

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390001521653  
تاریخ تنظیم : 1402/06/14

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

شماره پرونده ها :

140131920001535555 , 140131920001503325

شماره بایگانی شعبه :

0107057 , 0107001

تاریخ دادنامه: 1402/6/14

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقایان بهمن زبردست و مرتضی پورکاویان

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود» از نامه شماره 1401/6/8-ص/232/11764 سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: آقایان بهمن زبردست و مرتضی پورکاویان به موجب دادخواست های جداگانه ابطال عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود» از نامه شماره 1401/6/8-ص/232/11764 سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند:

" در بند 4 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، «آرد خبازی» و در جزء 3-5 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 «آرد» معاف از پرداخت مالیات و عوارض ذکر شده است. تفاوت نحوه معافیت آرد در این دو قانون، که نخست تنها آرد خبازی و سپس مطلق آرد معاف اعلام شده اند، نشانگر نیت مشخص مقنن در این باره است. در واقع انحصار معافیت آرد به تنها آرد خبازی مشکلاتی را در عمل ایجاد کرده بود که با این تغییر حل شدند. از جمله اینکه، شمار زیادی از نانوایی ها با استفاده از همان آرد خبازی، نان هایی مانند نان شیرمال یا نان قندی تهیه می کردند که از انواع نان شیرینی هستند، اما این نان های شیرینی را هم مانند نان های معمولی، بدون احتساب ارزش افزوده به مشتریان می فروختند و گرچه با عرضه این نان های شیرینی در حکم تولید کننده و فروشنده توأم کالاهای معاف و غیرمعاف محسوب شده، قانوناً مکلف به اخذ مالیات و عوارض متعلقه نان شیرینی های فروش رفته و ادای همه تکالیف قانونی مرتبط با آن می شدند، اما سازمان امور مالیاتی هم به دلیل دشواری های انجام این کار، ادای چنین تکلیفی را از این نانوایان مطالبه نمی کرد. همچنین اینکه همان آرد خبازی معاف ممکن بود به فروش برسد و مشتری الزاماً از آن جهت پخت نان استفاده نکرده، آن را در تهیه رشته آش که کالایی غیر معاف است یا انواع خوراک های

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390001521653

تاریخ تنظیم : 1402/06/14

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

### دادنامه

غیرمعاف دیگر استفاده کند، اما بدیهی است در هنگام فروش آرد خبازی قصد و نیت خریدار بر فروشنده آشکار نیست تا بر اساس آن آرد مذکور را معاف یا مشمول محسوب نماید و حتی اگر هم بر فرض محال، چنین امری برای فروشنده آرد امکان داشت، کنترل صحت آن توسط سازمان امور مالیاتی ناممکن بود، لذا این سازمان از ورود به این عرصه هم خودداری نمود تا نهایتاً با تغییر قانون این قبیل مشکلات کلاً رفع گردید.

با این همه در نامه مورد شکایت بدون توجه به این جزئیات و بدون در نظر گرفتن اطلاق عبارت «آرد» در جزء 3-5 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و شمول معافیت به انواع آرد، مقرر شده که: «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود.» در واقع این حکم نه تنها مغایر با جزء 3-5 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 بلکه مغایر با حکم چند سطر پیش همین نامه است، که در آن به درستی آرد برنج را هم جزء آردهای معاف ذکر نموده بود، در حالی که روشن است تنها نانی که با آرد برنج تهیه می شود، نان برنجی است که خود از انواع نان شیرینی و طبعاً کالایی غیر معاف است، پس می توان نتیجه گرفت که معافیت آرد در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 علی الاطلاق بوده، همان گونه که استفاده از آرد برنج برای تهیه نان برنجی، موجب شمول مالیات بر آرد برنج نمی شود، بقیه آردها هم صرف نظر از اینکه به چه مصرفی برسند معافند، به عبارت دیگر معافیت آرد در این قانون فی نفسه است، نه ناشی از تسری معافیت نان، به عنوان محصولی که از آن تهیه می شود، چرا که اصولاً معافیت هیچ محصولی قابل تسری به مواد اولیه آن نیست. گرچه موضوع به اندازه کافی روشن است اما برای روشن تر شدن آن می توان از رأی شماره 14019970905810593-1401/5/25 و 1263-1264 مورخ 1401/7/12 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری هم وحدت ملاک گرفت که وفق آن «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.» لذا با اتخاذ ملاک از آرای مذکور و به دلیل مغایرت عبارت نقل شده از نامه مورد شکایت با جزء 3-5 قسمت 5 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 و نیز خروج از حدود اختیارات، از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن که موجب تضییع حقوق مصرف کنندگان این کالا گردیده، درخواست ابطال از زمان صدور عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود» مورد تقاضا است. "

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

نامه شماره 1401/6/8-ص/232/11764

" مدیر عامل محترم شرکت طعام صنعت البرز

بازگشت به نامه شماره 1401/5/20-700 به آگاهی می رساند، معافیت های موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400، مطابق مقررات بندهای (الف) و (ب) ماده 9 قانون یاد شده، صرفاً بر عرضه کالاها یا

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390001521653  
تاریخ تنظیم : 1402/06/14

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
دادنامه

ارائه خدمات مصرح در آن وضع شده است، فهرست معافیت های مذکور در تارنمای سازمان امور مالیاتی به آدرس [www.intamedia.ir](http://www.intamedia.ir) در دسترس عموم قرار دارد. در این راستا و به موجب جزء 3-5 بند (الف) ماده 9 قانون مزبور و همچنین ردیف (1-3-5) فهرست مذکور عرضه آرد همانند آرد گندم، آرد ذرت، آرد جو، آرد برنج و ... معاف از پرداخت مالیات و عوارض است و بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود. سرپرست دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره 212/26802/ص-1401/12/21 اعلام کرده است:

" 1- به استناد ماده 2 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها مشمول پرداخت مالیات و عوارض می باشد.

2- به موجب جزء 3-5 بند (الف) ماده 9 قانون مزبور، صرفاً عرضه آرد و نان از پرداخت مالیات و عوارض معاف می باشد. این معافیت قابل تسری به اقلام خارج از عناوین مندرج در ذیل ماده 9 قانون مذکور نخواهد بود.

3- کالاهای موضوع بند (الف) ماده 9 قانون یاد شده با هدف تأمین نیازهای خوراکی اقشار آسیب پذیر در سطح حداقلی تعیین شده و تنها به کالاهای نام برده شده اختصاص دارد. در این راستا و به منظور حمایت از مصرف کنندگان و اقشار کم درآمد و کاهش اثر تورمی، قانونگذار عرضه بخشی از کالاهای سبد مصرفی خانوار را در جزءهای بند (الف) ماده 9 قانون یاد شده معاف نموده است. آنچه که از لفظ آرد به ذهن متبادر می شود برابر عرف عام مصرف همگانی بابت تولید نان دارد و از این روی قانونگذار در کنار سایر موارد پرمصرف خانوار (کالای سبد خانوار) عرضه آن را از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف کرده است. بنابراین در صورت تلقی نمودن آرد در مفهوم عام آن، هر کالایی که تبدیل به آرد شود، باید به عنوان کالای معاف از مالیات بر ارزش افزوده تلقی شود و تمامی محصولات به شکل آرد شده (اعم از آرد هسته خرما، آرد بلوط، آرد پسته و ...) معاف از پرداخت مالیات و عوارض تلقی می شوند که این موضوع به طور کامل مغایر با اهداف قانونگذار است. بدیهی است در تعیین محدوده شمول معافیت های این نظام مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات باید به قدر متیقن اکتفا شود لذا تفسیر موسع و تسری مفهوم عبارت «آرد و نان» به انواع آرد ناشی از کلیه کالاها فاقد وجاهت قانونی است.

4- از آنجایی که هرگونه تفسیر شخصی در خصوص معافیت ماده 9 قانون صدرالاشاره که موجبات تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات را موجب گردد به قسمی که معافیت ها را موارد غیر مصرح در قانون گسترش دهد، بنا به اصل 51 قانون اساسی و بند (الف) ماده 6 قانون برنامه پنجساله ششم توسعه مبنی بر «برقراری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا»



دیوان عدالت اداری

شماره دادنامه : 140231390001521653  
تاریخ تنظیم : 1402/06/14

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال های اجرایی قانون برنامه ممنوع است.»، از لحاظ اجرای قانون امکان پذیر نبوده و مستلزم تصریح موارد و اصلاح قانون و یا ارائه تفسیر قانونی از سوی مجلس شورای اسلامی خواهد بود، بنابراین افزایش برخی از اقلام به خدمات معاف موضوع ماده 9 قانون مرقوم که موجب افزایش طیف وسیعی از کالاها و خدمات معاف گردد با اهداف اجرایی این قانون مغایرت دارد و منجر به ایجاد تالی فاسد می گردد.

با توجه به موارد معنونه عبارت «بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود.» هیچ گونه مغایرتی با منویات قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1400 نداشته و نظر به عدم خروج دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی از حیطه اختیارات و صلاحیت های قانونی، رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/6/14 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

قانونگذار در جزء 5-3 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 به صورت علی الاطلاق آرد و نان را از موارد معاف از شمول مالیات ارزش افزوده قرار داده است و این در حالی است که در بند 4 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 معافیت آرد مقید به آرد خبازی شده بود و بر همین اساس و با توجه به رویکرد جدید قانونگذار در جزء 5-3 بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400، آرد به صورت علی الاطلاق مشمول معافیت بوده و در نتیجه عبارت "بدیهی است این معافیت صرفاً قابل تسری به آن دسته از آردهایی است که منتج به تولید نان می شود" در نامه شماره 232/11764/ص مورخ 1401/6/8 سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق حکم قانون معافیت قانونی را منحصر به آن دسته از آردهایی نموده که منتج به تولید نان می شود، متضمن محدود کردن حکم قانونگذار بوده و خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیمگیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

### حکمتعلی مظفری

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001521653  
تاریخ تنظیم : 1402/06/14

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری  
**دادنامه**

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری