



۱۳۹۶/۵/۱۰

۱۳۹۶/۹/۲۷  
۲۷/۹/۹۶

سازمان حقوق و فنی مالیاتی

سال بهش تولید

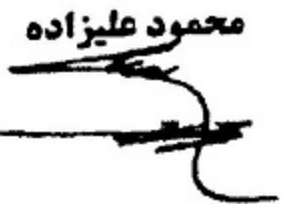
بخشنامه

الف	بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۹	۱۳
-----	---	----	----

مخاطبان/ ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کلی امور مالیاتی
موضوع	ابلاغ رای شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض رای شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات مذکور

به پیوست رای شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض رای شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات مذکور در خصوص عدم ابطال مرآز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور برای اجرا ابلاغ می شود. ۱۳/۳

محمود علیزاده



تاریخ اجراء	مطابق پیشنهاد
صحت اجرا	تکمیل
مرجع نظارت	دانشکده نظامی مالیاتی
نحوه ابلاغ	تولید / سیستم

رویتها

- رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور برای استحضار.
- امور تدوین و تهیه و انتشار قوانین و مقررات مطولت جدولی ریاست جمهوری برای استحضار.
- معاونان محترم سازمان برای استحضار.
- شورای عالی مالیاتی برای آگاهی.
- دانشکده نظامی مالیاتی برای آگاهی.
- دفتر مرکزی حسابداری برای آگاهی.
- دفتر ستادی برای آگاهی.
- مرکز عالی دادگستری مالیاتی و تشخیص صلاحیت حراجه ای برای آگاهی.
- جلسه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای آگاهی.
- دفتر جدولی و فرم دادرسی مالیاتی برای دوخ در بلاک اطلاعات پیشنهادها.
- دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی همراه باشد.

## رای هیات عمومی

بر اساس مواد 8 و 1 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، عرضه کالاها و ارائه خدمات در امرای مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و کلیه اشخاصی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می کنند، موظف محسوب می شوند. از سوی دیگر با وجود اینکه به موجب بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع درآمدها، لوازم مصرفی درمانی، خدمات تونبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. ولی با توجه به اینکه اموری مانند خدمات بیمه درمان، تکمیل درمان و ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی برخلاف موارد مقرر در بند 9 ماده 12 قانون فوق الذکر ارتباط مستقیمی با روند درمان ندارند و از مصادیق موارد مقرر در بند فوق به شمار نمی آیند، لذا مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می باشند و معافیت مقرر در بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل تسری به آنها نیست. اینها به مراتب فوق رای شماره 13505.10.432 هیات عمومی دیوان عدالت اداری که بر اساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 9253/9-9253 سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل عدم تسری معافیت مقرر در بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده به خدمات بیمه درمان، تکمیل درمان و ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی صادر شده، با موارین قانونی یاد شده مغایرت دارد و در اجرای حکم ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1382 ضمن نقض رای شماره 1396.5.10-432 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، رای بر عدم ابطال فرآیند پایانی بخشنامه شماره 9253/9-9253 سازمان امور مالیاتی که قبلاً ابطال شده بود صادر می شود.

محمدکظم بهرامی

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری



## روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
شماره ویژه نامه: ۱۲۵۸

چهارشنبه، ۷ اسفند ۱۳۹۸

سال هفتاد و شش شماره ۲۱۸۳۴

رای شماره ۲۸۹۵ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری و عدم ابطال بخشنامه ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی

۲۹/۱۰/۱۳۹۸

شماره ۹۸۰۰۰۴۸

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس هیات مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

یک نسخه از رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۳۸۹۵ مورخ ۱۰/۱۰/۱۳۹۸ با موضوع: «اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری و عدم ابطال بخشنامه ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۱۰/۱۰/۱۳۹۸ شماره دادنامه: ۲۸۹۵ شماره پرونده: ۹۸۰۰۰۴۸

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شکایت: رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: الف - هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور را ابطال کرده است.

متن رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی به قرار زیر است:

«مطابق بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی، خدماتی درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام شده است. نظر به اینکه در سطر آخر بخشنامه مورد اعتراض، پرداخت خدمات بیمه، درمان و تکمیل درمان از معافیت مذکور در حکم قانون پیش گفته خارج شده است، بنابراین این قسمت از بخشنامه مغایر قانون یاد شده بوده و تصویب آن از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی خارج می‌باشد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود. اعضاء هیات عمومی دیوان عدالت اداری با اعمال ماده ۱۲ قانون اخیرالذکر و تسری ابطال بخشنامه به رمان تصویب آن فقط نسبت به پرداخت‌کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند.»

ب - رئیس سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۸۳۵/۲۰۰ ص - ۱۴/۶/۱۳۹۷ به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام می‌کند که رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی واجد ایراد قانونی است و تقاضا می‌کند در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ رای مذکور نقض شود.

مفاد لایحه یاد شده به قرار زیر است:

«در خصوص پرونده کلاسه ۹۴/۶۱۸ موضوع دادخواست اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور راجع به مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده به بیمه تکمیلی درمان که منتهی به صدور دادنامه شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی آن دیوان دایر بر ابطال قسمتی از بخشنامه در خصوص مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده به بیمه تکمیلی درمان گردیده است به استحضار می‌رساند:

ضمن استعدای امعان نظر نسبت به توضیحات ذیل الذکر، خواهشمند است دستور فرمایید در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با طرح رأی مذکور در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موجبات رسیدگی مجدد فراهم شود.

الف - توضیحات درباره دلایل مغایرت نداشتن بخشنامه با قانون در قسمت مورد شکایت:

۱- خدمات بیمه‌ای شامل انواع رشته‌های مختلف بیمه حمل و نقل، بیمه محصولات کشاورزی، بیمه بار، بیمه مسئولیت، بیمه خودرو، بیمه عمر و پس انداز، بیمه درمان، بیمه مکمل درمان، بیمه فعالیتهای آموزشی و پژوهشی و ... می‌باشد و معافیت‌های تعیین شده در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده بابت کالاها و خدمات، به خدمات بیمه‌ای آنها نظیر خدمات بیمه محصولات کشاورزی، خدمات بیمه درمانی، خدمات بیمه حمل و نقل و بار و ... که به نوعی مرتبط با خدمات و کالاها می‌باشد در قانون می‌باشد، قابل تسری نخواهد بود و در صورتی که معافیت تمام یا بخشی از خدمات بیمه‌ای از جمله خدمات بیمه درمان، خدمات بیمه محصولات کشاورزی، خدمات بیمه حمل و نقل مسافر مدنظر قانونگذار بود، در فصل معافیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده و اصلاحات بعدی آن منظور می‌گردد. چرا که مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران موارد معافیت و بخشودگی می‌بایست به موجب قانون مشخص گردد.

۲- معافیت‌های تعیین شده در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً در مقطع عرضه کالاها و ارائه خدمات به خریداران کالا و خدمات موضوعیت دارد و نمی‌توان معافیت آن کالاها و خدمات را به نهادهای و خدمات به کار رفته در آنها تسری داد. مگر آن که به موجب قانون صراحتاً در شمار کالاها و خدمات معاف قرار گیرد، سایرین در چارچوب مفاد این ماده انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی، ارائه خدمات درمانی و خدمات توانبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد و این معافیت به نهادهای و سایر خدمات و عوامل تولید که در عرضه انواع دارو مصرفی درمانی و ارائه خدمات درمانی و ... به کار رفته، قابل تسری نمی‌باشد، زیرا صرفاً در مقطع عرضه انواع دارو و ارائه خدمات درمانی توسط مراکز درمانی به بیماران، چنین معافیتی موضوعیت دارد و خدمات بیمه درمان و بیمه تکمیلی درمان که از انواع خدمات بیمه‌ای می‌باشد، به لحاظ عدم تصریح در قانون مشمول این معافیت نمی‌گردد، همان گونه که معافیت خدمات حمل و نقل مسافر (موضوع بند ۱۲ ماده ۱۲ همان قانون) را نمی‌توان به خدمات بیمه حمل و نقل عمومی مسافری، قابل تسری دانست.

ب - بیان پیامدهای اعمال شدن ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و معادیر اجرایی مربوط:

نظر به اینکه مالیات بر ارزش افزوده از انواع مالیاتهای غیرمستقیم تلقی می‌گردد که مودی (شرکت‌های بیمه گر) با وصول آن از اشخاص ثالث به عنوان خریداران خدمات بیمه پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی خود به حسابهای مربوط واریز می‌نمایند از طرفی بابت خدمات مذکور خریداران خدمات بیمه‌ای نیز خود مادامی که مودی مالیات بر ارزش افزوده باشند، مالیات و عوارض پرداختی را از مالیات و عوارض دریافتی خود کسر می‌نمایند و صرفاً مانده آن را پرداخت نمایند. در ارتباط با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری آن به گذشته نسبت به پرداخت‌کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده و استرداد مالیاتهای دریافتی موضوع بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان مالیاتی و نهادهای پرداخت‌کننده به استحضار می‌رساند: در مورد مؤدیانی که قبلاً از اعتبار مالیاتی مربوط استفاده کرده‌اند و با مؤدیانی که پرونده مالیات بر ارزش افزوده آنها قطعی شده و بیمه گذارانی که تاکنون در نظام مالیات بر ارزش افزوده فراخوان نشده‌اند و اعتبار مربوط به آنها وفق تبصره ۵ ماده ۱۷ به عنوان هزینه قابل قبول پرداخت شده است و همچنین در مورد ارگانهایی که از اعتبارات بودجه سنواتی استفاده می‌نمایند و در سنوات قبل، در محاسبات مربوطه منظور شده است این سازمان از حیث جگویی اجرای رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری معادیر اجرایی فراوان می‌باشد، با عنایت به مراتب فوق، خواهشمند است دستور فرمایید از نتیجه هرگونه تصمیم اتخاذی درباره درخواست اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری در مورد دادنامه صدرالاشاره این سازمان را آگاه نمایند.»

ج - رئیس دیوان عدالت اداری با پذیرش استدلال مذکور در لایحه موصوف، در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ به رأی شماره ۲۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیأت عمومی اعتراض می‌کند.

رسیدگی به موضوع در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۰/۱۰/۱۳۹۸ 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 رأی مبادرت کرده است.

### رأی هیأت عمومی

بر اساس مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و کلیه اشخاصی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌کنند، مودی محسوب می‌شوند. از سوی دیگر با وجود اینکه به موجب بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توانبخشی و حمایتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند، ولی با توجه به اینکه اموری مانند خدمات بیمه درمان، تکمیل درمان و ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی برخلاف موارد مقرر در بند ۹ ماده ۱۲ قانون فوق‌الذکر ارتباط مستقیمی با روند درمان نداشته و از مصادیق موارد مقرر در بند فوق به شمار نمی‌آیند، لذا مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و معافیت مقرر در بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل تسری به آنها نیست، بنا به مراتب فوق، رأی شماره ۲۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که براساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل عدم تسری معافیت مقرر در بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به خدمات بیمه درمان، تکمیل درمان و ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی صادر شده، یا موازین قانونی یاد شده مغایرت دارد و در اجرای حکم ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ضمن نقض رأی شماره ۲۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، رأی بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۹/۷/۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی که قبلاً ابطال شده بود صادر می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی