



رای شماره ۱۷۸۶۶۱۳/۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم مقرر در رای شماره ۱-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی از تاریخ صدور - سازمان امور مالیاتی کشور)

بسمه تعالی

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

\* شماره پرونده: ه ت / ۰۲۰۰۳۱۳ شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۱۷۸۶۶۱۳ تاریخ: ۱۴۰۳/۰۷/۲۸

\* شاکی: آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم مقرر در رای شماره ۱-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی از تاریخ صدور

\* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

با عنایت به سؤالات و ابهامات مطروحه درخصوص اجرای مقررات تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ در ارتباط با ورود کالاهای موضوع بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری-صنعتی به سرزمین اصلی و با توجه به مفاد صورتجلسه شماره ۱-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی به اطلاع می‌رساند:

وفق مفاد تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده واردات کالاهای موضوع بند مذکور مورد حکم قرار گرفته است. از طرفی به موجب بند (ب) ماده (۱) قانون یادشده، واردات عبارت است از ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور به قلمرو گمرکی کشور یا مناطق آزاد تجاری-صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی. لذا با عنایت به تعریف واردات، اخذ مالیات از واردکنندگان کالاهای معاف موضوع بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری-صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ فاقد موضوعیت خواهد بود.

رای شماره ۱-۲۰۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی

با توجه به ابهام مطرح شده، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسیهای لازم و شور و تبادل نظر درخصوص موضوع مطرح شده به شرح زیر اعلام می‌نماید:

با عنایت به تعریف واردات در بند (ب) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ مندرج در فصل تعاریف و کلیات مفاهیم اساسی ورود کالا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به قلمرو گمرکی کشور، واردات تلقی نمی‌شود و همچنین مطابق مفاد تبصره یک بند (الف) ماده ۹ قانون یادشده، واردات کالاهای موضوع جزءهای ۱ و ۳ و ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون یادشده، مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ استاندارد نه درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از

پرداخت مالیات و عوارض معاف است. از سوی دیگر عبارت «واردکنندگان» مندرج در صدر تبصره ۳ ماده ۱۷ منصرف از تعریف «واردات» مندرج در بند (ب) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. بنا به مراتب فوق، ورود انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی آبیان (موضوع جزء ۴-۵ بند الف ماده ۹ قانون مذکور) از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی به عنوان عرضه در داخل کشور محسوب شده و از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف خواهد بود.

### \*دلایل شاکی برای ابطال مقررات مورد شکایت :

براساس تبصره (۳) ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده : «واردکنندگان کالا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی مکلفند کالاهای مزبور را به گمرک اظهار نمایند. گمرک موظف است از قسمتی از کالاهای اظهارشده که به موجب بند (ب) ماده (۶۵) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور "تولید داخل" محسوب می‌شود، فقط مالیات و عوارض و از قسمت باقی مانده که "کالای وارداتی" محسوب می‌شود، مالیات و عوارض و حقوق ورودی را دریافت و مالیات و عوارض آن را به حساب سازمان واریز کند.» وفق تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) همین قانون نیز : «واردات کالاهای موضوع جزءهای (۲)، (۶)، (۷)، (۹)، (۱۳)، (۱۶) و (۱۷) بند (الف) این ماده معاف از پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد. واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند (الف) این ماده مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ استاندارد نه درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد. عرضه این کالاها در داخل کشور، مانند عرضه کالاهای مشابه داخلی از پرداخت مالیات و عوارض معاف است.»

با این همه، در بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که : «وفق مفاد تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده واردات کالاهای موضوع بند مذکور مورد حکم قرار گرفته است. از طرفی به موجب بند (ب) ماده (۱) قانون یادشده واردات عبارت است از ورود کالا یا خدمت از خارج کشور به قلمرو گمرکی کشور یا مناطق آزاد تجاری - صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی. لذا با عنایت به تعریف واردات، اخذ مالیات از واردکنندگان کالاهای معاف موضوع بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ فاقد موضوعیت خواهد بود.»

در پاسخ به این استدلال باید گفت که اگرچه تعریف واژه واردات در بند (ب) ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده ذکر و حکم عام الشمول این قانون به واردات از خارج از کشور نیز در ماده ۲ این قانون بیان شده، اما چنانکه در ابتدای دادخواست نیز به استحضار رسید، قانونگذار، حکم خاص "واردکنندگان کالا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی" را نیز با دقت تمام در تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مقرر نموده است و بدیهی است که این حکم خاص، لازم‌الاجرا بوده، با این استدلال نادرست بخشنامه که چون واردات کالا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی، مشمول تعریف بند (ب) ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیست، "لذا با عنایت به تعریف واردات، اخذ مالیات از واردکنندگان کالاهای معاف موضوع بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ فاقد موضوعیت خواهد بود" درست نیست و مانع از اجرای حکم خاص تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون نمی‌شود و عیناً همانگونه که طبق این تبصره، درخصوص مالیات و عوارض کالاهای غیرمعاف وارد شده از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی عمل می‌شود، وفق تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون نیز "واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند (الف) این ماده مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ استاندارد نه درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد."

درخصوص استدلال رای شماره ۲۰۱-۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی نیز که حکم آن مورد تأیید و تنفیذ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفته و بخشنامه مورد شکایت با توجه به آن صادر شده نیز اساس استدلال شورا این است که "ورود انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی آبیان (موضوع جزء ۴-۵ بند الف ماده ۹) قانون مذکور) از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی به عنوان عرضه در داخل کشور محسوب شده و از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف خواهد بود." بدیهی است که این حکم، اگرچه صرفاً درخصوص کالاهای موضوع جزء ۴-۵ بند (الف) ماده (۹) قانون است، اما حکم آن قابل تسری به همه کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند (الف) این ماده است و نمونه این تسری را هم در بخشنامه مورد شکایت شاهدیم.

در واقع شورای عالی مالیاتی بدون توجه به تفاوت بنیادی قوانین مربوط به مناطق آزاد و سرزمین اصلی، واردات از مناطق آزاد به سرزمین اصلی را که قانونگذار در تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون، صراحتاً واردات نامیده و نحوه اخذ مالیات و عوارضش توسط گمرک را هم بیان کرده، عملاً واردات ندانسته و آن را عرضه در داخل کشور و معاف از پرداخت مالیات و عوارض دانسته است. در حالی که عرضه در داخل کشور، یعنی فروش کالایی که در داخل کشور تولید، یا اگر وارداتی است، قبلاً در هنگام واردات، مالیات و عوارض متعلقه آن در گمرک پرداخت شده باشد. جای تعجب است که حتی به ذهن یکی از اعضای محترم شورا نیز خطور نکرده که اگر واردات کالا از مناطق آزاد به سرزمین اصلی، همان عرضه در داخل کشور است، پس چرا قانونگذار در تبصره (۳) ماده (۱۷)، این عرضه کالا در داخل کشور را واردات نامیده و مشمول اخذ

مالیات و عوارض توسط گمرک دانسته است؟ در واقع رای شورا و بخشنامه مورد شکایت، صرفاً می‌تواند محمولی باشد تا واردکنندگان، نخست با واردات کالای خارجی به مناطق آزاد و سپس واردات آن به سرزمین اصلی، به سادگی قانون را دور زده، با عدم پرداخت مالیات و عوارض، ضمن زیان رساندن به خزانه کشور، برخلاف نیت قانونگذار در هنگام وضع تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون جهت حمایت از تولید داخل، موجب آسیب به تولیدکنندگان داخلی همین کالاها شوند. لذا از آنجا که اطلاق حکم بخشنامه مورد شکایت، درخصوص معاف از مالیات و عوارض بودن واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز حکم رای مورد شکایت شورای عالی مالیاتی درخصوص معاف از مالیات و عوارض بودن واردات کالاهای موضوع جزء (۴-۵) بند (الف) این ماده، هر دو مغایر تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره (۱) بند (الف) ماده (۹) این قانون، همچنین خارج از حدود اختیار قانونی است، درخواست ابطالشان را داشته و با در نظر گرفتن احتمال تضییع حقوق عامه، به دلیل زیان خزانه عمومی و نیز تضییع احتمالی حقوق تولیدکنندگان داخلی که به دلیل این حکم خلاف قانون ممکن است متحمل زیان شوند، درخواست ابطال از زمان تصویب را نیز دارم.

#### \*در پاسخ به شکایت مذکور، سازمان امور مالیاتی و شورای عالی مالیاتی به طور خلاصه توضیح داده اند که:

با اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ در سال ۱۴۰۰ به شرح بند ب ماده یک قانون واردات تعریف شده و با تعریف مندرج در ماده ۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۸۷ تغییر اساسی و ماهوی نموده بدین توضیح که مطابق حکم بند ب ماده یک صرفاً ورود کالا از خارج از کشور به قلمرو گمرکی کشور یا مناطق آزاد تجاری صنفی یا مناطق ویژه اقتصادی واردات محسوب می‌گردد و بر این اساس ورود کالا از مناطق آزاد تجاری صنفی یا مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور واردات تلقی نمی‌شود و مندرجات صدر تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده منصرف از تعریف واردات در بند ب ماده یک قانون می‌باشد. با توجه به مراتب، و حکم تبصره یک بند الف ماده ۹ قانون بر آن حاکم است.

پرونده کلاسه ه ت / ۰۲۰۰۳۱۳ در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۷/۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی، مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده اتفافی قضات حاضر در جلسه هیأت با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می‌نماید:

#### رای هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکی تقاضای ابطال اطلاق بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم مندرج در رای شماره ۲۰۱-۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۰ شورای عالی مالیاتی را از این حیث مطرح نموده است که واردات کالا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی را مشمول برخورداری از امتیازات و مشوق های مندرج در قانون ندانسته است و تولید آنها را مثل تولید کالای داخل و دارای احکام آن دانسته است که با عنایت به اینکه در ماده یک قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ در قسمت تعاریف و مفاهیم " واردات " تعریف شده است که تعریف آن صدق بر کالای وارده به کشور از خارج کشور می‌نماید و کالای تولیدی در داخل مناطق در حکم کالای تولیدی در داخل کشور بوده و لذا چنانچه به عنوان کالای داخلی دارای معافیت یا امتیاز مالیاتی باشند در همان حدود با آنها رفتار می‌شود و چنانچه امتیاز مالیاتی نداشته باشند مشمول مالیات با نرخ متعلقه می‌باشند و آنچه در تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده آمده است در خصوص کالاهایی است که قبل از ورود به سرزمین اصلی از خارج کشور به مناطق وارد شده اند و موید آن اعمال بند (ب) ماده ۶۵ قانون احکام دائمی در مورد آنها می‌باشد فلذا مصوبات مورد شکایت مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می‌نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می‌باشد.

محمدعلی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری