

ابطال نامه شماره 18/100 مورخ 22/01/1401 وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

شماره دادنامه: 140331390002373289

تاریخ دادنامه: 1403/10/04

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: انجمن صنفی کارفرمایی کشتارگاه های طیور و قطعه بندی های گوشت و مرغ استان سمنان

طرف شکایت: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

گردش کار: انجمن صنفی کارفرمایی کشتارگاه های طیور و قطعه بندی های گوشت و مرغ استان سمنان به موجب دادخواست و لایحه تکمیلی ابطال نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

" طبق بند 4 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، «گوشت» اعم از گوشت دام سبک، سنگین و گوشت طیور و... به طور «مطلق» معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده است و در فهرست عناوین کالا و خدمات مشمول معافیت های ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده پیوست بخشنامه شماره 31091 مورخ 1388/12/26 معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ردیف 182، «گوشت پرندگان»، اعم از «گوشت انواع پرندگان حلال گوشت همانند مرغ و خروس، بوقلمون، شترمرغ و قطعات و احشاء بدن آنها» نیز معاف از مالیات بر ارزش افزوده بوده است. این شرایط تا 1400 ادامه داشته است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده دایمی مصوب 1400، به موجب جزء (5-4) بند (الف) ماده (9) قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخورداری از معافیت بر ارزش افزوده را منوط به فهرست ارسالی از وزارت بهداشت

بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می نماید.

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی برای سال 1401 در فهرست کالاهای مشمول معافیت گوشت قرمز دام سبک و سنگین و گوشت پرندگان و احشاء بدن آنها را معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام و سازمان امور مالیاتی کشور نیز طبق جزء (5-4-1) و جزء (3-4-5)، عیناً آن را درج می نماید.

مجدداً وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، خارج از موعد قانونی و در اجرای جزء (5-4) بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده، برای اجرا در سال 1401 و طی نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 «امعاء و احشاء دام سبک و سنگین» را «معاف» از مالیات بر ارزش افزوده تشخیص داده و «امعاء و احشاء پرندگان» را «مشمول مالیات» بر ارزش افزوده اعلام کرده است و سازمان امور مالیاتی نیز آن را در سامانه عملیات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی درج کرده است. علی ای حال، موارد نقض شکلی و محتوایی در اجرای قانون و همچنین ابهام در ایفای وظایف قانونی و کارشناسی به شرح ذیل، اعلام می گردد.

1- تعیین مواعد قانونی توسط قانونگذار اقتضای عدالت و مبتنی بر الزامات اجرایی، فنی و مدیریتی بوده و عدم رعایت مواعد قانونی یقیناً در تعارض با حقوق ذی نفعان می باشد و در مانحن فیه، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در تخلفی آشکار بدون رعایت مواعد قانونی فهرست مورد نظر را با چهار ماه تأخیر یعنی در تاریخ 1401/01/22 برای سازمان امور مالیاتی ارسال کرده است.

2- طبق جزء (5-4) بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده، اصولاً وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، صرفاً باید در خصوص «انواع گوشت و فرآورده های گوشتی» اعلام نظر نماید و «امعاء و احشاء پرندگان» در نامه وزارت بهداشت در ردیف گوشت نیامده و از آنجایی که در تعریف فرآورده های گوشتی نیز نمی گنجد. قطعاً جزء فرآورده های گوشتی هم محسوب نمی شود و چون عبارت دیگری در قانون برای آن پیش بینی نشده است. لذا ورود وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به بحث «امعاء و احشاء پرندگان» به عنوان کالای جدید نوعی قانونگذاری محسوب می شود.

این در حالی است که براساس «قاعده ملازمه» که تأکید دارد «اذن در شی، اذن در لوازم آن است» امعاء و احشاء مرغ که از جمله اجزای اصلی بدن مرغ محسوب می شود همانند امعاء و احشاء دام سبک و سنگین که جزء گوشت فرض شده و معاف از مالیات اعلام شده است انتظار این بود «امعاء و احشاء مرغ» نیز گوشت فرض شده و «معاف» از مالیات بر ارزش افزوده اعلام می گردد.

3- با عنایت به این که، وزارت مذکور برای سال 1401 در فهرست کالاهای مشمول معافیت «گوشت پرندگان و احشاء بدن آنها» را معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرده است. تأکید می نماید چطور ممکن است، یک کالا با کیفیت ثابت در یک سال معاف از مالیات باشد و در سال بعد با همان کیفیت، مشمول مالیات باشد. این تعارض فاحش، بدون تردید وهن قانون است و زینده نظام مالیاتی (که قوانین آن باید از بی نقص ترین قوانین باشند) نیست.

4- بررسی جامعه هدف در وضعیت فعلی اقتصادی کشور نشان می دهد اقلام «امعاء و احشاء مرغ از جمله جگر، سنگدان، دل و...» جزء اساسی از سبد غذایی قشر فقیر جامعه بوده و مع الأسف در نظریه وزارت بهداشت، مشمول مالیات بر ارزش افزوده قلمداد شده است. و در مقابل «امعاء و احشاء دام سبک و سنگین» که غذای مورد مصرف اقشار با درآمد متوسط به بالا محسوب می شود در نظریه وزارت بهداشت معاف از مالیات بر ارزش افزوده قلمداد شده است. لذا بدون تردید این عملکرد، شرایط سخت گیرانه مضاعفی را بر فقرا تحمیل کرده است. مضافاً این که عدم معافیت «امعاء و احشاء مرغ» با مبانی و فلسفه «مالیات بر ارزش افزوده» که قرار بود از اغنیا اخذ و برای فقرا هزینه گردد سازگاری ندارد.

5- وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، در اجرای جزء (5-4) بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف بوده است فهرست مورد نظر را برای سازمان امور مالیاتی کشور ارسال نماید. این در حالی است که نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 را نه برای سازمان امور مالیاتی کشور بلکه آشکارا با عدول از قانون برای وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و «امعاء و احشاء کلیه پرندگان» را «مشمول مالیات بر ارزش افزوده» اعلام کرده است. لازم به ذکر است تعیین مخاطب در قانون توسط قانونگذار از اهمیت ویژه ای برخوردار بوده و اقتضای مسیولیت شناسی و پاسخگویی داشته و الزامات اجرایی، مدیریتی و حقوقی را تبیین

می کند و عدم رعایت قانون در تعیین مخاطب یقیناً در تعارض با حقوق ذی نفعان برای شناسایی طرف پاسخگو می باشد. لذا، تأکید می نماید دلیل این اقدام غیر قانونی هرچه باشد نتیجه اجتناب ناپذیر آن عدم اجرای «مر قانون» است. لذا، در این فقره ضمن بیان این انتظار که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سازمان امور مالیاتی در اجرای قوانین مالیاتی باید «مر قانون» را رعایت نمایند. در این مورد که از بدیهیات الزامات امور اداری می باشد. الزاماً، سازمان امور مالیاتی می بایست اولاً به لحاظ نقص ترتیبات اداری از یک سو و از سوی دیگر در اجرای «مر قانون»، نسبت به عودت نامه وزارت بهداشت اقدام و رویه قانونی جاری سال قبل را در سامانه مورد نظر لحاظ می نمود. لذا، صرفاً ذکر این نکته که سازمان زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد پس از اعلام مراتب به وزارت مانع اجرای جزء (5-4) بند (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشد رافع مسیولیت های قانونی نیست. چرا که ممکن است این اقدام وزارت بهداشت در راستای ابهامات طرح شده از سوی سازمان و در راستای اقدام و فشار از بالا صورت گرفته باشد.

لذا استدعا دارد به دلیل عدم رعایت موعد قانونی در ارسال فهرست موصوف، ورود به قانونگذاری، تعارض فاحش در اعلام نظر کارشناسی و انحراف از مبانی و فلسفه «مالیات بر ارزش افزوده»، نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی ابطال گردد.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22

جناب آقای دکتر خاندوزی

وزیر محترم امور اقتصاد و دارایی

با سلام و احترام

پیرو نامه شماره 100/1246 مورخ 1400/09/27 در خصوص موضوع جزء (5-4) بند (الف) ماه 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده، بدین وسیله فهرست ذیل جهت استحضار و هرگونه اقدام مقتضی ارسال می گردد.

ردیف - عنوان کلی - شرح - وضعیت - توضیحات تکمیلی

1- گوشت قرمز دام سبک و سنگین - اعم از تازه، منجمد، قطعه شده، چرخ شده یا بسته بندی - معاف -  
.....

2- امعاء و احشاء دام سبک و سنگین - جگر سفید، جگر سیاه، دل و قلوه به صورت تازه، قطعه شده یا بسته بندی - معاف - سایر امعاء و احشاء مشمول مالیات

3- گوشت مرغ و بوقلمون و شترمرغ - اعم از تازه، منجمد، قطعه شده، چرخ شده یا بسته بندی - معاف -  
.....

4- سایر طیور و پرندگان امعاء و احشاء کلیه پرندگان - ..... - مشمول مالیات - .....

5- انواع ماهی و آبزیان پرورشی یا دریایی - اعم از تازه، منجمد، قطعه شده، یا بسته بندی - معاف - .....

6- امعاء و احشاء ماهی و آبزیان - ..... - مشمول مالیات - .....

7- فرآورده های گوشتی با گوشت قرمز، سفید (طیور، ماهی و آبزیان) - کباب لقمه، همبرگر یا برگرها، ناگت ها به صورت تازه، منجمد، قطعه شده، چرخ شده یا بسته بندی - معاف - .....

8- انواع فرآورده های گوشتی با گوشت قرمز، سفید (طیور، ماهی) - انواع سوسیس و کالباس با هر پایه گوشتی موضوع استاندارد شمار 2303- مشمول مالیات - .....

-وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی"

علی رغم ابلاغ دادخواست و ضمایم آن به طرف شکایت، تا زمان رسیدگی به پرونده در جلسه هیات عمومی پاسخی از طرف آن مرجع واصل نشده است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1403/10/04 با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا و مستشاران 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

برمبنای جز 4-5 قسمت (الف) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400، انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی مطابق فهرستی که هر سال وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تا پایان دی ماه برای اجرا در سال بعد به سازمان امور مالیاتی ارسال می‌کند، از موارد معاف از شمول مالیات بر ارزش افزوده است و با توجه به این که صلاحیت وزارت بهداشت بر مبنای بند قانونی مذکور منحصر به اعلام موارد معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده است و بازه زمانی اعمال این صلاحیت نیز توسط قانونگذار تا پایان دی ماه هر سال تعیین شده، بنابراین نامه شماره 100/18 مورخ 1401/01/22 وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از آن جهت که مرجع صادرکننده آن در بندهای 4، 6 و 8 این نامه فراتر از صلاحیت اعلام موارد معاف از مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با موارد مشمول مالیات مزبور نیز اظهار نظر کرده و خارج از بازه زمانی مقرر در قانون که تا پایان دی ماه هر سال و برای سال بعد است، در فروردین ماه سال 1401 و برای همان سال 1401 نسبت به اعلام موارد اقدام نموده است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ صدور ابطال می‌شود. این رای براساس ماده 93 قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/02/10) در رسیدگی و تصمیم‌گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

\*جدیدترین بخشنامه های مالیاتی را در کالج مالیاتی دنبال کنید

[@Taxkalej](https://t.me/Taxkalej)

<https://taxkalej.com>

کانال تلگرام کالج مالیاتی

سایت کالج مالیاتی