

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000956218
تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140331920001014683 , 140331920001014751 , 140331920000996445 , 140331920001235453 , 140331920000976599

شماره بایگانی شعبه :

0302440 , 0302446 , 0302387 , 0302849 , 0302348

تاریخ دادنامه: 1404/4/24

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکیان: آقایان 1- منوچهر خیرخواه به وکالت از علیرضا حق شناس 2- افشین رحیمی 3- مرتضی پور کاویان 4- حمیدرضا محبی کیا 5- شرکت سرزمین آفتابگردان کویر

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکیان به موجب دادخواست های جداگانه ای ابطال بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 رییس 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 (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص محصولات فرآوری نشده مقرر شده، فعالیت های مربوط به مراحل بسته بندی، 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 نمی شود که این قبیل خدمات از سوی مقنن از فرایند فرآوری شده خارج و ارائه 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 عبارت های مصرح تبصره جزء (1) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش 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 نمایند و تغییر ماهیتی، شکلی

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»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000956218

تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

یا کاربرد نسبت به محصول اولیه نداده باشد فرآوری نشده محسوب می‌گردند که مقتن 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 استثنائاتی 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 263 [140109970905811263] مورخ 1401/7/12 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 140231390003146377 مورخ 1402/12/1 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 اظهار نظر نموده است.

کمیسیون حقوقی سازمان بازرسی کل کشور در جلسه مورخ 1403/5/22 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری نسبت به ابطال بخشنامه سازمان امور مالیاتی از تاریخی 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 شناس) ارسال شده بود، وی به موجب لایحه ای که به شماره 3280362 مورخ 1403/8/21 ثبت دفتر اندیکاتور هیأت عمومی شده توضیح داده است:

" شرکت موکل اینجانب مدّت 7 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.

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»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000956218

تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

سازمان متبوع وزارت خوانده (سازمان امور مالیاتی) طی بخشنامه ای به شماره 200/1403/16 در تاریخ 1403/7/22 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری تقاضای ابطال بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 صادره از وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی) مورد استدعاست.

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مخاطبان / ذی نفعان - ادارات کل امور مالیاتی

موضوع - تبصره جزء (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400

مطابق تبصره جزء (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، 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. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست؛ در این راستا و پیرو پاسخ های ارائه شده به استعلامات مکرر سابق در خصوص تبصره مذکور، مؤکداً به آگاهی می رساند؛

وفق ماده (2) قانون مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به این که معافیت می بایست به موجب قوانین تصریح شود، بر این اساس، ارائه 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

تصویر برابر با اصل است.

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

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000956218

تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

غیرمصرّح نمی باشد. لذا سایر موارد از قبیل طعم دار کردن یا افزودنی، خرد کردن، پودر کردن که در تبصره ذکر نشده است، فرآوری تلقّی 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 212/21663/ص مورخ 1403/11/6 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. درحالی که:

اولاً- مطابق با مقررّه معترضّ 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، ارائه 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 تسرّی به موارد غیرمصرّح نمی باشد. لذا سایر موارد از قبیل طعم دار کردن با افزودنی، خرد کردن، پودر کردن که در تبصره ذکر نشده است، فرآوری تلقّی 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 مقنّن در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ موارد معافیت متعلّق 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 منطق جمله مفهوم مخالف استنباط نمود که دلیل یا قرینه ای بر خلاف آن در بیان شارع یافت

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»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140431390000956218

تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

نگردد، نظر به این که در موارد مصرّح قانونی، خدمات مورد ادعای شاکی (سایر خدمات کشاورزی که فرآوری محسوب نگردیده) ذکر نشده است در حالی که مقنّن 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 ارائه شده رد شکایت شاکیان مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/4/24 با حضور رئیس 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

آنچه در جزء 1 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوّب سال 1400 به عنوان معافیت مورد حکم از سوی قانونگذار قرار گرفته، عرضه کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی است و آنچه که در تبصره بند (الف) ماده مذکور بیان گردیده نه تعریف فرآوری محصولات کشاورزی بوده و نه بیان حصر در تشخیص مصادیق محصولات کشاورزی فرآوری 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 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که در آن به صورت حصری مصادیق محصولات کشاورزی فرآوری 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 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوّب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوّب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رئیس 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



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390000956218

تاریخ تنظیم : 1404/04/24

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه

تصویر برابر با اصل است.

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