



## رای شماره ۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۰۱/۲۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۴۸

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱/۲۹

کلاس پرونده: ۹۲/۳۳۸

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای صفر مراقی به وکالت از شرکت کابل مسین

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ سازمان امور مالیاتی

گردش کار: آقای صفر مراقی به وکالت از شرکت کابل مسین، به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه های شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ سازمان امور مالیاتی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که :

«به استحضار می رساند شرکت موکل با در نظر گرفتن ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، پس از انجام کلیه مراحل قانونی و تشریفات گمرکی و پرداخت هزینه های متعلقه اقدام به ورود مقادیری شکر در ابتدای سال ۱۳۸۷ به کشور نموده و آن را فروخته است. «ماده ۱۲ قانون فوق الذکر عرضه و ارایه کالاها و خدماتی من جمله شکر و نیز واردات آن به کشور را از پرداخت مالیات معاف نموده است.»

۲- متأسفانه سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه هایی به شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ بخشی از کالاهایی را که طی ماده ۱۲ قانون اخیرالذکر از پرداخت مالیات معاف نموده بود را از شمول معافیت مالیاتی خارج کرده و جالب اینکه تاریخ اجرای این بخشنامه از ۱۳۸۷/۷/۱ تعیین نموده است. به عبارت دیگر در اسفند ماه ۱۳۸۸ به موجب بخشنامه، اموال و کالاهایی که در سال ۱۳۸۷ مشمول معافیت مالیاتی بوده و از طریق شرکتهای مختلف به مقادیر بسیار زیاد وارد کشور شده و در همان سال ۱۳۸۷ با پرداخت کلیه هزینه های قانونی پس از ترخیص و ورود به کشور آن کالاها فروخته شده است را مشمول پرداخت مالیات نموده است.

۳- صدور بخشنامه با این کیفیت برخلاف اصل ۱۶۹ قانون اساسی و نیز ماده ۴ قانون مدنی می باشد «قانون عطف به ماسبق نمی شود» هیچ فعل یا ترک فعل به استناد قانونی که بعد از آن وضع شده است جرم محسوب نمی شود» و غیره. حداقل اینکه عطف به ماسبق شدن این بخشنامه ها بایستی از لحاظ زمان اجرای آن متناسب و منطقی باشد چرا که متاسفانه صدور این بخشنامه باعث ورود خسارت و ضرر و زیان های زیادی به موکل و سایر شرکتهای فعال در عرصه واردات شده است.

۴- به موجب دادنامه هیأت حل اختلاف مالیاتی که بر اساس بخشنامه های مورد اعتراض فوق الذکر صادر شده است، شرکت موکل محکوم به پرداخت ۰۷۹/۲/۰۷۹۰/۵۷۰/۲۲ ریال گردیده که موضوع شعبه ۱۴ دیوان عدالت اداری تحت رسیدگی قرار گرفت (شماره پرونده ۹۲۰۹۹۸۰۹۰۰۰۲۶۹۵۸ و شماره بایگانی ۹۲۰۸۵۲).

۵- بنابراین با عنایت به موارد معروضه و در جهت جلوگیری از ورود ضرر و زیان گزاف به موکل و سایر شرکتهای مربوطه و اجحاف مبالغ سنگین که « عموماً شرکت موکل و سایر شرکتهای صرفاً با در نظر گرفتن ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام به ورود کالاهای موضوع این ماده نموده اند که در غیر این صورت هیچ گونه وارداتی انجام نمی شود» ابطال این بخشنامه ها با مذاقه و بررسی کامل موضوع مورد استدعاست.

متن بخشنامه های مورد اعتراض به قرار زیر است :

الف: بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱:

۰۸۳

۸۸

ماده (۱۲) قانون

الف

مخاطبین

روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران

مدیرکل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ

مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها

موضوع

فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با کد **HS** جهت اطلاع و اقدام لازم به پیوست ارسال می گردد.

شایان ذکر است چنانچه در خصوص سایر کالاها و خدماتی که در فهرست مذکور درج نگردیده، سوالاتی در رابطه با معافیت آنها مطرح باشد، کما کان می بایستی پس از کسب نظر دفتر امور فنی، حقوقی و اعتراضات این معاونت اقدام گردد.

ضمناً شایسته است ادارات کل امور مالیاتی نظرات خود را در خصوص فهرست مذکور اعلام تا پس از انجام بررسیهای لازم در به روز رسانی آتی فهرست لحاظ گردد.

ب: بخشنامه شماره ۱۸۳۳-۱۳۹۰/۲/۱۱:

۰۰۷

۱۳۹۰

ماده (۱۲) قانون

الف

مخاطبین

روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران

مدیرکل محترم مودیان بزرگ

مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها

موضوع

فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با کد **HS** جهت اطلاع و اقدام لازم به پیوست ارسال می گردد.

شایان ذکر است چنانچه در خصوص سایر کالاها و خدماتی که در فهرست مذکور درج نگردیده، سوالاتی در رابطه با معافیت آنها مطرح باشد، کما کان می بایستی پس از کسب نظر دفتر امور فنی، حقوقی و اعتراضات این معاونت اقدام گردد.

ضمناً فهرست مزبور که جایگزین فهرست قبلی که به پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱- ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ ارسال شده است می باشد.

فرم پیوست بخشنامه های مذکور نیز به قرار زیر است:

ردیف

نوع کالا و خدمات

توضیحات

شماره تعرفه گمرک

۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان

۱-۴

آرد خبازی

آرد برای تولید نان اعم از نان صنعتی و نان سنتی، همانند: آرد گندم، آرد ذرت، آرد جو، آرد برنج

۱۱۰۱۰۰۰۰

||||

کلیه ردیفهای فرعی ۱۱۰۲

۲-۴

نان

نان اعم از صنعتی و سنتی

-

۳-۴

گوشت

-

۱-۳-۴

## گوشت قرمز

گوشت دامهای حلال گوشت همانند: ران، راسته، سردست، سینه و سایر قطعات بدن آنها به صورت تازه، سرد کرده یا منجمد

ردیفهای فرعی ۰۲۰۱

ردیفهای فرعی ۰۲۰۲

ردیفهای فرعی ۰۲۰۴

۲-۳-۴

## گوشت آبزیان

گوشت انواع ماهی، میگو و سایر آبزیان به صورت تازه، سرد کرده یا منجمد

-

۳-۳-۴

## گوشت پرندگان

گوشت و احشاء خوراکی انواع پرندگان حلال گوشت همانند: مرغ و خروس، بوقلمون، شترمرغ و قطعات و احشاء بدن آنها به صورت تازه، سرد کرده یا یخ زده

ردیفهای فرعی ۰۲۰۷

۴-۴

## قند و شکر

قند و شکر آماده مصرف

۱۷۰۱۹۱۰۰

۱۷۰۱۹۹۰۰ قند و شکر آماده مصرف

۵-۴

## برنج

## انواع برنج

کلیه ردیفهای فرعی ۱۰۰۶ به استثناء ردیف ۱۰۰۶۱۰۰۰

۶-۴

## حبوبات

حبوبات همانند: لوبیا، نخود فرنگی، عدس، لپه و سایر سبزیجات غلافدار به صورت تازه و خشک

کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۱۳

کلیه ردیفهای فرعی ۰۷۰۸

۷-۴

## سویا

## پروتیین سویا

۲۱۰۶۱۰۲۰

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۵۲۴/۲۱۲/۱۳۹۲/۸/۱-د توضیح داده است که:

«احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ۹۲/۳۳۸ (شماره پرونده ۹۲۰۹۹۸۰۹۰۰۰۳۱۰۲۶) موضوع دادخواست شرکت کابل مسین به خواسته ابطال بخشنامه های شماره ۳۱۰۹۱-۳۸۸/۱۲/۲۶ و ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ معاونت مالیات بر ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۲۶۰/۲۶۸۰-۱۳۹۲/۷/۳ معاونت مذکور مستحضر می دارد: بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مشخصاً کالاهایی را بر شمرده که جملگی کالاهای مصرفی هستند که در سبد مصرفی خانوار قرار دارند به عبارتی آنچه که مورد نظر قانونگذار در این بند می باشد معافیت مصرف کننده نهایی این قبیل کالاهاست و شکر که در زمره کالاهای مصرفی محسوب می شود در کنار آرد خبازی، نان، گوشت ... قرار گرفته برای تنویر موضوع لازم به ذکر است که همان گونه که آرد خبازی که صرفاً آردی است که مورد استفاده نانوا (خباز) به کار می رود و مورد استفاده مصرف کننده نهایی است از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده معاف گردیده و در واقع آرد مصرفی دیگر اصناف از شمول بند ۴ ماده ۱۲ خارج می گردند و همچنین شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان که مورد استفاده مصرف کننده نهایی است از دیگر اقلام شیر خشک که مصارف دیگری دارند جدا گردیده است، به همین اعتبار در مورد شکر نیز وضعیت به همین منوال می باشد و در بند مذکور آن چه که از شکر در ذهن متبادر می شود، شکر مصرفی است بدین معنا که شکر مصرفی مورد استفاده مصرف کننده نهایی از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد بنابراین شکر خام تصفیه نشده و یا شکر صنعتی و نیز شکری که جزء مواد اولیه کالاهای وارداتی (نظیر شیرینی و غیره) می باشد از شمول معافیت موضوع بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج

می باشد و چنانچه منظور مقنن معافیت شکر خام تصفیه نشده یا مواد اولیه آن می بود باید به صراحت در ماده ۱۲ ذکر می گردید.

علی ایحال بخشنامه های مورد اعتراض شاکی در راستای قانون فوق الذکر صادر گردیده و هیچ گونه مغایرتی با آن نداشته و تاریخ اجرای بخشنامه نیز مطابق ماده ۵۳ قانون از اول مهر ماه سال ۱۳۸۷ (تاریخ لازم الاجرا شدن قانون) می باشد، تقاضای رسیدگی و رد دادخواست شاکی و استواری بخشنامه های صادره به جهت جلوگیری از تضییع حقوق حقه دولت را دارد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۱/۲۹ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

#### رای هیأت عمومی

مطابق بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ عرضه آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان و واردات آنها از پرداخت مالیات معاف است. نظر به اینکه سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه های مورد شکایت معافیت را به قند و شکر آماده مصرف اختصاص و اجرای آن را به تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ تسری داده است، بخشنامه های مورد شکایت مغایر حکم قانونی فوق الذکر است و به جهت ایجاد محدودیت و عطف به ماسبق شدن، مغایر ماده ۴ قانون مدنی و خارج از اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

مرتضی علی اشراقی - معاون قضایی دیوان عدالت اداری