

ابطال اخذ مالیات بر ارزش افزوده از طلای خام و آب شده در هیات عمومی دیوان عدالت اداری

وکلاپرس- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با صدور دادنامه شماره ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۹۳۶۹ مورخ ۹ تیر ۱۴۰۵، عبارت «طلای خام و ساخته نشده» را از یک اظهارنامه تفسیری سازمان امور مالیاتی ابطال کرد و اعلام نمود که طلای خام و طلای آب شده نیز مانند انواع شمش طلا، از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و تنها اجرت ساخت، سود فروشنده و حق العمل کاری مشمول مالیات خواهد بود.

به گزارش وکلاپرس، پیش از این یکی از قضات دیوان عدالت اداری در تشریح تصمیم این نهاد اعلام کرده بود: شاکی با استناد به جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) و جزء (۱) بند (ب) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، استدلال کرده بود که قانونگذار «اصل طلا» را از شمول مالیات و عوارض خارج کرده و صرفاً اجرت ساخت، سود فروشنده و حق العمل کاری را مشمول مالیات دانسته است؛ بنابراین اخذ مالیات از طلای خام، طلای آب شده و طلای ساخته نشده فاقد مبنای قانونی است. پس از آن، هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری پس از بررسی موضوع، ابتدا قابل طرح بودن شکایت را احراز کرد و سپس هیات عمومی دیوان عدالت اداری با اکثریت آراء، مقررره مورد شکایت را مبنی بر اخذ مالیات بر ارزش افزوده از طلای خام و ساخته نشده را مغایر قانون تشخیص داد.

مشروح گردش کار این رای که به تازگی در دیوان عدالت اداری منتشر شده به شرح زیر است:

رای شماره ۱۴۰۵۳۱۳۹۰۰۰۰۸۷۹۳۶۹ مورخ ۱۴۰۵/۰۴/۰۹ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «طلای خام و ساخته نشده» از قسمت اخیر اظهار نامه شماره ۲۱۰/۲۰۷۶۸/د مورخ ۱۴۰۱/۴/۶ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «طلای خام و ساخته نشده» از قسمت اخیر اظهار نامه شماره ۲۱۰/۲۰۷۶۸/د مورخ ۱۴۰۱/۴/۶ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت «طلای خام و ساخته نشده» از قسمت اخیر اظهار نامه شماره ۲۱۰/۲۰۷۶۸/د مورخ ۱۴۰۱/۴/۶ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته به طور خلاصه اعلام کرده است که:

” بر مبنای دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۱۴۰۳۳۱۳۹۰۰۰۰۸۴۶۷۸۷ مورخ ۱۴۰۳/۴/۱۲ اطلاعیه سازمان امور مالیاتی کشور که صرفاً انواع شمش طلا با ویژگی حداقل یک کیلوگرم و عیار ۹۹۵ را مشمول اعطای معافیت تلقی نموده بود، ابطال و اساساً انواع شمش طلا صرف نظر از اشکال، اوزان و اوصاف آن معاف از پرداخت مالیات تلقی شده است. همان طوری که استحضار دارید انواع شمش طلا و اصل طلا، جواهر و پلاتین به کار رفته در مصنوعات ساخته شده از فلزات مزبور در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۲/۱۰

معاف از مالیات و عوارض از سوی مقنن مورد هدف قرار گرفته است. به طوری که انواع شمش طلا که ذاتا حاوی اصل طلا است، یک بار در جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تحت عنوان کالای عمومی و در مقرر دیگر اصل طلا در جزء (یک) بند (ب) ماده (۲۶) قانون مارالذکر تحت عنوان کالای خاص معاف از پرداخت احصا شده است و صرفا در خصوص اجرت ساخت، سود فروشنده و حق العمل کاری بر روی مصنوعات ساخته شده از طلا، به واسطه ارزش افزوده ایجاد بر روی طلا مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده است و اساسا فروشندگان طلا و جواهر یا مشاغل مشمول در خصوص معامله انواع شمش طلا یا طلای خام، طلای آب شده یا طلای دست دوم، مشمول اعطای معافیت مقرر در ماده (۹) و (۲۶) قانون بوده و تکلیفی به وصول مالیات و عوارض از خریداران نخواهند داشت و به واقع اصل طلا در هر اوصافی، فی نفسه معاف از مالیات بر ارزش افزوده تلقی شده است. عبارت «اصل طلا، جواهر و پلاتین به کار رفته در مصنوعات ساخته شده» در جزء (یک) بند (ب) ماده (۲۶) قانون، این معنی را در ذهن متبادر نمی نماید که صرفا محصولات ساخته یا نیمه ساخته که ترکیبی از طلا و هزینه های ساخت است، اصل طلای آن معاف از مالیات بر ارزش افزوده باشد، بلکه مقرر فوق ناظر به همه طلای خام یا طلای آب شده یا طلای دست دوم صرف نظر از ساخته یا نیمه ساخته یا خام یا آب شده می باشد و طیف گسترده ای از طلا را در بر خواهد گرفت تا جایی که تا میزان اصل طلا، مشمول معافیت عموم مردم قرارگیرد.

مقنن با ذکر عبارت پیش گفت، درصدد تفکیک سازی اصل طلا با سایر ملحقات محصول در خصوص مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده نسبت اجرت ساخت، سود فروشنده و حق العمل کاری بوده است و بنایی به جدا سازی طلای خام یا طلای آب شده از شمش طلا و طلای به کار رفته در محصولات نداشته است، فلذا بر اساس قاعده «اثبات شیء نفی ماعدا نمی کند.» عدم اشاره مقنن به طلای آب شده، طلای خام، طلای ساخته نشده به منزله نفی غیر از خود نمی باشد و اساسا زمانی که نسبت به موضوع تعریفی صورت می گیرد، این به آن معنا نیست که با متضاد یا مخالف آن چیز مخالفتی وجود دارد، بلکه بدان معنا است که اصل طلا در سایر موارد مختلف و در اشکال، اوزان و اوصاف مشمول معافیت می گردد و منطقا دلیلی وجود ندارد که مقنن در صدد مشمولیت سایر موارد دیگر بوده باشد، چرا که اصل طلا به واسطه نقد شوندگی و اصابت آن به عموم مردم و جلوگیری از هدر رفت سرمایه، مورد حمایت قانونی قرار گرفته است و تعویض شمش طلا یا فلز طلای خام یا طلای آب شده (طلای دست دوم یا شمش طلا)، اساسا پول کهنه تبدیل به پول نو شده است و نباید انتظار هدر رفت دارایی داشت که خوشبختانه در قانون مصوب ۱۴۰۰/۲/۱۰ طلا به عنوان کالای سرمایه ای در همه قالب اعم از شمش، ساخته یا نیمه ساخته یا طلای آب شده یا طلای خام با عنایت به ارزش ذاتی و نقد شوندگی آنی که به نوعی پول رایج کشور است، مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده تلقی شده است. صرف نظر از حمایت از کالای سرمایه ای و جلوگیری از هدر رفت آن، بیشتر مقنن در صدد اعمال شفافیت اقتصادی در صنعت طلا بوده است که پس از راه اندازی سامانه مؤدیان، عرضه کنندگان کالا و خدمات در این حوزه طلا مکلفند کلیه عملیات خرید و فروش خود را در سامانه مزبور ثبت کنند. درج ارزش اصل طلا، جواهر و پلاتین، اجرت ساخت، حق العمل و سود فروشنده به تفکیک در صورتحساب الکترونیکی الزامی است. در صورت کتمان و یا عدم ثبت تمام یا برخی از معاملات در سامانه مذکور مشمول جریمه ای معادل نه درصد ارزش اصل طلا، جواهر و پلاتین است که غیر قابل بخشودگی می باشد. این جریمه علاوه بر جریمه مذکور در بند «ب» ماده (۳۶) این قانون است و مقنن با صدور این دو مقرر جنبه حمایتی و تنبیهی خود را منطقا هم زمان پیش بینی نموده است. به بیانی اصل طلای

ساخته شده که در بدو امر مشمول اعطای معافیت است پس از دفرمه و شکستگی طلای ساخته شده همچون انگشتر به طلای خام و طلای آب شده تبدیل می گردد که به باور معاون حقوقی و فنی مالیاتی مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است. در صورتی که طلای خام، طلای آب شده، طلای ساخته نشده موضوعی متفاوت از ملحقات دیگر عناصر طلایی نیست، چرا که محتوی تشکیل دهنده طلای آب شده و خام، ماحصل آن همان طلا است و با توجه به نیاز سازندگان محصولات طلایی، در مواقع بسیاری شمش طلا و طلای خم یا آب شده با ترکیبی از مس یا نقره به محصول ساخته شده تبدیل می گردد. با عنایت به اصل (۵۱) قانون اساسی موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی از سوی مقنن مشخص می شود و لحاظ نظر وضع قاعده عام الشمول نسبت به اظهار نظر معاون حقوقی و فنی مالیاتی و همچون قاعده «اثبات شیء نفی ماعدا نمی کند» عدم تصریح عبارت «طلای خام، طلای آب شده» از سوی مقنن به منزله نفی غیر از خود نمی باشد، بلکه اصل طلا در همه حالات متصوره مشمول اعمال معافیت است، بنابراین اظهار نظر مرجع مذکور که معاملات طلای خام، طلای آب شده، طلای ساخته نشده را بر خلاف مقررات ناظر بر اعمال معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲، مشمول وصول مالیات و عوارض در حلقه های عرضه نموده است، لذا با توجه به غیر قانونی بودن و خروج از حدود اختیار مرجع وضع کننده، مستند به بند (یک) ماده (۱۲) و مواد (۸۸) و (۱۳) قانون دیوان عدالت اداری ابطال آن از تاریخ تصویب مورد استدعا است.

سود فروشنده به تفکیک امانه مزبور ثبت کنند. در زی سامانه مکه خوشبختانه در قانون مصووصافی شده است. متن مقررره مورد شکایت به شرح زیر است:

” اظهار نامه شماره ۲۰۷۶۸/۲۱۰/۲۱۰ د مورخ ۱۴۰۱/۴/۶ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور بازگشت به نامه شماره ۱۱۲/۲۵۱۵۹/۱۱۲ د مورخ ۱۴۰۱/۳/۱۸ در خصوص موضوع مطرح شده، به آگاهی می رساند؛ به موجب جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، انواع شمش طلا (وارداتی و داخلی) و انواع حواله های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صد در صد (۱۰۰٪) طلا، از مالیات و عوارض این قانون معاف می باشد. در این راستا و به موجب نامه شماره ۶۰/۱۷۷۴۸۳ مورخ ۱۴۰۰/۷/۲۶ اداره کل صنایع برق، فلزی و لوازم خانگی وزارت صنعت، معدن و تجارت و به استناد آیین نامه ورود و صدور فلزات گرانبها مصوب ۱۳۹۸/۴/۴ شورای پول و اعتبار و استانداردهای داخلی و تعریف ارایه شده از شمش طلا در آن، معافیت جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون صدرالاشاره، قابل تسری به آلیاژ دوره (دارای حدود چهل درصد ناخالصی) نمی باشد. لازم به ذکر است به استناد جزء (یک) 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 و معافیت مورد اشاره (جزء یک بند (ب) ماده (۲۶) قانون) نیز قابل تسری به طلای خام و ساخته نشده و مواد اولیه آن ها و خدمات جانبی تولید آن ها نخواهد بود.

معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور”

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۸۰۶۸/ص مورخ ۱۴۰۴/۵/۹ توضیح داده است که:

” از آنجا که به موجب نامه معاونت حقوقی و فنی سازمان متبوع به شماره ۲۵۲۴۱/۲۱۰/۲۱۰۴ مورخ ۱۴۰۴/۴/۱۱ خطاب به مرجع نامه موضوع شکایت (اداره کل امور مالیاتی استان کردستان) و با رفع ابهام از نامه موضوع شکایت، مقرر گردیده است: «منظور از طلای خام و ساخته نشده، طلایی است که شمش نبوده و در مصنوعات ساخته شده نیز به کار نرفته است» و بدین ترتیب مقرر موضوع شکایت تبیین گردیده است، بنابراین رسیدگی به درخواست ابطال نامه صدرالذکر موضوعا منتفی شده است و بدین لحاظ، خواهشمند است با عنایت به مواد (۸۲) و (۸۵) قانون دیوان عدالت اداری، نسبت به رد شکایت تصمیم مقتضی اتخاذ فرمایند.”

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۵/۴/۹ 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.

قانونگذار در جزء (۹) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ انواع شمش طلا را معاف از شمول مالیات اعلام کرده و هیات عمومی دیوان عدالت اداری شمش طلا را تفسیر موسع نموده و انواع شمش طلا را (برخلاف تعریف آیین نامه واردات فلزات گرانبها مصوب بانک مرکزی) مشمول معافیت دانسته است و بر همین اساس طلای خام و آبشده در محدوده این تعریف و مفاد دادنامه هیات عمومی دیوان عدالت اداری قرار می گیرد و از طرفی مفاد جزء (یک) بند (ب) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده اصل طلای به کار رفته در مصنوعات را مشمول معافیت دانسته است و فلسفه این حکم قانون، مشکلات موجود در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده راجع به صنف طلافروشان بوده که قانونگذار اراده نموده است که اصل طلا را از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج نماید و صرفا اجرت و سود کارمزد و نحوه آن مشمول مالیات مزبور باشد و الا این که خرید و فروش اصل طلا تا زمانی که مصنوع نشده باشد مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد و به محض ساخته شدن از شمول مالیات خارج شود نافی فلسفه وضع و تدوین قانون بوده و بر همین اساس مقرر مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار است و مستند به بند یک ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ 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.