



ورود شکایت نسبت به ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ مورخ ۱۴۰۳/۰۷/۲۲

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

نوع: دادنامه شماره: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۹۵۶۲۱۸ تاریخ: ۱۴۰۴/۰۴/۲۴ مرجع: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تصویب:

گردش کار

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۹۵۶۲۱۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۴/۲۴

شماره پرونده: ۰۳۰۲۴۴۶ - ۰۳۰۲۴۴۰ - ۰۳۰۲۳۸۷ - ۰۳۰۲۳۴۸ - ۰۳۰۲۸۴۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان ۱- منوچهر خیرخواه به وکالت از علیرضا حق شناس ۲- افشین رحیمی ۳- مرتضی پور

کاویان ۴- حمیدرضا محبی کیا ۵- شرکت سرزمین آفتابگردان کویر

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ رئیس کل

سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست‌های جداگانه‌ای ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶

مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند و در جهت تبیین

خواسته اجمالاً به طور خلاصه اعلام کرده اند که:

" وفق تبصره جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات برارزش افزوده در خصوص محصولات فرآوری نشده مقرر شده، فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه بندی، بوجاری بذور، پوست گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود که این قبیل خدمات از سوی مقنن از فرآیند فرآوری شده خارج و ارایه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش تلقی نشده است. با وصف مراتب فوق و با توجه به این که سازمان امور مالیاتی کشور بدون مذاقه کافی در عبارت‌های مصرح تبصره جزء (۱) ماده (۹) قانون مالیات برارزش افزوده برخی از خدمات را به عنوان فرآوری شده و مشمول مالیات دانسته و توجهاً به این موضوع که به طور کلی محصولات کشاورزی تا زمانی که ماهیت شکلی و کاربرد اصلی و اولیه خود را حفظ نماید و تغییر ماهیتی، شکلی یا کاربردی نسبت به محصول اولیه نداده باشد فرآوری نشده محسوب می گردند که مقنن در خصوص برخی از محصولات کشاورزی با ذکر عبارت های جامع و کافی همچون تفکیک، همگن سازی، خشک کردن محصولات با روش های مختلف، تفت دادن با استثنایاتی در صدد کاهش هزینه خانوار گام برداشته و به نوعی عبارت های طعم دار کردن با افزودنی، پودر کردن و خرد کردن و حتی برشته کردن، برش دادن، ترکیب کردن، مخلوط کردن، هم زدن، پخش کردن، تکان دادن، درآمیختن، یکنواخت کردن، قطعه قطعه کردن را مورد پوشش و به عنوان

فرآوری نشده تلقی نموده است. کما این که در دادنامه شماره ۲۶۳ [۱۴۰۱/۰۹۹۷/۰۹۵۸۱۱۲۶۳] مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با ذکر مصداق طعم دار نمودن انواع ماست این اقدام را از وصف فرآوری و شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج دانسته است.

مجدداً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه های شماره ۱۴۰۲/۱۲/۱ [۱۴۰۲/۱۲/۱] حتی موارد مشابه شیر از قبیل پنیر و ماست را نیز از مصادیق فرآوری خارج دانسته و آن را از مصادیق تمثیل در ماده استنادی به شمار آورده است و نهایتاً به معافیت این محصولات از ارزش افزوده اظهارنظر نموده است.

کمیسیون حقوقی سازمان بازرسی کل کشور در جلسه مورخ ۱۴۰۳/۵/۲۲ نیز عنوان نموده است که اقداماتی از قبیل تهیه میوه خشک یا طعم دار کردن یا بو دادن و یا عملیات تفت دادن مشمول مالیات بر ارزش افزوده نبوده و از مصادیق تمثیلی مندرج در تبصره مذکور محسوب می گردد. فلذا مستدعی است با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به ابطال بخشنامه سازمان امور مالیاتی از تاریخ تصویب مصوبه، تصمیم شایسته معمول فرمایند. همچنین در پی اخطار رفع نقصی که از طرف دفتر هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری برای آقای منوچهر خیرخواه وکیل شاکی پرونده (آقای علیرضا حق شناسی) ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره ۳۲۸۰۳۶۲ مورخ ۱۴۰۳/۸/۲۱ ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده توضیح داده است:

" شرکت موکل اینجانب مدت ۷ سال سابقه فعالیت تولید انواع خشکبار و آجیل بودار و برش میوه های خشک می باشد. فرآیند تولید این محصولات شامل برش، تمیزکاری، تفکیک، خشک نمودن و سپس تفت محصولات و نهایتاً بسته بندی و عرضه آن به بازار می باشد.

سازمان متبوع وزارت خوانده (سازمان امور مالیاتی) طی بخشنامه ای به شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ در تاریخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ بخشی از فعالیت های شرکت موکل شامل طعم دار کردن با افزودنی، خرد کردن و پودر کردن ... را جزء محصولات فرآوری شده تلقی و مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده دانسته است که مطابق شرح دادخواست تقدیمی موجبات ورود ضرر و زیان هنگفت و مشکلات عدیده برای ایشان و سایر تولیدکنندگان می گردد. در حالی برابر توضیحات مشروح در دادخواست این قبیل امور مطابق قوانین مصوب از شمول محصولات فرآوری و اخذ مالیات بر ارزش افزوده خارج گردیده اند. فلذا با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ دیوان عدالت اداری تقاضای ابطال بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ صادره از وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی) مورد استدعاست.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان / ذی نفعان - ادارات کل امور مالیاتی

موضوع - تبصره جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰

مطابق تبصره جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، فعالیت های مربوط به مراحل بسته بندی، انبار داری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه بندی، بوجاری بذور، پوست گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیز کاری، تفکیک، همگن سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. ارایه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض

فروش نیست؛ در این راستا و پیرو پاسخ های ارایه شده به استعلامات مکرر سابق در خصوص تبصره مذکور، مؤکداً به آگاهی می رساند.

وفق ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به این که معافیت می بایست به موجب قوانین تصریح شود، بر این اساس، ارایه خدمات مندرج در تبصره یاد شده به محصولات کشاورزی که نسبت به معافیت آنها در قانون تصریح شده است، موضوعیت داشته و این معافیت قابل تسری به موارد غیر مصرح نمی باشد. لذا سایر موارد از قبیل طعم دار کردن یا افزودنی، خرد کردن، پودر کردن که در تبصره ذکر نشده است، فرآوری تلقی گردیده و مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۶۶۳/۲۱۲/ص مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۶ توضیح داده است که:

"شاکیان اظهار داشته اند مفهوم مخالف جزء ۱ بند الف ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مفهوم این معناست که صرفاً فرآوری محصولات کشاورزی که عبارت است از تبدیل محصولات کشاورزی به خوراک یا یک گونه مواد خوراکی به اشکال دیگر، مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده قلمداد گردیده است بنابراین سایر خدمات به این محصولات فرآوری محسوب نمی شود و مشمول معافیت جزء مذکور خواهد بود. در حالی که:

اولاً- مطابق با مقررۀ معترض عنه، بر اساس، مفاد ماده ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به این که معافیت می بایست به موجب قوانین تصریح شود، بر این اساس، ارایه خدمات مندرج در تبصره یاد شده به محصولات کشاورزی که نسبت به معافیت آنها در قانون تصریح شده است، موضوعیت داشته و این معافیت قابل تسری به موارد غیر مصرح نمی باشد. لذا سایر موارد از قبیل طعم دار کردن یا افزودنی، خرد کردن، پودر کردن که در تبصره ذکر نشده است، فرآوری تلقی گردیده و مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد.

ثانیاً - ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده موارد معافیت کالا و خدمات را تصریح نموده است ولی در خصوص خدمات مورد نظر شاکی (سایر خدمات به محصولات کشاورزی) تصریحی ندارد، و این عدم تصریح، قرینه ای بر عدم قابلیت استنباط مفهوم مخالف مورد برداشت ایشان است.

ثالثاً- وفق اصل ۵۱ قانون اساسی «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.» در راستای رعایت این اصل مقنن در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ موارد معافیت متعلق به کالا و خدمات و شرایط آن را به صورت حصری بیان نموده است. با عنایت به مبانی استنباط حقوق اسلامی زمانی می توان از منطوق جمله مفهوم مخالف استنباط نمود که دلیل یا قرینه ای بر خلاف آن در بیان شارع یافت نگردد، نظر به این که در موارد مصرح قانونی، خدمات مورد ادعای شاکی (سایر خدمات کشاورزی که فرآوری محسوب نگردیده) ذکر نشده است در حالی که مقنن در مقام بیان مواردی بوده که خدمات فرآوری تلقی می شود، لذا صرفاً مواردی که احصاء شده مشمول معافیت است و لاغیر، لذا این امر قرینه ای بر رد ادعای شاکی و فقدان مفهوم مخالف مورد ادعای وی خواهد بود. با این وصف؛ نظر به معروضات و مستندات ارایه شده رد شکایت شاکیان مورد استدعا است." هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۴/۲۴ با حضور رییس و 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.

○ رأی هیأت عمومی

رای هیأت عمومی

آنچه در جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات برارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ به عنوان معافیت مورد حکم از سوی قانونگذار قرار گرفته، عرضه کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی است و آنچه که در تبصره بند (الف) ماده مذکور بیان گردیده نه تعریف فراوری محصولات کشاورزی بوده و نه بیان حصر در تشخیص مصادیق محصولات کشاورزی فراوری نشده و در واقع ذکر مواردی است که از نظر قانونگذار در مرحله تشخیص و اعطای معافیت ممکن است ایجاد ابهام و اشکال نماید. با توجه به این امر، بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۱۶ مورخ ۱۴۰۳/۷/۲۲ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در آن به صورت حصری مصادیق محصولات کشاورزی فراوری نشده و مشمول معافیت بیان گردیده و در ضمن آن تسری معافیت به غیر موارد مذکور مورد پذیرش قرار نگرفته و با ذکر مواردی از قبیل طعم دار کردن با افزودنی، خرد کردن و پودر کردن دایره اطلاق قانون محدود شده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور 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.

احمدرضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

تمامی حقوق این وبسایت متعلق به سازمان امور مالیاتی است.