با قوانین و مقررات، جهت اطلاع و اقدام لازم ارسال می گردد.

ضمناً با توجه به مفاد رأی صادره در خصوص بند یک بخشنامه مزبور و به منظور وحدت رویه نکات ذیل را یادآور می شود:

1\_ نظر به اینکه به موجب رأی مذکور فعالیت در محدوده مناطق آزاد و ویژه تجاری- صنعتی با اقامت اشخاص در مناطق مذکور ملازمه داشته و این اقامت منصرف از اقامت موضوع ماده 590 قانون تجارت اعلام شده است، بنابراین کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق یاد شده با اخذ مجوز از مراجع ذی صلاح به فعالیت مبادرت می نمایند، مقیم محسوب می گردند و بنا به مراتب مذکور و مطابق با ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 7 / 6 / 1372 و اصلاحات بعدی آن و فراز پایانی ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب 11 / 03 / 1384 و حکم ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده، فعالیت های دارای مجوز از مراجع ذی صلاح در مناطق یاد شده، مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نخواهند بود.

2\_ با توجه به قوانین و مقررات مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، مرجع ذی صلاح صدور مجوز فعالیت برای فعالان اقتصادی حسب مورد، سازمان مسئول مناطق ذیربط خواهد بود. بنابراین شرط عدم شمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به عرضه کالا و ارائه خدمات توسط فعالان اقتصادی در مناطق مذکور داشتن مجوز فعالیت از مراجع ذی صلاح (طبق نمونه پیوست)، متضمن درج نوع فعالیت در آن بوده و تاریخ صدور مجوز ملاک عمل خواهد بود. لکن در مواردی که مجوز فعالیت قبلاً صادر گردیده، مجوز صادره از تاریخ لازم الاجرا شدن این بخشنامه (تاریخ صدور رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) مبنای عدم شمول مالیات و عوارض خواهد بود.

3\_ عدم شمول مالیات و عوارض مستلزم دریافت مجوز فعالیت، تحت همین عنوان خواهد بود و شامل عناوین تأییدیه و یا گواهی انجام فعالیت و سایر عناوین مشابه نمی باشد.

4\_ از آنجائیکه به موجب ماده 8 قانون مالیات بر ارزش افزوده، اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند، لذا مادامی که اشخاص مقیم مناطق مذکور، کالا یا خدمت مشمول مالیات و عوارض را از مؤدیان مشمول و ثبت نام شده واقع در قلمرو گمرکی (خارج از مناطق یاد شده) خریداری نمایند، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض مطالبه شده از سوی آنان خواهند بود.

مسئولیت حسن اجرای این بخشنامه بر عهده مدیران کل محترم امور مالیاتی خواهد بود.

علی عسکری

رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: 612-619

تاریخ: 04 / 09 / 1392

کلاس پرونده: 92 / 298 - 91 / 1243، 281 - 90 / 1366، 942 - 89 / 653، 142، 454

موضوع رأی: ابطال بخشنامه شماره 54409-5 / 26 / 1388 سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: 1- شرکت مجتمع گاز پارس جنوبی 2- شرکت پوشش و وزین سازی آریا اروند 3- آقای حسن خجسته بند 4- سازمان منطقه ویژه اقتصادی انرژی پارس با وکالت آقای مسعود زاهدی 5- شرکت آریان کیمیاتک با وکالت آقای اکبر رهبر 6- الف- شرکت پتروشیمی پردیس با وکالت آقای محمد کریمی ب- شرکت پتروشیمی مروارید ج- شرکت پتروشیمی جم د- شرکت پتروشیمی زاگرس ه- شرکت پتروشیمی آریا ساسول و- شرکت پتروشیمی کاویان ز- شرکت عملیات صنعتی و غیر صنعتی بازارگادح- شرکت خدمات مهندسی تخشاگستر

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

گردش کار:

الف- سازمان منطقه ویژه اقتصادی انرژی پارس 2- شرکت مجتمع گاز پارس جنوبی (سهامی خاص) 3- آقای خسته بند نماینده مجلس شورای اسلامی به موجب دادخواست و شکایت نامه های تقدیمی اعلام کرده اند که: مطابق بندهای 3 و 4 ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 17 / 2 / 1387، [قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی](#) جمهوری اسلامی ایران مصوب 7 / 6 / 1372 و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مصوب 5 / 9 / 1384 از شمول حکم این قانون مستثنی شده است. در نتیجه اشخاص و فعالان اقتصادی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و معاف از پرداخت آن می باشند. به عبارتی معافیت موضوع ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی به قوت و اعتبار خود باقی است. در این ماده قانونی مقرر شده است: ... اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه ویژه به کار تولید کار و خدمات فعالیت دارند، برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف می باشند. بنابراین بخشنامه فوق الذکر که معافیت مطلق مصرح در ماده 4 قانون اخیرالذکر را نفی کرده و معافیت مطلق فعالان در محدوده منطقه ویژه اقتصادی از پرداخت هرگونه عوارض، محدود و منحصر به معامله با سایر فعالان مقیم در منطقه کرده است برخلاف قانون می باشد. همچنین بخشنامه مذکور علاوه بر مغایرت قانونی فوق الذکر، متضمن قید فعالان اقتصادی مقیم در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی می باشد که قید (مقیم) مذکور در بخشنامه فراتر از نص صریح قانون است و بنا به مراتب یاد شده ابطال بند 1 بخشنامه مورد اعتراض را در این قسمت درخواست کرده اند.

ب- شرکت پتروشیمی پردیس، شرکت پتروشیمی مروارید، شرکت پتروشیمی جم، شرکت پتروشیمی زاگرس، شرکت پتروشیمی آریا ساسول و شرکت پتروشیمی کاویان و شرکت عملیات صنعتی و غیر صنعتی بازارگاد طی دادخواستی واحد و شرکت خدمات مهندسی تخشاگستر به موجب دادخواستی اعلام کرده اند که:

در بند اول بخشنامه شماره 54409-5 / 26 / 1388 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است، مبادلات کالاها و خدمات فی مابین اشخاص و فعالان اقتصادی مقیم در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی در داخل محدوده مناطق یاد شده مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده نمی باشد. علی رغم این که در هیچ یک از مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده تاکید و یا ذکری از کلمه فی مابین و مقیم نشده است.

بند 1 در این قسمتها موجب حصر حقوق قانونی اشخاص و فعالان اقتصادی فعال و مرتبط در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی در برخورداری از مزایای معافیت مذکور در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی در برخورداری از مزایای معافیت مذکور در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی کرده است. این در حالی است که قانون گذار در بندهای 3 و 4 ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت **قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی** مصوب سال 1372 و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مصوب سال 1384 از شمول حکم این قانون مستثنی کرده است و تقاضای ابطال بند 1 بخشنامه مورد شکایت را به لحاظ درج کلمه های فی مابین و مقیم دارد.

مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایات مذکور در بندهای الف و ب به موجب لایحه شماره 1391 / 12 / 19 - د / 212 / 39911 توضیح داده استکه:

**1\_** "مالیات موضوع مقررات قانونی مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 نوع ی مالیات بر مصرف است و فعالان اقتصادی اعم از تولید کننده و توزیع کننده کالا و خدمات وظیفه انتقال این مالیات را عهده دار بوده و نهایتاً مصرف کننده نهایی پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده می باشد این در حالی است که فعالان اقتصادی هیچ گونه وجهی را از محل فروش و منابع خود پرداخت نمی کنند مضافاً این که طبق **ماده 8 قانون مذکور** مودیان مالیاتی این قانون کلیه عرضه کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات هستند و مفاد مواد 18 الی 21 قانون مورد بحث برای مودیان لازم الاجرا است.

**2\_** درمقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده قانون گذار هیچ گونه معافیتی را برای اشخاص پیش بینی نکرده و معافیتهای قانونی صرفاً در خصوص برخی کالا و خدمات مذکور در **ماده 12 قانون مزبور** به استناد **ماده 20** همان قانون مکلف به وصول مالیات و عوارض از خریدارانی باشد و به دلیل این که برای خریداران معافیتی پیش بینی نشده، بنابراین خریداران موظف به پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می باشند.

**3\_** طبق ماده 13 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد، لیکن فروش کالا و ارائه خدمت به مناطق ویژه اقتصادی، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده می باشند.

**4\_** بر اساس ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری مصوب 1372 و اصلاحیه مورخ 20 / 3 / 1388 اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق آزاد تجاری- صنعتی به انواع فعالیتهای اقتصادی در منطقه آزاد اشتغال دارند از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت 20 سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود. با عنایت به مفهوم قانون فوقالذکر معافیت مالیاتی در مناطق آزاد شامل مالیات بر درآمد دارایی بوده و مالیات بر ارزش افزوده که در واقع مالیات بر پایه مصرف است را در بر نمی گیرد.

**5\_** ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مصوب 5 / 9 / 1384 تصریح می نماید: اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف می باشند، بنابراین برای معافیت دارا بودن شروط زیر ضروری است.

**الف) اشتغال به کار تولید و خدمات**

**ب) انجام تولید کالا و خدمات در محدوده مناطق ویژه اقتصادی**

## ج) انجام فعالیت

لذا انجام فعالیت خارج از محدوده منطقه آزاد مشمول مالیات و عوارض خواهد بود و عبارت مقیم که در بخشنامه ذکر شده است تاکید بر این موضوع بوده و علی رغم ادعای شاکی که کلمه مقیم و فیما بین را مورد اعتراض قرار داده و ذکر آن را خارج از قانون مطرح کرده است، بند 1 بخشنامه مذکور در اجرای مواد 6 □ 7 □ 13 و 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده صادر شده و کاملاً منطبق بر قوانین و مقررات موضوعه بوده است.

ج- شرکت آریان کیمیاتک (سهامی خاص) به موجب دادخواستی اعلام کرده است که: قسمت اخیر ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران کلیه فعالان اقتصادی این مناطق را از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف کرده است. بند 4 ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صراحتاً کلیه معافیت‌های مقرر در قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی را کماکان ابقاء کرده است. بنابراین تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی، در مناطق ویژه اقتصادی قدر مسلم از حیث 1 / 5 درصد عوارض موضوع **بند الف ماده 38** قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز حقوق ورودی در فصل هشتم قانون مذکور کماکان معاف میباشند در حالی که سازمان امور مالیاتی طی بند 3 بخشنامه شماره 54409-5 / 26 / 1388 مبادرت به وضع تکلیف دایر بر پرداخت 1 / 5 درصد عوارض موضوع قانون مارالذکر کرده است. بنا به مراتب استدعای رسیدگی و ابطال بند 3 بخشنامه مورد شکایت و احراز بقای معافیت‌های قانونی در خصوص فعالان اقتصادی موضوع قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی از پرداخت 1 / 5 درصد عوارض و صندوق ورودی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را دارم.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 4711 / 212 / ص- 2 / 28 / 1390 توضیح داده است که:

“در خصوص پرونده کلاسه 8909980900067627 موضوع دادخواست شرکت آریان کیمیا تک مبنی بر ابطال بند سوم بخشنامه شماره 54409-5 / 26 / 1388، تصویر نامه شماره 20664-3 / 12 / 1389 معاونت مالیات بر ارزش افزوده به پیوست ایفاد و به استحضار می رساند:

طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالا و ارائه خدمات در ایران مشمول مالیات و عوارض می باشد. مالیات موضوع این قانون نوعی مالیات بر مصرف بوده و فعالان اقتصادی اعم از تولید کننده و توزیع کننده کالا و خدمات وظیفه انتقال این مالیات را عهده دار بوده و در نهایت امر مصرف کننده نهایی پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده است و فعالان اقتصادی هیچگونه وجهی را از محل فروش و منابع خود پرداخت نمی نمایند. به استناد **ماده 8** قانون مالیات بر ارزش افزوده مودیان مالیاتی این قانون کلیه عرضه کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات می باشند و مقررات مواد 18 الی 21 برای مودیان مذکور و لازم الاجراست.

لازم به ذکر است مطابق مقررات قانونی یاد شده هیچ گونه معافیتی را قانون گذار برای اشخاص پیش بینی ننموده است و معافیت‌های قانونی صرفاً در خصوص برخی کالا و خدمات مصرح در ماده 12 جاری است بنابراین مودیان موضوع این قانون به استناد ماده 20 مکلف بر وصول مالیات و عوارض از خریداران می باشند و خریداران نیز فارغ از نوع شخیصت (دولتی یا خصوصی)، فعالیت (انتفاعی و یا غیر انتفاعی)، تابعیت (ایران و خارجی) و محل اقامت (داخل قلمرو گمرکی کشور یا خارج از آن جمله مناطق ویژه اقتصادی) به دلیل عدم پیش بینی معافیت برای خریداران هنگام خرید کالا یا خدمات از مودیان خریداران موظف بر پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می باشند.

قابل بیان میباشد طبق حکم مواد 6 و 7 قانون یاد شده الف: واردات عبارت است از ورود کالا یا خدمات از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور

ب: صادرات عبارت است از صدور کالا یا خدمات به خارج از کشور یا به مناطق آزاد و مناطق ویژه اقتصادی مضافاً به استناد ماده 13 قانون مزبور در صادرات کالا به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون نمی باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (درمورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت مسترد می شود.

پس صادرات کالا و خدمات به مناطق ویژه اقتصادی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده خواهد بود، در اجرای این حکم کلیه مودیان مالیاتی این نظام بر اساس تکالیف مقرر قانونی مکلفند مالیات و عوارض متعلق به کالا یا خدمات صادر شده به مناطق را از خریداران دریافت نمایند و از آن جا که در ارائه خدمات، لازمه انجام خدمات محلی است که کارفرما تعیین می نماید، بنابراین صادر کنندگان خدمات به مناطق ویژه علی رغم انجام خدمات در منطقه مذکور مکلف به وصول مالیات و عوارض از خریدار خواهند بود چون حکمی برای معافیت صادرات کالا و خدمات به مناطق ویژه اقتصادی وجود ندارد. مضافاً طبق مفاد **ماده 52** قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، قانون موسوم به تجمیع عوارض مصوب 1381 و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغوگردیده و برقراری و دریافت هرگونه مالیات غیر مستقیم و عوارض دیگر از تولید کنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه دهندگان خدمات ممنوع است.

بدیهی است به استناد بند 4 قانون یاد شده قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب 9/5/1384 از این حکم مستثنی شده و نه مناطق ویژه اقتصادی بنابراین معافیتی برای مناطق ویژه اقتصادی پیش بینی نشده است. طبق سطر آخر ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف می باشند. بدیهی است معافیت مذکور صرفاً در خصوص فعالان اقتصادی شاغل در مناطق مزبور که به تولید کالا و ارائه خدمات اشتغال دارند جاری بوده و ایشان برای انجام فعالیت در منطقه از پرداخت عوارض معمول در کشور معاف شد، لیکن برای خرید کالا یا خدمات از قلمرو گمرکی کشور موظف به پرداخت مالیات و عوارض بوده و هیچ گونه معافیتی برای آنان پیش بینی نشده است ضمناً مطابق مقررات تبصره 1 ماده 8 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی کالاهایی که برای بکارگیری و مصرف از سایر نقاط کشور به مناطق مربوط حمل می گردند از موارد نقل و انتقال داخل کشور است. بنابراین مفاد بخشنامه معترض عنه عیناً منطبق با مقررات و قوانین مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی بوده و در حدود اختیارات صادر شده است، لذا با رعایت مندرجات فوق الذکر رسیدگی و رد شکایت بلاوجه شاکی و استواری بخشنامه مذکور از قضات هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری** مستدعی است<sup>۱۰</sup>.

د- شرکت پوشش و وزین سازی آریاروند به موجب دادخواستی اعلام کرده است که: طبق ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب 7/6/1372، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت اقتصادی اشتغال دارند نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت 20 سال از پرداخت مالیات بردرآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود. از طرفی طبق ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده، مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران از مشمول حکم قانون مالیات بر ارزش افزوده مستثنی است. علاوه بر این طبق ماده 7 قانون مذکور، صادرات عبارت است از صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی و همچنین طبق ماده 13 قانون مورد بحث صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور از مبادی خروجی رسمی مشمول مالیات موضوع این قانون نمیشود. علی رغم مراتب مذکور سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه مورد شکایت و با استناد به ماده 13، صادرات را صرفاً صدور کالا و خدمات به خارج از کشور تعریف و مناطق آزاد تجاری و مناطق ویژه را مشمول معافیت نمی داند. با توجه به مراتب مذکور قسمت پایانی و انتهایی بخشنامه شماره 54409-26/5/1388 سازمان امور مالیاتی برخلاف مفاد **ماده 7** قانون مالیات بر ارزش افزوده است و تقاضای قسمت پایانی بخشنامه را دارد.

مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور به شرح نامه شماره 7765/212/

د- 2/3/1391 مقرر داشته است:

“احتراماً در ارتباط با پرونده کلاسه 1366/90 به شماره پرونده 9009980900002084 موضوع دادخواست شرکت پوشش و

وزین سازی آریا اروند، به خواسته ابطال قسمت پایانی بخشنامه شماره 54409- 1388 / 5 / 26 سازمان امور مالیاتی کشور، به پیوست تصویر جوابیه شماره 1134- 1391 / 2 / 9 معاون مالیات بر ارزش افزوده ایفاد و مستحضر می دارد:

شاکی در دادخواست تقدیمی ادعا کرده که قسمت پایانی بخشنامه فوق الذکر که مقرر داشته واردات کالا و خدمات از مناطق یاد شده (مناطق آزاد تجاری، صنعتی و ویژه اقتصادی) به قلمرو گمرکی کشور مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد، برخلاف مقررات مربوط از جمله ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی مصوب سال 1372 و مواد 52 □ □ 13 و 7 و 4 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1381 می باشد و با این استدلال تقاضای ابطال آن را کرده است. در پاسخ به ادعای شاکی به شرح فوق به استحضار می رساند:

**1\_ استدلال شاکی مبنی بر این که طبق ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی، اشخاص حقوقی و حقیقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری به مدت 20 سال از پرداخت مالیات معاف هستند (در قانون 15 سال ذکر شده است) بنابراین قسمت پایانی بخشنامه مزبور با ماده قانونی یاد شده مغایر است و مطالبه مالیات با توجه به قانون اخیرالذکر خلاف مقررات است و موجه نبوده و در پاسخ به ایراد شرکت مزبور به عرض می رساند:**

معافیت موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری، صنعتی و ... مربوط به مالیات بردرآمد و مالیات بر دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم می باشد و ربطی به قانون مالیات بر ارزش افزوده ندارد، زیرا قانون اخیرالذکر قانون خاص تلقی شده و قانونی مستقل و مجزا از قانون مالیاتهای مستقیم بوده و معافیتهای مقرر در هر یک قابل تسری به دیگری نمی باشد. به علاوه مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده به موازات قانون چگونگی تشکیل و اداره مناطق آزاد تجاری، صنعتی اجرا شده است و به لحاظ این که اشخاص مستقر در مناطق آزاد بابت خرید کالا یا خدمات از قلمرو گمرکی کشور از هیچ معافیتی بهره مند نمی باشند لذا هنگام خرید کالا و خدمت مکلف به پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می باشند.

**2\_ برخلاف ادعای شاکی قسمت اخیر بخشنامه معترض عنه مغایرتی بامواد 13 □ 52 و 7 قانون مالیات بر ارزش افزوده ندارد.** زیرا طبق ماده 1 قانون اخیرالذکر عرضه کالا و ارائه خدمات در ایران مشمول مالیات و عوارض می باشند و معافیتهای مقرر در ماده 12 قانون اخیرالذکر صرفاً در خصوص برخی کالا و خدمات مقرر شده است و هیچ گونه معافیتی برای اشخاص در نظر نگرفته است. از طرفی مقررات ماده 7 قانون مزبور قانون مالیات بر ارزش افزوده، صادرات را صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی تعریف کرده است. به علاوه طبق ماده 13 قانون یاد شده صرفاً صادرات کالا و ارائه خدمت به خارج از کشور از پرداخت مالیات و عوارض مذکور معاف است. بنابراین فروش کالا و ارائه خدمت به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی توسط مودیان مقیم قلمرو گمرکی مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهد بود.

**3\_ همان گونه که فوقاً ذکر شد معافیتهای مقرر در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده فقط در مورد برخی کالاها قابل اعمال است و برای اشخاص معافیتی پیش بینی نشده است بدین لحاظ فعالان اقتصادی که مشمول قانون مزبور هستند اقدام به ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده کرده اند هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت به کلیه اشخاص واقع در ایران از جمله اشخاص مقیم مناطق آزاد تجاری، صنعتی و ویژه اقتصادی مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را از مابذ مبلغ مندرج در صورت حساب محاسبه و از آنان مطالبه و وصول نمایند و به دلیل این که هیچ گونه معافیتی برای کارفرمایان، خریداران منظور نشده است، بدین ترتیب خریداران اعم از دولتی یا خصوصی، انتفاعی یا غیر انتفاعی، ایرانی یا خارجی و ساکن و فعال در داخل قلمرو گمرکی کشور یا خارج از آن جمله مناطق ویژه اقتصادی هنگام خرید کالا و خدمات از مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده موظف به پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می باشند.**

4\_ طبق ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مزبور (سال 1387) قانون موسوم به قانون تجمیع عوارض مصوب سال 1381 و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هر گونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولیدکالاها و ارائه خدمات لغو گردیده و برقراری و دریافت هر گونه مالیات غیر مستقیم و عوارض دیگر از تولید کنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه دهندگان خدمات ممنوع است. مضافاً این که به استناد سطر آخر ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1384 اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات اشتغال دارند، برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف هستند. بدیهی است معافیت مذکور صرفاً در مورد فعالان اقتصادی شاغل در مناطق مذکور که به تولید کالا و ارائه خدمات اشتغال دارند، جاری بوده و فقط برای انجام فعالیت در منطقه ویژه اقتصادی از پرداخت عوارض معمول در کشور معاف هستند لیکن برای خرید کالا یا خدمت از قلمرو گمرکی کشور موظف به پرداخت مالیات و عوارض هستند و هیچ گونه معافیتی برای آنها پیش بینی نشده است. علی هذا با عنایت به توضیحات پیش گفته قسمت پایانی بخشنامه معترض عنه نه تنها مغایرتی با قوانین و مقررات مورد ادعای شاکی ندارد، بلکه کاملاً منطبق با قوانین و مقررات مربوط صادر شده است. لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکی و تایید و استواری قسمت آخر بخشنامه شماره 54409-5/26/1388 سازمان امور مالیاتی کشور را دارد. ضمناً تصویر کلیه مقررات مذکور در لایحه در هشت برگ به ضمیمه تقدیمی می شود.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

رأی هیأت عمومی

الف: مطابق ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال 1372، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید و به موجب ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران، اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند، برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف میباشند. نظر به این که فعالیت در محدوده مناطق مذکور با اقامت اشخاص در مناطق ملازمه دارد و این اقامت منصرف از اقامت موضوع ماده 590 قانون تجارت است، بنابراین اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق یاد شده با اخذ مجوز از مراجع ذی صلاح به فعالیت مبادرت می کنند مقیم محسوب می شوند و بند 1 بخشنامه مورد اعتراض که معافیت از پرداخت عوارض و مالیات را برای اشخاص مقیم در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی در داخل محدوده مناطق یاد شده تجویز کرده است، مغایرتی با قانون ندارد و قابل ابطال نیست.

ب: با توجه به این که در قوانین موضوعه بویژه قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی و [قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی](#) جمهوری اسلامی ایران حکمی ناظر بر عدم شمول پرداخت مالیات و عوارض بر واردات کالا و خدمات از مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور وجود ندارد، بنابراین بند 3 بخشنامه مورد اعتراض مبنی بر این که واردات کالا و خدمات از مناطق یاد شده به قلمرو گمرکی کشور مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. با قانون مغایرتی ندارد و قابل ابطال نیست.

ج: هر چند مطابق [ماده 7](#) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، صادرات در قانون به صدور کالای خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی تعریف شده است لیکن از آن جا که مقنن در ماده 13 قانون یاد شده، صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی را مشمول مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده ندانسته است و به عبارتی مقنن صادرات به معنای اعم را مشمول معافیت ندانسته است بلکه صرفاً یکی از مصادیق صادرات که صدور کالا و خدمت به خارج از کشور است رامعاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده تلقی کرده است، بنابراین فراز پایانی بخشنامه شماره 54409-5/26/1388 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور که در آن صرفاً صادرات

کالو خدمات به خارج از کشور، مشمول حکم مقرر در [ماده 13](#) قانون مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده است در راستای قانون تدوین و ابلاغ شده است و قابل ابطال نیست.

محمدجعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)