

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارتی از نامه شماره ۸۴۸۵/۲۳۲-ص - ۱۱/۸/۱۴۰۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارتی از نامه شماره ۸۴۸۵/۲۳۲-ص - ۱۱/۸/۱۴۰۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"به استحضار می‌رساند، وفق بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه «مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، خشک کردن مانند چای، تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.» این معافیت در تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰ نیز تصویب شده است، بنابراین از ابتدای دوره قانون برنامه پنجساله ششم توسعه تاکنون، بر اساس این قانون و پس از پایان دوره زمانی برنامه ششم، بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰، خدمات بسته‌بندی محصولات کشاورزی، ولو برای غیر و در قبال مابه‌ا‌زاء از مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود. با این همه در انتهای نامه مورد اعتراض پس از تایید معافیت حبوبات ذکر شده، لیکن این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از فهرست بخشنامه مذکور و همچنین ارائه خدمات بسته‌بندی برای غیر در قبال مابه‌ا‌زاء نخواهد بود. لذا با توجه به توضیحاتی که ذکر شد، ضمن درخواست ابطال عبارت «همچنین ارائه خدمات بسته‌بندی برای غیر در قبال مابه‌ا‌زاء» از جمله مذکور، به دلیل مغایرت با بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه ششم توسعه که در زمان صدور نامه مورد اعتراض، قانون حاکم بوده و همچنین خروج از حدود اختیارات از حیث تضییق حدود و ثغور قانون، ضمناً با توجه به تضییق حقوق مودیان از این بابت، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال از زمان صدور را نیز دارم."

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

"مدیرعامل شرکت تولید سهود صنعت کارآفرین

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۴۰۰۴۲۰۱/الف - ۲۰/۴/۱۴۰۰ در خصوص موضوع مطروحه به آگاهی می‌رساند:

به موجب بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و ردیف‌های ۴-۴ و ۴-۶ موضوع فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده ۱۲ قانون مذکور، ضمیمه بخشنامه شماره ۱۶۹/۹۶/۲۶۰ - ۲۳/۱۲/۱۳۹۶ عرضه و واردات قند و شکر (انواع شکر اعم از خام و تصفیه شده) و حبوبات مانند: لوبیا، نخودفرنگی، عدس، لپه و سایر سبزیجات غلافدار به صورت تازه، خشک یا پوست کنده، منجمدشده، درجه بندی شده، تفت داده شد، پاک شده و بسته‌بندی شده از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد. لیکن این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از فهرست بخشنامه مذکور همچنین ارائه خدمات بسته‌بندی برای غیر در قبال دریافت مابه‌ا‌زاء نخواهد بود. - مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۱۱۷۰/۲۱۲-ص- ۸/۱۰/۱۴۰۰ توضیح داده است که:

"به موجب بند ۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۷/۲/۱۳۸۷ عرضه و همچنین واردات «محصولات کشاورزی فرآوری نشده» از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. همچنین به موجب بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مقرر گردیده: «مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی کوبی، خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.» لذا ملاحظه می‌فرمایید خدمات بسته‌بندی در بند (ر) ماده ۳۳ قانون مزبور موجب فرآوری محصولات کشاورزی نخواهد شد و عرضه محصولات کشاورزی فرآوری نشده اعم از بسته‌بندی یا فله از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود. ضمناً در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰ موارد معافیت‌ها در دو بخش الف- کالا ب- خدمات تصریح گردیده است که در تبصره ذیل جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ این قانون مقرر می‌دارد: «فعالیت‌های مربوط به مراحل بسته‌بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه‌بندی، بوجاری بذور، پوست‌گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش‌های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.» بنابراین چنانچه قانونگذار صرفاً قصد معافیت خدمات بسته‌بندی را داشت در جزء بند (ب) ماده ۹ قانون اخیرالذکر به آن اشاره می‌کرد. این در حالی است که خدمات بسته‌بندی به عنوان تبصره‌ای در جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون آمده است. ضمناً رسیدگی به شکایت مذکور از بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری خروج موضوعی دارد و در صلاحیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نمی‌باشد".

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۷/۱۲/۱۴۰۰ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران و دادرسان 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

براساس بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۵: «مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شوند. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.» نظر به اینکه برمبنای حکم مقرر در این بند قانونی، خدمات بسته‌بندی محصولات کشاورزی به طور مطلق مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده و این معافیت در تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲/۳/۱۴۰۰ نیز مورد تأکید قرار گرفته است، بنابراین قسمت اخیر نامه شماره ۸۴۸۵/۲۳۲-ص-۱۱/۸/۱۴۰۰ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که معافیت فوق قابل تسری به ارائه خدمات بسته‌بندی برای غیر در قبال دریافت مابه‌ازاء نخواهد بود، در حکم تضییق دامنه شمول حکم قانونگذار و خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری