



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002206061
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140431920001184200
شماره بایگانی شعبه : 0402715

تاریخ دادنامه: 1404/8/27

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع: اعمال ماده 92 قانون دیوان عدالت اداری نسبت به بخشنامه شماره 200/1404/92 مورخ 1404/8/25 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت مغایرت با مفاد دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1
هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: رییس دیوان عدالت اداری

طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی

گردش کار: رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور سابقاً براساس بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 و مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی به موجب بند ۲ نامه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 اعلام کرده بودند که مصادیق محصولات کشاورزی فراوری نشده و مشمول معافیت در جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ منحصر به موارد مشخصی بوده و فرایند نمک زنی از شمول معافیت مزبور خارج است. به دنبال طرح شکایاتی به خواسته ابطال مقررات فوق، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مقام رسیدگی به این شکایات و به ترتیب براساس دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 اعلام نمود که آنچه در جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش 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 و با توجه به همین استدلال، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه‌های صدرالذکر مقررات صدرالاشاره را خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص و ابطال کرد.

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلِهَةً إِنْ تَعْبُدُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002206061

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140431920001184200

شماره بایگانی شعبه : 0402715

متعاقب صدور آراء مذکور، رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به صدور بخشنامه شماره 200/ 1404/92 مورخ 1404/8/25 اقدام نمود. مفاد بخشنامه مزبور به شرح زیر است:

"در راستای اجرای دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع معافیت مالیاتی محصولات فرآوری نشده موضوع تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 و با توجه به این که وفق دادنامه‌های مذکور، تعریف فرآوری محصولات کشاورزی در «تبصره یادشده» درج نشده است و با عنایت به لزوم ملاک قراردادن نصوص قانونی ناظر بر مرجع ذی صلاح برای تشخیص فرآوری، موارد ذیل مورد تأکید است:

1- مطابق بند 2 ماده 1 آیین نامه اجرایی بند (خ) ماده 71 قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت که به پیشنهاد وزارت جهاد کشاورزی با هماهنگی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سازمان ملی استاندارد تهیه و به تصویب هیأت وزیران رسیده است، محصول خام کشاورزی بدین شرح تعریف شده است: «هرگونه محصول کشاورزی که منشأ گیاهی دارد و به غیر از عملیات کشاورزی، هیچ گونه فرآوری دیگری بر روی آن انجام نشده است.» لذا با توجه به ملاک ذکرشده در این تعریف، انجام هرگونه عملیات بر روی محصولات کشاورزی که عملیات مذکور، عملیات کشاورزی محسوب نگردد محصول را از عداد محصولات خام خارج کرده و آن را فرآوری شده محسوب می‌نماید.

2- از سوی دیگر به موجب تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2: «فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه بندی، بوجاری بذور، پوست‌گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن‌سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک‌کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.»

بنا به مراتب یادشده و با ملاک عمل قراردادن تعریف مندرج در بند 2 ماده 1 آیین نامه اجرایی بند (خ) ماده 71 قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت و در راستای تبعیت از دادنامه های صدرالذکر، مقرر می دارد:

انجام هرگونه عملیات بر روی محصول خام (به جز عملیات کشاورزی) ملاک فرآوری شدن محصول

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا آلِهَةً إِنْ أَنْ تَعْبُدُوا»

شماره دادنامه : 140431390002206061
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140431920001184200
شماره بایگانی شعبه : 0402715

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

خواهد بود. لکن در صورتی که عملیات انجام شده از مصادیق ذکر شده در تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 باشد، محصول کماکان خام تلقی می‌گردد. این بخشنامه جایگزین کلیه مقررات و مکاتبات مغایر از جمله بخشنامه های شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 و شماره 200/1404/69 مورخ 1404/7/21 از تاریخ تصویب مقررات مذکور می‌باشد."

پس از صدور بخشنامه مذکور، رییس دیوان عدالت اداری به موجب درخواستی تقاضای ابطال آن را به دلیل مغایرت با مفاد آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در اجرای ماده 86 و به استناد ماده 92 قانون دیوان عدالت اداری مطرح نمود. متن درخواست مزبور به شرح زیر است :

"اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

سلام علیکم

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 اعلام کرده است که آنچه در جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش 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 و با توجه به همین استدلال، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه‌های صدرالذکر به ترتیب بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور و بند ۲ نامه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی را از این جهت که براساس آنها مصادیق محصولات کشاورزی فراوری نشده و مشمول معافیت منحصر به موارد مشخصی شده و فرایند نمک زنی از شمول معافیت مزبور خارج شده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص و ابطال کرده است. با این حال، رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور پس از صدور آراء مذکور که طبق ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری برای مراجع اداری معتبر و ملاک عمل است، به صدور بخشنامه شماره 200/

تصویر برابر با اصل است.

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



«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390002206061
تاریخ تنظیم : 1404/08/27
شماره پرونده : 140431920001184200
شماره بایگانی شعبه : 0402715

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه

دیوان عدالت اداری

1404/92 مورخ 1404/8/25 اقدام کرده و با ارائه تفسیری مغایر با آراء یادشده هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اعلام کرده است که: «انجام عملیات بر روی محصول خام (به جز عملیات کشاورزی) ملاک فرآوری شدن محصول خواهد بود، لکن در صورتی که عملیات انجام شده از مصادیق ذکرشده در تبصره جزء 1 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400/3/2 باشد، محصول کماکان خام تلقی می‌گردد.» لذا با توجه به مغایرت مفاد حکم اخیر با جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ و دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بر مبنای جواز حاصل از ماده 86 قانون دیوان عدالت اداری که براساس آن مقرر گردیده است: «در صورتی که رئیس قوه قضاییه یا رئیس دیوان به هر نحو از مغایرت یک مصوبه با شرع یا قانون یا خروج آن از اختیارات مقام تصویب کننده مطلع شوند موظفند موضوع را در هیأت عمومی مطرح و ابطال مصوبه را درخواست نمایند» و همچنین مستند به حکم مقرر در ماده 92 همین قانون که براساس آن مقرر شده است: «چنانچه مصوبه‌ای در هیأت عمومی ابطال شود، پس از ابلاغ رأی به طرف شکایت یا انتشار در روزنامه رسمی، رعایت مفاد آن برای مرجع طرف شکایت و سایر مراجع و مقامات مسئول دستگاه های موضوع ماده (۱۲) این قانون الزامی است. هرگاه مراجع و مقامات مذکور مصوبه جدیدی تحت هر عنوانی مغایر با مفاد رأی مذکور تصویب کنند، به درخواست رئیس دیوان موضوع به صورت خارج از نوبت و بدون رعایت مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت از نماینده مرجع صدور مصوبه جدید، در هیأت صادرکننده رأی قبلی، رسیدگی و از تاریخ تصویب ابطال می‌شود...»، درخواست ابطال بخشنامه شماره 200/1404/92 مورخ 1404/8/25 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ صدور مطرح می‌گردد.

پس از وصول درخواست فوق، پرونده در نوبت طرح هیأت عمومی قرار گرفت و نمایندگان سازمان امور مالیاتی برای شرکت در جلسه هیأت عمومی دعوت شدند که آقایان مهدی رعنائی و حسین عبداللّهی به عنوان نمایندگان سازمان مزبور در جلسه مورخ 1404/8/27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری حاضر شده و به ارائه توضیحات خود پرداختند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در تاریخ مذکور با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شده بود، پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت نمود:

تصویر برابر با اصل است.

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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

شماره دادنامه : 140431390002206061

تاریخ تنظیم : 1404/08/27

شماره پرونده : 140431920001184200

شماره بایگانی شعبه : 0402715

رأی هیأت عمومی

براساس ماده 92 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10): «چنانچه مصوبه‌ای در هیأت عمومی ابطال شود، پس از ابلاغ رأی به طرف شکایت یا انتشار در روزنامه رسمی، رعایت مفاد آن برای مرجع طرف شکایت و سایر مراجع و مقامات مسئول دستگاه های موضوع ماده (۱۲) این قانون الزامی است. هرگاه مراجع و مقامات مذکور مصوبه جدیدی تحت هر عنوانی مغایر با مفاد رأی مذکور تصویب کنند، به درخواست رییس دیوان موضوع به صورت خارج از نوبت و بدون رعایت مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت از نماینده مرجع صدور مصوبه جدید، در هیأت صادرکننده رأی قبلی، رسیدگی و از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. در صورتی که مصوبه جدید ابطال شود و مشخص گردد وضع آن به جهت عدم تبعیت از مفاد آرای قبلی صادره از سوی هیأت عمومی دیوان بوده است، مقامات و اعضای که برخلاف رأی دیوان مبادرت به وضع چنین مقرره‌ای نموده‌اند، مسئول جبران خسارات وارده به اشخاص بوده و به عنوان مستتکف شناخته شده و مشمول ماده (112) این قانون می‌شوند.» نظر به این که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس آراء شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 مقرراتی را که براساس آنها مصادیق محصولات کشاورزی فرآوری نشده و مشمول معافیت منحصر به موارد مشخصی شده بود، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص و ابطال کرده است، بنابراین بخشنامه شماره 200/1404/92 مورخ 1404/8/25 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن بر حصری بودن مصادیق فرآوری محصولات کشاورزی تأکید شده، به لحاظ مغایرت با مفاد آراء مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد 13، 88 و 92 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

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