



رای شماره ۲۴۱۹ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (مفاد نامه‌های شماره ۱۳۵۳/۲۱۰ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۲۸ و شماره ۳۹۱۴/۲۱۰ ص مورخ ۲/۳/۱۴۰۱ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آنها مقرر شده است که چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور ندارد، ابطال شد.)

## بسم الله الرحمن الرحيم

### شماره دادنامه:

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۹/۲۲

شماره پرونده: ۱۰۱۴۵

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه های شماره ۱۳۵۳/۲۱۰ ص-۱۴۰۱/۰۱/۲۸ و ۳۹۱۴/۲۱۰ ص-۱۴۰۱/۰۳/۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه های شماره ۱۳۵۳/۲۱۰ ص-۱۴۰۱/۰۱/۲۸ و ۳۹۱۴/۲۱۰ ص-۱۴۰۱/۰۳/۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" وفق ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و بند (پ) آن مقرر شده «نرخ مالیات و عوارض کالاهای نفتی، فلزات گرانبها، سیگار، نوشابه و سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت به شرح زیر تعیین می شود. نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت (به استثنای کالاهای موضوع بند «ت» این ماده) تولید داخل مشمول مالیات و عوارض با نرخ ۱۶٪ و واردات آنها مشمول مالیات و عوارض با نرخ ۳۶٪ میباشند. فهرست کالاهای موضوع این بند و واحدهای تولید کننده آنها حداکثر ۲ ماه پس از ابلاغ این

قانون به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حداکثر ۱ ماه بعد از آن توسط کارگروهی مرکب از نمایندگان تام الاختیار وزارتخانه مزبور، وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی تصویب می شود. تغییرات فهرست مورد نظر تا انتهای دی ماه هر سال (برای اجرا در سال بعد) به ترتیب فوق تصویب و توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای اجرا اعلام می گردد. در صورت عدم تصویب فهرست مزبور در مهلت مقرر فهرست پیشنهادی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پس از تأیید شورای عالی سلامت و امنیت غذایی ملاک عمل است.»

مع الأسف نه تنها دو ماه پس از ابلاغ قانون بلکه تا انتهای دی ماه سال ۱۴۰۰ هم فهرست کالاهای موضوع این بند و واحدهای تولید کننده آنها اعلام نشده و حال با وجود گذشت قریب به یک سال از ابلاغ اولیه این قانون معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، طی نامه شماره ۲۱۰۳۵۳/ص-۱۴۰۱/۲۸ خطاب به مدیر مالی و اقتصادی شرکت فروشگاه های زنجیره ای افق کوروش مقرر نموده که «چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (ب) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است، بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور نداشته و مؤدیان مربوطه مکلف به اجرای قانون از مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ (از تاریخ لازم الاجرا شدن مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰) خواهند بود» و متعاقباً عین همین حکم را در نامه شماره ۲۱۰۳۹۱۱۴/ص-۱۴۰۱/۳۲ خطاب به معاون امور گمرکی گمرک اعلام نموده است.

در این خصوص که تا زمان عدم اعلام فهرستی که مقنن مقرر نموده تکلیف اجرای قانون چیست، می توان به سادگی از رای شماره ۱۵-۲۰۱ مورخ ۱۳۹۷/۶/۱۷ شورای عالی مالیاتی، در خصوص تاریخ اعمال بند (الف) ماده ۲۵ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، که با وجود ابلاغ قانون و مشخص بودن مصادیق کالاهای معدنی خام، معهداً زمان اجرای قانون را از زمان اعلام فهرست کالاها توسط شورای اقتصاد و نیز دادنامه شماره ۱۴۰۰/۲/۱۹-۱۴۰۰/۰۹۷۰۹۰۶/۱۰۰۷۶ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری که قانونی بودن این رای شورای عالی مالیاتی را مورد تأیید قرار داده، وحدت ملاک گرفت و بر این اساس مغایرت نامه های مورد شکایت با بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و خارج از حدود اختیارات بودن آن را مسلم دانست. لذا ابطال نامه های مورد شکایت از تاریخ تصویب مورد تقاضا می باشد.

متن مقررهای مورد شکایت به شرح زیر است:

الف- نامه شماره ۲۱۰۳۹۱۴/ص-۱۴۰۱/۳۲:

" معاون محترم امور گمرکی گمرک جمهوری اسلامی ایران

پیرو نامه شماره ۲۱۰۳۵۰/ص-۱۴۰۱/۲۸ در خصوص تبیین موضوع فهرست نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز وارداتی (بند پ ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰) به استحضار می رساند:

۱- با عنایت به مفاد بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است، بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور نداشته و مؤدیان مربوطه مکلف به اجرای قانون از مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ می باشند.

۲- اعمال نرخ های مقرر در بند صدرالاشاره در خصوص سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت، منوط به تشکیل کارگروه مربوط، تصویب و ابلاغ فهرست مذکور از سوی مراجع ذی ربط است.

بر این اساس و با عنایت به مراتب فوق الذکر خواهشمند است نسبت به وصول مالیات بر عوارض و اوارات نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز با نرخ ۳۶٪ اقدام و چنانچه از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰/۱۰/۱۳) نسبت به وصول مالیات و عوارض کالاهای مزبور اقدام نشده است، در اجرای مفاد ماده ۱۳۵ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰ نسبت به وصول مالیات و عوارض معوقه تمهیدات لازم صورت گیرد. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی "

ب- نامه شماره ۲۱۰/۱۳۵۲-ص-۱۴۰۱/۱/۲۸:

" مدیر محترم مالی و اقتصادی شرکت فروشگاه های زنجیره ای افق کورس

بازگشت به نامه شماره ۱۴۰۰/۱۲/۱۶-E,OK,۰۰۰/۸۸۶۴ در خصوص موضوع مطرح شده، موارد زیر برای آگاهی آمده است:

۱- با عنایت به مفاد بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ که مقرر می دارد؛ «نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت (به استثنای کالاهای موضوع بند ت این ماده) تولید داخل مشمول مالیات و عوارض با نرخ ۱۶ درصد و واردات آنها مشمول مالیات با نرخ ۳۶ درصد می باشند. فهرست کالاهای موضوع این بند و واحدهای تولیدکننده آنها حداکثر ۲ ماه پس از ابلاغ این قانون به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حداکثر یک ماه بعد از آن توسط کارگروهی مرکب از نمایندگان تام الاختیار وزارتخانه مزبور، وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی تصویب می شود. تغییرات فهرست مورد نظر تا انتهای دی ماه هر سال (برای اجرا در سال بعد) به ترتیب فوق تصویب و توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای اجراء اعلام می گردد. در صورت عدم تصویب فهرست مزبور در مهلت مقرر، فهرست پیشنهادی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پس از تأیید شورای عالی سلامت و امنیت غذایی، ملاک عمل است». بر این اساس چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است، بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور نداشته و مؤدیان مربوطه مکلف به اجرای قانون از مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ (از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰) خواهند بود.

۲- اعمال نرخ های مقرر در بند صدرالاشاره در خصوص سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت، منوط به تشکیل کارگروه مربوط، تصویب و ابلاغ فهرست مذکور از سوی مراجع ذی ربط است. -سرپرست معاونت حقوقی و فنی مالیاتی"

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۵/۱۸-د-۲۱۲/۲۹۶۰۴ اعلام کرده است که:

" ۱- نظر به اینکه مفهوم «سایر کالاهای آسیب رسان به سلامت» در بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مبهم و مصادیق آن نامشخص می باشد، در این بند از قانون مقرر شده است فهرست کالاهای موضوع این بند و واحدهای تولید کننده آنها حداکثر دو ماه پس از ابلاغ این قانون به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حداکثر یک ماه بعد از آن توسط کارگروهی مرکب از نمایندگان تام الاختیار وزارتخانه مزبور، وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی تصویب می شود.

۲- همچنین این مطلب که عبارت «فهرست کالاهای موضوع ...» به آخرین عبارت یعنی «سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت تعلق می‌گیرد» معطوف می‌شود، با اصل حقوقی در تطابق و هماهنگی است.

۳- لازم به ذکر است که نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان هم تولید داخل و هم وارداتی آن به عنوان کالاهای خاص مشمول نرخ‌های ۱۶٪ و ۳۶٪ می‌باشد. لذا چنانچه اعلام واحدهای تولیدی مبنای عملیاتی شدن بند (پ) ماده ۲۶ قانون مزبور باشد، قاعدتاً بخش واردات آن به دلیل عدم توانایی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در اعلام واحدهای تولیدی محصولات مزبور، قابلیت اجرا را نخواهد داشت.

۴- ضمناً با توجه به تصریح محصول نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز در صدر بند (پ) ماده ۲۶ قانون با این استدلال که نام واحد تولیدی آن اعلام نشده است، امکان عملیاتی کردن آن وجود نخواهد داشت، در این صورت حتی نمی‌توان از محصول فوق با نرخ عمومی موضوع ماده ۷ قانون یعنی با نرخ ۹٪ هم مالیات و عوارض مطالبه نمود و این در حالی است که سایر کالاهای آسیب‌رسان که هنوز فهرست آنان اعلام نشده مشمول نرخ عمومی می‌باشند.

۵- حکم تبصره ۸ الحاقی به ماده ۱۴ قانون معادن موضوع بند (الف) ماده ۳۵ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور راجع به عدم شمول معافیت مالیاتی صادرات مواد خام، صرفاً در خصوص تاریخ ابلاغ فهرست کالاهای مذکور در اجرای تبصره ۱۱ الحاقی به ماده ۱۴ قانون معادن می‌باشد.

با توجه به توضیحات فوق تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده ۲۶ قانون مذکور به صراحت مشخص شده است. اعمال نرخ موضوع بند صدرالذکر از سوی سازمان امور مالیاتی کشور صرفاً در خصوص سایر کالاهای آسیب‌رسان، منوط به تصویب و ابلاغ فهرست مذکور (به تفکیک تولید داخل و وارداتی) از سوی مراجع ذی‌ربط است و اعمال نرخ مالیات سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت منوط به این است که فهرست واحدهای تولیدکننده آنها نیز ابلاغ شود.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۱/۰۹/۲۲ 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

بر اساس بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰: «نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت (به استثنای کالاهای موضوع بند (ت) این ماده) تولید داخل مشمول مالیات و عوارض با نرخ شانزده درصد و واردات آنها مشمول مالیات و عوارض با نرخ سی و شش درصد می‌باشند. فهرست کالاهای موضوع این بند و واحدهای تولیدکننده آنها حداکثر دو ماه پس از ابلاغ این قانون به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و حداکثر یک ماه بعد از آن توسط کارگروهی مرکب از نمایندگان تام‌الاختیار وزارتخانه مزبور، وزارت صنعت، معدن و تجارت و وزارت امور اقتصادی و دارایی تصویب می‌شود. تغییرات فهرست موردنظر تا انتهای دی ماه هر سال (برای اجرا در سال بعد) به ترتیب فوق تصویب و توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای اجرا اعلام می‌گردد. در صورت عدم تصویب فهرست مزبور در مهلت مقرر، فهرست پیشنهادی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پس از تأیید شورای عالی سلامت و امنیت غذایی، ملاک عمل است.» نظر به اینکه براساس حکم قانونی مذکور، کارگروه موضوع بند (پ) ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده صرفاً در خصوص تصویب فهرست سایر کالاهای آسیب‌رسان اتخاذ تصمیم می‌کند و

با توجه به ذکر عنوان نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز در خود ماده تکلیفی در مورد اعلام فهرست آنها ندارد، لذا مفاد نامه‌های شماره ۲۱۰/۱۳۵۳ ص مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۸ و شماره ۲۱۰/۳۹۱۴ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آنها مقرر شده است که چون تکلیف مشمولیت و نرخ نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز تولید داخل و وارداتی مطابق بند (پ) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت مشخص شده است بنابراین این محصول نیازی به اعلام در فهرست مزبور ندارد، منطبق بر قانون بوده و خارج از حدود اختیار نیست، لذا نامه‌های شماره ۲۱۰/۱۳۵۳ ص مورخ ۱۴۰۱/۱/۲۸ و شماره ۲۱۰/۳۹۱۴ ص مورخ ۱۴۰۱/۳/۲ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ابطال نشد./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری