



دیوان عدالت اداری

موضوع	اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم ابطال بخشنامه 9253 مورخ 1390/7/9 سازمان امور مالیاتی
دادنامه آرای هیأت عمومی کلاسه پرونده: 9800048	
شاکی: رئیس سازمان امور مالیاتی کشور	
موضوع: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره	
432-1396/5/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم ابطال بخشنامه 9253 مورخ 1390/7/9 سازمان امور مالیاتی	
تاریخ رأی: یکشنبه 29 دی 1398	
شماره دادنامه: 2895	
بسم الله الرحمن الرحيم	
شماره دادنامه : 2895	
تاریخ دادنامه: 1398/10/10	
شماره پرونده: 9800048	
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	
شاکی: رئیس سازمان امور مالیاتی کشور	
موضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت	
به رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	
گردش کار: الف- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره 432-1396/5/10 قسمتی از بخشنامه شماره	
9253-1390/7/9 سازمان امور مالیاتی کشور را ابطال کرده است.	
متن رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی به قرار زیر است:	
" مطابق بند 9 ماده 12 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 می باشد و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت	
اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود. اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با اعمال ماده 13 قانون اخیرالذکر و	
تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن فقط نسبت به پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت	
کردند.	
ب- رئیس سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 200/12835/ص-1397/6/14 به رئیس دیوان عدالت	
اداری اعلام می کند که رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی واجد ایراد قانونی است و تقاضا می کند در اجرای ماده	
91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 رأی مذکور نقض شود. مفاد لایحه یاد شده به	
قرار زیر است:	
" در خصوص پرونده کلاسه 618,94 موضوع دادخواست اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان به طرفیت	
سازمان امور مالیاتی کشور، به خواسته ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 9253-1390/7/9 سازمان امور مالیاتی کشور	
راجع به مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده به بیمه تکمیلی درمان که منتهی به صدور دادنامه شماره 432-1396/5/10	
هیأت عمومی آن دیوان دایر بر ابطال قسمتی از بخشنامه در خصوص مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده به بیمه تکمیلی	
درمان گردیده است به استحضار می رساند:	
ضمن استدعای امعان نظر نسبت به توضیحات ذیل الذکر، خواهشمند است دستور فرمایید در اجرای ماده 91 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:	
1- خدمات بیمه ای شامل انواع رسته های 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 ... می باشد و	
معافیت های تعیین شده در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده بابت کالاها و خدمات، به خدمات بیمه ای آنها نظیر	
خدمات بیمه محصولات کشاورزی، خدمات بیمه درمانی، خدمات بیمه حمل و نقل و بار و ... که به نوعی مرتبط با خدمات و	

کالاهای معاف تعیین شده در قانون می باشد، قابل تسری نخواهد بود و در صورتی که معافیت تمام یا بخشی از خدمات بیمه ای از جمله خدمات بیمه درمان، خدمات بیمه محصولات کشاورزی، خدمات بیمه حمل و نقل مسافر مد نظر قانونگذار بود، در فصل معافیت های قانون مالیات بر ارزش افزوده و اصلاحات بعدی آن منظور می گردید. چرا که مطابق اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران موارد معافیت و بخشودگی می بایست به موجب قانون مشخص گردد.

2- معافیت های تعیین شده در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفا در مقطع عرضه کالاها و ارائه خدمات به خریداران کالا و خدمات موضوعیت دارد و نمی توان معافیت آن کالاها و خدمات را به نهاده ها و خدمات به کار رفته در آنها تسری داد، مگر آن که به موجب قانون صراحتا در شمار کالاها و خدمات معاف قرار گیرد، بنابراین 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 می باشد و این معافیت به نهاده ها و سایر خدمات و عوامل تولید که در عرضه انواع دارو مصرفی درمانی و ارائه خدمات درمانی و ... به کار رفته، قابل تسری نمی باشد.

زیرا صرفا 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 بیمه ای می باشد، به لحاظ عدم تصریح در قانون مشمول این معافیت نمی گردد. همان گونه که معافیت خدمات حمل و نقل مسافر (موضوع بند 12 ماده 12 همان قانون) را نمی توان به خدمات بیمه حمل و نقل عمومی مسافری، قابل تسری دانست.

ب- بیان پیامدهای اعمال شدن ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و معاذیر اجرایی مربوط: نظر به اینکه مالیات بر ارزش افزوده از انواع مالیات های غیرمستقیم تلقی می گردد 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 می نمایند از طرفی بابت خدمات مذکور خریداران خدمات بیمه ای نیز خود مادامی که مودی مالیات بر ارزش افزوده باشند، مالیات و عوارض پرداختی را از مالیات و عوارض دریافتی خود کسر می نمایند و صرفا مانده آن را پرداخت نمایند. در ارتباط با اعمال ماده 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و تسری آن به گذشته نسبت به پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده و استرداد مالیات های دریافتی موضوع بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده به مودیان مالیاتی و نهادهای پرداخت کننده به استحضار می رساند:

در مورد مودیانی که قبلا از اعتبار مالیاتی مزبور استفاده کرده اند و یا مودیانی که پرونده مالیات بر ارزش افزوده آنها قطعی شده و بیمه گذارانی که تاکنون در نظام مالیات بر ارزش افزوده فراخوان نشده اند و اعتبار مربوط به آنها وفق تبصره 5 ماده 17 به عنوان هزینه قابل قبول پرداخت شده است و همچنین در مورد ارگانهایی که از اعتبارات بودجه سنواتی استفاده می نمایند در سنوات قبل، در محاسبات مربوطه منظور شده است این سازمان از حیث چگونگی اجرای رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری معاذیر اجرایی فراوان می باشد. با عنایت به مراتب فوق، خواهشمند است دستور فرمایید از نتیجه هرگونه تصمیم اتخاذی درباره درخواست اجرای ماده 91 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 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی اعتراض می کند. رسیدگی به موضوع در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398/10/10 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 1 و 8 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، 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 می کنند، مودی محسوب می شوند.

از سوی دیگر با وجود اینکه به موجب بند 9 ماده 12 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 9 ماده 12 قانون فوق الذکر ارتباط مستقیمی با روند درمان نداشته 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.

بنا به مراتب فوق، رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که بر اساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 9253-1390/7/9 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 موازین قانونی یاد شده مغایرت دارد و در اجرای حکم ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ضمن نقض رأی شماره 432-1396/5/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، رأی بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره 9253-1390/7/9 سازمان امور مالیاتی که قبلا ابطال شده بود صادر می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

