



رای شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۲۲۰۱۲۸۰ مورخ ۱۴۰۴/۰۸/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «به استثناء انواع شیرهای طعمدار» از ستون سوم ردیف (۴-۸) پیوست نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ابلاغ شده به گمرک طی نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ مدیرکل دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران)

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۲۲۰۱۲۸۰

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۸/۲۷

شماره پرونده: ۳۰۲۴۲۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور- سازمان توسعه تجارت ایران

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «به استثناء انواع شیرهای طعمدار» از ستون سوم ردیف (۴-۸) پیوست نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ابلاغ شده به گمرک طی نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ مدیرکل دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «به استثناء انواع شیرهای طعمدار» از ستون سوم ردیف (۴-۸) پیوست نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ابلاغ شده به گمرک طی نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ مدیرکل دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به موجب بند (۴) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، عرضه و واردات شیر، علی‌الطلاق و بدون قید و شرط، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف شده و این معافیت مطلق، در جزء (۱-۵) قسمت (۵) بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نیز درخصوص عرضه شیر ذکر شده است، از آنجا که، مطلق بودن معافیت شیر، صرف نظر از طعمدار بودن یا بدون طعم بودن آن، در جزء (۱-۵) قسمت (۵) بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مبنای صدور آرای متعدّد، از جمله دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۷۰۷ مورخ ۱۴۱/۱۱/۱۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری قرار گرفته است و منطقاً نمی‌توان ادعا کرد که معافیت شیر در جزء (۱-۵) قسمت (۵) بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به صورت مطلق، اما در بند (۴) ماده

(۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ مشروط به بی‌طعم بودن آن بوده، پس روشن است که قانونگذار از ابتدا این معافیت را به صورت مطلق و فارغ از طعم‌دار بودن یا بی‌طعم بودن، وضع نموده و اخذ مالیات بر ارزش افزوده از مصرف‌کنندگان انواع شیر طعم‌دار توسط سازمان امور مالیاتی، از اساس غیرقانونی و باعث تضییع حقوق قانونی این مصرف‌کنندگان بوده و جبران آن هم دشوار است. لذا باتوجه به تضییع حقوق مصرف‌کنندگان، و با اتخاذ ملاک از آرای متعدّد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این خصوص، و از آنجا که سازمان امور مالیاتی، علی‌رغم صدور آرای متعدّد ابطال در این باره، کماکان حاضر به استرداد مالیات‌های خلاف قانونی که طی سال‌ها از این بابت دریافت نموده نیست، درخواست ابطال از زمان صدور حکم عبارت «به استثناء انواع شیرهای طعم‌دار» را از ستون سوم ردیف (۴-۸) پیوست نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور دارم.

باتوجه به آن که سازمان امور مالیاتی کشور و گمرک، هر دو زیرمجموعه یک وزارتخانه هستند و مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیز توسط سازمان امور مالیاتی کشور مستقیماً جهت اجرا به گمرک ابلاغ می‌شوند و گمرک نیز این مقررات را عیناً اجرا می‌نماید، لذا این که، سازمان توسعه تجارت ایران که الزام قانونی برای ابلاغ مقررات مالیاتی به گمرک ندارد، مقرر خلاف قانون متضمّن مستثنی کردن انواع شیرهای طعم‌دار از معافیت مطلق شیر را جهت اجرا به گمرک ابلاغ نموده، ضمن مغایرت با قانون چنین استثنایی، اساساً خارج از حدود اختیار سازمان توسعه تجارت ایران هم هست، برهمین اساس و با توجه به این که گمرک هم به استناد نامه ابلاغ سازمان توسعه تجارت ایران اقدام به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از شیرهای طعم‌دار نموده، لذا درخواست ابطال از زمان صدور ابلاغ حکم مستثنی کردن انواع شیرهای طعم‌دار از معافیت مطلق شیر به گمرک، طی نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ مدیرکل دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران را نیز دارم."

متن مقررّه مورد شکایت به شرح زیر است:

" نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳

جناب آقای عسگری

مدیرکل دفتر واردات- گمرک ایران

سلام علیکم

با احترام، به پیوست تصویر نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاونت مالیات بر ارزش افزوده و ضمائم آن در خصوص میزان مالیات و عوارض بر ارزش افزوده به انضمام فهرست کالاهایی [کالاهای] معاف از مالیات بر ارزش افزوده جهت اجرا از ابتدای سال ۱۳۹۱ جهت اطلاع و ابلاغ به گمرکات اجرایی ارسال می‌گردد. - مدیرکل دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران

نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳

جناب آقای حاتمی

مدیرکل محترم دفتر مقررات صادرات و واردات سازمان توسعه تجارت ایران

احتراماً، بازگشت به نامه شماره ۹۰/۲۱۰۶۴۶۹ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ به پیوست فهرست کالاها و خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با کد HS حاوی آخرین تغییرات در سال ۱۳۹۰ جهت اطلاع و درج در ضمیمه شماره (۷) کتاب مقررات صادرات و واردات ارسال می گردد.

لازم به ذکر است وفق مقررات تبصره (۲) ماده ۱۱۷ قانون برنامه [پنج ساله] پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران [مصوب ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴] نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده از ابتدای سال ۱۳۹۱ از چهار درصد (۴٪) به پنج درصد (۵٪) افزایش می یابد. (که نرخ مالیات ۲/۹ درصد و نرخ عوارض ۲/۱ درصد می باشد.)- معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

ردیف - نوع کالا و خدمات - توضیحات - شماره تعرفه گمرک

بند ۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛

.....

۴-۸ - شیر - شیر به استثناء انواع شیرهای طعم دار - کلیه ردیف های فرعی ۰۴۰۱ فقط شیر - ۰۴۰۲۹۱۰۰ فقط شیر "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لوابیح شماره ۲۱۲/۱۸۷۹۹/ص مورخ ۱۴۰۳/۹/۲۵ و ۲۱۲/۹۴/ص مورخ ۱۴۰۳/۱/۶ اجمالاً توضیح داده است که:

" با توجه به مغایرت دادنامه های شماره ۱۴۰۲۳۲۳۹۰۰۰۲۵۸۶۷۴۵ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۵ و شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۱۴۶۳۷۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، ناظر بر معافیت شیر طعم دار از مالیات بر ارزش افزوده، از حیث اعمال ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری با یکدیگر که به موجب نامه شماره ۲۱۲/۹۴/ص مورخ ۱۴۰۳/۱/۱۶ این دفتر نیز به دیوان عدالت اداری اعلام و اصلاح در این ارتباط، تقاضا شده است، پاسخ گویی به شکایت حاضر و عنداللزوم اصلاح مقرر معترض عنه، مستلزم رفع مغایرت و ابهام پیش آمده خواهد بود و سازمان امور مالیاتی عملاً در مورد نحوه اجرای آراء فوق الذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دچار بلاتکلیفی شده است. توضیح این که، در دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۵۸۶۷۴۵ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۵، عبارت (به استثناء انواع شیر طعم دار) از ستون توضیحات جدول موضوع بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، از زمان صدور ابطال گردیده و در دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۱۴۶۳۷۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱ با تسری اثر ابطال عبارت مذکور از ستون توضیحات جدول موضوع بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۳۹۰/۲/۱۱ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، به زمان تصویب آن موافقت نشده است و این امر موجب ابهام در چگونگی اجرای مفاد دادنامه های موصوف گردیده است.

همچنین در دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۳۱۴۶۳۷۷ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اعلام شده، براساس «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ و «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۴۰۰ عرضه و «واردات شیر» مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده است؛ در حالی که به موجب تبصره ۱ بند (الف) ماده ۹ «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۴۰۰، «واردات شیر» خارج از شمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده می باشد، لذا دادنامه یادشده از این حیث، واجد ایراد و مستلزم اصلاح است. لازم به ذکر است، از آنجا که در دادنامه شماره

۱۴۰۲/۱۰/۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به اشتباه «واردات شیر» خارج از شمول معافیت مالیات برارزش افزوده عنوان شده بود، به موجب نامه شماره ۲۱۲/۲۱۲۷۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۵ اصلاح دادنامه اخیرالذکر به دیوان عدالت اداری مورد درخواست قرار گرفت، لیکن تاکنون نسبت به آن در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اتخاذ تصمیم نشده است. لذا سازمان امور مالیاتی ضمن اعلام تبعیت از قانون و آراء هیأت عمومی آن دیوان، رفع مغایرت فوق الذکر و تعیین تکلیف در خصوص اعمال یا عدم اعمال ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به مقررهای موضوع دادنامه های مذکور را درخواست نموده است تا متعاقباً سازمان امور مالیاتی اقدام به اصلاح مقررهای نماید.

مشاور و دستیار ویژه رییس کل در امور حقوقی سازمان توسعه تجارت ایران نیز در پاسخ به شکایت مذکور به موجب لایحه شماره ۴۴۲۰۸۵۶ مورخ ۱۴۰۳/۱۰/۲۹ توضیح داده است که:

۱- مطابق ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مجلس شورای اسلامی (عرضه کالا و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشغول مقررات این قانون می باشد).

۲- مطابق بند ۴ ماده ۱۲ قانون مذکور موضوع معافیت های مالیاتی (عرضه کالاهای زیر از جمله آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، سویا، پنیر، روغن نباتی، شیر خشک و شیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشد). شایان ذکر است عبارت شیر به عنوان یک کالا یک عنوان کلی بوده که به طیفی از انواع شیر با کد تعرفه های متفاوت قابل اطلاق است که تعیین و تشخیص مراتب به تصریح قانون حسب مورد قابل اعمال می باشد.

۳- با عنایت به مسئولیت سازمان امور مالیاتی در اجرای قانون مذکور معاون وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ فهرست کالا و خدمات معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با کد HS حاوی آخرین تغییرات در سال ۱۳۹۰ جهت اطلاع و درج در ضمیمه کتاب مقررات صادرات و واردات ارسال گردید که مطابق فهرست ارسالی که عیناً در ضمیمه شماره ۸ کتاب مقررات صادرات و واردات سال ۱۳۹۱ درج گردید عنوان (شیر به استثناء انواع شیر های طعم دار) تصریح گردیده است.

۴- مطابق تبصره ذیل ماده ۴ قانون مقررات صادرات و واردات مصوب سال ۱۳۷۲ مجلس شورای اسلامی (کلیه بخشنامه ها و دستورالعمل های مربوط به صدور و ورود کالا منحصرأً از طریق وزارت صنعت، معدن و تجارت به سازمان های اجرایی مربوط اعلام می گردد). حسب تکلیف قانونی مزبور دفتر مقررات صادرات و واردات طی [نامه] شماره ۹۰/۲۱۰۶۴۶۹ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۴ مراتب را عیناً جهت اجرا به دفتر واردات گمرک جمهوری اسلامی ایران ابلاغ نمود.

با عنایت به نکات فوق الذکر اولاً قانون، عبارت «شیر» را به عنوان یک کالا بدون مذاقه در انواع آن البته حسب مورد (مصرح در مفاد قانون) مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده دانسته است، ثانیاً تشخیص موارد با سازمان مجری قانون یعنی سازمان امور مالیاتی بوده، ثالثاً سازمان مزبور طی فهرست ارسالی به این سازمان حسب مورد به تشخیص خود صراحتاً «انواع شیرهای طعم دار» را مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده ندانسته، رابعاً علی رغم این که مراتب اعمال فهرست چنین معافیت هایی مطابق ادعا شاکی از طریق مکاتبه مستقیم سازمان امور مالیاتی کشور با گمرک جمهوری اسلامی ایران به عنوان دو سازمان زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل انجام می

بود. لیکن این سازمان حسب وظایف قانونی تعریف شده خود مطابق قانون مقررات صادرات و واردات مراتب اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور را عیناً جهت اجرا به گمرک جمهوری اسلامی ایران منعکس نمود. در خاتمه معروض می دارد با نظری به فهرست کالاهای معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده که به عنوان کالاهای اساسی قابل تعریف می باشند، مشخص می گردد منظور قانونگذار از معافیت مالیاتی، حمایت از روند تأمین کالاهای اساسی مورد نیاز جامعه با قیمت مناسب بوده و با این تفسیر انواع شیرهای طعم دار با مصرف محدود و خاص، کالای اساسی مورد نیاز آحاد جامعه محسوب نگردیده و واردات آنها مستحق برخورداری از معافیت های مالیاتی نیز نمی باشند. بنابر مراتب رد شکایت مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۸/۲۷ 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.

رای هیأت عمومی

براساس بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه و واردات «شیر» به طور مطلق از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری براساس آراء مختلف خود از جمله آراء شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۲۵ و شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ حکم به ابطال مقرراتی صادر کرده است که براساس آنها معافیت های مقرر در قوانین مالیات بر ارزش افزوده غیرقابل تسری به برخی کالاهای مشمول این قوانین که دارای وصف خاصی هستند، اعلام شده بود و لذا عبارت «به استثناء انواع شیرهای طعمدار» از ستون سوم ردیف (۴-۸) پیوست نامه شماره ۱۵۸۹۰ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده ابلاغی براساس نامه شماره ۹۰/۲۱۰۷۲۲۳ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۳ که بر مبنای آن وصف طعم دار بودن شیر باعث خروج آن از شمول معافیت مقرر در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده شده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است 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. /

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری