



شماره بخشنامه : 140431390002201145

تاریخ : ۱۴۰۴/۰۸/۲۷

اعمال ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری نسبت به بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۴/۶۹ مورخ ۱۴۰۴/۰۷/۲۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت مغایرت با مفاد دادنامه های شماره ۱۴۰۴/۰۴/۲۴ و ۱۴۰۴/۰۷/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	موضوع
شماره دادنامه: 140431390002201145 تاریخ تنظیم: 1404/08/27 شماره پروندهها: 140431920001004201 - 140431920000991463 تاریخ دادنامه: 1404/08/27 موضوع: اعمال ماده 92 قانون دیوان عدالت اداری نسبت به بخشنامه شماره 200/1404/69 مورخ 1404/07/21 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از جهت مغایرت با مفاد دادنامه های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/04/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/07/01 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکی: آقای امید یاهو و شرکت صداقت فروزان ایرانیان با وکالت آقای منوچهر خیرخواه طرف شکایت: وزارت امور اقتصادی و دارایی گردش کار: رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور سابقاً براساس بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 و مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای سازمان امور مالیاتی به موجب بند (۲) نامه شماره 212/17112/ص مورخ 1402/9/14 اعلام کرده بودند که مصادیق محصولات کشاورزی فرآوری نشده و مشمول معافیت در جزء (1) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، منحصر به موارد مشخصی بوده و فرایند «نمک زنی» از شمول معافیت مزبور خارج است. به دنبال طرح شکایاتی به خواسته ابطال مقررات فوق، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مقام رسیدگی به این شکایات و به ترتیب براساس دادنامه های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 اعلام نمود که 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 حصری 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 همین استدلال، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه های صدرالذکر مقررات صدرالاشاره را خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص و ابطال کرد. متعاقب صدور آراء مذکور، رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به صدور بخشنامه شماره 200/1404/69 مورخ 1404/7/21 اقدام نمود. مفاد بخشنامه مزبور به شرح زیر است: "در راستای اجرای دادنامه های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع ابطال بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 درباره معافیت مالیاتی محصولات فرآوری نشده موضوع تبصره جزء (1) بند (الف) ماده (۹) قانون ارزش افزوده، و با توجه به اینکه وفق دادنامه های مذکور، تعریف فرآوری محصولات کشاورزی در تبصره یادشده درج نشده و این تبصره در مقام بیان موارد ذکرشده به صورت حصری نیست، لذا با عنایت به لزوم ملاک قرار دادن نصوص قانونی ناظر بر مرجع ذیصلاح برای تشخیص فرآوری، موارد ذیل مورد تأکید است: 1- به موجب تبصره (۱) ماده (۶) قانون افزایش بهره وری بخش کشاورزی و منابع طبیعی مصوب 1389/4/23 با اصلاحات و الحاقات بعدی، به منظور حفظ سلامت محصولات کشاورزی خام و فرآوری شده و مواد غذایی مرتبط با آنها، استانداردهای ملی مرتبط به تشکلهای موضوع این ماده ابلاغ می گردد. تولیدکنندگان نهاده ها و محصولات نهایی کشاورزی و صنایع تبدیلی و فرآوری تولیدات کشاورزی و غذایی و تشکلهای موضوع این ماده موظفند ضوابط ابلاغی را مراعات نمایند. بر همین اساس، به موجب بند 3-33 استاندارد ملی ایران به شماره 11000، تعریف «فرآوری» بدین شرح است: «هر نوع عملیاتی مانند حرارت دهی، دود دادن، پختن، خشک کردن، طعم دار کردن، استخراج و عصاره گیری، اکستروژن کردن و یا ترکیبی از فرآیندهای مذکور که محصول خام اولیه را به طور قابل توجهی تغییر دهد. این عملیات تمام تغییرات فیزیکی محصول پس از برداشت از قبیل جداسازی، درجه بندی، تغییر شکل و بسته بندی همراه با استفاده از مواد ذکرشده در بند این استاندارد و جدول های ۱ و ۲ پیوست (ب) این استاندارد را نیز شامل می شود.» همچنین طبق مفاد بند 3-109 استاندارد ملی ایران به شماره 13325، «محصول فرآوری شده محصولی است که ساختار	

آن از نظر وضعیت ظاهری یا شکل تغییر می‌یابد.»

2- از سوی دیگر، به موجب تبصره جزء (1) بند (الف) ماده (۹) قانون یادشده، فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه) پاک‌کردن درجه‌بندی، بوجاری بذور، پوست‌گیری (مانند شالی‌کوبی)، شست‌وشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن‌سازی، خشک‌کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تفت‌دادن (مانند پخت نخود) و پنبه‌پاک‌کنی، «فرآوری محصولات کشاورزی» محسوب نمی‌شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی، مشمول مالیات و عوارض فروش نیست. بنا به مراتب یادشده و با ملاک قرار دادن جمیع احکام قانونی ذی‌ربط مندرج در بندهای فوق و در راستای تبعیت از دادنامه‌های صدرالذکر، مقرر می‌دارد «مصادیق فرآوری محصولات کشاورزی» مطابق تعاریف مندرج در قوانین و استانداردهای مرتبط - از جمله موارد فوق‌الذکر - قابل شناسایی است و البته باید مفاد تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون ارزش افزوده به عنوان موارد غیرحصری از مصادیق فوق مستثنی گردد. این بخشنامه جایگزین کلیه مقررات مغایر - از جمله بخشنامه شماره 200/1403/16 مورخ 1403/7/22 - از تاریخ تصویب مقررات مذکور می‌باشد."

پس از صدور بخشنامه مذکور، آقای امید یاهو و شرکت صداقت فروزان ایرانیان با وکالت آقای منوچهر خیرخواه، با طرح ادعای مغایرت این بخشنامه با دادنامه‌های شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 و 140431390001616425 مورخ 1404/7/1، دادخواست‌هایی را به خواسته ابطال بخشنامه فوق و با استناد به ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری مطرح نمودند. دادستان عمومی و انقلاب مرکز استان اصفهان نیز به موجب نامه شماره 9016/200/21930.3005 مورخ 1404/8/24 به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام کرد که بخشنامه شماره 1404/69 مورخ 1404/7/21 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، در راستای استتکاف از اجرای دادنامه شماره 140431390000956218 مورخ 1404/4/24 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صادر شده و روبه سازمان مالیاتی در این موضوع با دوره قبل از صدور دادنامه مذکور تفاوتی نکرده است. لذا درخواست نمود در اجرای مواد ۹۲، ۹۳ و ۱۰۹ قانون دیوان عدالت اداری، جهت برخورد با شخص یا اشخاص مستتکف و ابطال بخشنامه یادشده اقدام لازم صورت بگیرد.

پس از وصول دادخواست‌های فوق، مدیرکل هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری به موجب گزارش مورخ 1404/8/18 به معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی، موضوع را مشمول حکم مقرر در ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری تشخیص داد. معاون قضایی نیز مراتب را به رئیس دیوان منعکس نمود و رئیس دیوان عدالت اداری در تاریخ 1404/8/19 در هامش نامه مرقوم نمودند: «با عنایت به نامه‌های سازمان مالیاتی و سازمان استاندارد، با اعمال ماده ۹۲ موافقم و در جلسه مطرح گردد.»

پس از موافقت رئیس دیوان عدالت اداری با اعمال ماده ۹۲، نمایندگان سازمان امور مالیاتی برای شرکت در جلسه هیأت عمومی دعوت شدند. آقایان مهدی رعنائی و حسین عبداللهی به عنوان نمایندگان سازمان در جلسه مورخ 1404/8/27 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری حاضر شده و توضیحات خود را ارائه کردند. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در تاریخ مذکور با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شده بود، پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح زیر رأی صادر نمود:

رأی هیأت عمومی

بر اساس ماده ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰): «چنانچه مصوبه‌ای در هیأت عمومی ابطال شود، پس از ابلاغ رأی به طرف شکایت یا انتشار در روزنامه رسمی، رعایت مفاد آن برای مرجع طرف شکایت و سایر مراجع و مقامات مسئول دستگاه‌های موضوع ماده (۱۲) این قانون الزامی است. هرگاه مراجع و مقامات مذکور مصوبه جدیدی تحت هر عنوانی مغایر با مفاد رأی مذکور تصویب کنند، به درخواست رئیس دیوان موضوع به صورت خارج از نوبت و بدون رعایت مفاد ماده (۸۳) این قانون و فقط با دعوت از نماینده مرجع صدور مصوبه جدید، در هیأت صادرکننده رأی قبلی رسیدگی و از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. در صورتی که مصوبه جدید ابطال شود و مشخص گردد وضع آن به جهت عدم تبعیت از مفاد آرای قبلی صادره از سوی هیأت عمومی دیوان بوده است، مقامات و اعضای که برخلاف رأی دیوان مبادرت به وضع چنین مقرره‌ای نموده‌اند، مسئول جبران خسارات وارده به اشخاص بوده و به عنوان مستتکف شناخته شده و مشمول ماده (۱۱۲) این قانون می‌شوند.» نظر به اینکه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، براساس آراء شماره ۱۴۰۴/۷/۱، ۱۴۰۴/۴/۲۴ و ۱۴۰۴/۳۹۰۰۰۹۵۶۲۱۸ مورخ ۱۴۰۴/۴/۲۴ و ۱۴۰۴/۳۹۰۰۰۹۵۶۲۱۸ مورخ ۱۴۰۴/۷/۱، مقررانی را که براساس آنها مصادیق محصولات کشاورزی فرآوری نشده و مشمول معافیت منحصر به موارد مشخصی شده بود، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص و ابطال کرده است، بنابراین بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۴/۶۹ مورخ ۱۴۰۴/۷/۲۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن بر حصری بودن مصادیق فرآوری محصولات کشاورزی تأکید شده، به لحاظ مغایرت با مفاد آراء مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳، ۸۸ و ۹۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رأی، بر اساس 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