



شماره بخشنامه : 140431390001616425

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۷/۰۱

موضوع	ابطال بند ۲ نامه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۱۶۱۶۴۲۵	
تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۷/۱	
موضوع: ابطال بند ۲ نامه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۴ مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور (شاکی: آقای افشین رحیمی طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور)	
موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۲ نامه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بند ۲ نامه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: به استحضار می‌رساند، وفق بند (الف) و تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده - مصوب ۱۴۰۰ - چنین مقرر گردیده است که:	
جزء ۱ بند (الف) ماده ۹: «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 می‌باشد.» تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹: «فعالیت‌های مربوط به ... تفت دادن مانند نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.» فلذا فعالیت شرکت‌های فعال در زمینه طعم‌دار کردن محصولات کشاورزی خام مانند پسته شور و تخمه شور و ... بنا به دلایل ذیل مشمول معافیت موضوع ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد:	
اولاً: فعالیت این شرکت‌ها در زمره تفت دادن مانند پخت نخود در تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و با توجه به عدم تغییر فیزیکی در ماهیت این محصولات و تنها طعم‌دار شدن آنها بنابراین این عملیات فرآوری محسوب نمی‌گردد و در زمره عملیات تفت دادن قرار می‌گیرد و مشمول معافیت فوق می‌باشد 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 می‌رساند پیرو ضابطه فنی و بهداشتی واحدهای تولید کننده انواع خشکبار، فرآیند تفت و نم‌زدنی افزودنی‌ها در فرآوری آجیل و خشکبار توسط یک دستگاه و در یک فرآیند همزمان انجام می‌شود. در این فرآیند با ایجاد حرارت غیر مستقیم افزودنی‌ها به صورت محلول داغ به دستگاه افزوده و فرآوری و تفت انجام می‌شود...»	
ثانیاً: نظریه حقوقی معاونت قوانین مجلس به شماره ۸۰۹۱۴ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۰ در پاسخ به استعلام رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی به درخواست انجمن صنفی کارفرمایی تولید کنندگان و صادرکنندگان صنایع غذایی استان اصفهان در این خصوص که عنوان نموده است عملیات تفت دادن بو دادن و طعم‌دار 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 ۱ یاد شده می‌باشد نیز بر معافیت موضوع ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده صحه گذاشته است.	
ثالثاً: وفق نظریه کمیسیون حقوقی سازمان بازرسی کل کشور مورخ ۱۴۰۳/۵/۲۳ 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 طعم‌دار کردن محصولات کشاورزی و تظلم خواهی شرکت‌های مربوط چنین اعلام نموده است: «قطع نظر از این که اساساً تفسیر قوانین عادی مطابق اصل ۷۳ قانون اساسی بر عهده مجلس شورای اسلامی است با توجه به نص صریح تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ 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 میدهند محصولاتی ناشی از این فعالیت مشمول معافیت قانونی می‌شوند.»	
رابعاً: آرای متعدد هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص محصولات مشابه مانند پنیر و شیر موضوع معافیت جزء ۱-۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره‌های ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۲۵۸۶۷۴۵ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۵، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۷۰۴ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۲۵، ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ و ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۳۱۴۶۳۷۴ مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۱ که به صورت علی الاطلاق آن معافیت را به عنوان فرآورده های	

مشتق شده از شیر از جمله شیرموز، شیر نارگیل و و انواع پنیر تعمیم داده است و بخشنامه‌های 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 طعم‌دار کردن محصولات کشاورزی چیزی جدای از تفت دادن نبوده و نام نخود به دلیل پیچیده‌ترین نوع تفت دادن و طعم‌دار کردن بوده است توسط قانونگذار عنوان گردیده است و فعالیت این شرکتها نیز به گونه‌ای مشابه، علی‌الاطلاق مشمول معافیت می‌گردد.

خامساً: بابت مالیات بر ارزش افزوده سال مالی ۱۳۹۷ 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 مفاصا 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 (۱۳۹۸ لغایت ۱۴۰۱) 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 نمی‌تواند 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 ۱۴۰۳/۱۸۶ مورخ ۱۴۰۳/۶/۱۵ به شماره ۱۱۱۹۶ مورخ ۱۴۰۳/۶/۱۹ در دبیرخانه سازمان امور مالیاتی کشور مراتب فوق از جمله نظریه‌های مأخوذه از مراجع تقنینی و نظارتی را به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و درخواست اصلاح در مصوبه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲/ص مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیر کل حقوقی و قراردادهای مالیاتی که وفق آن عملیات نمک زنی و طعم‌دار کردن محصولات آجیلی را به عنوان عملیات تفت دادن در نظر نگرفته و اعتقادی به اعطای معافیت ماده ۹ به این محصولات نداشته و کلیه ادارات مالیاتی استانی سراسر کشور به تأسی از نظریه فوق اقدام به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از تولید کنندگان 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 نظریه‌های قانونی مأخوذه از مراجع تقنینی و نظارتی فوق الذکر که همگی دلالت بر رد بند ۲ مصوبه مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی صدرالاشاره آن سازمان داشته و معتقد به اعطای معافیت به این محصولات می‌باشد و با عنایت به تفسیر غیر قانونی و خارج از حدود مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی آن سازمان و همچنین با توجه به نقش افزایش مصرف فرآورده‌های 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 می‌باشد خواهشمند است وفق بند (الف) جزء ۱ ماده ۱۰ و مواد ۸۰ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به ابطال از تاریخ تصویب بند ۲ مصوبه شماره ۲۱۲/۱۷۱۱۲ مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۴ مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که مبنای عمل کلیه ادارات مالیاتی سراسر کشور قرار گرفته است، اقدام نمایید.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

"جناب آقای دکتر محمودی

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

با عنایت به نامه شماره ۱۵۷۹۷۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۷ راجع به «عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده نسبت به فرآیند نمک‌زنی در فرآوری آجیل و خشکبار - شرکت کاروان تندیس توس» که جهت بررسی به این سازمان ارجاع شده است؛ به استحضار می‌رساند:

۲- حتی به فرض آن که فرآیند نمک‌زنی طبق ضوابط بهداشتی و فنی از الزامات فرآیند تفت‌زنی به شمار آید، قانونگذار وفق تبصره جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و بند (ر) ماده (۳۳) «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 می‌روند.

- مدیر کل حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۲۵۷۴/ص مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۱۶ توضیح داده است که:

"به استحضار میرساند در نامه(نه بخشنامه)مورد شکایت مقررہ‌گذاری صورت نگرفته است لذا از مصادیق آیین‌نامه نظامات و مقررات موضوع ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری تلقی نمی‌شود و رسیدگی به درخواست ابطال آن موضوعاً منتفی است چرا که این نامه بر خلاف برداشت شاکی تفسیر غیر قانونی ارائه نمی‌دهد و بر مبنای جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۰ صادر و صرفاً پاسخ به مکاتبه شماره ۱۵۷۹۷۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۹/۷ 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 ۸۲ و ۸۵ قانون دیوان عدالت اداری مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۷/۱ 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 کرده‌است.
رای هیأت عمومی

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 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 ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۹۵۶۲۱۸ مورخ ۱۴۰۴/۴/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مبنای ابطال مقرره‌ای مشابه با مقررره 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 بر اساس آن فرآیند 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 رای 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.

احمدرضا عابدی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب