



شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۲

تاریخ ۱۴۰۳/۱۱/۱۶

پیوست دارد



سال جهش تولید با مشارکت مردم

بسمه تعالی

بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰	۱۴۰۳
-----	---------------------------------------	------

مخاطبان / ذینفعان	ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	تبصره (۳) ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰
<p>در راستای بهبود فضای کسب و کار و حمایت از فعالیتهای تولیدی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مطابق نص صریح رأی هیات تخصصی مالیاتی - بانکی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۷۸۶۶۱۳/۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۲۸ که عنوان می دارد:</p> <p>۱- «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»</p> <p>۲- «کالای تولیدی در داخل مناطق در حکم کالای تولیدی در داخل کشور بوده»</p> <p>بر این اساس ورود کالای تولید شده در داخل مناطق آزاد تجاری صنعتی، از مناطق مذکور به سرزمین اصلی، در مبادی گمرکی مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد. حکم مذکور به معنای معافیت عرضه کالاهای غیر معاف در مناطق آزاد و سرزمین اصلی نخواهد بود.</p>	
<p>سید محمدهادی سبحانیان رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور</p> 	
تاریخ اجرا: ۱۴۰۰/۱۰/۱۰	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی
نحوه ابلاغ: فیزیکی / سیستمی	
<p><b>گیرندگان رونوشت:</b></p> <p>- معاون محترم تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای استحضار؛ - مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای آگاهی؛ - معاونین محترم سازمان برای اطلاع؛ - شورای عالی مالیاتی برای اطلاع؛ - دادستانی انتظامی مالیاتی برای اطلاع؛ - دفتر مرکزی حراست برای اطلاع؛</p> <p>- دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی برای اطلاع و درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها؛ - جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای اطلاع؛ - دفاتر ستادی برای اطلاع؛ - دفتر روابط عمومی و فرهنگ سازی مالیاتی برای اطلاع؛ - اداره کل فن آوری اطلاعات برای اطلاع و اقدام لازم در سامانه مربوط؛ - دفتر فنی مالیاتی برای اطلاع.</p>	

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390001786613  
تاریخ تنظیم : 1403/07/28  
شماره پرونده : 140231920000662185  
شماره بایگانی شعبه : 0200313

هیات تخصصی مالیاتی باتکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه



دیوان عدالت اداری

\* شماره پرونده : هت / 0200313

\* شاکی : آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال اطلاق بخشنامه شماره 200/7971/ص مورخ 1402/5/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم مقرر در رأی شماره 1-201 مورخ 1402/3/10 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 مقرره مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

بخشنامه شماره 200/7971/ص مورخ 1402/5/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

با عنایت به سؤالات و ابهامات مطروحه درخصوص اجرای مقررات تبصره (3) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 در ارتباط با ورود کالاهای موضوع بند (الف) ماده (9) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری- صنعتی به سرزمین اصلی و با توجه به مفاد صورتجلسه شماره 1-201 مورخ 1402/3/10 شورای عالی مالیاتی به اطلاع می‌رساند :

وفق مفاد تبصره (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده واردات کالاهای موضوع بند مذکور مورد حکم قرار گرفته است. از طرفی به موجب بند (ب) ماده (1) 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 (9) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری- صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (3) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2/3/1400 فاقد موضوعیت خواهد بود.

رأی شماره 1-201 مورخ 1402/3/10 شورای عالی مالیاتی

با توجه به ابهام مطرح شده، شورای عالی مالیاتی در اجرای بند 3 ماده 255 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366 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 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 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 9 قانون یادشده، واردات کالاهای موضوع جزءهای 1 و 3 و 5 بند (الف) ماده 9

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390001786613  
تاریخ تنظیم : 1403/07/28  
شماره پرونده : 140231920000662185  
شماره بایگانی شعبه : 0200313

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه



دیوان عدالت اداری

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 3 ماده 17 منصرف از تعریف «واردات» مندرج در بند (ب) ماده 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. بنا به مراتب فوق، ورود انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی آبزیان (موضوع جزء 4-5 بند الف ماده 9 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 (3) ماده 17 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 (65) 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 (1) بند (الف) ماده (9) همین قانون نیز : «واردات کالاهای موضوع جزءهای (2)، (6)، (7)، (9)، (13)، (16) و (17) بند (الف) این ماده معاف از پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد. واردات کالاهای موضوع جزءهای (1)، (3) و (5) 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 (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده واردات کالاهای موضوع بند مذکور مورد حکم قرار گرفته است. از طرفی به موجب بند (ب) ماده (1) 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 (9) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (3) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2/3/1400 فاقد موضوعیت خواهد بود.»

در پاسخ به این استدلال باید گفت که اگرچه تعریف و اثره واردات در بند (ب) ماده (1) قانون مالیات بر ارزش افزوده ذکر و حکم عام الشمول این قانون به واردات از خارج از کشور نیز در ماده 2 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 (3) ماده (17) 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 (1) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیست، "لذا با عنایت به تعریف واردات، اخذ مالیات از واردکنندگان کالاهای معاف موضوع بند (الف) ماده (9) قانون مزبور از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی در اجرای مفاد تبصره (3) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2/3/1400 فاقد موضوعیت خواهد بود" درست نیست و مانع از اجرای

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390001786613  
تاریخ تنظیم : 1403/07/28  
شماره پرونده : 140231920000662185  
شماره بایگانی شعبه : 0200313

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

دیوان عدالت اداری

حکم خاص تبصره (3) ماده (17) قانون نمی‌شود و عیناً همانگونه که طبق این تبصره، در خصوص مالیات و عوارض کالاهای غیرمعاف وارد شده از مناطق آزاد تجاری - صنعتی به سرزمین اصلی عمل می‌شود، وفق تبصره (1) بند (الف) ماده (9) قانون نیز "واردات کالاهای موضوع جزءهای (1)، (3) و (5) بند (الف) این ماده مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ استاندارد نه درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد."

در خصوص استدلال رأی شماره 1-201 مورخ 10/3/1402 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 آبزیان (موضوع جزء 4-5) بند (الف) ماده (9) 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 در خصوص کالاهای موضوع جزء 4-5) بند (الف) ماده (9) قانون است، اما حکم آن قابل تسری به همه کالاهای موضوع جزءهای (1)، (3) و (5) 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 (3) ماده (17) 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 (3) ماده (17)، این عرضه کالا در داخل کشور را واردات نامیده و مشمول اخذ مالیات و عوارض توسط گمرک دانسته است؟ در واقع رأی شورا و بخشنامه مورد شکایت، صرفاً می‌تواند محملی 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 (1) بند (الف) ماده (9) قانون جهت حمایت از تولید داخلی، موجب آسیب به تولیدکنندگان داخلی همین کالاها شوند. لذا از آنجا که اطلاق حکم بخشنامه مورد شکایت، در خصوص معاف از مالیات و عوارض بودن واردات کالاهای موضوع جزءهای (1)، (3) و (5) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز حکم رأی مورد شکایت شورای عالی مالیاتی در خصوص معاف از مالیات و عوارض بودن واردات کالاهای موضوع جزء 4-5) بند (الف) این ماده، هر دو مغایر تبصره (3) ماده (17) قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره (1) بند (الف) ماده (9) این قانون، همچنین خارج از حدود اختیار قانونی است، درخواست ابطال آن را داشته و با در نظر گرفتن احتمال تضییع حقوق عامه، به دلیل زیان خزانة 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 1387 در سال 1400 به شرح بند ب ماده یک قانون واردات تعریف

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140331390001786613  
تاریخ تنظیم : 1403/07/28  
شماره پرونده : 140231920000662185  
شماره بایگانی شعبه : 0200313

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری  
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شده و با تعریف مندرج در ماده 6 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 87 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 می گردد و بر این اساس ورود کالا از مناطق آزاد تجاری صنفی یا مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور واردات تلقی نمی شود و مندرجات صدر تبصره 3 ماده 17 قانون مالیات بر ارزش افزوده منصرف از تعریف واردات در بند ب ماده یک قانون می باشد. با توجه به مراتب، و حکم تبصره یک بند الف ماده 9 قانون بر آن حاکم است.

پرونده کلاسه ه ت / 0200313 در جلسه مورخ 1403/7/8 هیات تخصصی مالیاتی بانکی، مورد بررسی و تبادل نظر واقع که با عنایت به عقیده اتفاقی قضات حاضر در جلسه هیات با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رای می نماید:

رای هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری :

شاکای تقاضای ابطال اطلاق بخشنامه شماره 200/7971/ص مورخ 1402/5/10 رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم مندرج در رای شماره 1-201 مورخ 1402/3/10 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 1400 در قسمت تعاریف و مفاهیم " واردات " تعریف شده است که تعریف آن صدق بر کالای وارده به کشور از خارج کشور می نماید 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 می شود و چنانچه امتیاز مالیاتی نداشته باشند مشمول مالیات با نرخ متعلقه می باشند و آنچه در تبصره (3) ماده (17) 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 65 قانون احکام دائمی در مورد آنها می باشد فلذا مصوبات مورد شکایت مغایرتی با قوانین و مقررات نداشته به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان می باشد.

محمد علی برومندزاده

رئیس هیات تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری