



رای شماره : ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۹۰۲۷۴ مورخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : اعتراض به رای شماره ۱۴۰۲/۶/۲۹-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی)

موضوع

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۱۹۰۲۷۴ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۸/۲۳ شماره پرونده: ۰۱۰۶۲۵۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریمقتضای: رییس دیوان عدالت اداریموضوع شکایت و خواسته: اعتراض به رای شماره ۱۴۰۲/۶/۲۹-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی گردش کار: به دنبال طرح شکایتی به خواسته ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۵/۱-ص/۲۳۲/۸۹۴۷ سازمان امور مالیاتی کشور، موضوع به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و هیأت مزبور پس از رسیدگی به موضوع به موجب رای شماره ۱۴۰۲/۶/۲۹-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ در خصوص شکایت مطروحه اتخاذ تصمیم نمود و رای به رد شکایت صادر کرد. متن رای فوق به شرح زیر است: " با عنایت به اینکه مفاد نامه مورد شکایت به شماره ۱۴۰۱/۵/۱-ص/۲۳۲/۸۹۴۷ که خطاب به شرکت شاکی صادر شده است دارای حکم کلی و عام بوده، لذا مشمول مفاد ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری می باشد، لیکن از آنجایی که در این تصمیم و نامه متکی به قانون و مقررات در خصوص معافیت کالاهای وارده همراه مسافر طبق مفاد جز (۸) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، آن دسته از کالاهایی که از مرزهای سرزمینی به داخل قلمرو گمرکی کشور وارد می شود و مشمول این معافیت قلمداد شده است و واردات از مناطق (اقتصادی- آزاد تجاری) به داخل سرزمین اصلی مشمول معافیت یاد شده محسوب نشده است و با لحاظ مفاد بند (ب) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز بند (ح) ماده (۹) قانون مذکور، این برداشت از مفاد قانون که در قالب نامه معترض عنه آمده است و با نظر داشت مفاد جز (۸) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و متبادر از معنای واردات که قدر متیقن آن واردات از خارج کشور به داخل قلمرو می باشد و اصولاً معافیت مالیاتی دلیل قانونی می خواهد و نص صریح باید وجود داشته باشد، منطبق بر قانون بوده و مغایرتی با مقررات نداشته به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری رای به رد شکایت صادر می نماید. رای یاد شده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. " پس از صدور رای فوق، مدیرکل هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری به موجب نامه شماره ۱۴۰۲/۷/۱۰۰۰۲۰۰۰۴ به معاونت قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی، پیشنهاد کرد که رای مزبور در اجرای مقررات بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری از سوی رییس دیوان عدالت اداری مورد اعتراض قرار بگیرد. متن نامه یاد شده به شرح زیر است: "جناب آقای دکتر درین معاون محترم قضایی در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی با سلام و احترام به استحضار می رساند هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی در مقام رسیدگی به شکایت مطروحه به خواسته « ابطال نامه شماره ۱۴۰۱/۵/۱-ص/۲۳۲/۸۹۴۷ سازمان امور مالیاتی با توجه به معافیت کالاهای وارده همراه مسافر طبق مفاد جزء ۸ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ » به موجب رای شماره ۱۴۰۲/۶/۲۹-۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ رای به رد شکایت شاکی صادر کرده است. با وجود رد شکایت شاکی، به نظر می رسد مقررره مورد شکایت مغایر قانون بوده و به همین دلیل رای هیأت تخصصی واجد ایراد و در صورت صلاحدید قابل اعتراض می باشد. مزیداً معروض می دارد مقررره مورد شکایت، دریافت مالیات بر ارزش افزوده از کالاهای همراه مسافران ورودی از مناطق آزاد تجاری-صنعتی به قلمرو گمرکی را تجویز کرده و این موضوع با توجه به دلایل ذیل الذکر مغایر با احکام قانونی و شایسته ابطال است: اولاً- برابر با ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ مقرر شده است: «عرضه کالاها و ارایه خدمات زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد:بند ۸- کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق قانون امور گمرکی». براساس بند قانونی مذکور تردیدی در این که کالای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا سقف معینی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است، وجود ندارد. نکته قابل تأمل این است که بر اساس استنباط هیأت تخصصی افرادی که از مبادی گمرکی مناطق آزاد وارد کشور می شوند، مشمول تعریف مسافر و معافیت مذکور نیستند. ثانیاً- ماده ۷۶ قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۰ در تعریف مفهوم حقوقی «مسافر» اعلام نموده است: «منظور از مسافر در این قانون شخصی است که با گذرنامه یا اجازه عبور یا برگ تردد از راه های مجاز به قلمرو گمرکی وارد یا از آنها خارج می شود. اشخاص زیر مسافر تلقی می گردند: الف- شخص غیر مقیم ایران که به طور موقت به قلمرو گمرکی وارد یا از آن خارج می شود. ب- شخص مقیم ایران که از قلمرو گمرکی کشور خارج (مسافر خارجی) یا به آن وارد (مسافر ورودی) می شود. تبصره ۱- مسافران خروجی از قلمرو گمرکی به مقصد مناطق آزاد و ویژه اقتصادی مشمول مقررات این ماده نیستند و در صورتی که از طریق مناطق مذکور از کشور خارج شوند، موظفند کالای همراه خود را به گمرک اظهار نمایند. تبصره ۲- شرایط، تشریفات اظهار و ارزیابی و میزان معافیت کالای شخصی همراه مسافر و امور مربوط به مسافر در حدود مقررات این قانون در آیین نامه اجرایی تعیین می گردد.» جمع احکام مقنن در ماده قانونی مذکور، مبین آن است که کلیه افرادی که از مناطق آزاد تجاری صنعتی وارد قلمرو گمرکی کشور می شوند، مسافر تلقی و مشمول احکام و معافیت های قانونی می گردند.ثالثاً: ماده ۱۳۶

آیین نامه اجرایی قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۱ مقرر می دارد: «مسافران ورودی یا خروجی از قلمرو گمرکی موظفند کالای همراه خود را به گمرک اظهار نمایند.» همچنین ماده ۱۳۸ آیین نامه مزبور اعلام نموده است: «کالای همراه مسافر ورودی تا میزان هشتاد دلار (سالانه) از پرداخت حقوق ورودی معاف و مازاد بر آن به شرط غیرتجاری بودن با اخذ حقوق گمرکی و دو برابر سود بازرگانی قابل ترخیص می باشد.» مذاقه در مواد مذکور نیز نشان می دهد مبنای شمول احکام مسافر، تردد از مبادی گمرک است و مبادی گمرکی الزاماً با مرزهای سرزمینی منطبق نیست. بنابراین این تلقی هیات تخصصی که مسافر ورودی الزاماً باید از خارج از کشور وارد شود، مغایر با نظر مقنن است. رابعاً: مقنن در ماده ۱۴ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ در خصوص احکام ناظر بر کالاهای همراه مسافر اعلام کرده است: «مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از کشور پس از ثبت گمرکی از شمول مقررات صادرات و واردات مستثنی هستند و مقررات صدور و ورود کالا و تشریفات گمرکی در محدوده هر منطقه به تصویب هیات وزیران خواهد رسید. مبادلات بازرگانی مناطق با سایر نقاط کشور اعم از مسافری و تجاری تابع مقررات عمومی صادرات و واردات کشور می باشد.» این در حالی است که همان مقنن در ماده ۹ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۴ در خصوص احکام ناظر بر کالاهای همراه مسافر مقرر نموده است: «ورود کالا به صورت مسافری به هر میزان از منطقه به سایر نقاط کشور ممنوع می باشد.» واضح است که قانونگذار با آگاهی کامل از تفاوت اهداف و انتظارات ناشی از تأسیس مناطق آزاد تجاری صنعتی با مناطق ویژه اقتصادی، چنین تمایزی را نسبت به حقوق حاکم بر کالاهای همراه مسافر در این دو منطقه برقرار کرده است. بنابراین نادیده انگاشتن قصد و هدف مقنن و لحاظ احکام مغایر با نص ماده ۱۴ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی در رای صادره توسط هیات تخصصی، ایراد مسلمی است که ضرورت بررسی مجدد موضوع را دوجندان می کند. خامساً: نامه شماره ۵۹۹۳/۲۰۰/ص-۱۴۰۲/۴/۱۲ و بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص-۱۴۰۲/۵/۱۰-۱۴۰۲/۵/۱۰ رییس سازمان امور مالیاتی به عنوان بالاترین مقام متولی حوزه مالیات در کشور نیز بر این موضوع دلالت دارند که کالای همراه مسافران ورودی از مبادی گمرکی مستقر در مناطق آزاد، مشمول معافیت بند ۸ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده است. لذا با توجه به این که یکی از جهات ابطال در ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری «تخلف در اجرای قوانین و مقررات» است، از این نظر نیز مقرر مقرر مورد شکایت شایسته ابطال بوده است. سادساً: هیات تخصصی در رای صادره اعلام کرده است: «معافیت مالیاتی دلیل قانونی می خواهد.» ضمن تأکید بر صحت مدلول این عبارت (که منطبق با ذیل اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است) یادآور می گردد مطابق اصل اولی و مقدم در حقوق مالیاتی (که صدر اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بر آن صحه گذارده است): «وضع مالیات نیز دلیل قانونی می خواهد.» بنابراین نمی توان با وجود نصوص و دلایل قانونی فراوان ناظر بر معافیت از مالیات به شرح بندهای فوق، اخذ مالیات مطابق با مقرر موضوع شکایت را مقرون به صحت تلقی کرد. بنابه مراتب فوق مدلول مقرر مورد شکایت با جزء (۸) بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، ماده ۷۶ قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۰، ماده ۱۴ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی، مواد ۱۳۶ و ۱۳۸ آیین نامه اجرایی قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۱، نامه شماره ۵۹۹۳/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۴/۱۲ و بخشنامه شماره ۷۹۷۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰-۱۴۰۲/۵/۱۰ رییس سازمان امور مالیاتی مغایر بوده به همین جهت رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ مورخ ۱۴۰۲/۶/۲۹ هیات تخصصی مالیاتی و بانکی شایسته اعمال بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری به نظر می رسد، در صورت صلاحدید با توجه به بقای مهلت قانونی اعتراض به آن پیشنهاد می گردد. " رییس دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۷/۱۲ در هامش نامه مذکور مرقوم کردند که: "بسمه تعالی، نظر به بررسی های به عمل آمده و مستندات ابرازی به نظر رای هیات تخصصی مالیاتی، بانکی به شماره دادنامه ۱۴۰۲/۶/۲۹-۴۱۲۲ مغایر قانون است. بدین وسیله ضمن اعتراض مقرر است در هیات عمومی مطرح و رسیدگی شود." پس از وصول اعتراض مذکور، موضوع مجدداً به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و پس از طرح اعتراض فوق در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۸/۱۵ آن هیات، اعضای هیات تخصصی به اتفاق به عدم پذیرش اعتراض اعلام نظر نمودند و نظریه خود را برای طرح در جلسه هیات عمومی به معاونت قضایی دیوان در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی ارسال کردند. متن نظریه مورخ ۱۴۰۲/۸/۱۵ هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است: حاضرین در جلسه هیات تخصصی عمده با دلایل ذیل دادنامه سابق الصدور هیات تخصصی را صایب تشخیص داده و اعتراض واصله از سوی ریاست معزز دیوان عدالت اداری را مورد پذیرش قرار نداده اند؛ اولاً - اینکه متبادر و متیقن از معنا و مفهوم مسافر، شخصی است که وارد مرزهای جغرافیایی کشور شود یا از مرزها خارج می شود و ورود یا خروج به یا از مناطق ویژه اقتصادی صنعتی و تجاری و آزاد، متبادر از معنای مسافر نبوده مگر اینکه از مرز جغرافیایی وارد مناطق شده باشد و هنوز به سرزمین اصلی و مادر نرسیده باشد. ثانیاً - در مانحن فیه یعنی حکم مندرج در جز (۸) قسمت (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، معافیت کالای همراه مسافر دایر مدار مؤدی مالیاتی یعنی، مسافر می باشد و فی الواقع مسافر است که از پرداخت معادل معافیت حقوق گمرکی کالای همراه مسافر، در ارزش افزوده از معافیت برخوردار می شود و موضوع ارتباطی به مؤدی فعال در مناطق ندارد. ثالثاً - به موجب بند (ب) و (ج) ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ (که اشتباهاً در رای معترض عنه ماده ۹ قیده شده است) واردات کالا و خدمات تعریف که الفاظ تعریف دلالت بر ورود از خارج کشور به داخل قلمرو جغرافیایی اعم از مناطق و سرزمین اصلی است و نیز مؤدی را کسی می داند که اقدام به واردات می نماید (یعنی تکالیف بر مؤدی وارد کننده بار می شود) رابعاً - اصولاً با لحاظ تغییر در رویکرد مقنن، موضوع معافیت مالیات بر ارزش افزوده در قانون بودجه و سپس قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ نسبت به فعالیت اعم از ارائه خدمت یا عرضه کالا و تولید در مناطق منتفی شده است. خامساً - حسب مفاد ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده امر صادرات که نقطه مقابل واردات است مفید به مبادی خروجی رسمی کشور شده است که این خود حکایت از این موضوع دارد که با تغییر رویکرد مقنن، مقوله صادرات و واردات حداقل در بحث مالیات بر ارزش افزوده مفید به مرزهای جغرافیایی شده است. سادساً - حسب مفاد ماده (۱۱) قانون مزبور، عوارض پرداختی توسط مسافران اعم از ایرانی و خارجی که از کشور خارج می شوند، و نیز مالیات و عوارض بابت خرید بلیط طرف دو ماه قابل استرداد است و این فرایند منوط به خروج از

کشور شده است نه مناطق. سابقاً- اصولاً چنانچه مسافر از خارج کشور وارد مناطق شود و کالای همراه داشته باشد، آن کالا از مفاد مقررات کالای همراه مسافر تبعیت می نماید و هر وقت به سرزمین اصلی وارد شده مشمول اعطای معافیت خواهد بود ولی خرید کالا از داخل مناطق با وصف عدم معافیت عرضه کننده یا تولید کننده کالا در مناطق نسبت به مالیات بر ارزش افزوده و شمول تکالیف قانونی بر مؤدیان مستقر در مناطق، اصولاً مشمول معافیت نخواهد بود مگر اینکه اصل کالا منطبق با مصادیق ماده (۹) قانون بوده و ذاتاً معاف باشد، فلذا با این استدلال ها با کمال احترام، عقیده به صحیح بودن رای معترض عنه و رد اعتراض واصله داریم. " پس از وصول نظریه هیات تخصصی، موضوع در دستور کار هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفت و هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۸/۲۳ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عموماً براساس بند ۸ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، «کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق قانون امور گمرکی»، از پرداخت مالیات و عوارض معاف است و بر مبنای این حکم قانونی کالای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا سقف معینی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. ثانیاً براساس بند (ب) ماده ۷۶ قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۰: «شخص مقیم ایران که از قلمرو گمرکی کشور خارج (مسافر خروجی) یا به آن وارد (مسافر ورودی) می شود»، مسافر تلقی می گردد و بر مبنای تبصره ۱ همین ماده: «مسافران خروجی از قلمرو گمرکی به مقصد مناطق آزاد و ویژه اقتصادی مشمول مقررات این ماده نیستند و در صورتی که از طریق مناطق مذکور از کشور خارج شوند، موظفند کالای همراه خود را به گمرک اظهار نمایند» و جمع احکام قانونگذار در ماده قانونی مذکور بیانگر این است که کلیه افرادی که از مناطق آزاد تجاری - صنعتی وارد قلمرو گمرکی کشور می شوند، مسافر تلقی شده و مشمول احکام و معافیت های قانونی می گردند. ثالثاً براساس ماده ۱۳۶ آیین نامه اجرایی قانون امور گمرکی مصوب سال ۱۳۹۱: «مسافران ورودی یا خروجی از قلمرو گمرکی موظفند کالای همراه خود را به گمرک اظهار نمایند...» و به موجب ماده ۱۳۸ همین آیین نامه: «کالای همراه مسافر ورودی تا میزان هشتاد دلار (سالانه) از پرداخت حقوق ورودی معاف و مازاد بر آن به شرط غیرتجاری بودن با اخذ حقوق گمرکی و دو برابر سود بازرگانی قابل ترخیص می باشد» و بر مبنای مذاقه در مواد مذکور مشخص می شود که مبنای شمول احکام مسافر بر افراد، تردد از مبادی گمرکی است و مبادی گمرکی الزاماً با مرزهای سرزمینی منطبق نیست. رابعاً براساس ماده ۱۴ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۷۲: «مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از کشور پس از ثبت گمرکی از شمول مقررات صادرات و واردات مستثنی هستند و مقررات صدور و ورود کالا و تشریفات گمرکی در محدوده هر منطقه به تصویب هیات وزیران خواهد رسید. مبادلات بازرگانی مناطق با سایر نقاط کشور اعم از مسافری و تجاری تابع مقررات عمومی صادرات و واردات کشور می باشد» و این در حالی است که قانونگذار در ماده ۹ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۴: «ورود کالا به صورت مسافری به هر میزان از منطقه به سایر نقاط کشور ممنوع می باشد» و بدیهی است که قانونگذار با آگاهی کامل از تفاوت اهداف و انتظارات ناشی از تأسیس مناطق آزاد تجاری - صنعتی با مناطق ویژه اقتصادی چنین تمایزی را نسبت به حقوق حاکم بر کالاهای همراه مسافر در این دو منطقه برقرار کرده است و رای صادره توسط هیات تخصصی مالیاتی بانکی از جهت نادیده انگاشتن قصد و هدف قانونگذار و لحاظ احکام مغایر با نص ماده ۱۴ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی نیز واجد ایراد است. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۲۰۰/۵۹۹۳/ص مورخ ۱۴۰۲/۴/۱۲ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۷۱/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رییس سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن افرادی که از مبادی گمرکی مناطق آزاد وارد کشور می شوند مشمول تعریف مسافر و معافیت موضوع بند ۸ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ نیستند، خلاف قانون است و بر مبنای جواز حاصل از حکم مقرر در بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری ضمن نقض رای شماره ۱۴۰۲/۳۱۳۹۰۰۰۱۶۵۴۱۲۲ مورخ ۱۴۰۲/۶/۲۹ هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری که در مقام تأیید این مقررات صادر شده، نامه شماره ۲۰۰/۵۹۹۳/ص مورخ ۱۴۰۲/۴/۱۲ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۷۹۷۱/ص مورخ ۱۴۰۲/۵/۱۰ رییس سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

هیات عمومی دیوان عدالت اداری

مهدی دربین

آدرس: تهران بزرگراه شهید

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

