



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۶۰۴۹۵۷ مورخ ۱۴۰۲/۰۳/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « و همچنین خمیر آماده نان» از نامه شماره ۵۵۶۶۵/۲۳۲-د/۱۴۰۰-۸/۹ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

شماره دادنامه: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۰۶۰۴۹۵۷

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۳/۹

شماره پرونده: ۱۰۶۹۸۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « و همچنین خمیر آماده نان» از نامه شماره ۵۵۶۶۵/۲۳۲-د/۱۴۰۰/۹/۸ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت « و همچنین خمیر آماده نان» از نامه شماره ۵۵۶۶۵/۲۳۲-د/۱۴۰۰/۹/۸ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" در نامه مورد شکایت پس از اینکه ذکر شده عرضه و واردات انواع نان (اعم از صنعتی و سنتی) از جمله نان پیتزا چنانچه به عنوان نان شناخته شوند از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد، مقرر گردیده که «این معافیت قابل تسری به مواد اولیه تولید نان و همچنین خمیر آماده نان و خمیر پیتزا نمی باشد.» از آنجا که ماده اصلی تهیه نان، آرد خبازی است و آرد خبازی و نان، هر دو در کنار هم در بند ۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که در زمان صدور نامه مورد شکایت قانون حاکم بوده و نیز در جز ۳-۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به عنوان موارد معاف از پرداخت مالیات و عوارض ذکر شده اند. همچنین اینکه بدیهی است خمیر آماده نان از آرد تهیه شده، که کالایی است معاف و به صورت خمیر هم قابل مصرف نیست و الزاماً باید تبدیل به نان که آن

هم کالایی است معاف بشود لذا به نظر نمی رسد که این خمیر را که تنها مرحله ای میانی بین آرد و نان است، بتوان مشمول پرداخت مالیات و عوارض دانست و حکم داد که آرد خبازی و نان هر دو معافند، اما همین آرد معاف، با افزودن آب و خمیر مایه، مشمول مالیات شده و پس از حرارت و تبدیل به نان هم مجدداً معاف می شود. به عبارت دیگر نمی توان آرد خبازی و نان را معاف دانست اما خمیر نان را که چیزی جز آرد مخلوط با آب یا به عبارت دیگر نان پخته نشده نیست به صرف عدم ذکر لفظ خمیر در میان موارد معاف مشمول قلمداد نمود. نمونه تالی فاسد چنین حکمی این است که همه نانوائی ها، که به دلیل تولید و فروش کالای معاف تکلیفی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده ندارند، با فروش روزانه یک یا چند چانه خمیر نان به مشتریان در حکم تولید کننده و فروشنده توام کالاهای معاف و غیر معاف محسوب شده، قانوناً مکلف به اخذ مالیات و عوارض متعلقه خمیر نان فروش رفته و ادای همه تکالیف قانونی مرتبط با آن می شوند. گرچه موضوع به اندازه کافی روشن است اما برای روشن تر شدن آن می توان از رای شماره ۱۳۹۶/۱/۲۹-۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری هم وحدت ملاک گرفت، که وفق آن مقرره مورد شکایت که علاوه بر حکم به عطف به ماسبق «معافیت را به قند و شکر آماده مصرف اختصاص» داده و شکر خام تصفیه نشده را که تنها مرحله ای پیش از تهیه شکر مصرفی است، از شمول معافیت خارج دانسته ابطال نموده است.

لذا با اتخاذ ملاک از رای مذکور و به دلیل مغایرت حکم نامه مورد شکایت به عدم شمول معافیت به خمیر آماده نان با بند ۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که در زمان صدور قانون حاکم بوده و کماکان در جزء ۳-۵ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و نیز خروج از حدود اختیارات از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن که موجب تضییع حقوق مصرف کنندگان این کالا گردیده درخواست ابطال از زمان صدور عبارت «و همچنین خمیر آماده نان» را دارم.

متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۴۰۰/۹/۸-د/۵۵۶۶۵/۲۳۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور:

"جناب آقای هاشمی

مدیرکل محترم امور مالیاتی استان فارس

با سلام

بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۰/۷/۲۵-د/۵۵۰۹۶/۱۰۲/۱۰۲ در خصوص موضوع مطروحه به آگاهی می رساند: به موجب بند ۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و ردیف ۴-۲ موضوع فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده ۱۲ قانون مذکور، ضمیمه بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۲۳-۱۶۹/۹۶/۲۶۰ عرضه و همچنین واردات انواع نان (اعم از صنعتی و سنتی) از جمله نان پیتزا چنانچه به عنوان نان شناخته شوند و همچنین ردیف ۹-۴ فهرست ضمیمه بخشنامه فوق الذکر انواع پنیر از جمله پنیر پیتزا از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد و این معافیت قابل تسری به مواد اولیه تولید نان و همچنین خمیر آماده نان و خمیر پیتزا نمی باشد. 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 ۱۴۰۱/۱۲/۱۶-ص/۲۶۵۴۲/۲۱۲ توضیح داده است که:

" بر اساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها (به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲ قانون مذکور) مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. در این راستا و به استناد بند ۴ ماده ۱۲ قانون مزبور واردات و عرضه صرفاً آرد خبازی و نان از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف است. معافیت های مقرر در این قانون به موجب مفاد ماده ۱۲ بر عرضه کالاها یا خدمات خاص مصرح در آن وضع شده و هیچ گونه معافیتی برای اشخاص پیش بینی نشده است. معافیت های تعیین شده در ماده ۱۲ قانون موصوف، صرفاً در مقطع عرضه کالاها و ارایه خدمات به خریداران کالا و خدمات موضوعیت دارد و نمی توان معافیت آن کالاها و خدمات را به نهاده ها و خدمات به کار رفته در آنها تسری داد، مگر آن که به موجب قانون صراحتاً در شمار کالاها و خدمات معاف قرار گیرد، بنابراین در چارچوب مفاد این ماده آرد خبازی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد و این معافیت به نهاده ها و سایر خدمات و عوامل تولید که در عرضه آرد خبازی، نان و ... به کار رفته قابل تسری نمی باشد. چرا که صرفاً درمقطع عرضه نان و آرد خبازی چنین معافیت موضوعیت دارد و خمیر نان به لحاظ عدم تصریح در قانون مشمول این معافیت نمی شود.

بدیهی است در تعیین محدوده مشمول معافیت های این نظام مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل مشمول مالیات، باید به قدر متیقن اکتفا شود، بنابراین تفسیر موسع و تسری مفهوم عبارت «آرد خبازی و نان» به کالاهای مراحل میانی فرآیند تبدیل آرد خبازی به نان نظیر خمیر آماده نان، فاقد وجاهت قانونی است. از آنجا که هرگونه تفسیر شخصی در خصوص معافیت ماده ۱۲ قانون صدرالاشاره که موجبات تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات را موجب گردد به قسمی که معافیت ها به موارد غیرمصرح گسترش یابد، بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی و بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور مبنی بر این که «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال های اجرایی قانون برنامه ممنوع است.» دخالت در شیون مختص به قانونگذار است و از لحاظ اجرای قانون امکان پذیر نبوده و مستلزم تصریح موارد و اصلاح قانون و یا ارایه تفسیر قانونی از سوی مجلس شورای اسلامی خواهد بود، لذا افزودن برخی از اقلام به خدمات معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مرقوم که موجب افزایش طیف وسیعی از کالاها و خدمات معاف شود مغایر با اهداف اجرایی این قانون می باشد. تاکید می نماید نامه شماره ۵۵۶۶۵/۲۳۲-د/۱۴۰۰/۹/۸ در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ بوده و ترتیبات مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ بر آن جاری نمی باشد. با عنایت به مراتب فوق و نظر به عدم خروج دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، از حیثه اختیارات و صلاحیت های قانونی در صدور نامه مورد شکایت رد شکایت شاکی مورد استدعا است."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۳/۹ با حضور رییس 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

براساس بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ به عنوان قانون حاکم در زمان صدور مقرر مورد شکایت، آرد خبازی و نان از پرداخت مالیات معاف اعلام شده است و با توجه به اینکه معافیت های مالیاتی مقرر در قوانین نباید به صورت موسع تفسیر شوند، بنابراین نظر به عدم ذکر عبارت «خمیر آماده نان» در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مبنایی برای مشمول معافیت نسبت به آن وجود ندارد و عبارت مورد

شکایت در نامه شماره ۵۵۶۶۵/۲۳۲/د مورخ ۱۴۰۰/۹/۸ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن همین حکم است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار نبوده و ابطال نشد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین