مشاهده دادنامه هیات عمومی

کلاسه پرونده:	۰۰۰۰۹۹۲	شماره دادنامه:	۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۱۰۶
نوع پرونده:	درخواست ابطال	تاریخ دادنامه:	۱۴۰۱/۰۱/۱۶
شاکی:	بهمن زبردست	نتیجه رسیدگی:	رای به ابطال مصوبه
طرف شکایت:	سازمان امور مالیاتی کشور	مرجع صدور رای:	هیات عمومی
دسته بندی:	مالیاتی (۰۸)		
مصوبه ها:	در رابطه با موضوع نحوه اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی مناطق آزاد در راستای ماده ۹۲ قانون تشکیلات آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ۵۰۵ - ۱۴۰۰ - ۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور		

پیام رای:

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۰/۵۰۵- ۱۲/۲/۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور که در خصوص نحوه محاسبه مالیات و یا اعمال معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی صادر شده ابطال شد.

متن دادنامه:

بسم الله الرحمن الرحیم

شماره دادنامه: 140109970905810106
تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱،۱،۱۶
شماره پرونده: ۰۰۰۰۹۹۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۵۰۵،۱۴۰۰،۲۰۰- ۱۲،۲،۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره ۵۰۵،۱۴۰۰،۲۰۰- ۱۲،۲،۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در دستورالعمل مورد اعتراض با برداشتی نادرست از یکی از بخشنامه های سازمان امور مالیاتی مبنی بر اینکه « اگر فعالیت های اقتصادی به صورت مختلط بین منطقه وخارج از منطقه صورت گیرد، بایستی فعالیت را به نسبت حجم فعالیت در داخل منطقه منظور نمود.» گرچه در ابتدای دستورالعمل به درستی ذکر شده « فارغ از محل اقامتگاه قانونی اشخاص، معافیت مالیاتی مزبور صرفاً نظر به آن بخش از فعالیت های اقتصادی خواهد بود که با مجـوز فعالیت صادره و با رعـایت مقررات مربوط در محدوده مناطق یاد شده انجام می شود و این معافیت قابل تسری به آن قسمت از فعالیت انجام شده در خارج از مناطق مذکور، نخواهد بود» اما در ادامه مواردی مقرر شده که مغایر این امر و در حکم تسری معافیت به خارج از مناطق آزاد است.هرچند مثال دستورالعمل مربوط به شرکتی تولیدی است، اما در همه جای دستورالعمل، واحدهای خدماتی هم در کنار واحد های تولیدی ذکر و صراحتاً حکم کلی دستورالعمل که طی مثالی بیان شده شامل شرکت های خدماتی نیز شده است، در حالی که هرگونه درآمد حاصل از انجام فعالیت های خدماتی در خارج از مناطق آزاد، کلاً مشمول مالیات بوده، تعیین بخشی از آن به عنوان درآمدهای معاف ناشی از فعالیت در مناطق آزاد، هیچ توجیهی نداشته از اساس غیرقانونی و مغایر با ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و به دلیل اعطای معافیت به بخشی از درآمد خدمات ارائه شده در مناطق بیرون از محدوده مناطق آزاد مغایر با رأی شماره ۶۱۲-۶۱۹ مورخ ۱۳۹۲،۹،۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است که تنها فعالیت در محدوده منطقه را معاف دانسته است و طبق آن اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات اشتغال دارند برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هرگونه عوارض معمول در کشور معاف می باشند.

ایراد دوم؛ مثال دستورالعمل این است که تسهیم را بر مبنای نسبت هزینه‌ای انجام داده درحالی که میزان هزینه های انجام شده برای انجام فعالیت ها الزاماً معیار دقیقی برای تعیین میزان فعالیت ها نیست. یعنی برای نمونه با توجه به تفاوت میزان هزینه انجام یک فعالیت در مناطق آزاد با انجام همان فعالیت در سرزمین اصلی صِرف مبلغ هزینه انجام شده الزاماً نشان دهنده میزان فعالیت انجام شده در دو محیط متفاوت نخواهد بود.

ایراد سوم؛ هرچند که این تسهیم نادرست است اما در جزئیات هم مشخص نیست چرا با وجود مشخص بودن مبلغ فروش داخـل مناطق آزاد و سرزمین اصلی که قاعدتاً باید در دفاتر شرکت ها ثبت شوند کل مبلغ فروش را تقسیم بر تعداد واحد کالای فروش رفته کرده و به میانگینی رسیده که در بخش ۵ مثال آن را به کار برده و با توجه به اصل گرانتر بودن بهای کالا در سرزمین اصلی نسبت به مناطق آزاد، از جمله به خاطر هزینه حمل منجر به تعیین

@ACCPress

مبلغ کمتری به عنوان درآمد مشمول مالیات ناشی از فروش کالا در خارج از منطقه آزاد شده که طبعاً درست نیست و منجر به شمول معافیت مناطق آزاد به برخی فروش های انجام شده در خارج از این منطقه می شود، امری که از جهت تسری معافیت مختص فعالیت های داخل محدوده مناطق آزاد به بخشی از فعالیت های خارج از این مناطق مغایر ماده ۱۳ قانون مذکور رأی سابق الذکر هیأت عمومی می باشد.

ایراد چهارم؛ مثال این است که کل محصولات تولیدی در مناطق آزاد را مشمول معافیت کامل این مناطق فرض نموده، در حالی که چون طبق ماده ۱۵ قانون یادشده واردات کالای تولید شده در منطقه آزاد به سایر نقاط کشور تا حد ارزش افزوده در آن منطقه با تصویب هیأت وزیران از پرداخت تمام یا قسمتی از حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف می باشند، مشخص است مقنن به موضوع ارزش افزوده حاصل از فعالیت در منطقه توجه کرده در حالی که در دستورالعمل مطلقاً توجهی به این امر نشده و در نتیجه با اندک فعالیتی بر روی قطعات واردی به منطقه آزاد حتی در حد مونتاژ ساده می توان آن را در سرزمین اصلی به فروش رساند و بخش مهمی از فروش در سرزمین اصلی را نیز مشمول معافیت مختص فعالیت در مناطق آزاد نمود که این هم مغایر با ماده قانونی و رأی مذکور می باشد. "

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

" دستورالعمل

۵۰۵	**۱۴۰۰**	**قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری – صنعتی جمهوری اسلامی ایران**	**س**

مخاطبان ذینفعان	**امور مالیاتی شهر و استان تهران** **ادارات کل امور مالیاتی**
موضوع	**نحوه اعمال معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری – صنعتی جمهوری اسلامی ایران درخصوص اشخاص مجاز به فعالیت در مناطق مذکور که توامان در داخل و خارج از مناطق آزاد تجاری– صنعتی فعالیت می نمایند.**

به موجب مفاد ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری – صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ « اشخاص حقیقی وحقوقی که در منطقه به انواع فعالیتهای اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضاء پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.» که به موجب ماده واحده قانون اصلاح ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری – صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۸/۳/۶ مجلس شورای اسلامی، مدت مذکور در قانون موصوف به بیست سال اصلاح گردید. همچنین برابر مفاد بخشنامه شماره ۳۰۴/۱۳۲۰۹/۵۹۹۰۸– ۱۳۷۸/۱۱/۳۰ معاون (وقت) درآمدهای مالیاتی، « 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.» لذا فارغ از محل اقامتگاه قانونی اشخاص، معافیت مالیاتی مزبور صرفا ناظر به آن بخش از فعالیت های اقتصادی خواهد بود که با مجوز فعالیت صادره و با رعایت مقررات مربوط در محدوده مناطق یاد شده انجام می شود و این معافیت قابل تسری به آن قسمت از فعالیت انجام شده در خارج از مناطق مذکور، نخواهد بود. بنابراین در اجرای مفاد بخشنامه مورد اشاره و به منظور رفع ابهام ادارات کل امور مالیاتی و اتخاذ رویه واحد در امر حسابرسی مالیاتی و تبیین روش های اجرایی در تعیین میزان فعالیت انجام گرفته در داخل مناطق مذکور در خصوص آن دسته از واحدهای تولیدی و خدماتی مستقر در مناطق آزاد تجاری – صنعتی که اقدام به فروش تمام یا بخشی از محصولات تولیدی و خدمات خود به خارج از منطقه می نمایند، مقرر می دارد:

ابتدا با احصاء هزینه های واقعی تحمل شده در خارج از مناطق آزاد تجاری – صنعتی برای فروش کالای تولیدی و خدمات ارائه شده (اعم از هزینه های گمرکی، حمل و نقل و انبارداری، بیمه، تبلیغات سرزمینی، گارانتی و نصب، هزینه های دفاتر، شعب و نمایندگی اعم از پرسنلی و اداری و عمومی در خارج از مناطق مزبور و سایر هزینه های توزیع و فروش) و تقسیم آن به کل هزینه های واقعی واحد تولیدی و یا خدماتی برای تولید کالا و خدمت و حسب مورد فروش و ارائه آن در خارج از مناطق آزاد تجاری – صنعتی (اعم از بهای تمام شده، عمومی، اداری و توزیع و فروش)، نسبت فعالیت خارج از منطقه آزاد تجاری - صنعتی را محاسبه نموده و سپس با اعمال این نسبت به ارزش فروش ابرازی کالا یا خدمات ارائه شده متکی به صورتحساب های صادره برای فعالیت در سرزمین اصلی، حجم فعالیت اقتصادی خارج از منطقه آزاد تجاری – صنعتی که از شمول معافیت مالیاتی موضوع ماده (۱۳) قانون یاشده، خارج می باشد محاسبه خواهد شد. در انتها با کسر هزینه های قابل قبول تحمل شده برای فعالیت های خارج از منطقه آزاد تجاری– صنعتی که با رعایت مفاد مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیات های مستقیم تعیین می شود، درآمد مشمول مالیات حاصله حسب مورد به نرخ های مذکور در مواد (۱۰۵) و (۱۳۱) قانون اخیرالذکر، مشمول مالیات خواهد بود.

به جهت تبیین مفاد دستورالعمل، مثال زیر ارائه می شود:

اطلاعات زیر از صورت های مالی عملکرد سال ۱۳۹۸ یک شرکت تولیدی که در یکی از مناطق آزاد تجاری–صنعتی کشور با مجوز سازمان منطقه ای ذیربط مشغول فعالیت می باشد، استخراج شده است:

فروش (۴۰۰) واحد کالای تولیدی توسط شرکت در منطقه آزاد تجاری– صنعتی ۳۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

فروش (۶۰۰) واحد کالای تولیدی توسط شرکت در سرزمین اصلی: ۶۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

کل درآمد ناشی از فروش (۱۰۰۰) واحد کالاهای تولیدی: ۹۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

هزینه های تحمل شده در داخل منطقه آزاد تجاری–صنعتی:

بهای تمام شده کالای تولیدی فروش رفته: ۶۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

هزینه های عمومی(مشترک): ۳۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

هزینه های توزیع و فروش(مشترک): ۲۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

هزینه های مالی(مشترک): ۱۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال

هزینه های تحمل شده برای فعالیت خارج از منطقه: ۱۳۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال

جمع کل بهای تمام شده و هزینه های تحمل شده (داخل منطقه و سرزمین اصلی): (۷۹۲،۰۰۰،۰۰۰) ریال

سود ویژه ابرازی شرکت: ۱۰۸،۰۰۰،۰۰۰ ریال

شرکت اظهارنامه مالیاتی خود را در موعد مقرر تسلیم و در فرآیند حسابرسی مالیاتی نیز حسب مورد دفاتر و اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات های مستقیم را ارائه نموده است. اگر تمام هزینه های تحقق یافته در منطقه آزاد تجاری– صنعتی و هزینه های تحمل شده برای فعالیت خارج از منطقه واقعی باشند و مبلغ ۲۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال از هزینه های تحمل شده برای فعالیت خارج از منطقه با استناد به مواد (۱۴۷) و (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول نباشد، درآمد مشمول مالیات و مالیات فعالیت خارج از منطقه آزاد تجاری- صنعتی این شرکت عبارت است از:

۱) بهای تمام شده کالای فروخته شده در خارج از منطقه آزاد تجاری - صنعتی:

۶۰۰،۰۰۰،۰۰۰÷۱۰۰۰×۶۰۰=۳۶۰،۰۰۰،۰۰۰

۲) مجموع هزینه های عمومی، اداری، توزیع و فروش و مالی انجام شده در داخل منطقه متناسب با سهم فروش های خارج از منطقه آزاد تجاری– صنعتی:

۶۰،۰۰۰،۰۰۰÷۱۰۰۰×۶۰۰=۳۶،۰۰۰،۰۰۰

۳) کل هزینه های مرتبط با کالاهای فروخته شده در خارج از منطقه با احتساب هزینه های تحمل شده در خارج از منطقه آزاد تجاری– صنعتی :

۳۶۰،۰۰۰،۰۰۰+۳۶،۰۰۰،۰۰۰+۱۳۲،۰۰۰،۰۰۰=۵۲۸،۰۰۰،۰۰۰

۴) نسبت حجم فعالیت مشمول مالیات خارج از منطقه :

۱۳۲،۰۰۰،۰۰۰÷۵۲۸،۰۰۰،۰۰۰=۰/۲۵=۲۵٪

۵) حجم فعالیت خارج از منطقه (درآمد)که مشمول معافیت نمی باشد :

۶۰۰،۰۰۰،۰۰۰×٪۲۵=۱۵۰،۰۰۰،۰۰۰

۶) درآمد مشمول مالیات با احتساب هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی ناشی از فروش کالا در خارج از منطقه آزاد تجاری– صنعتی :

۱۵۰،۰۰۰،۰۰۰–(۱۳۲،۰۰۰،۰۰۰–۲۰،۰۰۰،۰۰۰)=۳۸،۰۰۰،۰۰۰

۷) مالیات متعلق براساس نرخ ماده (۱۰۵) قانون مالیاتهای مستقیم :

۳۸،۰۰۰،۰۰۰×٪۲۵=۹،۵۰۰،۰۰۰

ماموران مالیاتی توجه خواهند داشت که برای محاسبه نسبت حجم فعالیت خارج از منطقه آزاد تجاری - صنعتی مودی، صرفا هزینه های واقعی مودی در داخل و خارج منطقه مورد محاسبه قرار خواهد گرفت و میزان هزینه های غیر قابل قبول مودی، در تعیین این نسبت تأثیری ندارد.

بدیهی است چنانچه اشخاص موضوع این دستورالعمل با رعایت شرایط مربوط مشمول نرخ صفر یا معافیت دیگری (از جمله ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و قانون حمایت از شرکت های دانش بنیان) باشند، با رعایت مقررات مربوط، نرخ صفر یا معافیت مربوط به فعالیت های خارج از مناطق آزاد تجاری– صنعتی نیز قابل اعمال خواهد بود. – رئیس سازمان امور مالیاتی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۷۸۰۹ص- ۱۴۰۰/۷/۲۸ توضیح داده است که:

" به موجب ماده واحده قانون اصلاح ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۸٫۳٫۶ مجلس شورای اسلامی، مدت مذکور در ماده قانونی موصوف به بیست سال اصلاح شده است. پیش از این و در راستای تبیین حکم قانونی مورد اشاره، طی بخشنامه شماره ۳۰٫۴٫۱۳۲۰۹٫۵۹۹۰۸- ۱۳۷۸٫۱۱٫۳۰ معاون (وقت) درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی، تصریح شده است « 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.» فارغ از محل اقامتگاه قانونی اشخاص، معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲٫۶٫۷ ناظر بر آن بخش از درآمد ناشی از فعالیت های اقتصادی اشخاص است که با مجوز صادره توسط سازمان مناطق آزاد تجاری- صنعتی ذی ربط و با رعایت مقررات مربوط در محدوده مناطق یاد شده حاصل می شود و نه لزوماً تمامی درآمدهای اشخاص مذکور از این روی معافیت مذکور به آن قسمت از درآمد اشخاص که ناشی از فعالیت در خارج از مناطق مذکور باشد، قابل تسری نیست.

در توضیح مفهوم «فعالیت اقتصادی» لازم به ذکر است به مجموعه فعالیت های یک واحد اقتصادی از مرحله خرید مواد اولیه، تولید، بسته بندی، بازاریابی (تبلیغات)، تا توزیع و فروش (حمل، بیمه، گمرک) و ارائه خدمات پس از فروش (نصب، گارانتی و وارانتی) اطلاق می شود که حسب مورد می تواند به لحاظ جغرافیایی در مکان‌های متفاوت انجام شود. بنابراین برخلاف نظر شاکی مندرج در صدر دادخواست تنظیمی مبنی بر « تنظیم دستورالعمل بر اساس برداشت نادرست از مفـاد یکی از بخشنامه هـای سازمان» تاکید می شود دستـورالعمل شماره ۲۰۰٫۱۴۰۰٫۵۰۵ – ۱۴۰۰٫۲٫۱۲ متکی به مفاد قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران و در راستای اجرای صحیح آن و به منظور رفع ابهام ادارات کل امور مالیاتی و نیز مودیان مالیاتی درباره نحوه حسابرسی پرونده مالیاتی اشخاص فعال در مناطق آزاد و اتخاذ رویه واحد در امر حسابرسی مالیاتی و حسب مورد برای تبیین روش های اجرایی در خصوص تعیین میزان فعالیت انجام گرفته در داخل و خارج از مناطق مذکور و اعمال معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق ازاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران در مورد آن دسته از واحدهای تولیدی و خدماتی مستقر در مناطق آزاد تجاری- صنعتی که اقدام به فروش تمام یا بخشی از محصولات تولیدی و خدمات خود به خارج از منطقه می نمایند، تنظیم و صادر شده است. پاسخ به ایرادهای شاکی نسبت به دستورالعمل مورد شکایت بدین شرح است:

ایراداول- شیوه اعمال معافیت ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران به درآمدهای حاصل از ارائه خدمات خارج از منطقه آزاد واحدهای خدماتی در کنار واحدهای تولیدی: با توجه به اینکه عبارت « فعالیت اقتصادی» در بخشنامه شماره ۳۰٫۴٫۱۳۲۰۹٫۵۹۹۰۸- ۱۳۷۸٫۱۱٫۳۰ به صورت مطلق بیان شده است، هم فعالیت تولیدی و هم فعالیت خدماتی را شامل می شود. بنابراین کلیه فعالیتهای 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 برخورار شوند.

ایراد دوم- تلقی غیر دقیق بودن معیار برای سنجش حجم فعالیت داخل و خارج از منطقه آزاد از حیث مبنا قرار گرفتن هزینه های انجام شده همچنین تسهیم درآمدهای معاف و مشمول مالیات: شاکی باید در درخواست ابطال مصوبات مطابق بند (ت) ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری دلایل و جهات اعتراض را از حیث مغایرت مصوبـه با شـرع یا قانون اساسی یا سایر قـوانین یا خـروج از اختیارات مرجـع تصویب کننده به طور صریح اعلام کند. شاکی در این بخش از دادخواست تنظیمی روش تبیین شده در دستورالعمل را صحیح ندانسته است و بدون اینکه دلیل وجهات مغایرت دستورالعمل مورد شکایت را با احکام قانون و نقض احتمالی قوانین و مقررات بیان کند یا واجد ایراد دانستن روش تبیینی در دستورالعمل مورد شکایت بدون توجه به حالات مختلف متصور و پیچیدگی های موضوع خود به ارائه راهکار اجرایی پرداخته است.

ایراد سوم- در خصوص مبنای تسهیم انجام گرفته و نحوه محاسبه نسبت فعالیت خارج از منطقه آزاد تجاری- صنعتی: اولاً- به دلایل پیش گفته روش دستورالعمل در احصاء حجم فعالیت اقتصادی (تولید و فروش و خدمات) در داخل و خارج از منطقه بر اساس هزینه تحمل شده در هر محل می باشد. در این راستا نسبت هزینه های تحمل شده در خارج از منطقه (گمرک، بیمه، حمل، تبلیغات، نصب و گارانتی) به جمع بهای تمام شده کالای فروش رفته در خارج از منطقه (اعم از هزینه های تولید، توزیع و فروش و عمومی داخل و خارج از منطقه آزاد)، مبین نسبت حجم فعالیت خارج از منطقه می باشد که با اعمال این نسبت به ارزش کالای فروش رفته در خارج از منطقه، درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی انجام شده در خارج از منطقه محاسبه می شود. سپس با کسر کردن هزینه های تحمیل شده در خارج از منطقه آزاد از درآمد محاسبه شده مذکور سود فعالیت خارج از منطقه آزاد محاسبه می شود. در خصوص اشکال مطرح شده از سوی شاکی لازم به ذکر است به جهت یکسان بودن مبلغ فروش کالا در سرزمین اصلی با بهای تمام شده کالای فروش رفته در داخل منطقه (به مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال) در مثال مندرج در دستورالعمل به نظر می رسد ایشان دچار اشتباه برداشت شده باشند. حال آن که مطلقاً کل مبلغ فروش بر تعداد کالاهای فروش رفته در محاسبت بندهای ۱و ۲ دستورالعمل تقسیم نشده است.

ایراد چهارم- در خصوص عدم توجه به مقررات ماده ۱۵ قانون چگونگی اداره مناطق ازاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران در مفاد دستورالعمل: قطع نظر از اینکه ماده ۱۵ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی که مورد استناد شاکی قرار گرفته است، در خصوص حقوق ورودی و قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و استناد به آن در این خصوص فاقد وجاهت می باشد، باید به این نکته توجه شود: در مواردی که کالای ساخته شده ای وارد منطقه شده و با اندک تغییراتی در سرزمین اصلی فروخته میشود (از جمله مونتاژ ساده قطعات وارداتی در منطقه و فروش در سرزمین اصلی) با بررسی اسناد و مدارک مودی و با توجه به مشخص بودن میزان هزینه های صورت گرفته بابت تکمیل کالا و بالتبع مشخص بودن حجم فعالیت اقتصادی انجام شده در داخل منطقه امکان اعمال میزان معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون موصوف به نسبت حجم فعالیت در منطقه متکی بر مفاد ماده ۱۳ قانون یاد شده و اسیر مقررات وجود دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱٫۱٫۱۶ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران (اصلاحی مصوب 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 بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت بیست سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع **قانون مالیاتهای مستقیم** معاف خواهند بود و پس از انقضاء بیست سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.» **دستورالعمل** شماره ۱۴۰۰٫۵۰۵٫۲۰۰-۱۴۰۰٫۲٫۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور که درخصوص نحوه محاسبه مالیات و یا اعمال معافیت موضوع ماده ۱۳ **قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری – صنعتی** صادر شده، در رابطه با اشخاصی است که به صورت توأمان در داخل و خارج از مناطق (یعنی هم در منطقه مشمول معافیت و هم در سرزمین اصلی و مادر) فعالیت اقتصادی می‌نمایند. این دستـورالعمل که دارای احکام لازم‌الاجرا بوده و مبنای عمل مأمورین مالیاتی قرار گرفته، **اولاً**: در مـورد خدمات قائل به تسهیم شده و در مورد یک خدمت، بخشی از آن را داخـل منطقه محسوب کرده و بخشی را نیز خارج از منطقه و داخـل در سرزمین اصلی و مادر محاسبه نموده و در واقع بخشی را معاف و بخشی را مشمول مالیات قلمداد کرده است و این در حالی است که اصولاً خدمت امری است که یا در داخل منطقه انجام می‌شود که معاف از مالیات است و یا در سرزمین اصلی انجام می‌شود که مشمول مالیات است و تسهیم در مورد آن صادق نیست. ثانیاً: در مورد اصل احتساب درآمد نیز دستورالعمل مورد شکایت قائل به تسهیم شده و درحقیقت براساس دستورالعمل مزبور چنانچه بخشی از فعالیت درون منطقه انجام شده باشد و بخشی خارج از آن و در سرزمین اصلی و مجموعاً درآمدی کسب شده باشد، سازمان امور مالیاتی برمبنای دستورالعمل فوق به تسهیم درآمد در قالب مثال ارائه‌شده اقدام می‌کند و این در حالی است که روند صحیح این است که یا فروش و کسب درآمد در درون منطقه بوده که معاف است و یا در خارج از منطقه است که معاف نیست و در مواردی که یک فعال اقتصادی در درون منطقه به دیگری می‌فروشد و آن ثالث در سرزمین اصلی به فروش می‌رساند، مابه‌التفاوت بین بهای تمام شده و سود حاصله در منطقه نسبت به فروش در سرزمین اصلی مشمول مالیات می‌شود و باقیمانده آن از مالیات معاف است و روند تسهیم درآمد (ماهیت) آن برخلاف هزینه‌ها است که تسهیم در مورد آن موضوعیت دارد. **ثالثاً**: حتی در فرضی که در بحث درآمـدها تسهیم پذیرفته شود، این تسهیم باید بـراساس فروش - درصد باشد و نه فروش – میانگین و چنانچه کالا در سرزمین معاف (مناطق) تولید شود، برای یک فعال اقتصادی که به طور توأمان به فروش در سرزمین معاف و اصلی اقدام می‌نماید، باید آن میزان از فروش و درآمد بر حسب تعداد که در درون منطقه است، مورد معافیت براساس درصدی از کل محاسبه شود و آن میزان و تعداد که در سرزمین اصلی فروش رفته و از طریق آن تحصیل درآمد شده، براساس همان درصد از کل (با احتساب هزینه‌ها) مورد مالیات واقع شود، نه اینکه به صورت کلّی فعالیت محاسبه و براساس اینکه بیشتر در منطقه بوده یا سرزمین اصلی، میانگین به صورت تخمین در نظر گرفته شود و محاسبه مالیات یا معافیت حسب مورد اعمال شود. رابعاً: با توجه به مستندات موجود، اصول و استاندارد حسابداری درخصوص موضوع وجود ندارد و اصولاً دستورالعمل مورد شکایت در جهت رفع همین نقیصه تدوین شده است و در رابطه با برخی از موارد واجد ابهام نیز حکمی ندارد. از جمله اینکه اگر قسمت عمده هزینه‌ها و تولید در سرزمین معاف (مناطق) باشد، ولی همه فروش در سرزمین مادر، در عمل به اقتضای سرزمین مناطق، معافیت اعمال می‌شود. بنا به مراتب فوق، دستورالعمل شماره ۱۴۰۰٫۵۰۵٫۲۰۰-۱۴۰۰٫۲٫۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور با ماده ۱۳ **قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران** مغایرت دارد و مستند به حکم مقرر در بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ **قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری** مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

@ACCPress