



سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع	رای شماره ۱۰۳۲ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۳۰ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی* شماره پرونده : هـ/۹۷/۲۲۷۲ شماره دادنامه : ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۳۲ تاریخ : ۳۰/۱۱/۹۸* شاکی : شرکت حسابداری و خدمات مالی تندیس درفک منطقه آزاد انزلی* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور* موضوع شکایت و خواسته : ابطال بخشنامه شماره ۵۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور و دستورالعمل نحوه ارایه اظهار نامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی به شماره ۶۴۶۳۹ مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۱* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۵۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور و دستورالعمل نحوه ارایه اظهار نامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی به شماره ۶۴۶۳۹ مورخ ۱۳۹۶/۴/۱۱ به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررره مورد شکایت به قرار زیر می باشد : شماره: ۲۰۰/۹۶/۵۵ تاریخ : ۱۳۹۶/۴/۲۰ بخشنامه ۵۵ ۹۶ بند (ت) ماده (۱۳۲) مخاطبین/ذینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی موضوع دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی در اجرای بند (۹) راهکارهای عملیاتی برنامه راهبردی ارتقای سلامت نظام اداری در مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۸۴۱۶/۵۰۱۹۳ مصوب ۱۳۹۴/۰۹/۰۸ به پیوست تصویر دستورالعمل مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری- صنعتی و ویژه اقتصادی به شماره ۶۴۶۳۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۱۱، جهت اطلاع و اقدام مقتضی ارسال می گردد. سید کامل تقوی نژاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور تاریخ اجرا: از عملکرد ۱۳۹۵ و به بعد مدت اجرا: نامحدود مرجع ناطر: دادستانی انتظامی مالیاتینحوه ابلاغ: فیزیکی/سیستمی مواد قانونی وابسته ماده ۱۳۲- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت-های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده ... دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتیبا توجه به بند (ت) ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴/۲/۱ و در اجرای بند (۹) راهکارهای عملیاتی برنامه راهبردی ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی موضوع تصویب نامه شماره ۱۱۸۴۱۶/۵۰۱۹۳/ مصوب ۱۳۹۴/۰۹/۰۸، دستورالعمل مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی به شرح زیر تصویب می گردد: فصل اول: تعاریف ماده ۱- در این دستورالعمل اصطلاحات زیر در معانی مشروح مربوط به کار می روند: الف) سازمان مالیاتی: سازمان امور مالیاتی کشور. ب) سازمان منطقه: سازمان های مناطق آزاد تجاری - صنعتی. پ) دبیرخانه: دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی. ت) قانون: قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن و مقررات مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد کشور مصوب ۱۳۷۲ و اصلاحیه های بعدی آن. ث) مجوز فعالیت: فرمی است که سازمان منطقه طبق مقررات مربوط فعالیت های اشخاص را در آن درج و صادر می نماید. ج) اشخاص حقیقی: کلیه اشخاص حقیقی که با مجوز سازمان منطقه به انواع فعالیت اقتصادی در منطقه اشتغال دارند. چ) اشخاص حقوقی: کلیه اشخاص حقوقی که به موجب قوانین و مقررات مربوط به عنوان شخص حقوقی شناخته شده و با مجوز سازمان منطقه به انواع فعالیت اقتصادی در منطقه اشتغال دارند. ح) اظهارنامه مالیاتی: فرمی است به منظور ابراز درآمد ها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، معافیت ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین فروش کالا / ارایه خدمات، خرید کالا / دریافت خدمات، مالیات و عوارض دریافت شده، مالیات و عوارض پرداخت شده و مانده بدهی / طلب ؛ شامل اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی و حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور جهت تشخیص مالیات بر درآمد مطابق نمونه هایی که طبق قانون توسط سازمان مالیاتی تهیه و اعلام می شود. خ) اطلاعات عملکرد مالی: اطلاعات رویدادهای مالی شامل دفاتر، اسناد، مدارک، ترازنامه، حساب سود و زیان، فهرست معاملات و حقوق پرداختی به کارکنان. د) سامانه الکترونیکی: سامانه های الکترونیکی است که توسط سازمان مالیاتی ایجاد شده است تا اشخاص حقیقی و حقوقی اظهارنامه مالیاتی و اطلاعات عملکرد مالی خود را حسب مورد از طریق آن ارسال نمایند. ذ) شماره اقتصادی: شماره منحصر به فردی است که توسط سازمان مالیاتی با همکاری سازمان منطقه به کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی اختصاص داده می شود. ر) ثبت نام: ثبت اطلاعات هویتی، مکانی و مجوزهای فعالیت در سامانه ثبت نام سازمان مالیاتی به منظور صدور شماره اقتصادی. فصل دوم : تکالیف اشخاص حقیقی و حقوقیماده ۲- در اجرای ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد کشور و به موجب بند (ت) ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور و تبصره (۱) ماده ۱۴۶ مکرر قانون، شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی در مناطق آزاد، داشتن مجوز فعالیت و تسلیم اظهارنامه مالیاتی و اطلاعات عملکرد مالی در مواعد مقرر قانونی است. ماده ۳- سازمان مالیاتی موظف است پس از تکمیل فرآیند ثبت نام، برای اشخاص حقیقی و حقوقی شماره اقتصادی تخصیص دهد و کارت اقتصادی صادر

نماید. تبصره ۱- اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مکلفند مادامی که برای آن ها شماره اقتصادی جدید صادر نشده است، حسب مورد از شماره اقتصادی قبلی، شماره ملی، شناسه ملی، شناسه مشارکت مدنی و شماره اختصاصی اشخاص خارجی استفاده نمایند. ماده ۴- اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت اشتغال دارند، به منظور ارایه اظهارنامه مالیاتی و اطلاعات عملکرد مالی به سازمان مالیاتی، مکلف به ثبت نام و دریافت شماره اقتصادی می باشند. ماده ۵- اشخاص حقیقی می بایست برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، جداگانه در نظام مالیاتی ثبت نام نمایند. تبصره ۱- چنانچه اشخاص حقیقی بر اساس مجوز فعالیت، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام شخص یکی از این محل ها، به عنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محل ها به عنوان شعبه منظور خواهد شد. در صورت عدم انتخاب شخص، تعیین محل اصلی فعالیت به تشخیص سازمان منطقه خواهد بود. تبصره ۲- چنانچه اشخاص حقیقی در یک محل بیش از یک فعالیت شغلی داشته باشند، مکلف به یک ثبت نام برای کلیه فعالیت های شغلی محل مذکور می باشند. تبصره ۳- در مورد کارگاه ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضا نماید، شخص می تواند برای کلیه محل های مذکور یک ثبت نام به نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت های خود تسلیم نماید. در این صورت برای شخص مزبور یک پرونده به نشانی که اعلام می نماید، تشکیل می شود. ماده ۶- اشخاص حقیقی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می شوند، به عنوان یک شخص در نظام مالیاتی ثبت نام خواهند شد. اشخاص مذکور مکلفند در زمان ثبت نام، اطلاعات مورد نیاز کلیه شرکا و نسبت سهم هر شریک را اعلام نمایند. ماده ۷- اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند هرگونه تغییرات از جمله انحلال، تعطیلی فعالیت [دایم یا موقت (تعطیل)]، تغییر نام، تغییر شغل، تغییر نشانی، تبدیل فعالیت انفرادی به مشارکتی یا بالعکس، تغییر شرکا (اختیاری یا قهری) و سایر موارد را حداکثر طرف مدت دو ماه از تاریخ انجام یا وقوع تغییرات به سازمان مالیاتی اعلام نمایند. فصل سوم : نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و اطلاعات عملکرد مالی ماده ۸- اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند فهرست معاملات خود را مطابق اقلام اطلاعاتی مندرج در سامانه الکترونیکی مربوط، تهیه و ارسال نمایند. فهرست معاملات باید حداکثر در مقاطع سه ماهه (فصلی) تهیه و تا یک ماه و نیم پس از پایان هر فصل برای سامانه مذکور ارسال شود. چنانچه انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصول سال شمسی باشد، این اشخاص مکلفند برای آن فصل، دو فهرست معامله تنظیم و ارسال نمایند به نحوی که از ابتدای فصل تا پایان سال مالی خود یک فهرست معامله و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان آن فصل نیز یک فهرست معامله دیگر داشته باشند. ماده ۹- اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند فهرست حقوق پرداختی به کارکنان خود شامل نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن را هنگام هر پرداخت یا تخصیص تا پایان ماه بعد از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال کنند و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند. ماده ۱۰- اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند در صورت داشتن درآمد اجاره املاک، اظهارنامه خود را تا آخر تیرماه سال بعد از طریق سامانه مربوط ارایه نمایند. ماده ۱۱- اشخاص حقیقی مکلفند اظهارنامه مالیاتی، اطلاعات عملکردی سالیانه مربوط به فعالیت شغلی خود را در یک سال مالیاتی (سال شمسی) برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال نمایند. ماده ۱۲- اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به همراه فهرست هویی و شرکا، سهامداران و حسب مورد میزان سهم الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آن ها حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالی از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال نمایند. این دستور العمل مشتمل بر ۱۲ ماده و ۴ تبصره در تاریخ ۲۲ / ۰۳ / ۱۳۹۶ مشترکا به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی و مشاور محترم رییس جمهور و دبیر شورای عالی مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی رسیده است و از تاریخ تصویب لازم الاجرا می باشد.* دلایل شاکی برای ابطال مقررره مورد شکایت : شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررات مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین خواسته خود اعلام کرده است : بر اساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی ، انجام هرگونه فعالیت اقتصادی در این مناطق معاف از پرداخت مالیات بر دارایی و درآمد می باشد و حکم فوق شامل و حاکم بر مواد ۳ الی ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در نتیجه مفاد قانون مالیاتهای مستقیم در خصوص فعالان اقتصادی شاغل در مناطق آزاد تجاری - صنعتی اجرایی نیست. از سوی دیگر به موجب تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم مناطق آزاد ، تسلیم اظهار نامه مالیاتی می باشد و از این رو مفاد مقررات مورد شکایت در رابطه با شمول مالیات بر مناطق آزاد تجاری - صنعتی مغایر با مواد قانونی فوق الذکر است.* در پاسخ به شکایت مذکور ، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۰۲۱۷/۲۷۲/۱۰۲۱۷/۹/۱۷ مورخ ۱۳۹۷/۹/۱۷ به طور خلاصه توضیح داده است که : ۱- بر اساس ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی ، فعالیت های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی به مدت بیست سال از تاریخ بهره برداری مندرج در مجوز از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی معاف می باشد و مستند به بند (ت) ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده ۱۴۶ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم ، شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم مناطق آزاد و سایر مناطق کشور ، تسلیم اظهارنامه مالیاتی و سایر تکالیف مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود و مقررات مورد شکایت نیز همین حکم را بیان کرده اند و حکم مقرر در ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزادی تجاری - صنعتی رافع تکالیف مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم نیست. به ویژه آنکه لزوم انجام تکالیف فوق در تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه نیز مورد اشاره قرار گرفته است. بنابراین ، تمام مؤدیان باید به تکالیف مقرر در مواد ۹۵ ، ۱۰۰ و ۱۱۰ و ۱۶۹ و بند (ت) ماده ۱۳۲ و تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم عمل نمایند. ۲- قانونگذار به موجب ماده ۲۸۱ قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم ، تاریخ اجرای این قانون را از ابتدای سال ۱۳۹۵ تعیین کرده و ارایه اظهارنامه مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی بر اساس مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم به ترتیب تا پایان خرداد و پایان تیر ماه می باشد و مقررات مورد شکایت نیز از تیر ماه ۱۳۹۶ اجرایی شده اند ، بنابراین از لحاظ زمانی نیز تعارضی میان زمان ارایه اظهار نامه مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی و تاریخ اجرای مقررات مورد اعتراض وجود ندارد. در پاسخ به شکایت مذکور ، معاون قضایی دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و

دارایی به موجب لایحه شماره ۱۸۲۲۱۵/۹۱ مورخ ۱۳۹۷/۸/۲۹ به طور خلاصه توضیح داده است که : دادخواست شاکی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور که طبق بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه دارای شخصیت مستقلی است ، تنظیم شده و وزارت امور اقتصادی و دارایی طرف شکایت نمی باشد.*نظریه تهیه کننده گزارش : درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال بخشنامه شماره ۵۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور و دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی، شاکی اجمالاً مدعی است که با توجه به معافیت فعالیتهای اقتصادی در مناطق آزاد از مالیات بر درآمد و دارایی که به حکم ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی مقرر شده، الزام به ارایه اظهارنامه مالیاتی توسط فعالان اقتصادی این مناطق که براساس مقررات مورد شکایت برقرار شده، منجر به تعلق مالیات بر آنان و حذف معافیتهای مقرر می گردد و این امر مغایر با قانون است. در این رابطه باید گفت که اولاً بخشنامه شماره ۵۵/۹۶/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۶/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور جهت اطلاع و اقدام مقتضی ارسال گردیده بنابراین دستورالعمل مورد بحث را تایید و اجرای آن را خواسته است. ثانیاً براساس تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی است و به موجب بند «ت» ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم نیز صراحتاً اعلام شده است که : «شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است.» با ملاحظه مفاد دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی مشخص می شود که در هیچ یک از مواد این دستورالعمل به تعلق مالیات بر فعالیتهای اقتصادی صورت گرفته در مناطق آزاد تجاری - صنعتی اشاره نشده و در راستای اجرای احکام مقرر در قوانین مربوطه، شرط برخورداری از معافیتهای مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی، تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر اعلام شده است که این امر نیز مغایرتی با قوانین ندارد. لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رد شکایت مطروحه قابل پیشنهاد است. تهیه کننده گزارش : دکتر زین العابدین تقوی رای هیات تخصصیبراساس تبصره ۱ ماده ۱۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۲ ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی است و به موجب بند «ت» ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم نیز مقرر شده است که : «شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است.» ضمن آنکه با مذاقه در مفاد دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی مشخص می شود که در هیچ یک از مواد این دستورالعمل به تعلق مالیات بر فعالیتهای اقتصادی صورت گرفته در مناطق آزاد تجاری - صنعتی اشاره ای نشده و در راستای اجرای احکام مقرر در قوانین مربوطه، در این دستورالعمل شرط برخورداری از معافیتهای مالیاتی موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی، تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر اعلام شده است. از این رو، مقررات مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.دکتر زین العابدین تقوی-رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

Froala Editor

