



تاریخ دادنامه: 1404/7/1

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای افشین رحیمی

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 2 نامه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند 2 نامه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند، وفق بند (الف) و تبصره جزء 1 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده- مصوب 1400- چنین مقرر گردیده است که:

جزء 1 بند (الف) ماده 9: «عرضه کلیه محصولات کشاورزی فرآوری شده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگلی (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی ... گل و گیاه و انواع قارچ) از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد.»

تبصره جزء 1 بند (الف) ماده 9: «فعالیت های مربوط به ... تفت دادن مانند نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.»

فلذا فعالیت شرکت های فعال در زمینه طعم دار کردن محصولات کشاورزی خام مانند پسته شور و تخمه شور و ... بنا به دلایل ذیل مشمول معافیت موضوع ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد:

اولاً: فعالیت این شرکت ها در زمره «تفت دادن مانند پخت نخود» در تبصره جزء 1 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و با توجه به عدم تغییر فیزیکی در ماهیت این محصولات و تنها



طعم دار شدن آنها بنابراین این عملیات فرآوری محسوب نمی گردد و در زمره عملیات تفت دادن قرار می گیرد و مشمول معافیت فوق می باشد. گواه این موضوع استعلام مأخوذه شرکت کاروان تندیس از معاونت غذا و دارو دانشگاه علوم پزشکی مشهد بوده که چنین پاسخ داده اند که: «... در خصوص نحوه فرآوری آجیل در واحدهای تولیدی به اطلاع می رساند پیرو ضابطه فنی و بهداشتی واحدهای تولیدکننده انواع خشکبار، فرآیند تفت و نمک زنی (افزودنی ها) در فرآوری آجیل و خشکبار توسط یک دستگاه و در یک فرآیند همزمان انجام می شود. در این فرآیند با ایجاد حرارت غیرمستقیم افزودنی ها به صورت محلول داغ به دستگاه افزوده و فرآوری و تفت انجام می شود....»

ثانیاً نظریه حقوقی معاونت قوانین مجلس به شماره 80914 مورخ 1402/10/10 در پاسخ به استعلام رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی به درخواست انجمن صنفی کارفرمایی تولیدکنندگان و صادرکنندگان صنایع غذایی استان اصفهان در این خصوص که عنوان نموده است: «عملیات تفت دادن، بودادن و طعم دار کردن به عنوان یکی از مراحل آن و نیز خشک کردن میوه و برش آن به عنوان یکی از مراحل تهیه میوه خشک مشمول معافیت موضوع جزء 1 یاد شده می باشد» نیز بر معافیت موضوع ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده صحه گذاشته است.

ثالثاً: وفق نظریه کمیسیون حقوقی سازمان بازرسی کل کشور مورخ 1403/5/23 در ارتباط با اخذ نظر در خصوص الف) جایگاه نظریه حقوقی معاونت قوانین مجلس مطروحه در بند قبل و ب) نظر آن سازمان در خصوص عدم شمول معافیت مصرح در طعم دار کردن محصولات کشاورزی و تظلم خواهی شرکت های مربوط چنین اعلام نموده است: «قطع نظر از این که اساساً تفسیر قوانین عادی مطابق اصل 73 قانون اساسی بر عهده مجلس شورای اسلامی است، با توجه به نص صریح تبصره جزء 1 بند الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مراد مقنن از مصادیق تمثیلی مندرج در تبصره مذکور این بوده که مراکزی که مطابق تبصره این قبیل اقدامات را انجام می دهند، محصولاتی ناشی از این فعالیت مشمول معافیت قانونی می شوند.»

رابعاً: آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص محصولات مشابه مانند پنیر و شیر موضوع معافیت جزء 1-5 بند الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره های 140231390002586745 مورخ 1402/10/5، 140109970905812704 مورخ 1401/11/18، 140109970905810953 مورخ 1401/5/25، 140109970905811263 مورخ 1401/7/12 و 140231390003146374 مورخ 1402/12/1 که به صورت علی الاطلاق آن معافیت را به عنوان



فرآورده های مشتق شده از شیر از جمله شیرموز، شیرنارگیل و ... و انواع پنیر تعمیم داده است و بخشنامه های امور مالیاتی که معافیت را فقط برای عین محصولات شیر و پنیر اعمال می نموده اند را ابطال نموده است. لذا طعم دار کردن محصولات در این شرکت در زمره تفت دادن محسوب و اساساً طعم دار کردن محصولات کشاورزی چیزی جدای از تفت دادن نبوده و نام نخود به دلیل پیچیده ترین نوع تفت دادن و طعم دار کردن بوده است توسط قانونگذار عنوان گردیده است و فعالیت این شرکت ها نیز به گونه ای مشابه، علی الاطلاق مشمول معافیت می گردد.

خامساً: بابت مالیات بر ارزش افزوده سال مالی 1397 شرکت کاروان تندیس توس، اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی قائل به اعطای معافیت مذکور به فعالیت این شرکت بوده و محصولات این شرکت را معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام و قطعی نموده و مفاسداً حساب داده است که این امر منجر به این گردیده که شرکت مذکور فعالیت خود را قطعاً معاف از مالیات بر ارزش افزوده بداند و در سنوات بعد (سنوات 1398 لغایت 1401) نیز مصرف کنندگان مالیات بر ارزش افزوده اخذ نماید و سازمان امور مالیاتی عامل عدم اخذ مالیات بر ارزش افزوده از مصرف کنندگان توسط این شرکت بوده و نمی تواند بابت سنوات بعد از تبعیت این شرکت از تصمیم آن سازمان مطالبه وجه ناشی از تصمیمات مخالف تصمیمات قبلی با تصمیمات مؤخر خود را نماید و به عبارتی دیگر تصمیمات متناقض سازمان امور مالیاتی موجبات ایجاد بدهی برای شرکت را فراهم نموده است.

با این اوصاف: شرکت کاروان توس طی مکاتبه شماره 1403/186 مورخ 1403/6/15 به شماره 11196 مورخ 1403/6/19 در دبیرخانه سازمان امور مالیاتی کشور مراتب فوق از جمله نظریه های مأخوذه از مراجع تقنینی و نظارتی را به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و درخواست اصلاح در مصوبه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 مدیرکل حقوقی و قراردادهای مالیاتی که وفق آن عملیات نمک زنی و طعم دار کردن محصولات آجیلی را به عنوان عملیات تفت دادن در نظر نگرفته و اعتقادی به اعطای معافیت ماده 9 به این محصولات نداشته و کلیه ادارات مالیاتی استانی سراسر کشور به تأسی از نظریه فوق اقدام به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از تولیدکنندگان این محصولات نموده اند را نموده که سازمان امور مالیاتی کشور ضمن رد درخواست این شرکت بر نظریه فوق الذکر تأکید نموده است.

بنا بر مراتب فوق و با توجه به مراتب فوق و با توجه به نظریه های قانونی مأخوذه از مراجع تقنینی و نظارتی فوق الذکر که همگی دلالت بر رد بند 2 مصوبه مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی



صدرالاشاره آن سازمان داشته و معتقد به اعطای معافیت به این محصولات می باشد و با عنایت به تفسیر غیرقانونی و خارج از حدود مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی آن سازمان و همچنین با توجه به نقش افزایش مصرف فرآورده های آجیلی در سلامت عمومی جامعه با کاهش قیمت تمام شده برای مصرف کنندگان (عموم مردم) و به تبع آن افزایش فروش تولیدکنندگان در سالی که مزین به شعار جهش تولید با مشارکت مردم می باشد، خواهشمند است وفق بند (الف) جزء 1 ماده 10 و مواد 80 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به ابطال از تاریخ تصویب بند 2 مصوبه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که مبنای عمل کلیه ادارات مالیاتی سراسر کشور قرار گرفته است، اقدام نمایید.

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

"جناب آقای دکتر محمودی

رییس محترم کمیته حقوقی و قضایی ستاد تسهیل و رفع موانع تولید

با عنایت به نامه شماره 1579700 مورخ 1402/9/7 راجع به «عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نسبت به فرآیند نمک زنی در فرآوری آجیل و خشکبار - شرکت کاروان تندیس توس» که جهت بررسی به این سازمان ارجاع شده است؛ به استحضار می رساند:

.....

2- حتی به فرض آن که فرآیند «نمک زنی» طبق ضوابط بهداشتی و فنی از الزامات فرآیند «تفت زنی» به شمار آید، قانونگذار وفق تبصره جزء (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و بند (ر) ماده (33) «قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» صرفاً فرآیند «تفت زنی» را مصداق فرآوری محصولات کشاورزی به شمار نیاورده و ارائه خدمات فوق را مشمول معافیت از مالیات و عوارض ارزش افزوده تلقی نموده است، نه «نمک زنی». به علاوه آن که الزامات مربوط به ضوابط بهداشتی- فنی، موضوعی مجزا از شمول یا عدم شمول مالیات است و چه بسا اقدامات فراوانی که از لحاظ اصول بهداشتی ضروری باشد، لکن به دلیل عدم تصریح قانون به معافیت مالیاتی آن خدمات، طبعاً مشمول مالیات مقرر قانونی به شمار می



روند.

- مدیرکل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/22574/ص مورخ 1403/11/16 توضیح داده است که:

"به استحضار می‌رساند در نامه (نه بخشنامه) مورد شکایت، مقرره گذاری صورت نگرفته است، لذا از مصادیق آیین نامه، نظامات و مقررات موضوع ماده 12 قانون دیوان عدالت اداری تلقی نمی‌شود و رسیدگی به درخواست ابطال آن موضوعاً منتفی است چرا که این نامه بر خلاف برداشت شاکی تفسیر غیرقانونی ارائه نمی‌دهد و بر مبنای جزء (1) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال 1400 صادر و صرفاً پاسخ به مکاتبه شماره 1579700 مورخ 1402/9/7 رییس کمیته حقوقی و قضایی ستاد تسهیل و رفع موانع تولید می‌باشد (نه ابلاغ به ادارات کل امور مالیاتی) بر این اساس، رد شکایت شاکی بر اساس مفاد مادتين 82 و 85 قانون دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/7/1 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

آنچه در جزء 1 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 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 موضوع که در دادنامه شماره

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140431390001616425
تاریخ تنظیم : 1404/07/01
شماره پرونده : 140331920000882595
شماره پایگانی شعبه : 0302168

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۰۹۵۶۲۱۸ مورخ ۱۴۰۴/۴/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مبنای ابطال مقرره‌ای مشابه با مقرره مورد شکایت در این پرونده قرار گرفته، حکم مقرر در بند ۲ نامه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی که براساس آن فرایند نمک زنی مشمول معافیت از مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار نگرفته است، خلاف قانون و مغایر با مفاد دادنامه مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

اعضای صادر کننده

تصویر برابر یا اصل است.

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