



موضوع	رای شماره ۱۰۴۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۸/۲۶-۵۵/۹۵/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور)
شماره دادنامه: ۱۰۴۹ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ کلاس پرونده: ۹۵/۱۲۳۳ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکي: شرکت بازرگانی توسعه نیشکر کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۸/۲۶-۵۵/۹۵/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شرکت بازرگانی توسعه نیشکر و صنایع جانبی به موجب دادخواستی در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: "ریاست محترم دیوان عدالت اداری با سلام و احترام به استحضار می رساند مستفاد از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوبه ۱۳۸۷/۳/۱۹ مجلس شورای اسلامی در فصل دوم، موضوع معافیتها در بند (۴) ماده ۱۲ شکر را از شمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام نموده است ولی سازمان امور مالیاتی کشور با استنباط یک جانبه و تفسیر اشتباه فنی و حقوقی که برای آن سازمان حکم بخشنامه را دارا می باشد به استناد یک پرسش و پاسخ داخلی فقط شکر سفید را مشمول معافیت دانسته و سایر اقلام شکر مثل شکر خام را معاف ندانسته و طی این مدت از زمان اجرایی شدن قانون فوق الذکر تاکنون مبادرت به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از شکر خام نموده است و اعتراض های صورت گرفته اشخاص ذینفع من جمله این شرکت نتیجه ای در بر نداشته و موجب تضییع حقوق این اشخاص گردیده است این در حالی است که شکر خام در جریان فرآیند تبدیل به شکر سفید متحمل هزینه ای بیشتر از تولید شکر سفید می باشد که به جهت کاهش هزینه های تولید می بایست به طریق اولی از این معافیت بهره مند گردد. چنان که در دیگر فرآورده های مندرج در قانون مارالذکر مثل روغن نباتی چنین امری معمول گردیده و تمامی فرآورده های روغن نباتی مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده و در مواردی هم که مالیات مزبور اخذ گردیده است به واحدهای ذینفع مسترد شده است. با توجه به توضیحات مزبور و نظر به تشابه وضعیت شکر خام با روغن نباتی و ابلاغ نظریه معاونت حقوقی ریاست جمهوری و به لحاظ پیگیری واحدهای ذیربط در تاریخ ۱۳۹۵/۸/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور طی بخشنامه ای به شماره ۵۵/۹۵/۲۰۰ با ابلاغ نظر معاونت حقوقی ریاست جمهوری در خصوص مشمولیت یا عدم مشمولیت شکر خام موضوع بند (۴) ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به شماره ۱۳۹۵/۷/۲۸-۹۲۲۳۱/۱۷۰۷۵ دایر بر اینکه «نظر به اینکه شکر، در بند (۴) ماده ۱۲ به طور مطلق ذکر شده و مقید به نوع خاصی از شکر نشده است، کما اینکه «نان» نیز علی الاطلاق مورد حکم قرار گرفته است و مقید به نان خاصی نشده است، بنابراین شکر خام نیز که از انواع شکر است مشمول بند (۴) ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» شکر خام را نیز مشمول معافیت از پرداخت ارزش افزوده اعلام نموده است منتهی با قید تاریخ اجرا ۱۳۹۵/۷/۲۸ در ذیل بخشنامه شمول معافیت را از این تاریخ اعلام داشته است. نظر به اینکه نظریه معاونت حقوقی رییس جمهور کاشف از این مسیله است که شکر خام نیز از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف بوده است و موارد دریافتی از ذینفعان از جمله این شرکت خارج از حدود اختیارات قانونی و موجب تضییع حقوق اشخاص مذکور گردیده است و می بایست به آنان مسترد گردد لذا به نظر می رسد سازمان امور مالیاتی کشور با درج تاریخ اجرا در ذیل بخشنامه مزبور قصد عدم استرداد وجوه مآخوذه را داشته است حال آن که به موجب آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مواردی که ابطال بخشنامه ای در برگیرنده تضییع حقوق اشخاص بوده است قابل تسری به قبل از تاریخ ابطال و موجب استرداد یا پرداخت خسارتهای مربوطه می باشد و استناد به ماده ۴ قانون مدنی دایر بر اینکه اثر قانون نسبت به آتی می باشد و قابل اثر به ماقبل خود ندارد در مواردی است که حقوق اشخاص ضایع نگردیده باشد و رویه تصمیمات هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز بر این منوال است که آنچه از نتیجه ابطال بخشنامه های سازمانها و ادارات دولتی حاصل می گردد چنانچه از موجبات تضییع حقوق اشخاص باشد قابل تسری به ماقبل از بخشنامه نیز می باشد ولی در مواردی که حقی ضایع نشده باشد و یا در برگیرنده خسارتی نباشد اثر ابطال نسبت به موارد آتی خواهد بود. لذا از محضر آن مقام استدعا دارد دستور فرمایید موضوع در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح و ابطال و حذف تاریخ اجرای بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۸/۲۶-۵۵/۹۵/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام گردد." متن بخشنامه ای که مورد اعتراض قرار گرفته به شرح زیر است : موضوع: ابلاغ نظر معاونت حقوقی رییس جمهور در خصوص مشمولیت یا عدم مشمولیت شکر خام موضوع بند (۴) ماده	

(۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

به پیوست نظر معاونت حقوقی ریاست جمهوری به شماره ۱۳۹۵/۷/۲۸-۹۲۲۳۱/۱۷۰۷۵ که مقرر نموده: «نظر به اینکه «شکر» در بند (۴) ماده (۱۲) به طور مطلق ذکر شده و مقید به نوع خاصی از شکر نشده است، کما اینکه «نان» نیز علی الاطلاق مورد حکم قرار گرفته و مقید به نام خاصی نشده است، بنابراین شکر خام نیز که از انواع شکر است مشمول بند (۴) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد. طرف شکایت علیرغم ارسال و ابلاغ نسخه دوم دادخواست و ضمایم آن تا زمان رسیدگی به پرونده هیچ گونه پاسخی ارسال نکرده است. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۱۰/۱۹ 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 هیات عمومی

مطابق ماده ۵۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ مقرر شده «تاریخ اجرای این قانون در رابطه با مواد ۱۸، ۲۴، ۲۵، ۲۸، ۳۱، ۳۵، ۳۶، ۴۲ و ۴۸ از تاریخ تصویب و در مورد ماده ۵۱ از اول ماه پس از تصویب این قانون خواهد بود و سایر مواد آن از اول مهر ماه سال ۱۳۸۷ است.» با توجه به اینکه مطابق بند ۴ ماده ۱۲ قانون مذکور عرضه و واردات روغن نباتی از پرداخت مالیات معاف بوده و با لحاظ حکم ماده ۵۳ قانون مذکور، حکم ماده ۱۲ از ابتدای مهر سال ۱۳۸۷ مجری است، بنابراین حکم بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۸/۲۶-۵۵/۹۵/۲۰۰ از این حیث که تاریخ اجرای عدم شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر شکر خام را ۱۳۹۵/۷/۲۸ تعیین کرده در حالی که از ابتدای مهر سال ۱۳۸۷ باید اجرا می شد، مغایر قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی - رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

