

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۶/۱۴ شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۱۵۲۱۶۵۳

شماره پرونده: ۰۱۰۷۰۵۷ - ۰۱۰۷۰۰۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهمن زبردست و مرتضی پور کاویان

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود» از نامه شماره ۲۳۲/۱۱۷۶۴/ص - ۸/۶/۱۴۰۱ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقایان بهمن زبردست و مرتضی پور کاویان به موجب دادخواست‌های جداگانه ابطال عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود» از نامه شماره ۲۳۲/۱۱۷۶۴/ص - ۸/۶/۱۴۰۱ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده‌اند:

"در بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، «آرد خبازی» و در جزء ۳-۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ «آرد» معاف از پرداخت مالیات و عوارض ذکر شده است. تفاوت نحوه معافیت آرد در این دو قانون، که نخست تنها آرد خبازی و سپس مطلق آرد معاف اعلام شده‌اند، نشانگر نیت مشخص مقنن در این باره است. در واقع انحصار معافیت آرد به تنها آرد خبازی مشکلاتی را در عمل ایجاد کرده بود که با این تغییر حل شدند. از جمله اینکه، شمار زیادی از نانوايي‌ها با استفاده از همان آرد خبازی، نان‌هایی مانند نان شیرمال یا نان قندی تهیه می‌کردند که از انواع نان شیرینی هستند، اما این نان‌های شیرینی را هم مانند نان‌های معمولی، بدون احتساب ارزش افزوده به مشتریان می‌فروختند و گرچه با عرضه این نان‌های شیرینی در حکم تولیدکننده و فروشنده توأم کالاهای معاف و غیرمعاف محسوب شده، قانوناً مکلف به اخذ مالیات و عوارض متعلقه نان شیرینی‌های فروش رفته و ادای همه تکالیف قانونی مرتبط با آن می‌شدند، اما سازمان امور مالیاتی هم به دلیل دشواری‌های انجام این کار، ادای چنین تکلیفی را از این نانوايان مطالبه نمی‌کرد. همچنین اینکه همان آرد خبازی معاف ممکن بود به فروش برسد و مشتری الزاماً از آن جهت پخت نان استفاده نکرده، آن را در تهیه رشته آش که کالایی غیر معاف است یا انواع خوراکی‌های غیرمعاف دیگر استفاده کند، اما بدیهی است در هنگام فروش آرد خبازی قصد و نیت خریدار بر فروشنده آشکار نیست تا بر اساس آن آرد مذکور را معاف یا مشمول محسوب نماید و حتی اگر هم بر فرض محال، چنین امری برای فروشنده آرد امکان داشت، کنترل صحت آن توسط سازمان امور مالیاتی ناممکن بود، لذا این سازمان از ورود به این عرصه هم خودداری نمود تا نهایتاً با تغییر قانون این قبیل مشکلات کلاً رفع گردید.

با این همه در نامه مورد شکایت بدون توجه به این جزئیات و بدون در نظر گرفتن اطلاق عبارت «آرد» در جزء ۳-۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و شمول معافیت به انواع آرد، مقرر شده که: «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود.» در واقع این حکم نه تنها مغایر با جزء ۳-۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ بلکه مغایر با حکم چند سطر پیش همین نامه است، که در آن به درستی آرد برنج را هم جزء آردهای معاف ذکر نموده بود، در حالی که روشن است تنها نانی که با آرد برنج تهیه می‌شود، نان برنجی است که خود از انواع نان شیرینی و طبعاً کالایی غیر معاف است، پس می‌توان نتیجه گرفت که معافیت آرد در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ علی‌الاطلاق بوده، همان گونه که استفاده از آرد برنج برای تهیه نان برنجی، موجب شمول مالیات بر آرد برنج نمی‌شود، بقیه آردها هم صرف نظر از اینکه به چه مصرفی برسند معافند، به عبارت دیگر معافیت آرد در این قانون فی‌نفسه است، نه ناشی از تسری معافیت نان، به عنوان محصولی که از آن تهیه می‌شود، چرا که اصولاً معافیت هیچ محصولی قابل تسری به مواد اولیه آن

نیست. گرچه موضوع به اندازه کافی روشن است اما برای روشن تر شدن آن می‌توان از رأی شماره ۱۴۰۱/۵/۲۵-۱۴۰۱۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۳ و ۱۲۶۴ - ۱۲۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری هم وحدت ملاک گرفت که وفق آن «عرضه شیر، پنیر و ماست علی‌الاطلاق و بدون قید و شرط و صرف نظر از طعم و اوصاف دیگر این محصولات از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده است.» لذا با اتخاذ ملاک از آرای مذکور و به دلیل مغایرت عبارت نقل شده از نامه مورد شکایت با جزء ۳-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و نیز خروج از حدود اختیارات، از حیث تزییق دامنه شمول حکم مقنن که موجب تزییق حقوق مصرف‌کنندگان این کالا گردیده، درخواست ابطال از زمان صدور عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود» مورد تقاضا است".

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۱۷۶۴/۲۳۲/ص - ۸/۶/۱۴۰۱

"مدیرعامل محترم شرکت طعام صنعت البرز

بازگشت به نامه شماره ۷۰۰ - ۱۴۰۱/۵/۲۰ به آگاهی می‌رساند، معافیت‌های موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مطابق مقررات بندهای (الف) و (ب) ماده ۹ قانون یاد شده، صرفاً بر عرضه کالاها یا ارائه خدمات مصرح در آن وضع شده است، فهرست معافیت‌های مذکور در تارنمای سازمان امور مالیاتی به آدرس www.intamedia.ir در دسترس عموم قرار دارد. در این راستا و به موجب جزء ۵ - ۳ بند (الف) ماده ۹ قانون مزبور و همچنین ردیف (۱-۳-۵) فهرست مذکور عرضه آرد همانند آرد گندم، آرد ذرت، آرد جو، آرد برنج و ... معاف از پرداخت مالیات و عوارض است و بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود. - سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۲۶۸۰۲/ص - ۱۴۰۱/۱۲/۲۱ اعلام کرده است:

"۱- به استناد ماده ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشد.

۲- به موجب جزء ۵ - ۳ بند (الف) ماده ۹ قانون مزبور، صرفاً عرضه آرد و نان از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از عناوین مندرج در ذیل ماده ۹ قانون مذکور نخواهد بود.

۳- کالاهای موضوع بند (الف) ماده ۹ قانون یاد شده با هدف تأمین نیازهای خوراکی اقشار آسیب پذیر در سطح حداقلی تعیین شده و تنها به کالاهای نام برده شده اختصاص دارد. در این راستا و به منظور حمایت از مصرف‌کنندگان و اقشار کم درآمد و کاهش اثر تورمی، قانونگذار عرضه بخشی از کالاهای سبد مصرفی خانوار را در جزءهای بند (الف) ماده ۹ قانون یاد شده معاف نموده است. آنچه که از لفظ آرد به ذهن متبادر می‌شود برابر عرف عام مصرف همگانی بابت تولید نان دارد و از این روی قانونگذار در کنار سایر موارد پرمصرف خانوار (کالای سبد خانوار) عرضه آن را از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف کرده است. بنابراین در صورت تلقی نمودن آرد در مفهوم عام آن، هر کالایی که تبدیل به آرد شود، باید به عنوان کالای معاف از مالیات بر ارزش افزوده تلقی شود و تمامی محصولات به شکل آرد شده (اعم از آرد هسته خرما، آرد بلوط، آرد پسته و ...) معاف از پرداخت مالیات و عوارض تلقی می‌شوند که این موضوع به طور کامل مغایر با اهداف قانونگذار است. بدیهی است در تعیین محدوده شمول معافیت‌های این نظام مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات باید به قدر متیقن اکتفا شود لذا تفسیر موسع و تسری مفهوم عبارت «آرد و نان» به انواع آرد ناشی از کلیه کالاها فاقد وجهت قانونی است.

۴ - از آنجایی که هرگونه تفسیر شخصی در خصوص معافیت ماده ۹ قانون صدراالاشاره که موجبات تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات را موجب گردد به قسمی که معافیت‌ها را موارد غیر مصرح در قانون گسترش دهد، بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی و بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال‌های اجرایی قانون برنامه ممنوع است»، از لحاظ اجرای قانون امکان پذیر نبوده و مستلزم تصریح موارد و اصلاح قانون و یا ارائه تفسیر قانونی از سوی مجلس شورای اسلامی خواهد بود، بنابراین افزایش برخی از اقلام به خدمات معاف موضوع ماده ۹ قانون مرقوم که موجب افزایش طیف وسیعی از کالاها و خدمات معاف گردد با اهداف اجرایی این قانون مغایرت دارد و منجر به ایجاد تالی فاسد می‌گردد.

با توجه به موارد معنونه عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود.» هیچ گونه مغایرتی با منویات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ نداشته و نظر به عدم خروج دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی از حیطه اختیارات و صلاحیت‌های قانونی، رد شکایت شاکی مورد استدعاست".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۶/۱۴ 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

قانونگذار در جزء ۵ - ۳ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ به صورت علی الاطلاق آرد و نان را از موارد معاف از شمول مالیات ارزش افزوده قرار داده است و این در حالی است که در بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ معافیت آرد مقید به آرد خبازی شده بود و بر همین اساس و با توجه به رویکرد جدید قانونگذار در جزء ۵ - ۳ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، آرد به صورت علی‌الاطلاق مشمول معافیت بوده و در نتیجه عبارت "بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می‌شود" در نامه شماره ۲۳۲/۱۱۷۶۴/ص مورخ ۸/۶/۱۴۰۱ سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق حکم قانون معافیت قانونی را منحصر به آن دسته از آردهایی نموده که منتج به تولید نان می‌شود، متضمن محدود کردن حکم قانونگذار بوده و خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. این رأی براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

حکمتعلی مظفری