

وزارت امور اقتصادی و دارایی  
سازمان امور مالیاتی کشور

صفحه نخست    چندرسانه ای    قوانین    معرفی سازمان    ارتباط با ما    میز خدمت الکترونیک

**بخشنامه: 200/93/29**

18 اسفند 1402  
Friday, March 8, 2024  
26 شعبان 1445

ابلاغ دادنامه شماره 612-619 مورخ 4/9/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رابطه با بخشنامه شماره 54409 مورخ 26/5/1388

ن

شماره: 29/93/200

تاریخ: 05/03/1393

پیوست:

اطلاعیه ها

قابل توجه فعالان اقتصادی مناطق آزاد تجاری - صنعتی

اطلاعیه (قابل توجه اشخاص حقیقی و حقوقی) - اصلاح مواد فصل دوم آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (3) ماده 169 قانون مالیات های مستقیم (تسهیل فرایند صدور شماره اقتصادی برای فعالان اقتصادی)

اطلاعیه- مالیات مقطوع سکه (قابل توجه اشخاص حقیقی خریدار سکه در سال 1398)

قابل توجه جایگاهداران سوخت- فراخوان مشمولان مرحله هشتم اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

اطلاعیه- قابل توجه موسسات خیریه و عام المنفعه

فرم نظرسنجی از ارباب رجوع - موضوع ماده 8 طرح تکریم مردم

آرشیو اطلاعیه ها

**بخشنامه**

قانون مالیات بر ارزش افزوده	29
-----------------------------	----

<b>مخاطبین/ ذینفعان</b>	رؤسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها
<b>موضوع</b>	ابلاغ دادنامه شماره 612-619 مورخ 4/9/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رابطه با بخشنامه شماره 54409 مورخ 26/5/1388
<p>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.</p> <p>ضمناً با توجه به مفاد رأی صادره در خصوص بند یک بخشنامه مزبور و به منظور وحدت رویه نکات ذیل را یادآور می شود:</p> <p>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</p>	

تاریخ سند: 1393/03/05  
شماره سند: 200/93/29  
وضعیت سند: -

دانلود پیوست

بازگشت به ماده قانونی

سایر بخشنامه ها

ابلاغ دادنامه شماره 612-619 مورخ 4/9/1392 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رابطه با بخشنامه شماره 54409 مورخ 26/5/1388

تاریخ اجرائی بخشنامه شماره 5/3/1393 مورخ 29/93/200

ارسال دادنامه شماره 600361 مورخ 31/2/1397 هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری در خصوص رد درخواست ابطال بخشنامه شماره 80/96/260 مورخ 30/5/1396 سازمان امور مالیاتی کشور (دریافت مالیات بر ارزش افزوده از شرکت های خدماتی شهرک های صنعتی)

ابلاغ دادنامه شماره 10282 مورخ 30/8/1397 هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری درخصوص رد درخواست ابطال پراگراف دوم بند(2) بخشنامه شماره 4531 مورخ 4/4/1390 سازمان امور مالیاتی کشور (دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خدمات برنامه ریزی و مدیریت در امور حمل و نقل عمومی مسافری)

ابلاغ دادنامه شماره 9809970906010153 مورخ 1398/05/01 هیأت تخصصی اقتصادی، مالی دیوان عدالت اداری مبنی بر رد شکایت ابطال بند (8) بخشنامه شماره 31091 مورخ 1388/12/26 قانون مالیات بر ارزش افزوده

ابلاغ دادنامه شماره 9809970906010285 مورخ

1398/06/17 هیات تخصصی  
اقتصادی، مالی دیوان عدالت  
اداری مبنی بر رد شکایت از نامه  
های شماره 260/259/ص مورخ  
1393/03/18 و شماره  
267/8640/د مورخ  
1394/11/21 معاونت مالیات  
بر ارزش افزوده

ارسال دستورالعمل نحوه استرداد  
مالیات و عوارض پرداختی  
سفارتخانه ها، مأموریت های  
دیپلماتیک، پست های کنسولی،  
مأموران دیپلماتیک و کارکنان  
اداری و فنی فاقد تابعیت  
جمهوری اسلامی ایران آن ها و  
دفاتر سازمان های بین المللی )  
اعضای غیر ایرانی مقیم جمهوری  
اسلامی ایران آن ها

تاکید بر استرداد مطالبات ارزش  
افزوده سال 1400 صادرکنندگان

اخذ ضمانت نامه بانکی یا اسناد  
خرانه در راستای کمبود نقدینگی  
واحدهای تولیدی و واردکنندگان  
کالاهای اساسی، دارو، تجهیزات  
پزشکی، مواد اولیه و ماشین آلات  
و تجهیزات خط تولید

ارسال تصویر «دستورالعمل  
اجرایی موضوع بند (ق) تبصره  
(6) قانون بودجه سال 1402 کل  
کشور»

ضرورت اجرای مقررات ماده (22)  
قانون پایانه های فروشگاهها و  
سامانه مودیان در رسیدگی به  
اظهارنامه های مالیاتی عملکرد  
سال 1401 شرکت های پذیرفته  
شده در بورس و فرا بورس و  
شرکت های دولتی و مطالبه  
جرایم موضوع ماده 22 قانون  
پایانه های فروشگاهها و سامانه  
مودیان

سایر اسناد مرتبط

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.

### بند (2) اصلاحی بر اساس بخشنامه شماره 6/94/200 مورخ 1394/01/26

به شرح ذیل جایگزین میگردد:

با توجه به قوانین و مقررات مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی،  
مرجع ذیصلاح 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 سازمان مسئول مناطق آزاد و ویژه  
حسب مورد خواهد بود. بنابراین کلیه مجوزهای صادره توسط سازمان مناطق از تاریخ صدور  
با رعایت تاریخ

لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده (17/1387) منوط اعتبار خواهد بود. بدیهی  
است مجوزهای صادره پس از تاریخ بخشنامه صدرالاشاره (5/3/1393) میبایست مطابق  
نمونه پیوست بخشنامه صدرالاشاره اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور باشد.

خاطر نشان میسازد در مورد پروندههایی که به موجب مقررات قانونی، قابل طرح در  
مراجع دادرسی از جمله هیأت های حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده  
میباشد، نمایندگان هیأت های مذکور موظفند با رعایت مفاد این بخشنامه و لحاظ نمودن  
واقعیت امر اصدار رأی نمایند.

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

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

دامنه کاربرد: 1- داخلی		2- خارجی	
مرجع پاسخگو: دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان معاونت مالیات بر ارزش افزوده تلفن: 88805106			
تاریخ اجراء: 04/09/1392	مدت اجراء: نامحدود	مرجع ناظر:	نحوه ابلاغ:
بخشنامه های منسوخ: -			

شماره دادنامه: 619-612

تاریخ: 04/09/1392

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

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

شاکي: 1- شرکت مجتمع گاز پارس جنوبي 2- شرکت پوشش و وزین سازي آريا ارونډ3- آقای حسن خجسته بند 4- سازمان منطقه ویژه اقتصادي انرژي پارس با وکالت آقای مسعود زاهدي 5- شرکت آريان کيمياتک با وکالت آقای اکبر رهبر 6- الف- شرکت پتروشيمي پردیس با وکالت آقای محمد کریمی ب- شرکت پتروشيمي مرواريد ج- شرکت پتروشيمي جم د- شرکت پتروشيمي زاگرس ه- شرکت پتروشيمي آريا ساسول و- شرکت پتروشيمي کاويان ز- شرکت عمليات صنعتي و غير صنعتي بازارگاد ح- شرکت خدمات مهندسي تخشاگستر

مرجع رسیدگی: هیأت عمومي ديوان عدالت اداري

گردش کار: الف - سازمان منطقه ویژه اقتصادي انرژي پارس 2- شرکت مجتمع گاز پارس جنوبي (سهامي خاص) 3- آقای خسته بند نماينده مجلس شوراي اسلامي به موجب دادخواست و شکايت نامه هاي تقديمي اعلام کرده اند که:

مطابق بندهاي 3 و 4 ماده 52 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 17/2/1387، قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاري- صنعتي جمهوري اسلامي ايران مصوب 7/6/1372 و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادي مصوب 5/9/1384 از شمول حکم این قانون مستثني شده است. در نتیجه اشخاص و فعالان اقتصادي در مناطق آزاد تجاري- صنعتي و ویژه اقتصادي مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نبوده و معاف از پرداخت آن مي باشند. به عبارتي معافیت موضوع ماده 4 قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادي به قوت و اعتبار خود باقي است. در این ماده قانوني مقرر شده است: «... اشخاص حقيقي و حقوقي که در منطقه ویژه به کار توليد کار و خدمات فعالیت دارند، براي فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در کشور معاف مي باشند.» بنابراین بخشنامه فوق الذکر که معافیت مطلق مصرح در ماده 4 قانون اخيرالذکر را نفي کرده و معافیت مطلق فعالان در محدوده منطقه ویژه اقتصادي از پرداخت هرگونه عوارض، محدود و منحصر به معامله با ساير فعالان مقیم در منطقه کرده است برخلاف قانون مي باشد. همچنين بخشنامه مذکور علاوه بر مغايرت قانوني فوق الذکر، متضمن قيد فعالان اقتصادي مقیم در مناطق آزاد تجاري- صنعتي و ویژه اقتصادي مي باشد که قيد (مقیم) مذکور در بخشنامه فراتر از نص صريح قانون است و بنا به مراتب ياد شده ابطال بند 1 بخشنامه مورد اعتراض را در این قسمت درخواست کرده اند.

ب- شرکت پتروشيمي پردیس، شرکت پتروشيمي مرواريد، شرکت پتروشيمي جم، شرکت پتروشيمي زاگرس، شرکت پتروشيمي آريا ساسول و شرکت پتروشيمي کاويان و شرکت عمليات صنعتي و غير صنعتي بازارگاد طی دادخواستي واحد و شرکت خدمات مهندسي تخشاگستر به موجب دادخواستي اعلام کرده اند که:

در بند اول بخشنامه شماره 54409-26/5/1388 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور مقرر شده است، «مبادلات کالاها و خدمات في مابين اشخاص و فعالان اقتصادي مقیم در مناطق آزاد تجاري- صنعتي و ویژه اقتصادي در داخل محدوده مناطق يادشده مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون

یادشده 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 قانونگذار 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 39911/212/د - 19/12/1391 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 قانونگذار 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 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 فعالیتها 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 شاکي که کلمه «مقیم» و «فی مابین» 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 معافیهایی 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 5/1 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 54409-26/5/1388 مبادرت به وضع تکلیف دایر بر پرداخت 5/1 درصد عوارض موضوع قانون مارالذکر کرده است. بنا به مراتب استدعای رسیدگی و ابطال بند 3 بخشنامه مورد شکایت و احراز بقای معافیهایی قانونی در خصوص فعالان اقتصادی موضوع قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی از پرداخت 5/1 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- 28/2/1390 توضیح داده است که:

"در خصوص پرونده کلاسه 8909980900067627 موضوع دادخواست شرکت آریان کیمیا تک مبنی بر ابطال بند سوم بخشنامه شماره 54409-26/5/1388، تصویر نامه شماره 3/12/1389-20664 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 ارمصرف 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 راقانونگذار برای اشخاص پیش بینی نموده است و معافیهایی 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 می باشد 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 تجميع عوارض مصوب 1381 و ساير قوانين و مقررات خاص و عام مغاير مربوط به دريافت هرگونه ماليات غيرمستقيم و عوارض بر واردات و توليد کالاها و ارائه خدمات لغوگرديده و برقراري و دريافت هرگونه ماليات غير مستقيم و عوارض ديگر از توليد كنندگان و واردكنندگان کالاها و ارائه دهندگان خدمات ممنوع است.

بديهي است به استناد بند 4 قانون ياد شده قانون تشكيل و اداره مناطق ويژه اقتصادي جمهوري اسلامي ايران مصوب 5/9/1384 از اين حكم مستثني شده و نه مناطق ويژه اقتصادي بنا بر اين معافيتي براي مناطق ويژه اقتصادي پيش بيني نشده است. طبق سطر آخر ماده 4 قانون تشكيل و اداره مناطق ويژه اقتصادي، اشخاص حقيقي و حقوقي كه در منطقه به كار توليد کالا و خدمات فعاليت دارند براي فعاليت در محدوده منطقه از پرداخت هر گونه عوارض معمول در كشور معاف مي باشند. بديهي است معافيت مذكور صرفاً در خصوص فعالان اقتصادي شاغل در مناطق مزبور كه به توليد کالا و ارائه خدمات اشتغال دارند جاري بوده و ايشان براي انجام فعاليت در منطقه از پرداخت عوارض معمول در كشور معاف شد، ليكن براي خريد کالا يا خدمات از قلمرو گمركي كشور موظف به پرداخت ماليات و عوارض بوده و هيچ گونه معافيتي براي آنان پيش بيني نشده است ضمناً مطابق مقررات تبصره 1 ماده 8 قانون تشكيل و اداره مناطق ويژه اقتصادي كالاهايي كه براي بكارگيري و مصرف از ساير نقاط كشور به مناطق مربوط حمل مي گردند از موارد نقل و انتقال داخل كشور است.

بنا بر اين مفاد بخشنامه معترض عنه عيناً منطبق با مقررات و قوانين ماليات بر ارزش افزوده و چگونگي تشكيل و اداره مناطق ويژه اقتصادي بوده و در حدود اختيارات صادر شده است، لذا با رعايت مندرجات فوق الذكر رسيدگي و رد شكايه بلاوجه شاكي و استواري بخشنامه مذكور از قضات هيات عمومي ديوان عدالت اداري مستدعي است."

د- شركت پوشش و وزين سازي آريا ارونند به موجب دادخواستي اعلام کرده است كه:

طبق ماده 13 قانون چگونگي اداره مناطق آزاد تجاري- صنعتي جمهوري اسلامي ايران مصوب 7/6/1372، اشخاص حقيقي و حقوقي كه در منطقه به انواع فعاليت اقتصادي اشتغال دارند نسبت به هر نوع فعاليت اقتصادي در منطقه آزاد از تاريخ بهره برداري مندرج در مجوز به مدت 20 سال از پرداخت ماليات بر درآمد و دارايي موضوع قانون مالياتهاي مستقيم معاف خواهند بود. از طرفي طبق ماده 52 قانون ماليات بر ارزش افزوده، مناطق آزاد تجاري- صنعتي جمهوري اسلامي ايران از شمول حكم قانون ماليات بر ارزش افزوده مستثني است. علاوه بر اين طبق ماده 7 قانون مذكور، صادرات عبارت است از صدور کالا يا خدمت به خارج از كشور يا به مناطق آزاد تجاري صنعتي و مناطق ويژه اقتصادي و همچنين طبق ماده 13 قانون مورد بحث صادرات کالا و خدمات به خارج از كشور از مبداي خروجي رسمي مشمول ماليات موضوع اين قانون نمي باشد. علي رغم مراتب مذكور سازمان امور مالياتي طي بخشنامه مورد شكايه و با استناد به ماده 13، صادرات را صرفاً صدور کالا و خدمات به خارج از كشور تعريف و مناطق آزاد تجاري و مناطق ويژه را مشمول معافيت نمي داند. با توجه به مراتب مذكور قسمت پاياني و انتهايي بخشنامه شماره 54409-26/5/1388 سازمان امور مالياتي برخلاف مفاد ماده 7 قانون ماليات بر ارزش افزوده است و تقاضاي قسمت پاياني بخشنامه را دارد.

مديركل دفتر حقوقي سازمان امور مالياتي كشور در پاسخ به شكايه مذكور به شرح نامه شماره 2/7765/212-د-2/3/1391 مقرر داشته است:

"احتراماً در ارتباط با پرونده كلاس 1366/90 به شماره پرونده 9009980900002084 موضوع دادخواست شركت پوشش و وزين سازي آريا ارونند، به خواسته ابطال قسمت پاياني بخشنامه شماره 54409-26/5/1388 سازمان امور مالياتي كشور، به پيوست تصوير جوابيه شماره 1134-9/2/1391 معاون ماليات بر ارزش افزوده ايفاد و مستحضر مي دارد:

شاكي در دادخواست تقديمي ادعا کرده كه قسمت پاياني بخشنامه فوق الذكر كه مقرر داشته « واردات کالا و خدمات از مناطق ياد شده) مناطق آزاد تجاري، صنعتي و ويژه اقتصادي) به قلمرو گمركي كشور مشمول پرداخت ماليات و عوارض مي باشد، برخلاف مقررات مربوط از جمله ماده 13 قانون چگونگي اداره مناطق آزاد تجاري و صنعتي مصوب سال 1372 و مواد 52، 13، 7 و 4 قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب سال 1381 مي باشد و با اين استدلال تقاضاي ابطال آن را کرده است. در پاسخ به ادعاي شاكي به شرح فوق به استحضار مي رساند:

1- استدلال شاكي مبني بر اين كه طبق ماده 13 قانون چگونگي اداره مناطق آزاد تجاري صنعتي،

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 می‌رساند:

معافیت موضوع ماده 13 قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری، صنعتی و ... مربوط به مالیات بردرآمد و مالیات بر دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد 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 نمی‌باشد. 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 نمی‌باشند لذا هنگام خرید کالا و خدمت مکلف به پرداخت مالیات و عوارض موضوعه می‌باشند.

2- برخلاف ادعای شاکي قسمت اخیر بخشنامه معترض عنه مغایرتی بامواد 52، 13 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 می‌باشند 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 مآخذ 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 می‌باشند.

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 تولید کالاها 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 کارتولید 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. علی‌هذا با عنایت به توضیحات پیش گفته قسمت پایانی بخشنامه معترض عنه نه تنها مغایرتی با قوانین و مقررات مورد ادعای شاکي ندارد، بلکه کاملاً منطبق با قوانین و مقررات مربوط صادر شده است. لذا استدعای رسیدگی و رد شکایت شاکي و تایید و استواری قسمت آخر بخشنامه شماره 54409-26/5/1388 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 می‌کند.

### 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 کالا یا 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 را معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده تلقی کرده است، بنابراین فراز پایانی بخشنامه شماره 26/5/1388-54409 رئیس سازمان امور مالیاتی کشور که در آن صرفاً صادرات کالا و 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



**ماده 8-** اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون ...

**ماده 13-** صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت...

**ماده 52-** از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایرا...



سامانه عملیات الکترونیکی مودیان مالیاتی  
بیانیه حریم خصوصی  
شناسنامه خدمات سازمان امور مالیاتی کشور  
سامانه مالیات بر ارزش افزوده

سایر سامانه ها...

آدرس: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور  
کد پستی: 1114943661  
صندوق پستی: 1651 - 11115  
تلفنخانه 39903990

کلیه حقوق این سامانه برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ می باشد.  
سازمان امور مالیاتی کشور همواره از پیشنهادات و انتقادات سازنده شما مودیان گرامی استقبال می نماید.



intamedia.ir © 2019