بسمه تعالی

صورتجلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۵/۲۵ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم

حسب ارجاع نامه شماره ۲۱۰/۳۱۷۶۲/د مورخ ۱۴۰۵/۰۴/۲۷ معاون محترم تحول هوشمند نظام مالیاتی توسط رئیس کل محترم سازمان متبوع (تصویر پیوست)، مبنی بر طرح و بررسی ابهام راجع به «**مالیات بر ارزش‌افزوده تنباکوی فرآوری‌نشده**» در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، مراتب در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ ۱۴۰۵/۰۵/۲۵ این هیأت مطرح گردید.

❖ شرح ابهام:

وفق مفاد جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰: «کلیه محصولات کشاورزی فرآوری‌نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» از پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده معاف می‌باشند.

همچنین به استناد بند (ت) ماده (۲۶) قانون یاد شده، «انواع سیگار و محصولات دخانی به‌شرح زیر مشمول مالیات و عوارض می‌شوند:

۱- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخلی، بیست و پنج‌درصد (٪۲۵)؛

۲- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل با نشان بین‌المللی که فهرست آن هر سال توسط وزارت صنعت، معدن و تجارت تهیه و با تصویب هیأت وزیران ابلاغ می‌شود، چهل‌درصد (٪۴۰)؛

۳- سیگار، توتون پیپ و تنباکوی وارداتی، شصت و پنج‌درصد (٪۶۵)...»

در این راستا با توجه به مواد قانونی مذکور، دو نظریه درخصوص نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده تنباکوی فرآوری نشده به شرح زیر قابل طرح است:

- **نظر اول:**

با عنایت به اینکه در جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مارالذکر، عبارت "محصولات کشاورزی فرآوری نشده" صراحتاً مطرح گردیده است، چنانچه "تنباکو" به استناد تبصره جزء مذکور و آراء هیئت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره‌های ۶۲۱۸ مورخ ۱۴۰۴/۰۴/۲۴ و شماره ۶۴۲۵ مورخ ۱۴۰۴/۰۷/۰۱، فرآوری شده محسوب نگردد، علیرغم ذکر نام آن در بند (ت) ماده (۲۶) قانون یاد شده، از مصادیق کالاهای جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰ بوده و از پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده معاف خواهد بود.

- **نظر دوم:**

با توجه به این که در بند (ت) ماده (۲۶) قانون یاد شده، واژه "تنباکو" به صورت عام و فارغ از اوصافی نظیر سنتی، میوه‌ای، آماده مصرف و ... قید گردیده و موارد مندرج در این ماده دلالت بر تفکیک کالاهای خاص از سایر کالاها دارد؛ لذا تنباکو صرفنظر از آنکه فرآوری شده یا نشده باشد، از مصادیق محصولات دخانی مندرج در بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۴۰۰ بوده و نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده آن بر اساس بندهای این جزء و تبصره آن تعیین خواهد شد.

شماره ۲۰۱-۸
تاریخ ۱۴۰۵/۰۵/۲۵
پیوست

اظهارنظر هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی:

با توجه به ابهامات مطرح شده، هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای مقررات بند (۳) ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن پس از بررسی‌های لازم و شور و تبادل‌نظر درخصوص موضوعات مطرح شده به شرح زیر اعلام نظر می‌نماید:

قانونگذار در مقررات جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، عرضه محصولات کشاورزی فرآوری‌نشده را به طور عام مورد حکم معافیت قرار داده‌است و در جزءهای (۱) تا (۳) بند (ت) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، عنوان «**تنباکو**» را بدون قید «**خام**» یا «**فرآوری‌شده**» به طور خاص و فارغ از اینکه بین آنان تفاوت قائل گردد، به کار برده‌است.

بنا به مراتب فوق و ضرورت رعایت اصول تفسیر مضیق حاکم بر موارد حصری و تقدم حکم خاص بر حکم عام، در مقام جمع میان احکام مواد (۹) و (۲۶) قانون یادشده، تنباکو اعم از فرآوری‌شده یا نشده، از معافیت موضوع جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) برخوردار نبوده و حسب مورد، مشمول احکام و نرخ‌های مقرر در بند (ت) ماده (۲۶) خواهد بود.

محمدتقی پاکدامن — حسین زمانی — حجت اله مولایاری

مهرداد مهرکام — عباس بهزاد — محمدحسین زحمتی

رضا نوروز اشرفی — رضا امیدی — مجید پورناجی

مسعود مصلحی — داریوش درویشی — اسمعیل احمدی

احمدرضا مدبرنیا — منصور نیک‌چهره — زهره جعفری

حسین نیروبخش — اسد راستین