

تاریخ: ۱۰ مرداد ۱۳۹۶

کلاس پرونده: ۹۴/۶۱۸

شماره دادنامه: ۴۳۲

موضوع رأی: ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی: اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۴۳۲

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۵/۱۰

کلاس پرونده: ۶۱۸/۹۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان به موجب دادخواستی ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳-

۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده به بیمه تکمیلی درمان را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" با سلام و احترام به استحضار قضات محترم و عالیقدر می رساند:

سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه ای را تنظیم و به واحدهای مالیاتی سراسر کشور ارسال نموده است که وفق آن می بایست از اشخاصی که از بیمه تکمیلی درمان استفاده می نمایند مالیات بر ارزش افزوده دریافت نمایند که به دلایل ذیل برخلاف نص بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نقض غرض قانونگذار محترم و اصل ۲۹ قانون اساسی می باشد:

1- در بند ۹ ماده ۱۲ قانون اخیرالذکر انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی ( انسانی، حیوانی و گیاهی)

و خدمات توانبخشی و حمایتی مورد تاکید و تعمیم قرار گرفته است که نشانگر قصد و اراده قانونگذار در شمولیت آن نسبت به انواع بیمه ها و خدمات درمانی دارد.

2- وفق ماده ۳ همین قانون « ارزش افزوده در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می باشد.» از همین رو مواردی را نیز در فصول هشتم و نهم این قانون از شمول این مالیات خارج نموده است از جمله مالیات بخش درمان می باشد چه بسا با تعریف ماده ۳ در واقع مال افزوده ای یا خدمات افزوده ای دریافت نمی دارد بلکه بر عکس آنچه شرکت ارائه کننده بیمه تکمیلی پرداخت می کند وجهی است که بابت هزینه غیر قابل برگشت شخص بیمار به بیمارستان در بیمارستانها و مراکز درمانی طرف قرارداد می باشد.

3- با توجه به اینکه مقام معظم رهبری (مدظله) فرموده اند « ما می خواهیم اگر کسی در خانواده ای مریض شد، آن خانواده جز رنج بیمار داری، رنج دیگری نداشته باشد.» لذا از آنجا که فرامین معظم له دستور حکومتی محسوب می گردد لذا تفسیر اخیر سازمان در بخشنامه موصوف برخلاف دستور گفته شده می باشد.

4- طبق اصل ۲۹ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دولت مکلف به تأمین مواردی از جمله خدمات بهداشتی درمانی و ... می باشد و حال که شخص جهت ایام بیماری خود اقدام به تأمین این خدمات نموده است اخذ مالیاتی، آن هم با عنوان مالیات بر ارزش افزوده که مودی آن مصرف کننده می باشد برخلاف اصل اخیر به نظر می رسد.

5- وفق بند ۹ ماده ۱۲ قانون که به کلمه « انواع ... خدمات... » اشاره گردیده است لذا هر گونه تفسیر به اینکه خدمات بیمه تکمیلی درمان خارج از این بند می باشد تفسیر به رأی و برخلاف نص عام قانونی می باشد. زیرا سیاق قانونگذاری به گونه ای است که به همه انواع خدمات تعمیم و سرایت دارد.

6- ضمن این که با توجه به این که در بخشنامه مربوط به معافیت مالیاتی حق بیمه سهم کارگر شماره ۲۱۱-

4385/19418- 7/11/1383 سازمان امور اقتصادی و دارایی هر گونه پرداخت حق بیمه درمانی و مکمل درمان از پرداخت مالیات بر حقوق خارج می باشد لذا این تفسیر سازمان معارض با نظر قبلی در این بخشنامه می باشد.  
متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" نظر به اینکه در اجرای مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط فعالان اقتصادی که به ارائه خدمات درمانی، خدمات توانبخشی و حمایت از طریق انعقاد قرارداد اشتغال دارند، سئوالاتی مطرح گردید، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین اتخاذ رویه واحد برای مودیان و ادارات امور مالیاتی مقرر می دارد:

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 نمی باشد، از آنجا که ارائه خدمات درمانی که از طریق انعقاد قرارداد به نیابت از طرف کارفرمایان (شبکه های بهداشت و درمان دانشکده های پزشکی و خدمات بهداشتی استانی، بیمارستانها و مراکز درمانی) به صورت غیر مستقیم و با واسطه ارائه می شوند، نیز مشمول مقررات بند (۹) ماده (۱۲) قانون خواهد بود و از پرداخت مالیات و عوارض معاف است. همچنین ارائه خدمات تشخیصی و درمان بیماری، اورژانس و حمل بیمار به وسیله آمبولانس در قالب قرارداد، نیز از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می باشد.

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 تامین نیروی انسانی ( اعم از پزشک و دیگر کارکنان) نخواهد بود".

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۳۸۶/۱۲/۲۰۲۰

15/9/1394 نامه شماره ۳۰۰/۲۶۰/۶۳۱۸-د-۱۳۹۴/۸/۳۰۰ را ارسال کرده است که متن آن به قرار زیر است:

" با سلام و احترام

1- به استناد قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات آنها ( به استثنای موارد معاف مصرح در ماده ۱۲ قانون) صرف نظر از خصوصی یا دولتی تلقی شدن اشخاص بر اساس ترتیبات پیش بینی شده در قانون و دستورالعمل های صادره مشمول مالیات و عوارض می باشد که به استناد بند (۹) ماده (۱۲) قانون مذکور صرفاً ارائه خدمات درمانی به بیماران از طرف مراکز درمانی معاف می باشد و معافیت مذکور قابل تسری به استفاده کنندگان از خدمات بیمه ای نمی باشد.

2- منظور از خدمات درمانی موضوع بند (۹) ماده (۱۲) خدماتی است که از سوی موسسه یا پزشک ارائه دهنده خدمت درمان به بیمار ارائه می شود و شامل کلیه خدمات تشخیصی، پیشگیری و درمان می باشد. بدیهی است خدمات بیمه درمان اعم از اختیاری یا اجباری صرفاً خدمات تامین هزینه درمان بوده و نمی توان از آن به عنوان خدمات درمانی نام برد.

3- به موجب مفاد ماده (۵) قانون یاد شده و همچنین مفاد بخشنامه شماره ۸۶۲۸۸۲-۱۳۸۷/۸/۲۸- سازمان امور مالیاتی کشور، ارائه انواع خدمات بیمه ای از جمله بیمه تکمیل درمان از سوی مشمولین ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز مشمول پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مذکور می باشد که بر این اساس کلیه اشخاص مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده از جمله شرکتهای بیمه گر تجاری هنگام ارائه خدمات بیمه ای مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را بر اساس ضوابط و مقررات مذکور از دریافت کنندگان خدمات مطالبه نمایند و خریداران خدمات (کارفرمایان) فوق، موظف به پرداخت مالیات و عوارض این قانون خواهند بود.

4- به استناد ماده (۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده در این قانون تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می باشد و در این راستا چنانچه ارزش کالاها و خدمات خریداری شده و به تبع آن مالیات و عوارض پرداختی در یک دوره معین بیشتر از کالاها و خدمات عرضه شده و مالیات و عوارض متعلقه باشد، مابه التفاوت تحت عنوان اضافه پرداختی و با رعایت مقررات قانونی حسب مورد به مودی مسترد و یا به عنوان اعتبار مالیاتی دوره بعدی لحاظ می گردد. لذا تعریف ارزش افزوده در این قانون یکسان با تعریف سود ناویژه (فروش پس از کسر بهای تمام شده) و همچنین اصل وضع هزینه های هر دوره از درآمد و یا فروش همان دوره که پس از کنترل نهایی روی صورتحسابها

صورت گرفته مشخص می گردد، نمی باشد و مد نظر قانونگذار نخواهد بود.

5- به موجب مقررات بند (۱۰) ماده (۱۲) قانون مذکور، ارائه خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از مالیات و عوارض موضوع این قانون معاف می باشد. بر این اساس معافیت موضوع مذکور تحت عنوان « خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم» در شرایطی موضوعیت دارد که خدمات یاد شده، به صورت مستقیم و بی واسطه از طرف پرسنل به کارفرما ارائه گردیده و لیستهای مالیاتی و بیمه، توسط کارفرما به واحد ذیربط مالیاتی و بیمه ای ارسال گردد.

6- به موجب قسمت اخیر اصل (۵۱) قانون اساسی « موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می گردد» لذا اعمال هر گونه معافیت از شمول مالیات و عوارض مستلزم تصویب مراجع ذیصلاح قانونی می باشد.

7- در این چارچوب تصریح می نماید ترتیبات مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده مستقل از مقررات قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در صورتی که فعالیتهای فوق الذکر مشمول معافیت قانون مالیاتهای مستقیم گردد این معافیت موجبی برای عدم اجرای صحیح مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده از سوی مودیان این نظام مالیاتی نمی باشد.

خاطر نشان می گردد ترتیبات مقرر در بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۱۳۹۰/۷/۹-۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ منطبق با موازین و مصرحات قانونی صادر شده است و خواسته ابطال قسمتی از بخشنامه مذکور فاقد محمل قانونی می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ 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

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 می باشد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. اعضاء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با اعمال ماده ۱۳ قانون اخیرالذکر و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن فقط نسبت به پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند/.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری