



رای شماره ۳۲۲۳ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (قسمت اخیر نامه شماره ۸۴۸۵/۲۳۲/ص-
۱۴۰۰/۰۸/۱۱ مدیرکل دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که
معافیت از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده قابل تسری به ارائه خدمات بسته بندی برای غیر در قبال دریافت
مابه ازاء نخواهد بود از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۲۲۳

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۰۷

شماره پرونده: ۰۰۰۲۷۶۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارتی از نامه شماره ۸۴۸۵/۲۳۲/ص- ۱۴۰۰/۰۸/۱۱ 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- ۱۴۰۰/۰۸/۱۱ 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، وفق بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه « مراحل بسته بندی،
انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، خشک کردن مانند چای، تفت دادن مانند
نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف
می باشد.» این معافیت در تبصره جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ 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 ۱۴۰۰/۳/۲، خدمات بسته
بندی محصولات کشاورزی، ولو برای غیر و در قبال مابه ازاء 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 بسته بندی برای غیر در قبال مابه ازاء نخواهد بود. لذا با توجه به توضیحاتی که ذکر شد، ضمن درخواست ابطال عبارت « همچنین ارائه خدمات بسته بندی برای غیر در قبال مابه ازاء» 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 ۴۲۰۱/۴۰۰۰الف- ۱۴۰۰/۴/۲۰ در خصوص موضوع مطروحه به آگاهی می رساند:

به موجب بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و ردیف های ۴-۴ و ۴-۶ موضوع فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده ۱۲ قانون مذکور، ضمیمه بخشنامه شماره ۲۶۰/۹۶/۱۶۹- ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ 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 بسته بندی شده از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می باشد. لیکن این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از فهرست بخشنامه مذکور همچنین ارائه خدمات بسته بندی برای غیر در قبال دریافت مابه ازاء 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 ۲۱۲/۱۱۱۷۰-ص- ۱۴۰۰/۱۰/۸ توضیح داده است که:

" به موجب بند ۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ عرضه و همچنین واردات «محصولات کشاورزی فرآوری نشده» از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. همچنین به موجب بند (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجاه ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مقرر گردیده: «مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی، خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد.» لذا ملاحظه می فرمایید خدمات بسته بندی در بند (ر) ماده ۳۳ قانون مزبور موجب فرآوری محصولات کشاورزی نخواهد شد و عرضه محصولات کشاورزی فرآوری نشده اعم از بسته بندی یا فله از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود. ضمناً در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ موارد معافیت ها در دو بخش الف- کالا ب- خدمات تصریح گردیده است که در تبصره ذیل جزء ۱ بند (الف) ماده ۹ این قانون مقرر می دارد: « فعالیت های مربوط به مراحل بسته بندی، انبارداری و نگهداری محصول در دمای مناسب در سردخانه، انجماد محصول (شامل سردخانه)، پاک کردن، درجه بندی، بوجاری بذور، پوست گیری مانند شالی کوبی، شستشو، تمیزکاری، تفکیک، همگن سازی، خشک کردن انواع محصولات مانند چای، کشمش و خرما با روش های مختلف، تفت دادن مانند پخت نخود و پنبه پاک کنی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شود. ارائه خدمات مزبور به محصولات کشاورزی مشمول مالیات و عوارض فروش نیست.» بنابراین

چنانچه قانونگذار صرفاً قصد معافیت خدمات بسته بندی را داشت در جزء بند (ب) ماده ۹ قانون اخیرالذکر به آن اشاره می کرد. این در حالی است که خدمات بسته بندی به عنوان تبصره ای 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 نمی باشد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۲/۷ 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 (ر) ماده ۳۳ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۹۵ : «مراحل بسته بندی، انجماد، پاک کردن، درجه بندی، پوست گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی شوند. خدمات مزبور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد.» نظر به اینکه بر مبنای حکم مقرر در این بند قانونی، خدمات بسته بندی 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 ۱۴۰۰/۳/۲ نیز مورد تأکید قرار گرفته است، بنابراین قسمت اخیر نامه شماره ۲۳۲۸۴۸۵/ص-۱۴۰۰/۸/۱۱ 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 بسته بندی برای غیر در قبال دریافت مابه ازاء 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 می شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری