



موضوع	رای شماره ۱۲۶۳ و ۱۲۶۴ مورخ ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (نامه شماره ۲۳۲۲/۲۱۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از جهت آنکه معافیت های قانونی یادشده را ناظر بر انواع ماست به استثنای ماست های طعم دار اعلام کرده است، از تاریخ تصویب ابطال شد.)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۶۴ و ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۶۳ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱/۰۷/۱۲ شماره پرونده ها: ۰۰۱۰۱۸۸۱ - ۰۱۰۱۰۵۲ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشکایان: آقایان بهمن زبردست و سید مصطفی هاشمی موسوی موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «به استثنای ماست طعم دار» از نامه شماره ۲۳۲۲/۲۱۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: آقای بهمن زبردست به موجب دادخواستی ابطال عبارت «به استثنای ماست طعم دار» از نامه شماره ۲۳۲۲/۲۱۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است: "به استحضار می رساند، با اتخاذ ملاک از رای شماره دادنامه ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۵۳ ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۲۲، عرضه شیر، پنیر و ماست علی الاطلاق و بدون قید و شرط و صرف نظر از طعم و اوصاف دیگر این محصولات از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده است." درخواست ابطال از زمان صدور عبارت «به استثنای ماست طعم دار» را از نامه مورد شکایت، که با اظهار نظری مغایر رای مذکور، ماست طعم دار را از شمول معافیت مذکور خارج نموده و موجب تضییع حقوق خریداران این کالا شده است، به دلیل مغایرت با این رای و نیز مغایرت با جزء (۱-۵) قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و خروج از حدود اختیارات قانونی، از حیث تضییع دامن شمول حکم مقنن، دارم." آقای سید مصطفی هاشمی موسوی نیز به موجب دادخواستی جداگانه اعلام کرده است که: "بر اساس اصل ۵۱ قانون اساسی هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود. لذا به موجب بند ۵ ماده ۹ قانون دایمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۲۲ ماست از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده است. اما در نامه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی به شماره ۲۳۲۲/۲۱۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۱/۱۴ که به پیوست تقدیم می گردد، ماست طعم دار با افزودنی را از این امر مستثنی کرده و آن را مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته است. با مذاقه در ماده ۹ قانون دایمی مالیات بر ارزش افزوده متوجه می شویم که قانون گذار به طور صریح از کلمه ماست به صورت عام استفاده کرده و هیچ استثنایی برای انواع ماست به خصوص ماست طعم دار قایل نشده است. در واقع قانونگذار تمامی انواع ماست اعم از ساده یا طعم دار را از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج کرده است اما دفتر فنی مالیات بر خلاف نظر مقنن آن را مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته است. لذا با توجه به موارد مطروحه از آن مقام عالی درخواست ابطال جمله «انواع ماست به استثناء ماست های طعم دار با افزودنی ها» را دارم." متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر می باشد: "شرکت بین المللی آریا شید شاندیز با احترام؛ بازگشت به نامه شماره SH1756/R مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۳ در خصوص موضوع مطرح شده، به آگاهی می رساند؛ فهرست معافیت های مقرر در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۲۲ در تارنمای سازمان امور مالیاتی به آدرس www.intamedia.ir بارگذاری گردیده و در دسترس عموم قرار دارد. در این راستا به موجب جزء (۱-۳-۵) فهرست مزبور، عرضه انواع ماست به استثناء ماست های طعم دار با افزودنی ها و فرآورده های گوشتی به شرح جزء (۴-۴-۵) فهرست یاد شده از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. همچنین مطابق جزء (۱۳) بند (ب) ماده مذکور، ارائه خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده ای، ریلی و دریایی، از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. در این چارچوب مؤدیان این نظام مالیاتی می بایست در صورت حساب های صادره، ضمن تفکیک اقلام معاف و مشمول مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مزبور، نسبت به انجام کلیه تکالیف قانونی وفق مقررات موضوعه اقدام نمایند. لازم به توضیح است وفق مقررات قانونی و به موجب بخشنامه ها و دستورالعمل های صادره به شماره ۸۴۷۰ مورخ ۱۳۸۸/۰۴/۰۸، شماره ۱۲۳۱ مورخ ۱۳۸۹/۰۱/۲۵، شماره ۴۹۶۱ مورخ ۱۳۸۹/۰۳/۲۳، شماره ۱۲۸۹۴ مورخ ۱۳۸۹/۰۷/۲۶، شماره ۵۱۰۱ مورخ ۱۳۹۰/۰۴/۱۳ و نامه شماره ۳۰۵۰/۲۶۰۶ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۸ وظیفه تشخیص و اظهار نظر در خصوص شمولیت مؤدیان و همچنین مطالبه و وصول مالیات و عوارض و تطبیق آن بر عهده ادارات کل امور مالیاتی ذربط خواهد بود. - سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۹۰۹۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۳ توضیح داده است که: "به استناد ماده ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آن ها (به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۹ قانون مذکور) مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد. معافیت های مقرر در ماده ۹ قانون مزبور، به موجب فهرستی در تارنمای سازمان امور مالیاتی به آدرس www.intamedia.ir بارگذاری شده و دسترس عموم قرار دارد. کالاهای موضوع بند (الف) ماده ۹ قانون

صدرالذکر با هدف تأمین نیازهای خوراکی اقشار آسیب پذیر در سطح حداقلی تعیین شده؛ از این روی معافیت از مالیات و عوارض ارزش افزوده تنها به کالاهایی اختصاص دارد که در آن ماده احصا شده است. در این راستا و به منظور حمایت از مصرف کنندگان و اقشار کم درآمد و کاهش اثر تورمی، قانون گذار عرضه بخشی از کالاهای سبد مصرفی خانوار را در جزء های بند (الف) ماده ۹ قانون یاد شده معاف نموده است. آنچه که از لفظ ماست به ذهن متبادر می شود برابر عرف عام مصرف همگانی دارد و از این روی مقنن عرضه آن را در کنار سایر موارد پرمصرف خانوار (کالای سبد خانوار) معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قلمداد نموده است. بدین لحاظ افزودن ترکیبات به ماست آن را از حالت اولیه خارج می کند و دیگر در عرف، ماست تلقی نمی شود. به موجب جزء (۱-۵) بند (الف) ماده ۹ قانون مزبور، صرفاً عرضه شیر، پنیر و ماست از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از عناوین مندرج در ذیل ماده ۹ قانون مذکور و همچنین شیر، پنیر و ماست طعم دار نخواهد بود. لازم به ذکر است یکی از دلایل عدم معافیت شیر، پنیر و ماست طعم دار این است که هر کالا باید عرفاً دارای اوصاف، ویژگی ها و خواص تغذیه ای یکسان باشد تا از مصادیق آن کالا به شمار آید. در صورت تبدیل شدن کالاهای موضوع این ماده به کالاهای دیگر نمی توان کالاهای تبدیل شده را مشمول معافیت دانست. یادآور می شود، در خصوص اعطای معافیت به کالاهای موضوع بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ پیش تر دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم گردید که هیات تخصصی دیوان عدالت اداری، ضمن تأیید رویه و عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور و به موجب دادنامه شماره ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۱۵۰ مقرر نموده است «با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، بر اساس بند ۴ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، عرضه شیر و واردات آن از پرداخت مالیات موضوع این قانون معاف است. نظر به این که معافیت های مقرر در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده جنبه حصری داشته و تعمیم و تسری آن به محصولات و فرآورده های مرتبط با کالاهای و خدمات مشمول این ماده، مبنای قانونی ندارد، لذا مقرر شد مورد شکایت که بر اساس آن انواع شیرهای طعم دار از شمول معافیت موضوع این ماده خارج شده اند، در اجرای حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده بنابراین خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده ...» با عنایت به مطالب فوق الذکر، اعمال معافیت نسبت به ماست طعم دار موجب توسعه دامنه معافیت ها گردیده و مغایر با اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و بند (الف) ماده ۶ قانون برنامه قانون پنجاه ساله برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران توسعه، خواهد بود، با عنایت به توضیحات پیش گفته، مفاد نامه دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، متضمن شیوه اجرایی قانون بوده و خروج موضوعی از حکم مقنن صورت نگرفته است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۷/۱۲/۱۴ با حضور رییس 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 هیات عمومی ولاً براساس جزء ۵-۱ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲۲ عرضه شیر، پنیر و ماست علی الاطلاق و بدون قید و شرط و صرف نظر از طعم و اوصاف دیگر این محصولات از پرداخت مالیات و عوارض معاف اعلام شده است. ثانیاً هیات عمومی دیوان عدالت اداری براساس رای اخیرالصدور شماره ۱۴۰۱/۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۵۳ مورخ ۱۴۰۱/۵/۲۵ حکم به ابطال مقرره ای صادر کرده است که براساس آن معافیت های مقرر در ماده ۹ قانون مزبور غیرقابل تسری به پنیر طعم دار اعلام شده بود. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۲۳۲/۲۱۷ ص مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۱۴ سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور از جهت آنکه معافیت های قانونی یادشده را ناظر بر انواع ماست به استثنای ماست های طعم دار اعلام کرده است، با حکم مقرر در جزء ۵-۱ قسمت ۵ بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲۲ مغایرت دارد 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 مظفریرییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری