



شماره
تاریخ
ثبت

۲۱۰۹۹۱۳
۹۹/۱۲۷

معاون حقوقی و فنی مالیاتی

سال "هشتم" تولید

بخشنامه

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

مخاطبان / ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل 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 درخصوص عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور برای اجرا ابلاغ می شود. ۱/۱۳-۱۲  محمود علیزاده			
تاریخ اجراء : مطابق بخشنامه	مدت اجراء : نامحدود	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه ابلاغ: فیزیکی / سیستمی
رونوشت: - رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور برای استحضار. - امور تدبیر و تبلیغ و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری برای استحضار. - معاونان محترم سازمان برای استحضار. - شورای عالی مالیاتی برای آگاهی. - دادستانی انتظامی مالیاتی برای آگاهی. - دفتر مرکزی حراست برای آگاهی. - دفتر ستادی برای آگاهی. - مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه ای برای آگاهی. - جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران برای آگاهی. - دفتر حقوقی و فرادادهای مالیاتی برای درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها. - دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی بهمنراه سابقه.			



شماره: ۹۲۵۳

تاریخ: ۱۳۹۰/۰۷/۰۹

معاون مالیات بر ارزش افزوده

بخشنامه

۰۳۳	۹۰	بند (۹) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده	الف
-----	----	---	-----

مخاطبین	رؤسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها
موضوع	ارائه خدمات درمانی در قالب قرارداد نیز از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف است
نظر به اینکه در اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده، توسط فعالان اقتصادی که به ارائه خدمات درمانی، خدمات توانبخشی و حمایتی از طریق انعقاد قرارداد اشتغال دارند، سؤالاتی مطرح گردیده، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین اتخاذ رویه واحد برای مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مقرر می‌دارد: وفق مقررات بند (۹) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه و واردات انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی و همچنین ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی‌باشد؛ از آنجاییکه ارائه خدمات درمانی به صورت عام و کلی از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد. بنابراین خدمات درمانی که از طریق انعقاد قرارداد به نیابت از طرف کارفرمایان (شبکه‌های بهداشت و درمان دانشکده‌های پزشکی و خدمات بهداشتی استان‌ها، بیمارستان‌ها و مراکز درمانی) به صورت غیر مستقیم و با واسطه ارائه می‌شوند، نیز مشمول مقررات بند (۹) ماده (۱۲) قانون خواهد بود و از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. همچنین ارائه خدمات تشخیص و درمان بیماری، اورژانس و حمل بیمار به وسیله آمبولانس در قالب قرارداد، نیز از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می‌باشد.	



معاون مالیات بر ارزش افزوده

لازم به ذکر است که با توجه به بند (۹) ماده (۱۲) قانون موصوف، شمول این معافیت منحصر به ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی بوده و قابل تسری به سایر خدمات از قبیل خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان، ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی و همچنین قراردادهای تأمین نیروی انسانی (اعم از پزشک و دیگر کارکنان) نخواهد بود.

محمد قاسم یگانی

جعفر اکبر بیگی
مدیر کل دفتر فنی و اعراضات مؤدیان

۹۰/۷/۹

دامنه کاربرد: ۱- داخلی: x	۲- خارجی: *	مرجع پاسخگویی: دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده	تلفن: ۵۱۰۰۶۰۰۰
تاریخ: ۱۳۸۷/۷/۱۱	مدت اجراء: نامحدود	مرجع نظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	نحوه اطلاع: فیزیکی
بخشنامه های منسوخ: -			
رو نوشت:		- شورای عالی مالیاتی - هیأت عالی انتظامی مالیاتی - دادستانی انتظامی مالیاتی - دفتر خدمات مالیاتی برای درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها - دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به همراه ساینه	
- جناب آقای دکتر عسکری رئیس کل محترم سازمان امور مالیاتی کشور جهت استحضار - معاونین محترم سازمان جهت استحضار - سازمان امور اقتصادی و دارایی استان - دفاتر واحدهای سانی سازمان - دفتر پژوهش و بهبود فرایندها برای درج در بانک اطلاعات بخشنامه ها - دبیر خانه حیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر			

۷۹

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات عمومی

9800048

کلاس پرونده:

رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی:

موضوع: اعمال ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 نسبت به رأی شماره 1396.5.10-432 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و عدم ابطال بخشنامه 9253 مورخ 1390/7/9 سازمان امور مالیاتی

یکشنبه 29 دی 1398

تاریخ رأی:

2895

شماره دادنامه:

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 1396.5.10-432 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

گردش کار: الف- هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رأی شماره 1396.5.10-432 قسمتی از بخشنامه شماره 9253-1390.7.9 سازمان امور مالیاتی کشور را ابطال کرده است.

متن رأی شماره 1396.5.10-432 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. اعضاء 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 12835-200، ص-1397.6.14 به رئیس دیوان عدالت اداری اعلام می کند که رای 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 رای مذکور نقض شود.

مقادیر 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 امان نظر نسبت به توضیحات ذیل الذکر، خواهشمند است دستور فرمایید در اجرای ماده 91 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری با طرح رای 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 کالاها 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 معافیتهای 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- معافیتهای تعیین شده در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً 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 صراحتاً 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 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 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 مالیاتهای 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 صرفاً 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 مالیاتهای دریافتی موضوع بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان مالیاتی و نهادهای پرداخت کننده به استحضار می رساند: در مورد مودیانی که قبلاً 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 و در سنوات قبل، در محاسبات مربوطه منظور شده است این سازمان از حیث چگونگی اجرای رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری معاذیر اجرایی فراوانی 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 نمایید."

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 رای شماره 1396.5.10-432 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 رؤسا و مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

بر اساس مواد 1 و 8 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ابران 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. اینا به مراتب فوق، رای شماره 1396.5.10-432 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که بر اساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره 1390.7.9-9253 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 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 رای شماره 1396.5.10-432 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، رای بر عدم ابطال قرار پایانی بخشنامه شماره 1390.7.9-9253 سازمان امور مالیاتی که قبلاً ابطال شده بود صادر می شود.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری