



رای شماره ۱۰۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۰۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (بخشنامه شماره ۳۰۴۱۳۲۰۹۰۵۹۹۰۸
-۱۳۷۸/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور که بر مبنای آن مقرر شده اگر فعالیت های اقتصادی به صورت مختلط بین
منطقه و خارج از منطقه آزاد تجاری-صنعتی صورت بگیرد، معافیت به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور می
شود، مغایر قانون و خارج از حدود اختیار نبوده و ابطال نشود.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۰۶۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۰۸

شماره پرونده: ۱۰۰۲۰۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق حکم عبارت (فعالیت های اقتصادی) در سطر شانزدهم بخشنامه شماره ۳۰۴۱۳۲۰۹۰۵۹۹۰۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، در حدی که شیوه تسهیم درآمد را درباره شرکت های خدماتی که بخشی از خدمات خود را در مناطق آزاد و بخشی را در سرزمین اصلی ارائه می کنند مجاز دانسته است.

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال اطلاق حکم عبارت (فعالیت های اقتصادی) در سطر شانزدهم بخشنامه شماره ۳۰۴۱۳۲۰۹۰۵۹۹۰۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، در حدی که شیوه تسهیم درآمد را درباره شرکت های خدماتی که بخشی از خدمات خود را در مناطق آزاد و بخشی را در سرزمین اصلی ارائه می کنند مجاز دانسته را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با اتخاذ ملاک از رای شماره دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۰۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۱/۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که وفق آن، اصولاً خدمت امری است که یا در داخل منطقه انجام می شود که معاف از مالیات است و یا در سرزمین اصلی انجام می شود که مشمول مالیات است و تسهیم در مورد آن صادق نیست. با توجه به نظریه رسمی مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، در مقدمه همین رای که، صرف نظر از اصل بدیهی

عدم امکان اثبات قانونی بودن یک مقررہ مالیاتی با استناد به مقررہ مالیاتی دیگر، به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰۷۲۸/ص-۲۱۲۷۸۰۹ توضیح داده است که: عبارت «فعالیت اقتصادی» در بخشنامه شماره ۵۹۹۰۸/۱۳۲۰۹/۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ به صورت مطلق بیان شده است، هم فعالیت تولیدی و هم فعالیت خدماتی را شامل می شود. بنابراین کلیه فعالیت های اقتصادی (تولیدی و خدماتی) که به صورت مختلط بین منطقه آزاد و خارج از منطقه صورت می گیرد، بایستی به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه از معافیت برخوردار شوند. از آنجا که بر اساس این برداشت نادرست و خلاف قانون، طی چند دهه از زمان صدور بخشنامه مورد شکایت، امکان فرار مالیاتی برخی شرکت های خدماتی، که با ارائه بخشی از خدماتشان در مناطق آزاد، از امکان تسری معافیت مالیاتی مختص درآمد خدمات ارائه شده در این مناطق، به درآمد خدماتی که در سرزمین اصلی ارائه نموده اند برخوردار گردیده اند، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق حکم عبارت «فعالیت های اقتصادی» در سطر شانزدهم بخشنامه مورد شکایت، در حدی که شیوه تسهیم درآمد معاف و غیر معاف را، درباره درآمد شرکت های خدماتی که بخشی از خدمات خود را در مناطق آزاد و بخشی را در سرزمین اصلی ارائه می کنند مجاز دانسته، به دلیل مغایرت با رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی و همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی، از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن، دارم.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره ۳۰۴۱۳۲۰۹۵۹۹۰۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور

همانطور که مطلع هستید، طبق ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق آزاد مذکور به انواع فعالیت های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هرنوع فعالیت اقتصادی در منطقه از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز به مدت ۱۵ سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارائی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف می باشند. حال مشاهده می شود که برخی اشخاص حقوقی اقامتگاه قانونی خود را در مناطق آزاد تعیین و یا شعبه ای از شرکت را در منطقه مستقر اما در عمل تمام یا بخشی از فعالیت های اقتصادی را در تهران یا سایر نقاط کشور و خارج از مناطق انجام می دهند و همچنین عده ای از اشخاص حقیقی محلی را به عنوان شعبه، نمایندگی، دفتر و نظایر آنها در منطقه دایر و آنها نیز کلاً یا جزئاً در خارج از منطقه به فعالیت اقتصادی می پردازند و در این راستا اشخاص مذکور اعم از حقیقی و حقوقی سعی دارند به لحاظ برخورداری از معافیت، تمامی درآمد حاصله را ناشی از اقامتگاه، شعبه، نمایندگی، دفتر و غیره واقع در منطقه آزاد قلمداد نمایند. در این میان ممکن است اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در رشته نمایندگی فروشندگان خارجی هم پایگاه فعالیت خود را در مناطق آزاد به ثبت برسانند اما علاوه بر بازاریابی و تبلیغ از طریق جراید، صدا و سیما و وسایل دیگر فروش محصول را نیز در تهران و یا به هر حال خارج از مناطق انجام و حاصل این فعالیت ها را به حساب پایگاه ثابت و ارائه نمایند. در چنین مواردی باید توجه داشته باشند که وفق ماده ۱۳ یادشده تنها درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی در منطقه و دارایی های مرتبط با درآمد مزبور واقع در آن منطقه مشمول معافیت می باشد به عبارت دیگر معافیت مقرر مورد بحث ناظر به درآمدهایی است که منحصراً به سبب فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد در همان منطقه تحصیل شده باشد و گرنه صرف دایر نمودن یک محل به عناوین فوق الذکر و یا تعیین اقامتگاه یا پایگاه به نشانی مناطق آزاد موجب شمول معافیت نخواهد بود و اگر فعالیت های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه و خارج از منطقه صورت گیرد، بایستی معافیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود. مفاد این بخشنامه به تأیید هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی رسیده است. - معاون درآمدهای مالیاتی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲،۵۴۴۴ ص مورخ ۱۴۰۱،۳،۲۴ توضیح داده است که:

" ۱- به موجب ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران اصلاحی ۱۳۸۸،۳،۶ 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 بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف خواهند بود.

۲- مستفاد از ماده قانونی مذکور معافیت مالیاتی یاد شده صرفاً در خصوص درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی در مناطق و فارغ از نوع و نحوه طبقه بندی فعالیت ها به خدماتی و یا تولیدی جاری خواهد بود و حکم مقرر در بخشنامه موضوع شکایت که مورد اعتراض شاکی قرار گرفته است، بر اساس مفاد ماده قانونی فوق الذکر و در جهت جلوگیری از فرار مالیاتی صادر شده است و مراد از آن فعالیتهای اقتصادی می باشد که بخشی از آنها در داخل منطقه و بخشی در خارج از منطقه به فروش می رسد بدیهی است خدماتی که در داخل یا خارج از منطقه ارائه می شوند با رعایت مقررات مزبور، مشمول معافیت یا عدم معافیت مالیاتی مربوط خواهند شد.

۳- حکم قسمت اخیر بخشنامه موضوع شکایت که مقرر می دارد «... اگر فعالیت های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه و خارج از منطقه صورت گیرد بایستی معافیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود» هیچ گونه مغایرت و تعارضی با مفاد دادنامه مورد استناد شاکی (دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۱۰۶ مورخ ۱۴۰۱،۱،۱۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) ندارد زیرا:

اولاً- تدوین مقرره مورد شکایت در بخشنامه، با هدف جلوگیری از تعمیم و بررسی محدود نمودن معافیت مالیاتی نسبت به درآمدهای ناشی از فعالیت های اقتصادی مؤدیان در داخل منطقه، بوده است.

ثانیاً- در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران و سایر مقررات ناظر بر موضوع، هیچ گونه معافیتی برای فعالان اقتصادی که خارج از مناطق آزاد در زمینه ارائه خدمات فعالیت دارند (شرکت های خدماتی) تجویز نشده است که آنان بتوانند معافیت مالیاتی مختص به درآمد حاصل از خدمات خود را در مناطق آزاد به سایر درآمد خدماتی که در سرزمین اصلی ارائه می نماید، تعمیم و تسری دهند و بدین نحو زمینه فرار مالیاتی شرکت های خدماتی (که هم در منطقه آزاد و هم در سرزمین اصلی فعالیت دارند) فراهم شده باشد. زیرا به طور کلی فعالیت های اقتصادی مؤدیان مالیاتی در خارج از مناطق مشمول معافیت مالیاتی نیست.

ثالثاً- شایان ذکر است که عبارت مقرر در فراز میانی بخش ثالثاً دادنامه فوق الذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که مقرر می دارد: «چنانچه کالا در سرزمین معاف (مناطق) تولید شود برای یک فعال اقتصادی که به طور توأمان به فروش در سرزمین معاف و اصلی اقدام می نماید، باید آن میزان از فروش و درآمد بر حسب تعداد که در درون منطقه است مورد معافیت بر اساس درصدی از کل محاسبه شود» نیز مؤید آن است که اعمال معافیت تنها به آن قسم از درآمدهایی تسری دارد که در درون منطقه حاصل شده باشند.

توجه به مراتب مذکور، گویای این مطلب است که حکم عبارت «فعالیت های اقتصادی» در سطر شانزدهم بخشنامه موضوع شکایت، مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانونی معاونت وقت درآمدهای مالیاتی وفق ضوابط مقرر در ماده ۱۳ «قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری

اسلامی ایران» و سایر مقررات ناظر بر موضوع، تنظیم و اعلام گردیده است. با توجه به مطالب یاد شده، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۶/۰۸ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران (اصلاحی مصوب ۱۳۸۸/۰۳/۰۶) : «اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف خواهند بود...» و مستفاد از حکم قانونی مذکور این است که معافیت مقرر در این ماده صرفاً در خصوص درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی جاری خواهد بود و در مواردی که بخشی از فعالیت اقتصادی در داخل مناطق مزبور و بخشی از آن خارج از مناطق فوق انجام شود، صرفاً آن بخش از فعالیت های اقتصادی که در داخل مناطق آزاد تجاری - صنعتی صورت می‌گیرد، مشمول معافیت مقرر در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران خواهد بود و بر همین اساس حکم مقرر در قسمت مورد شکایت از بخشنامه شماره ۳۰۴۰۱۳۲۰۹۰۵۹۹۰۸ مورخ ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ سازمان امور مالیاتی کشور که بر مبنای آن مقرر شده است که اگر فعالیت های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه و خارج از منطقه صورت بگیرد بایستی معافیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نیست و ابطال نشد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری