

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ اعلام کرده است که - «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 یادشده 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. اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با اعمال ماده ۱۲ قانون اخیالذکر و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن فعل نسبت به پرداخت‌کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند.» هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متعاقباً و به موجب دادنامه شماره ۳۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ با اعمال ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت عمومی موافقت کرده و اعلام کرد که: «رای شماره ۴۳۲-۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که براساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۲ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ 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، با موازین قانونی یادشده مغایرت دارد و در اجرای حکم ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری منقضی شد، یا موازین قانونی یادشده مغایرت دارد و در اجرای حکم ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رای بر عدم ابطال فزای پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۲ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی که قبلاً ابطال شده بود، صادر می‌شود.» با توجه به اینکه دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت 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 ۴۶۲۲-۲۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰/۰۹/۹۷) تمام مراحل قانونی طی شده باشد، مشمول رای اخیر دیوان عدالت اداری نمی‌باشد، با توجه به حیات حقوقی بخشنامه مذکور در دوره زمانی قبل از صدور دادنامه شماره ۳۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده و ابطال نمی‌شود. رای 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 باشد و پرونده در جریان باشد، استناد به بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰/۰۹/۹۷) جایز نبوده و بیمه‌نامه‌های صادره یا موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ مشمول مالیات و عوارض موضوعه می‌باشد و شرکت‌های مذکور می‌توانند با توجه به مفاد بند (۱۵) بخشنامه ۲۸۰۰۲ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موضوعه از بیمه گذاران خود اقدام نمایند و بیمه‌گذاران نیز چنانچه بهای خرید بیمه‌نامه‌های مزبور را از منابع خود (نه از حقوق پرسنل) پرداخت نمایند، حسب مورد مالیات و عوارض پرداختی به عنوان اعتبار یا هزینه دوره پرداخت آنان محسوب خواهد شد از جهت آنکه مطالبه مالیات بر ارزش افزوده را درخصوص پرونده‌های مالیاتی جریان‌ی در دوره زمانی حاکمیت دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری تجویز نبوده 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: «مزدیان مکلفند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند» چون شرکت‌های بیمه‌گر مالیات بر ارزش افزوده وصول نکرده‌اند تا بتوانند آن را به سازمان امور مالیاتی کشور ایصال کنند، بنابراین تکلیف مذکور در بندهای ۲ و ۳ نامه شماره ۴۶۲۲-۲۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲ سازمان امور مالیاتی کشور برای شرکت‌های بیمه‌گر مالاطلاق خواهد بود و در نتیجه بندهای مذکور مغایر با ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و خارج از حدود اختیار هستند و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال می‌شوند.

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۱۱۵  
 مدیر امور مالیات و امور مالیاتی



# قوه قضائیه دیوان عدالت اداری

کلاس پرونده:

9902401

شماره دادنامه:

140009970905811446

نوع پرونده:

درخواست ابطال

تاریخ دادنامه:

1400/06/06

شاکلی:

بیمه دانا

نتیجه رسیدگی:

رای به ابطال مصوبه

طرف شکایت:

سازمان امور مالیاتی کشور

مرجع صدور رای:

هیأت عمومی

نسخه بندی:

مالیاتی (۰۰۸)

مصوبه ها:

- 200 - 4622 اصل سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۹/۴/۲۰

DrNilooFarYoosefi.com

پیام رای:

بند های ۲ و ۳ نامه شماره ۲۰۰/۴۶۲۲/ص- ۱۳۹۹/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور ابطال شد.

## بسم الله الرحمن الرحيم

### شماره پرونده: ۹۹۰۲۴۰۱

مرجع رسیدگی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکلی: شرکت بیمه دانا با وکالت آقای امیر باقویی

موضوع شکایت و خواسته ابطال نامه شماره ۲۰۰-۴۶۲۲/ص- ۱۳۹۹/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار شاکلی به موجب درخواستی ابطال نامه شماره ۲۰۰-۴۶۲۲/ص- ۱۳۹۹/۴/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

” به استحضار می رساند وفق مفاد رأی شماره ۴۲۲-۱۳۹۶/۵/۱۰ صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بخشی از بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور که مفاداً حق بیمه خدمت درمان تکمیلی را مشمول مالیات بر ارزش افزوده تلقی نموده بود ابطال گردید و بنابراین از تاریخ صدور رأی مذکور طی قراردادهای بیمه تکمیلی درمان در کلیه صنعت بیمه هیچ وجهی تحت عنوان مالیات

بر ارزش افزوده از مودیان دریافت و بالتبع در وجه سازمان امور مالیاتی کشور نادیده نگردید. متعاقباً و با شکایت ریاست سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۹ هیأت عمومی به موجب رأی لاحق رأی سابق الصدور هیأت عمومی را معایر با قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نموده و حکم به عدم ابطال و ابقاء بخشی از بخشنامه سازمان امور مالیاتی صادر کرد. در رأی سابق الصدور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشعار داشته بود که مطابق بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی، خدماتی درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توبخشی 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 معایر 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. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی بدون التفات به قاعده عطف بمسابق نشدن آراء صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری طی دستورالعمل معترض عنه اشعار داشته است که چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده مالیاتی در جریان باشد و بیمه نامه های صادره از تاریخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ تا ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ مشمول مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

چنین تفسیر شدنی از آراء صادره از هیأت عمومی دیوان موجب بی اعتباری آراء اصداری از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. در تاریخ مندرج در دستورالعمل سازمان امور مالیاتی، رأی سابق الصدور هیأت عمومی دیوان در مقام ابطال و بی اعتباری بخشی از بخشنامه سازمان امور مالیاتی دایر بر شمول درآمد حق بیمه های درمان تکمیلی به مالیات بر ارزش واجد اعتبار بوده و در طول این زمان حق بیمه درمان تکمیلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده نبوده است. نظر به مفاد ماده ۸۹ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ اثر آراء صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر بطلان و بی اعتباری مصوبات و بخشنامه ها و ... نسبت به آتیه است و موجب بی اعتباری آراء سابق نمی شود. با این تصریح رأی شماره ۲۸۹۵-۱۰/۱۰-۱۳۹۸/۱۰ صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دایر بر بی اعتباری مفاد رأی شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ سابق الصدور پس از صدور آن لازم الاجرا بوده و تا پیش از لازم الاجرا شدن رأی لاحق به موجب رأی اصداری پیشین وضع و برقراری مالیات بر ارزش افزوده به حق بیمه درمان تکمیلی غیر مجاز و مغایر با مفاد رأی سابق الصدور از سوی هیأت عمومی دیوان است و هر تأویل و تعبیری غیر از این موجبات از هم گسیختگی قوت و اعتبار آراء صادره از عالی ترین مرجع اداری خواهد شد و بار شدن تکلیف مالایطاق برای مودیان را سبب می گردد. فلسفه قاعده عطف بمسابق نشدن آراء هیأت عمومی حاوی بطلان و بی اعتباری مصوبات و بخشنامه ها و ... جلوگیری از تزلزل نظام اداری و از هم گسیختگی اعتبار امور دیوانی و جاری است. چرا که با تفسیر حال حاضر سازمان امور مالیاتی و عدم بذل عنایت به مفاد ماده ۸۹ قانون مرفوع حق بیمه درمان تکمیلی قراردادهای بیمه گروهی که به اعتبار مفاد رأی وحدت رویه صادره از سوی هیأت عمومی به شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج گردید به یک باره و با رأی جدید الصدور از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مشمول مالیات بر ارزش افزوده شد و اقدام سازمان مالیاتی حاکی از الغاء کلیه اعتبارات پیشین و عطف بمسابق تلقی کردن رأی صادره حاضر برخلاف مفاد ماده ۸۹ قانون مزبور و مغایر با سلامت نظام اداری و موجبات تزلزل و از هم گسیختگی اعتبار آراء صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. لذا با تقدیم این دادخواست استدعای احراز بطلان دستورالعمل معترض عنه را از آن مقام دارم."

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

" جناب آقای دکتر سلیمانی

رئیس کل محترم بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۳۰۷۱-۹۹۰۱۰۰۶۱۳۹۹۰۲۰۲۱، به استحضار می رساند، به موجب دادنامه شماره ۲۸۹۵-۱۰/۱۰-۱۳۹۸/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض دادنامه شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیأت مذکور، عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۹۲۰۷۰۹-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و طی بخشنامه

