



شماره بخشنامه : 14033139000846787

تاریخ : ۱۴۰۳/۰۴/۱۲

موضوع	رای شماره ۸۴۶۷۸۷-۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰ مورخ ۱۴۰۳/۰۴/۱۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره دادنامه: ۱۴۰۳۱۳۹۰۰۰۸۴۶۷۸۷ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۳/۴/۱۲ شماره پرونده: ۲۰۳۱۰۰ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری شاکي: آقای مرتضی پور کاویان طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت (۹-۱) از جزء (۹) مصادیق معافیت های جزء الف ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال قسمت (۹-۱) از جزء (۹) مصادیق معافیت های جزء الف ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که: "سازمان امور مالیاتی کشور در قسمت (۹-۱) از جزء (۹) مصادیق معافیت های بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ انواع شمش طلا را در صورت مطابقت تعریف موضوع آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مشمول معافیت دانسته است. نظر به اطلاق معافیت انواع شمش طلا در جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مقنن بدون هیچ قید و شرطی صراحتاً انواع شمش طلا را اعم از داخلی و وارداتی از زمره معافیت مالیات بر ارزش افزوده قلمداد نموده است و با اطلاق انواع شمش طلا، آن چیزی که در ذهن بدو متبادر می شود فلز طلا فارغ از اشکال، ابعاد، اوزان و عیار، معاف از مالیات بر ارزش افزوده است و قطع به یقین قانونگذار فلز طلا را معاف از مالیات بر ارزش افزوده قلمداد نموده به این دلیل که شمش طلا با هر عیار و اوزانی حاوی فلز طلا است و فلز طلا می تواند در هر میزان خلوص عیار و هر شکل و شمایلی تولید و روانه بازار و فروش گردد. اساساً تعاریف مندرج در برخی از مقرره ها به واسطه اعمال برخی از استانداردها و ضابطه مندی از سوی برخی از ارگان ها و سازمان ها صورت می گیرد و تعریف موضوع آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران صرفاً ناظر به رعایت مقررات حاکم بر استاندارد ورود و صدور آن است و هرگز این استاندارد پذیری ارتباط معناداری با اعمال معافیت مالیاتی ندارد و می بایست تعریف استاندارد شمش آیین نامه را با اطلاق قانونی انواع شمش طلا با توجه به کارکرد متفاوت این دو مقرره از هم تمیز داد. و یقیناً اگر هدف مقنن از انواع شمش طلا، استاندارد بودن آن بوده، با توجه به اصل آگاهی قانونگذار در تصویب مواد قانونی، مجلس شورای اسلامی رأساً در این خصوص اقدام می نمود. در واقع اطلاق انواع شمش طلا طیف گسترده ای از شهروندان را در حلقه های عرضه در بر می گیرد ولی در مقابل با توجه به مقررات ناظر آیین نامه ورود و صدور، اشخاص بسیار کمتری مشمول استفاده از این ظرفیت خواهند شد. براساس ماده ۲۶ قانون دایمی مالیات بر ارزش افزوده، نرخ مالیات و عوارض کالاهای نفتی، فلزات گران بها، سیگار، نوشابه و سایر کالاهای آسیب رسان به شرح های بندهای (الف)، (ب)، (پ)، (ت) تعیین شده، به طوری که در بند (ب) فلزات گران بها به طلا، جواهر و پلاتین طبقه بندی شده است. در واقع هدف قانونگذار در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ معافیت مطلق برای فلز طلا بوده چرا که یک بار انواع شمش طلا را که ذاتاً حاوی اصل طلا است در جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ تحت عنوان کالای عمومی معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده عنوان نموده و بار دیگر اصل طلا را جزء (۱) بند (ب) ماده (۲۶) قانون مارالذکر تحت عنوان کالای خاص معاف از پرداخت احصاء نموده است و صرفاً در خصوص اجرت ساخت، سود فروشنده و حق العمل کاری بر روی مصنوعات ساخته شده از طلا آن را به واسطه ارزش افزوده ایجاد بر روی طلا مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته است. مع الوصف اطلاعیه سازمان امور مالیاتی در مورخ ۱۴۰۱/۱/۴ متضمن وضع قاعده عام الشمول شده و بر خلاف قانون و حدود اختیارات از سوی سازمان امور مالیاتی	

وضع شده، مستند به بند (۱) ماده (۱۲) و ماده (۸۸) قانون دیوان عدالت اداری ابطال آن از تاریخ تصویب مورد استدعاست.

متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

"معافیت های جزء (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲

.....

جزء ۹- انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صد در صد طلا

۹-۱ شمش طلا و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی

شمش طلا: شمش طلا مطابق تعریف درج شده در آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قرارداد های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۹۵۵۳/ ص مورخ ۱۴۰۲/۶/۴ توضیح داده است که:

"به موجب مقررره معترض عنه، شمش طلا مطابق تعریف درج شده در آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام شده است. شاکی مدعی است، با توجه به قید انواع در عبارت انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی)، وفق جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده به طور مطلق و فارغ از اشکال، ابعاد و میزان عیار، شمش طلا را هر چند که با تعریف آیین نامه فوق مطابقت نداشته باشد، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و برای معافیت مالیاتی شمش طلا، انطباق با تعریف فوق مورد تصریح قرار نگرفته است. به جهت مغایرت قسمت ۹-۱ فهرست کالاهای معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، با جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون فوق، خواستار ابطال آن است. این در حالی است که اولاً- مقصود قانونگذار از قید انواع، ناظر به وارداتی یا داخلی بودن شمش طلا است. ثانیاً- تعریف و مقررات مربوط به شمش استاندارد و فلزات گران بها، در آیین نامه فوق تصریح شده و ملاک عمل می باشد. ثالثاً- این سازمان بر اساس صلاحیت تکلیفی مقرر در تبصره (۲) بند (الف) ماده قانونی فوق و اختیار حاصل از آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه، اقدام به صدور اطلاعیه با موضوع فهرست کالاهای معاف نموده است. رابعاً- مطابق اصل پنجاه و یکم قانون اساسی و بند (الف) ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه، معافیت های مالیاتی جنبه حصری دارند و باید از توسعه آن ها، بدون مبنای قانونی پرهیز کرد.

به موجب ماده (۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آن ها، از لحاظ مالیات و عوارض مشمول مقررات این قانون است. همچنین به موجب جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مزبور، انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صد در صد (۱۰۰٪) طلا، از مالیات و عوارض موضوع این قانون معاف می باشند.

مستفاد از بند (هـ) ماده ۲ قانون پولی و بانکی کشور (با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۹) و همچنین به موجب نص صریح ماده (۱) آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ در خصوص تعریف شمش (شمش استاندارد فلزات گران بها) مقرر شده است: «قطعه فلز همگن و خالص گران بهایی که به صورت قالبی و ریختگی در اوزان مختلف تولید می شود و دارای سطحی صاف بدون حفره و ترک است و مشخصاتی از قبیل وزن، عیار، شماره سریال (حاوی تاریخ تولید و نام و نشان تجاری شرکت تولید کننده بر روی آن حک شده است. شمش استاندارد فلزات گران بها می بایست با حداقل عیار ۹۹۵ در هزار و حداقل وزن یک کیلوگرم باشد.» بنابراین بدیهی است که برای شناخت و درک معنای دقیق و کامل یک واژه یا مفهوم، باید به تعریف آن در رشته علمی مربوطه مراجعه کرد. علاوه بر این، با بررسی های به عمل آمده از خلاصه مذاکرات مجلس در خلال تصویب قانون یاد شده، مشخص شد قید «انواع» به همراه عبارت «وارداتی و داخلی»، به عبارت «شمش طلا» اضافه شده است؛ بدین معنا که منظور قانونگذار از عبارت «انواع»، اشاره به شمش طلای وارداتی و داخلی می باشد. بر این اساس، برخلاف استدلال شاکی، اطلاق شمش طلا به اشکال مختلف و با درصد خلوص متفاوت و همچنین طلای آب شده مغایر مقررات مربوطه می باشد.

به استناد جزء (۱) بند (ب) ماده (۲۶) قانون یاد شده، اصل طلا، جواهر و پلاتین به کار رفته در مصنوعات ساخته شده از فلزات مزبور، معاف از مالیات و عوارض می باشد. لذا چنانچه منظور قانونگذار از انواع شمش طلا، اطلاق طلا به هر شکل و با هر درصد خلوص بود؛ وضع مفاد جزء اخیر الذکر در قانون موصوف، ضرورت و توجیهی نداشت.

برای شمش طلا و فلزات گران بهای ذوب شده خام تعاریف متفاوتی ارائه گردیده است؛ اداره کل صنایع برق، فلزی و لوازم خانگی وزارت صنعت، معدن و تجارت طی نامه شماره ۶۶/۱۷۷۴۸۳ مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۶ مقرر نموده است: «در آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار و استانداردهای داخلی و تعریف شمش استاندارد و فلزات

گران بهای ذوب شده خام درج گردیده است؛ بنابراین شمش طلا متفاوت با طلای آب شده بوده و اطلاق شمش به طلای آب شده، فاقد وجهت قانونی است.

اطلاق شمش طلا به صورت عام، منتج می شود به این که کلیه محصولات تولیدی با ناخالصی زیاد (مانند آلیاژ دوره که حدود چهل درصد ناخالصی دارد) نیز، در زمره شمش طلا محسوب گردد که این امر کاملاً مغایر با نظر قانونگذار است چرا که در تعیین محدوده شمول معافیت های مالیاتی به عنوان استثناء بر اصل شمول مالیات، باید به قدر متیقن اکتفا شود. این درحالی است که در نتیجه استدلال شاکی و اضافه شدن سایر اشکال طلا به کالاهای معاف موضوع ماده (۹) قانون مرقوم، طیف وسیعی از کالاهای معاف، به مصادیق معافیت های قانونی افزوده می شود که این امر، مغایر با اهداف اجرایی این قانون و همچنین اصل ۵۱ قانون اساسی می باشد.

همچنین استحضار دارند، هرگونه تفسیر در خصوص معافیت ماده (۹) قانون صدرالاشاره که موجبات تسری این معافیت به سایر کالاها و خدمات را موجب گردد به قسمی که دامنه معافیت های حصری و قانونی را توسعه دهد، بنا بر مفاد بند (الف) ماده (۶) قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه کشور مبنی بر «برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی سال های اجرایی قانون برنامه ممنوع است»، مغایر با مقررات بوده و مستلزم تصریح موارد و اصلاح قانون و یا آرایه تفسیر قانونی از سوی مجلس شورای اسلامی خواهد بود.

در پایان با عنایت به صلاحیت تکلیفی تبصره (۲) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و این که آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه، مطابق مواد مختلف خود، از جمله ماده ۷ و بندهای الف، پ، ت و ث ماده ۹، اختیارات و صلاحیت قانونی لازم را، جهت تهیه، تنظیم و تصویب بخشنامه ها و دستورالعمل ها، به سازمان یاد شده اعطاء کرده است تا این سازمان بتواند به منظور تسهیل و تأمین حسن اجرای قوانین، بخشنامه ها و خط مشی های اجرایی را تصویب نماید و نظر به این که صدور قسمت ۱-۹ از اطلاعیه با موضوع فهرست کالاهای معاف، برگرفته از اختیارات و صلاحیت های قانونی این سازمان در خصوص اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد، رد شکایت شاکی مورد استدعاست.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۳/۴/۱۲ با حضور رییس 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیات عمومی

قانونگذار در جزء (۹) از قسمت (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ اعلام کرده است که «انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صددرصد طلا» از پرداخت مالیات و عوارض معاف است و این حکم قانونگذار به صورت مطلق بوده و تفاوتی بین انواع شمش طلا در قانون ذکر نشده است، ولی در مقررره مورد شکایت حکم قانونگذار محدود شده و مقرر گردیده است که منظور از شمش طلا، شمش است که منطبق با تعریف درج شده در آیین نامه ورود و صدور فلزات گران بها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران باشد و لذا قسمت ۱-۹ از جزء ۹ از مصادیق معافیت های بند (الف) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده خلاف قانون بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نبش خیابان ایران زمین

