

شماره ۹۶/۹۷
تاریخ ۹۲/۷/۳
پیوست



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور
رئیس کل

بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۶
مخاطبین ذینفعان	رئیس 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	ابلاغ دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور	
به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ مبنی بر ابطال قسمتی از بخشنامه ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور، بدین مضمون: «نظر به این که در سطر آخر بخشنامه مورد اعتراض، پرداخت خدمات بیمه، درمان و تکمیل درمان از معافیت بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج شده است، بنابراین این قسمت از بخشنامه، 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 ۱۳ قانون اخیر الذکر و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن فقط نسبت به پرداخت کنندگان عسستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می‌گردد. شایان ذکر است مفاد دادنامه مزبور صرفاً در خصوص خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان حاکم بوده و قابل تسری به سایر بیمه‌ها نخواهد بود. سیدکامل توکلی نژاد		
دانشه کل پرونده: ۱ - داخلی: *	مرجع پاسخگویی: دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده لین: ۰۲۱-۸۸۸۰۵۱۰۶	
بخشنامه های منسوخ:	تاریخ اجراء:	مطابق بخشنامه
رونوشت: - معاونت حقوقی رئیس جمهور (امور تدوین، تفسیر و انتشار قوانین و مقررات ریاست جمهوری) جهت اطلاع - ستاد آفری پناه، قائم مقام محترم سازمان جهت اطلاع - معاونین محترم سازمان جهت اطلاع - دوائر ستادی معاونت مالیات بر ارزش افزوده جهت اطلاع - سازمان امور اقتصادی و دارایی استان - دقائر و واحدهای ستادی سازمان - جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران - دفتر حقوقی برای درج در پایگاه اطلاعات بخشنامه‌ها جهت افزوده به سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران. شورای عالی مالیاتی مرکز ملی داخخواهی مالیاتی و تهیهی صلاحیت حرفه‌ای دانشکده نظامی مالیاتی دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به همراه سانه ۱- جامعه حسابداران رسمی ایران دفتر مرکزی جرمات مرکز فناوری و اطلاعات و ارتباطات سازمان برای اطلاع دفتر مدیریت ارزیابی عملکرد و جبهه‌های هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری		

۹۹، ۱۸۸۸۱۲
۹۲، ۷، ۵

تاریخ: ۱۳۹۰/۰۵/۱۰

شماره: ۴۵-۲۴۲

پوست: دادنامه

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْبُدُوا

دادنامه

۴۵-۲۴۲



بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۳۲

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

گرددش کار: اداره کل منابع طبیعی و آبخیزداری استان گلستان به موجب دادخواستی ابطال قسمتی از

بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ 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 می‌رساند،

سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه ای را تنظیم و به واحدهای مالیاتی سراسر کشور ارسال نموده است که وفق آن

می‌بایست از اشخاصی که از بیمه تکمیلی درمان استفاده می‌نمایند 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 می‌باشد،

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

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری پلاک دهمد مغربی پش خیابان ایران زمین

فوتوکپی
روانوشته
مدیرکل هیأت عمومی
دیوان عدالت اداری
۱۳۹۶/۵/۱۰

Temporary Printing Window

Page 1 of 1

تاریخ: ۱۳۸۸

شماره: ۱۳۹۴/۹/۱۵

پوست: ۱۳۹۴/۸/۳۰

فلا تظفروا الظهري أن تعلقوا

دادگاه



۱۳۹۴/۹/۱۵ نامه شماره ۱۳۹۴/۸/۳۰-۵/۲۶۰/۶۳۱۸ را ارسال کرده است که متن آن به قرار زیر است:

“یا سلام و احترام

۱- 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 ۱۷ 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 (۲) 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.

۲- 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 تشخیص، 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.

۳- به موجب مفاد ماده (۵) قانون یاد شده و همچنین مفاد بخشنامه شماره ۸۶۸۸۲-۱۳۸۷/۸/۲۸ 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.

۴- 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

آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مطهری جنب شهیدان ایران زمین

دفتر امور مالیات
روانشناسی
مدیریت عمومی
دیوار عدالت اداری
۱۰۰۰۰/۱۳۸۸/۱۰/۵



وزارت عدالت اسلامی
جمهوری اسلامی ایران

تاریخ: ۳۸

شماره:

پیوست:

قَالَ تَنْبُؤُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْلَمُوا

دانشنامه

خطاظر نشان می گردد قریببات مقرر در بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ منطبق با موازین و مصدحات قانونی صادر شده است و خواسته ابطال قسمتی از بخشنامه مذکور ناقد 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 مولفقت کردند.

محمد کاظم بهرامی
رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

برای امضاء و مهر

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

۱۳۹۶/۵/۱۰

آدرس: تهران، بزرگراه شهید بهشتی، پلاک ۱۰۰، صندوق پستی ۱۴۱۱۱-۱۴۱۱۲

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸

پست الکترونیک: info@adl.ir

تاریخ: ۱۳۸۰

شماره: ۱

پیوست: ۱

فَلا تُشْعِرُوا اللَّهَ فَيُزِيلَكُمْ

وَأَوَّلُهُ



ارزش کالاها و خدمات خریداری شده و به تبع آن مالیات و عوارض پرداختی در یک دوره معین بیشتر از کالاها و خدمات هرچه 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 ناویزه (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.

۵- 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.

۶- به موجب قسمت اخیر اصل (۵۱) قانون اساسی «موارد معافیت 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.

۷- در این چارچوب تصریح می نماید ترتیبات ملور 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 موجب برای عدم اجرای صحیح مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده از سوی مودیان این نظام مالیاتی نمی باشد.

آماری تهران در مرکز شهید بهشتی دبیران امور مالیاتی و عوارضی

فوتوی
درونست
مهر و امضا
مهر و امضا

تاریخ: ۱۳۸۶/۰۷/۱۹

شماره: ۲۳۸۵/۱۸/۱۳۸۶

پوسته: ۱۳۸۶/۰۷/۱۹

هَلَّا تَكْفُرُوا بِالْهُدَى لَنْ تَعْدِلُوا

وادیانه



۱۳۸۶/۰۷/۱۹ - ۱۳۸۶/۰۷/۱۹ سازمان امور اقتصادی و دارایی هر گونه پرداخت حق بیمه درمانی و تکمیل 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، استوالاتی مطرح گردید، لذا به منظور اجرای صحیح قانون و همچنین اتخاذ رویه واحد برای مویدان 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 حساسیتی 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 تشخیص 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 ۲۱۲/۳۳۸۶ د

آدرس: تهران بزرگراه شهید مطهری تهران شهید مطهری تهران بزرگراه شهید مطهری تهران بزرگراه شهید مطهری

فوتو کلی
روانوش
مدیرکل حقوقی عمومی
معاونت عدالت اداری
۱۳۸۶/۰۷/۱۹