



رای شماره ۶۰۱ مورخ ۱۴۰۱/۰۸/۲۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته :  
ابطال شیوه نامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۱۵۶۳۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ گمرک جمهوری اسلامی ایران)

شماره پرونده : ه.ع. ۱۰۱۱۲۱ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۶۰۱ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۸/۲۲

\* شاکی : انجمن تولیدکنندگان واردکنندگان و صادرکنندگان محصولات دخانی با وکالت حمیدرضا نوروزی  
قیداری

\* طرف شکایت : گمرک جمهوری اسلامی ایران- سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد سازمان امور  
مالیاتی کشور)

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال شیوه نامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۱۵۶۳۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ گمرک جمهوری  
اسلامی ایران

\* شاکي دادخواستی به طرفیت گمرک جمهوری اسلامی ایران- سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر حقوقی ستاد  
سازمان امور مالیاتی کشور) به خواسته ابطال شیوه نامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۱۵۶۳۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ گمرک به دیوان  
عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

شیوه نامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۱۵۶۳۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ گمرک

با توجه به اجرایی شدن قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ و در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۷  
قانون یاد شده و عطف به نامه شماره ۲۰۰/۱۰۸۳۰/ص مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۹ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می دارد، بر  
اساس تبصره یاد شده کالاهای تولید یا پردازش شده در مناطق آزاد هنگام ورود به سرزمین اصلی می بایست به  
گمرک اظهار و از آن قسمت کالا که تولید داخل تلقی می گردد صرفاً مالیات و عوارض و از آن بخش کالا که  
خارجی محسوب می شود (مواد و قطعات خارجی به کار رفته در تولید) حقوق ورودی و مالیات و عوارض دریافت  
گردد، لذا با توجه به اینکه جمع همزمان کالای داخلی و خارجی در یک اظهارنامه گمرکی امکان پذیر نمی باشد و  
در راستای اجرای تبصره قانون مزبور و عدم تزییع حقوق دولت مقتضی است دستور فرمایند تا اطلاع ثانوی برای  
ورود کالاهای تولید یا پردازش شده در مناطق آزاد به سرزمین اصلی بر اساس شیوه نامه زیر اقدام لازم معمول  
دارند:

۱- با توجه به اینکه وفق تبصره یک بند (ب) ماده ۶۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور، مواد اولیه و  
کالاهای واسطه ای طرحی به کار رفته در تولید، مشروط به پرداخت حقوق ورودی، در حکم مواد اولیه و کالای  
داخلی محسوب می شود لذا طبق روال گذشته و پیش از ورود محصول تولید شده در منطقه به سرزمین اصلی،

نخست نسبت به ترخیص مواد و قطعات خارجی به کاررفته در تولید مطابق با بند (الف) شیوه نامه ردیف ۱۳۶ مورخ ۱۳۹۴/۵/۴ معاونت محترم فنی و امور گمرکی اقدام گردد.

تبصره ۱- چنانچه مواد اولیه خارجی، پیش از تولید به گمرک اظهار و ترخیص گردد مطابق با بند (الف - ۲) شیوه نامه و ۱۱ مورخ ۱۳۹۴/۵/۴ اقدام گردد.

تبصره ۲- در صورتی که مواد اولیه خارجی، پس از فرآیند تولید اظهار و ترخیص گردد بر اساس بند (الف- ۳) شیوه نامه یاد شده اقدام گردد با این تفاوت که به دلیل تبدیل مواد اولیه به محصول و اخذ کلیه مجوزها در اظهارنامه محصول، دیگر نیاز به اخذ مجوزهای قانونی و مقرراتی در این مرحله نخواهد بود.

۲- پس از انجام تشریفات ترخیص مواد اولیه خارجی (داخلی شدن مواد اولیه خارجی) و پیش از ورود کالای تولید شده به سرزمین اصلی، بایستی محصول نهایی که فاقد هرگونه ماده اولیه خارجی ترخیص نشده می باشد به گمرک اظهار و بر اساس ارزش کل کالا نسبت به محاسبه مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام و پس از کسر مالیات و عوارض دریافتی در اظهارنامه مربوط به مواد اولیه و قطعات خارجی ترخیص شده و مابقی مالیات و عوارض را اخذ و به حساب های مربوطه واریز نمایند.

توجه گردد میزان کسر مالیات و عوارض بابت مواد اولیه خارجی ترخیص شده می بایست دقیقاً به نسبت مواد اولیه خارجی ترخیص شده که در محصول نهایی اظهاری به کار رفته است باشد.

روش اجرایی بند ۲: با توجه به مکاتبه انجام شده با دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی مبنی بر اینکه به سازمان های مناطق آزاد اعلام گردد تا نسبت به صدور قبض انبار محصول برای کالاهای تولید شده در منطقه و حسب مورد قبض انبار تفکیکی از محل قبض انبار محصول اقدام گردد لذا در صورت ارائه درخواست به همراه قبض انبار یاد شده از سوی صاحب کالا به آن گمرک نسبت به ثبت قبض در سامانه جامع انبار گمرک و ارائه شماره قبض انبار ایجاد شده در سامانه به صاحب کالا اقدام گردد در مرحله بعد ذینفع با ورود سامانه امور گمرکی (پنجره واحد) محصول تولیدی را تحت رویه ورود قطعی، مورد اظهار می نمود و پس از غیرفعال نمودن بارنامه و ورود شماره قبض انبار ایجاد شده در سامانه جامع انبار که قبلاً از گمرک دریافت شده بود، نسبت به ادامه فرآیند اظهار در سامانه اقدام نماید. با توجه به اینکه با ورود کد تعرفه کالای کامل در سامانه، برای کالا بصورت خودکار مأخذ حقوق ورودی مربوطه در اظهارنامه درج می گردد (در حالیکه محصول تولید شده داخلی معاف از حقوق ورودی است)، لذا با انتخاب آیتم بخشودگی در باکس ۴۹ اظهارنامه، نسبت به ورود کل مبلغ مندرج در ردیف ۴۱ در باکس مذکور اقدام شود. در سایر موارد اعم از نوع پرداخت (رویه مناطق آزاد) - نوع ارز (ریال) - شرایط تحویل (CIF) و برای نرخ ارز (عدد ۱) استفاده گردد. ضمناً نیاز به محاسبه و درج هزینه بیمه و کرایه حمل در اظهارنامه مذکور نخواهد بود لیکن در صورت الزام سامانه به ورود مبلغ بابت بیمه و کرایه حمل، به میزان ۱ ریال درج گردد.

در باکس ۴۷ و ۴۸ مبالغ مالیات بر ارزش افزوده و عوارض به میزان ارزش کل محصول درج و در ادامه بایستی میزان مالیات و عوارض پرداخت شده پیشین در اظهارنامه گمرکی مربوط به مواد اولیه خارجی بکاررفته در محصول و به نسبتی که در محصول نهایی بکار رفته است در باکس های ۴۴ و ۴۵ (مربوط به معافیت مالیات و عوارض) محاسبه و درج گردد سمت شرح کالا نیز درج گردد کالای موضوع این اظهارنامه در شرکت - واقع در منطقه آزاد- تولید گردیده است.

ضمناً در راستای نگهداری سقف مبالغ کسر شده از اظهارنامه مواد اولیه خارجی مربوطه و عدم تجاوز معافیت اعمال شده در اظهارنامه های محصول از مبالغ مندرج در اظهارنامه مواد اولیه خارجی، نحوه اقدام به این صورت خواهد بود که کارشناس اظهارنامه محصول تولیدی، می بایست نسبت به درج کامنت به شکل زیر در اظهارنامه محصول و اظهارنامه اظهارنامه های مواد اولیه خارجی اقدام نماید:

در اظهارنامه محصول با توجه به اینکه مواد اولیه خارجی بکار رفته در این اظهارنامه پیش از این به گمرک اظهار و مالیات و عوارض آن دریافت گردیده است بنابراین در مجموع مبلغ .... ریال از سرجمع مالیات و عوارض این اظهارنامه به شرح زیر اظهارنامه اظهارنامه های مواد اولیه خارجی مربوطه استخراج و کسر گردید:

ردیف ۱- اظهارنامه کوتاژ- بمیزان .... ریال و ردیف ۲ و ۳ و ...

در اظهارنامه مواد اولیه خارجی به میزان ..... ریال از مالیات و عوارض این اظهارنامه، در اظهارنامه مربوط به محصول تولید شده به شماره کوتاژ .... مورد استفاده قرار گرفته است\* مانده مالیات ..... ریال\* مانده عوارض .... ریال

شایان ذکر است ارزش اظهارنامه در اظهارنامه محصول بر اساس صورتحساب معتبر ارائه شده بوده و در هر حال نباید از نوع فروش مواد اولیه داخلی + مواد اولیه خارجی+ ارزش افزوده اخذ شده از کمیسیون تعیین ارزش افزوده کمتر باشد.

۳- در خصوص مجوزهای مورد نیاز برای ترخیص نیز، اخذ کلیه مجوزهای قانونی و مقرراتی برای ورود محصول تولید شده به سرزمین اصلی در اظهارنامه محصول الزامی می باشد.

۴- با توجه به اینکه در حال حاضر امکان کسر مالیات و عوارض موضوع بند ۲ از اظهارنامه مواد اولیه خارجی به صورت سیستمی و هوشمند وجود ندارد و این امر باید به صورت دستی انجام پذیرد لذا تا زمانی که دفتر فناوری اطلاعات و امنیت فضای مجازی امکان کسر سیستمی را فراهم نماید، اظهارنامه های محصول نهایی واحدهای تولیدی مستقر در مناطق آزاد، به مسیر سبز هدایت و کلیه بررسی های کارشناسی و بررسی مفاد بند ۲ و ۳ این شیوه نامه ضمن رعایت سایر مقررات مربوطه بر عهده پرسنل درب خروج گمرک در همان منطقه آزاد خواهد بود.

علی وکیلی- مدیرکل دفتر واردات

\*دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت :

به استحضار می رساند شیوه نامه شماره ۱۴۰۰/۱۴۱۵۶۳۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۸ گمرک که در راستای اجرای تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ تنظیم و ابلاغ شده، با قانون مالیات بر ارزش افزوده مغایرت دارد. سازمان امور مالیاتی و گمرک علیرغم قبول ایرادات مذکور و تشکیل جلسات متعدد نهایتاً با ارجاع موضوع به تصمیم جلسه سران قوا و متعاقباً قول رفع اشکالات از طریق آیین نامه اجرایی (موضوع نامه شماره ۱۷۱۷۶۲/م مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۲۲) را داده اند، لیکن با وجود گذشت چند ماه از زمان تصمیم ستاد هماهنگی اقتصادی دولت تاکنون اقدامی صورت نگرفته است. (نامه شماره ۲۳۲/۴۹۵۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۱۸) سر در گمی در مورد چگونگی اجرای تبصره ۳ ماده ۱۷ و ابهامات گسترده شیوه نامه مذکور که مدیران گمرک و امور مالیاتی در جلسات و مکاتبات از جمله بند ۴ نامه شماره ۱۴۰۰/۱۵۹۴۳۹۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۸ بدان اقرار نموده اند، موجب تعلل و اهمال منجر به ورود خسارت به بنگاه های تولیدی مستقر در مناطق آزاد و ویژه شده است.

شیوه نامه متنازع فیه همانطور که در متن آن تصریح شده، به استناد نامه شماره ۲۰۰۱۰۸۳۰، ص مورخ ۱۴۰۰/۰۹/۲۹ رییس سازمان امور مالیاتی تنظیم و صادر شده، در حالی که نامه مذکور صرفاً متن تبصره ۳ ماده ۱۷ را ابلاغ نموده است. با این وصف شیوه نامه ابلاغی گمرک مغایر با قانون مالیات بر ارزش افزوده است که به شرح زیر به توضیح و تشریح هر کدام می پردازیم:

۱- گمرک مالیات بر ارزش افزوده را بر اساس قواعد مالیات بر فروش کالا محاسبه و اعمال می نماید نه واردات، لیکن اولاً، برخلاف قواعد مالیات بر فروش، مالیات را همزمان با ترخیص وصول می کند نه تا پایان ماه پس از انقضای هر دوره مالیاتی (ماده ۴) ثانیاً، صورتحساب فروش مبنا قرار می گیرد نه اظهارنامه گمرکی. ثالثاً، تاریخ تعلق مالیات فروش تاریخ صدور صورتحساب است در حالی که برای کالای وارداتی روز اظهار به گمرک تاریخ تعلق مالیات است. این شیوه اقدام گمرک حکم صریح تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده را نقض می کند.

۲- مجموع محصول نهایی بطور واحد مبنای محاسبه مالیات قرار می گیرد نه تفکیک به ارزش «تولید داخل» و قسمت باقی مانده که «کالای وارداتی» محسوب می شود. در حالی که مأخذ محاسبه مالیات کالای تولید شده در مناطق آزاد به طور مجزا به تفکیک ارزش «تولید داخل» و قسمت باقی مانده که «کالای وارداتی» محسوب می شود، باید مبنا قرار گیرد. این اقدام گمرک حکم صریح تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده را نقض می کند.

۳- برای محاسبه و اخذ مالیات بر روی محصول نهایی متمرکز شده و مالیات نهاده های داخلی و اعتبار مالیاتی بابت مواد اولیه داخلی (بند د ماده ۱ قانون) لحاظ نمی شود. این اقدام گمرک با ماده ۸ و صدر ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده در تناقض است و موجب وصول مالیات مضاعف می گردد.

لازم به ذکر است برابر ماده ۱۰ قانون، مالیات خرید نهاده ها به تولید کننده بابت صادرات کالاها از قلمرو گمرکی سرزمین اصلی به مناطق آزاد مسترد نمی شود. ضمناً با حکم صریح تبصره ۳ ماده ۱۷ نوبت به تبصره ۵ ماده ۸ نمی رسد. (آن قسمت از مالیات و عوارض پرداختی مؤدیانی که طبق مقررات این قانون قابل تهاتر یا استرداد نیست. به عنوان هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیات های مستقیم محسوب می شود.) لذا اعتبار مالیاتی باید منظور شود.

۴- ارزش افزوده (ماده ۱ مقررات صادرات، واردات و امور گمرکی مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران) در محاسبه ارزش تولید داخل (= ارزش افزوده + ارزش مواد اولیه داخلی) لحاظ نمی شود. این امر با حکم صریح تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند ب ماده ۶۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور در تعارض است.

۵- مطابق ماده ۶ قانون مأخذ محاسبه مالیات و عوارض واردات کالا، مجموع ارزش گمرکی (موضوع ماده ۱۴ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰) و حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) می باشد. مالیات و عوارض جزء حقوق ورودی محسوب نمی شود. لذا مالیات پرداختی بابت مواد اولیه داخلی نباید در مأخذ محاسبه مالیات لحاظ شود. در نتیجه این نحوه محاسبه مغایر با ماده ۶ قانون است و موجب وصول مالیات مازاد بر میزان قانونی می شود.

۶- گمرک برای محاسبه و اخذ مالیات تولید کنندگان مستقر در مناطق آزاد را به صدور صورتحساب به نام خود ملزم می نماید در حالی که اولاً، عرضه کالا به خود (وحدت متعاملین در صورتحساب) صرفاً در مورد اشخاص حقیقی تحت شرایطی مجاز است. (تبصره ۱ ماده ۲ قانون) ثانیاً، قیمت مندرج در صورتحساب فروش با ارزش

گمرکی متفاوت است. لذا این امر مغایر با ماده ۶ قانون است و موجب وصول مالیات مازاد بر میزان قانونی می شود.

با عنایت به مطالب معروضه، شیوه نامه متنازع فیه حکم تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون را منحرف نموده و با اصول وصول مالیات ارزش افزوده در تناقض آشکار است، در نتیجه موجب اخذ مالیات مضاعف و همچنین اشکال در مأخذ محاسبه، منجر به وصول مالیات بیش از میزان قانونی می گردد لذا به علت مغایرت با بند (ب) ماده ۶۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ از جمله مواد ۶ و ۸ و ۱۰ و ۱۷ و تبصره ۳ ماده ۱۷ آن که موجب تضييع حقوق توليد کنندگان مستقر در مناطق آزاد و ویژه می گردد، تقاضای ابطال شیوه نامه موضوع شکایت را نموده است.

\* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

به موجب تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰،۳،۲ 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 اظهار شده که به موجب بند ب ماده ۶۵ قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵،۱۱،۱۰ « تولید داخل » محسوب می شود فقط مالیات و عوارض و از قسمت باقی مانده که کالای وارداتی محسوب می شود مالیات و عوارض و حقوق ورودی را دریافت و مالیات و عوارض آن را به حساب سازمان واریز کند. مالیات و عوارضی که مودیان برای خرید کالاها و خدمات مورد نیاز برای انجام فعالیت های اقتصادی خود پرداخت می کنند، به عنوان اعتبار مالیاتی آنان منظور شده و از مالیات و عوارض فروش آنها کسر می شود و در صورتی که جمع اعتبار مالیاتی مودی در هر دوره مالیاتی بیشتر از مالیات و عوارض فروش وی باشد، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است مبلغ مازاد را به دوره و یا دوره های بعد منتقل نماید. در صورتی که مودی درخواست کند که مازاد مزبور به وی مسترد گردد سازمان امور مالیاتی موظف است حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ثبت درخواست نسبت به استرداد مابه التفاوت مذکور اقدام نماید.

پرونده کلاسه هـ - ع/۱۱۲۱،۰۱ با حضور طرفین در جلسه مورخ ۱۴۰۱،۸،۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی مطرح و با لحاظ نظریه اعضای حاضر هیأت به شرح ذیل اقدام به صدور رای می نماید :

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

با عنایت به اینکه به موجب تبصره ۲ ماده ۱۷ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ ، گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات و عوارض کالاهای وارداتی را در زمان ترخیص قطعی و مالیات و عوارض کالاهای متروکه را قبل از ترخیص نهایی وصول و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمود و در این حوزه ( واردات ) اصولاً اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده بر خلاف اصول حاکم بر آن ، منوط به عرضه نهایی و فروش نمی باشد بلکه وظیفه گمرک اخذ در زمان ترخیص و قبل از ترخیص است و مصوبه مورد شکایت که در راستای تبصره ۳ ماده ۱۷ قانون مذکور صادر گردید ، تعیین شیوه ها و رویه های وصول مالیات توسط گمرک در خصوص وارد کنندگان کالا از سرزمین و مناطق آزاد تجاری ، صنعتی به سرزمین اصلی می باشد که گمرک در راستای وظایف قانونی خویش اقدام به محاسبه مالیات و اخذ آن می نماید و طبعاً چون مرجع تشخیص و مطالبه وصول و حل اختلاف مالیاتی و استرداد مازاد و احتساب اعتبارات ، سازمان امور مالیاتی و ادارات تابعه می باشند پس در صورت اختلاف در این موارد ، موضوع مرتبط به سازمان امور مالیاتی می باشد که وجوه به حساب وی واریز می شود ، فلذا با نظر داشت این موضوع که حقوق مؤدیان با لحاظ عمومات حاکم بر دادرسی مالیاتی در ادارات مالیاتی محفوظ می باشد و مصوبه و شیوه نامه گمرک در خصوص نحوه اقدامات مأمورین

گمرک در جهت وصول مالیات واردکنندگان از مناطق به سرزمین اصلی در راستای مفاد قانون می باشد و مغایرتی با مقررات ندارد به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری