

شماره: ۲۱۰/۱۴۰۰/۵۳

تاریخ: ۱۴۰۰/۰۷/۲۱

بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۴۰۰	۵۳
<p>امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی</p>		<p>مخاطبین</p>	
<p>ارسال تصویر دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بندهای (۲) و (۳) نامه شماره ۲۰۰/۴۶۲۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور</p>		<p>موضوع</p>	
<p>به پیوست تصویر دادنامه شماره ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۴۶ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری متضمن رای آن هیات به شرح ذیل مبنی بر ابطال بندهای (۲) و (۳) نامه شماره ۲۰۰/۴۶۲۲/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجراء ارسال می شود:</p> <p>هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۱۰ اعلام کرده است که: مطابق بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی، خدمات 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. اعضای هیات 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. هیات عمومی دیوان عدالت اداری متعاقباً و به موجب دادنامه شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ با اعمال ماده</p>			



۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات عمومی موافقت کرده و اعلام کرد که : رای شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۵/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که براساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۹ سازمان امورمالیاتی کشور به دلیل عدم تسری معافیت مقرر در بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات برارزش 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 ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ضمن نقض رای شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، رای بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۷/۰۹ سازمان امورمالیاتی که قبلا ابطال شده بود صادر می شود، با توجه به اینکه دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری از زمان صدور تا زمان اعمال ماده (۹۱) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به آن (۱۳۹۸/۱۰/۱۰) حاکمیت داشته و در دوره حاکمیت دادنامه فوق خدمات بیمه، درمان و تکمیل درمان از مالیات بر ارزش افزوده معاف بوده است. بنابراین حکم مقرر در بند (۱) نامه شماره ۴۶۲۲/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۲ سازمان امورمالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که چنانچه حسابرسی با رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۰۷/۰۳-۲۰۰/۹۶/۹۷) تمام مراحل قانونی طی شده باشد، مشمول رای اخیر دیوان عدالت اداری نمی باشد، با توجه به حیات حقوقی بخشنامه مذکور در دوره زمانی قبل از صدور دادنامه شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیات عمومی عدالت اداری خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده و ابطال نمی شود، ولی احکام مقرر در بندهای (۲) و (۳) نامه فوق که براساس آن مقرر شده است که چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته و پرونده در جریان

باشد، استناد بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۰۷/۰۳-۲۰۰/۹۶/۹۷) جایز نبوده و بیمه نامه های صادره با موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۰۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ مشمول مالیات و عوارض موضوعه می باشد و شرکت های مذکور می توانند با توجه به مفاد بند (۱۵) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موضوعه از بیمه گذاران خود اقدام نمایند و بیمه گذاران نیز چنانچه بهای خرید بیمه نامه های مزبور را از منابع خود (نه از حقوق پرسنل) پرداخت نمایند، حسب مورد مالیات و عوارض پرداختی به عنوان اعتبار با هزینه دوره پرداخت آنان محسوب خواهد شد، از جهت آن که مطالبه مالیات بر ارزش افزوده را در خصوص پرونده های مالیاتی جریانی در دوره زمانی حاکمیت دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری تجویز نموده و این در حالی است که اخذ مالیات بر ارزش افزوده در زمان ارائه خدمات باید صورت بگیرد و با لحاظ حکم مقرر در ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که مقرر داشته است "مودیان مکلفند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند" چون شرکت های بیمه گر مالیات بر ارزش افزوده وصول نکرده اند تا بتوانند آن را به سازمان امور مالیاتی کشور ایصال کنند، بنابراین تکلیف مذکور در بندهای (۲) و (۳) نامه شماره ۲۰۰/۴۶۲۲ / ص مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۰۲ سازمان امور مالیاتی کشور برای شرکت های بیمه گر ملایطاق خواهد بود و در نتیجه بندهای مذکور مغایر با ماده (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و خارج از حدود اختیارات هستند و مستند به بند (۱) ماده (۱۲) و ماده (۸۸) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال می شوند.

با عنایت به مفاد رای مذکور، نظر به اینکه دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ که حکم به عدم تعلق مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به بیمه نامه های صادره با موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان نموده و این حکم تا زمان صدور دادنامه شماره ۲۸۹۵



مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری حاکمیت داشته است، بنابراین مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده نسبت به بیمه نامه های صادره مذکور که در بازه زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ صادر شده اند، موضوعیت ندارد.

محمود علیزاده

مرکز مالی اقتصادی همت تراز