



رای شماره ۱۱۷۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۶/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره
۱۳۹۹/۰۴/۱۹-ص-۶۱۴۳/۲۳۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۱۷۵

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۶/۲۲

شماره پرونده: ۰۰۰۳۹۸۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۳۹۹/۰۴/۱۹-ص-۶۱۴۳/۲۳۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۳۹۹/۰۴/۱۹-ص-۶۱۴۳/۲۳۲ 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 می رساند قانونگذار در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، معافیت هایی را برای عرضه کالاها و ارائه خدمات و همچنین واردات آنها، در نظر گرفته است از جمله معافیت خوراک دام و طیور در بند ۱۵ این ماده که با وجود حذف معافیت از مالیات بر ارزش افزوده واردات برخی کالاها در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ وفق جزء ۲ بند (الف) و تبصره ۱ ماده ۹ این قانون هم، معافیت از مالیات بر ارزش افزوده واردات آن کماکان برقرار است. برداشتی که از شمول این معافیت می توان داشت از دو شق خارج نیست. نخست اینکه معافیت مذکور را تنها شامل خوراک آماده و کامل دام و طیور دانست و هیچ یک از اجزاء و مواد اولیه این خوراک را مشمول چنین معافیتی ندانست. روشن است که چنین برداشتی مطابق با قانون نیست و در این خصوص می توان از رای شماره ۱۳۹۶/۱۰/۱۹-۱۰۴۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری وحدت ملاک گرفت که در آن شمول معافیت شکر به شکر خام که ماده اولیه تولید شکر خوراکی مورد تایید قرار گرفته است. همچنین بدیهی است که هدف قانونگذار تشویق واردات و ضربه زدن به تولید داخلی نیست تا واردات کالاهای آماده را مشمول معافیت نماید اما واردات مواد اولیه تولید همین کالاها را مشمول معافیت ننماید.

برداشت دوم که برداشتی درست مطابق قانون و مراد قانونگذار و مصالح کشور است، برداشتی است که معافیت مربوط به کالای وارداتی را عیناً شامل مواد اولیه وارداتی کارخانه های داخل برای تولید همان کالا یا اجزایی از آن

می داند. سازمان امور مالیاتی کشور هم بر اساس همین برداشت درست و قانونی، در بخش مربوط به خوراک دام و طیور در بند ۱۵ فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، موضوع بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۱۳-۱۶۹/۹۶/۲۶۰ هم معافیت مذکور را هم شامل خوراک آماده دام و طیور و هم مواد اولیه لازم برای تولید آن نموده است. از جمله این موارد ردیف ۱۴-۳-۱۵ است که کلیه ویتامین های مصرفی در خوراک دام و طیور شامل B۱۲,E,H۲,C,D۳,D,K۳,K (فولیک اسید B۹) B۵,B۶ (نیکوتینیک اسید B۳) A,B۱,B۲ را گرچه به ذکر عنوان جز موارد معاف ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده ذکر نشده، عیناً مانند خوراک آماده دام و طیور مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده دانسته است.

از آنجا که این حکم نامه مورد شکایت مغایر منطوق بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و نیز جزء ۲ بند (الف) و تبصره ۱ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ و همچنین خارج از حدود اختیارات صادر کننده نامه از حیث تضييق حدود و ثغور قانون است و موجبات تضييق احتمالی حقوق تولیدکنندگان داخلی ویتامین های مصرفی خوراک دام و طیور را فراهم آورده، درخواست ابطال آن را از زمان صدور دارم. "

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۱۹-ص/۶۱۴۳/۲۳۲ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور:

" مدیرکل محترم مرکز واردات و امور مناطق آزاد و ویژه گمرک جمهوری اسلامی ایران

با سلام و احترام،

بازگشت به نامه شماره ۱۳۹۹/۳/۲۶-۳۰۴۲۸۶/۹۹ همان طور که در نامه شماره ۱۳۱۷۲/۲۶۷-ص/۱۳۹۶/۲/۲۶ تصریح گردیده است، معافیت موضوع بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، قابل تسری به واردات و عرضه مواد اولیه مورد مصرف در تولید ویتامین های مصرفی خوراک دام و طیور موضوع ردیف ۱۴-۳-۱۵ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۲۳-۱۶۹/۹۶/۲۶۰ (از جمله B۱۲,E,H۲,C,D۳,D,K۳,K (فولیک اسید B۹) B۵,B۶ (یکوتینیک اسید B۳) A,B۱,B۲) 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 ۷۱۱/۲۱۲-ص/۱۴۰۱/۱/۲۰ توضیح داده است که:

" به موجب مقررات قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها (به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲ قانون مزبور) مشمول مالیات و عوارض می باشد. معافیت های موضوعه در ماده ۱۲ آن با هدف عدم پرداخت مالیات و عوارض از سوی مصرف کنندگان کالاها و خدمات پیش بینی شده است. وفق مقررات بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون یاد شده صرفاً عرضه و واردات خوراک دام و طیور، آبزیان و زنبور عسل از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. معافیت های موضوع این ماده حصری بوده و محدود به کالاها و خدمات قید شده در آن می باشد و به هیچ وجه قابل تسری به عرضه و واردات مواد اولیه و نهادهای غیرمعاف به کار رفته در تولید کالای معاف، ارائه خدمات جانبی، خدمات بسته بندی و خدمات مشابه و ... نخواهد بود. بر این اساس معافیت موضوع بند مزبور قابل تسری به واردات و عرضه مواد اولیه مورد مصرف در تولید ویتامین های مصرفی خوراک دام و طیور موضوع ردیف ۱۴-۳-۱۵ بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۲۳-۱۶۹/۹۶/۲۶۰ (از جمله B۱۲,E,H۲,C,D۳,D,K۳,K (فولیک اسید B۹) B۵,B۶ (یکوتینیک اسید B۳) A,B۱,B۲) نمی باشد.

با توجه به اصول ۵۱ و ۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در خصوص قانونی بودن معافیت ها و صلاحیت مجلس شورای اسلامی در شرح و تفسیر قوانین عادی، تفسیر شخصی شاکی در خصوص معافیت ماده ۱۲ قانون صدرالاشاره نمی تواند مبنای تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات گردد و سطح معافیت ها را به موارد غیر مصرح گسترش دهد. افزون بر اینکه بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور مقرر داشته است: «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال های اجرایی قانون برنامه ممنوع است، لذا افزودن دیگر اقلام به کالاهای معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که موجب افزایش معافیت به طیف وسیعی از کالاها و خدمات می گردد مغایر با اهداف اجرایی این قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور می باشد. به استناد حکم جزء ۲ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ عرضه «دام زنده و خوراک آن، کلیه مواد اصلی تولید مثل دام زنده مطابق پروانه صادره توسط وزارت جهاد کشاورزی، پوسال (کمپوست)، کشت بافت و بستر آماده کشت بافت» از پرداخت مالیات و عوارض معاف بوده و وفق مقررات تبصره ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مزبور واردات کالاهای موضوع جزء ۲ بند (الف) این ماده معاف از پرداخت مالیات و عوارض می باشد. بنابراین ملاحظه می فرمایند قانونگذار با وضع قانون جدید مجدداً این معافیت را قابل تسری به نهاده ها و عوامل غیرمعاف از جمله مواد اولیه به کار رفته در تولید یا عرضه کالاهای معاف ندانسته است. بنابراین تولیدکنندگان کالاهای معاف، مکلف به پرداخت مالیات و عوارض متعلق بابت خرید مواد اولیه و نهاده های مشمول به مودیان مشمول این نظام مالیاتی می باشند. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۶/۲۲ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

براساس بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه و واردات خوراک دام و طیور و آبزیان و زنبور عسل از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و با توجه به اینکه برمبنای اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران موارد معافیت از پرداخت مالیات باید به موجب قانون باشد و معافیت های مقرر در بند ۱۵ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ محدود به کالاها و خدمات قید شده در آن است، لذا این معافیت های قانونی قابل تسری به واردات و عرضه مواد اولیه مورد مصرف در تولید ویتامین های مصرفی خوراک دام و طیور نخواهد بود و بر همین اساس نامه شماره ۶۱۴۳/۲۳۲/ص-۱۹/۴/۱۳۹۹ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن همین حکم است، خارج از حدود اختیار و خلاف قانون نیست و ابطال نشد. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری