



موضوع	رای شماره ۱۴۹۳ مورخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال جمله پایانی از بند ۲ نامه شماره ۱۳۹۹/۰۵/۲۵-ص/۸۶۶۴/۲۳۵ مدیرکل دفتر حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور)
	بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۴۶ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۰۶/۰۶ شماره پرونده: ۹۹۰۲۴۰۱ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکي: شرکت بیمه دانا با وکالت آقای امیر یاقوتیموضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۲-ص/۴۶۲۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۲-ص/۴۶۲۲/۲۰۰ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: «به استحضار می رساند وفق مفاد رای شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ 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 رای 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 تادیه 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 رای لاحق رای سابق الصدور هیأت عمومی را مغایر با قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نموده و حکم به عدم ابطال و ابقاء بخشی از بخشنامه سازمان امور مالیاتی صادر کرد. در رای 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 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. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی بدون التفات به قاعده عطف بماسبق 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 اصداري از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. در تاریخ مندرج در دستورالعمل سازمان امور مالیاتی، رای 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 و اجد 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 رای شماره ۱۳۹۸/۱۰/۱۰-۲۸۹۵ صادره از سوی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری دایر بر بی اعتباری مفاد رای شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ سابق الصدور پس از صدور آن لازم الاجرا بوده و تا پیش از لازم الاجرا شدن رای لاحق به موجب رای اصداري پیشین وضع و برقراری مالیات بر ارزش افزوده به حق بیمه درمان تکمیلی غیر مجاز و مغایر با مفاد رای سابق الصدور از سوی هیأت عمومی دیوان است و هر تأویل و تغییری غیر از این موجبات از هم گسیختگی قوت و اعتبار آراء صادره از عالی ترین مرجع اداری خواهد شد و بار شدن تکلیف ملایطاق برای مودیان را سبب می گردد. فلسفه قاعده عطف بماسبق 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 مرقوم حق بیمه درمان تکمیلی قراردادهای بیمه گروهی که به اعتبار مفاد رای وحدت رویه صادره از سوی هیأت عمومی به شماره ۱۳۹۶/۱۰/۵ از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج گردید به یک باره و با رای 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 بماسبق تلقی کردن رای 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 دارد.» متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است: «جناب آقای دکتر سلیمانیریس کل محترم بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایرانبا سلام و احترامبازگشت به نامه شماره ۱۳۰۷۱/۱۰۰/۹۹-۱۳۹۹/۲/۲۱، به استحضار می رساند: به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱۰/۱۰-۲۸۹۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر

نقض دادنامه شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات مذکور، عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۷/۹-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و طی بخشنامه شماره ۱۳۹۹/۱/۲۷-۱۳/۹۹/۲۱۰ ابلاغ گردید. در این چارچوب با توجه به اینکه در فاصله زمانی دادنامه های صدرالاشاره خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام گردیده و با عنایت به نظریه شماره ۹۰۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۷/۲۱-۱۳۹۷/۷/۲۱-۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰ معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۷/۲۱-۱۱۵/۹۷/۲۳۰ رعایت موارد ذیل در رابطه با پرونده های مالیات بر ارزش افزوده شرکت های بیمه گر در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ الزامی است: ۱- چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۷/۳-۹۷/۹۶/۲۰۰) تمام مراحل قانونی طی شده باشد، مشمول رای اخیر دیوان عدالت اداری نمی باشد. ۲- چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد، استناد به بخشنامه سابق (۱۳۹۶/۷/۳-۹۷/۹۶/۲۰۰) جایز نبوده و بیمه نامه های صادره با موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ مشمول مالیات و عوارض موضوعه می باشد و شرکت های مذکور می توانند با توجه به مفاد بند (۱۵) بخشنامه ۱۳۸۸/۱۱/۱۲-۲۸۰۰۴ نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موضوعه از بیمه گذاران خود اقدام نمایند. ۳- 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 یا هزینه دوره پرداخت آنان محسوب خواهد شد. - رییس سازمان امور مالیاتی کشور "در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۱۱/۲۰-۱۹۲۹۱ توضیح داده است که: «از آنجا که به موجب رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری ابطال سطر پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۷/۹-۱۳۹۰ همچنین تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن نسبت به پرداخت کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده اعلام شد. سازمان امور مالیاتی کشور متعاقب اعلام ابهام پیش آمده در خصوص عبارت «پرداخت کنندگان مستقیم ...» امعان نظر و رسیدگی مجدد را در ارتباط با رای مذکور در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد درخواست قرارداد با جری تشریفات قانونی، النهایه هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۹۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۱۰/۱-۱۳۹۸ عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۷/۹-۱۳۹۰ را با این نتیجه گیری که «رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی که بر اساس آن حکم به ابطال بخشی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۷/۹-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل عدم تسری معافیت مقرر در بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان و ارایه 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 ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی رای بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳-۷/۹-۱۳۹۰ سازمان امور مالیاتی کشور که قبلاً ابطال شده بود صادر می نماید.» با وصف مذکور سازمان امور مالیاتی کشور با لحاظ این نکته که در خلال فاصله زمانی ایجاد شده بین صدور رای ابطال (دادنامه ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶) تا نقض آن رای و اعلام عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه یاد شده (دادنامه ۹۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۱۰/۱-۱۳۹۸) با اتخاذ ملاک از مفاد نظریه کمیسیون مشورتی اقتصادی اراضی و شهرسازی دیوان عدالت اداری اعلامی به موجب نامه شماره ۹۰۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۷/۲۱-۱۳۹۷/۷/۲۱-۲۰۰/۲۳۳/۲۳۰/۹۰۰۰ معاون پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به شرح نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۲-۴۶۲۲/۲۰۰ به استعلام رییس کل بیمه مرکزی ایران پاسخ داد. مفاد دادنامه شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ پرداخت کنندگان مستقیم را در ارتباط با تسری اثر ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن ذیحق تلقی کرده بود اشخاص حقوقی مانند شرکت های بیمه گر از شمول حکم مقرر در دادنامه یاد شده خارج تلقی می شوند. (نامه شماره ۹۴/۶۱۸-۱۳۹۷/۲/۱۶-۹۴/۶۱۸ دیوان عدالت اداری) برابر قانون مالیات بر ارزش افزوده شرکت های بیمه گر به وصول مالیات از اشخاص ثالث در ارتباط با ارایه خدمات بیمه درمان و واریز مالیات و عوارض متعلقه پس از کسر مالیات و عوارض پرداختی مکلف می باشند. لذا ذیحق محسوب نمی شوند. از این روی تقاضای ابطال نامه صدرالذکر فاقد وجهت قانونی و رد شکایت شاکی مورد استدعا می باشد.» هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۶/۶ با حضور رییس 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 هیات 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 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 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 ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری که براساس آن حکم به ابطال قسمتی از بخشنامه شماره ۹۲۵۳ 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 ارایه 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 مصوب سال ۱۳۹۲ ضمن نقض رای شماره ۴۳۲-۱۰/۵/۱۳۹۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، رای بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی که قبلاً 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 ۴۶۲۲-۲۰۰۰ 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 (۹۷/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۷/۳) 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 ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیات عمومی دیوان عدالت اداری خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده و ابطال نمی‌شود. 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 باشد و پرونده در جریان باشد، استناد به بخشنامه سابق (۹۷/۹۶/۲۰۰-۱۳۹۶/۷/۳) جایز نبوده و بیمه‌نامه‌های صادره با 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 ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موضوعه از بیمه‌گذاران 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری تجویز نموده و این در حالی است که اخذ مالیات بر ارزش افزوده در زمان ارایه خدمات باید صورت بگیرد و با لحاظ حکم مقرر در ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که مقرر داشته است: «مؤدیان 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 ۴۶۲۲-۲۰۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲ سازمان امور مالیاتی کشور برای شرکتهای بیمه‌گر ملایطاق 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- رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری

