



رای شماره ۲۴۵ و ۲۴۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۳/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۲۴۵-۲۴۶

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۶/۳/۲۳

کلاس پرونده: ۹۴/۲۰۷، ۹۴/۶۹

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: ۱- شرکت تدارکات دارویی ساین مهرایرانیان با وکالت آقای محمدرضا جعفری ۲- شرکت دارویی پارس با وکالت خانم معصومه فناپیان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی، سنتی و مکمل سازمان غذا و داروی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

گردش کار: آقای محمدرضا جعفری و خانم معصومه فناپیان به وکالت از شرکت تدارکات دارویی ساین مهرایرانیان و شرکت دارویی پارس به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی، سنتی و مکمل سازمان غذا و داروی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده اند که:

"ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و تحیت، به استحضار می رساند سازمان غذا و دارو در نامه موضوع شکایت (نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵) فرآورده های ویتامین و مکمل دارویی را که سابقاً منتشر شده و مبنای عمل قرار گرفته را از معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج نموده و فی الواقع برخلاف حقوق مکتسبه و معافیهای پیش بینی شده در قوانین و بخشنامه و دستورالعملهای موجود و رویه سابق مکتسبه تولید کنندگان و واردکنندگان این نوع مکمل ها را تضییع و مضافاً آن را عطف به ماسبق کرده است. بدین وسیله با شرح مراتب ذیل ابطال نامه مذکور و در ابتدا صدور دستور موقت مورد تقاضاست:

۱- در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۶ برخی از معافیت‌های مالیاتی و در واقع موارد عدم شمول قانون، توسط مقنن شناسایی شده است. از جمله به صراحت بند ۹ این ماده «انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی» از پرداخت مالیات موضع قانون مذکور معاف اند. مقنن از خارج نمودن این موارد و معافیت مالیاتی آنها، اهداف و نیاتی را در نظر داشته است، ارتباط مستقیم برخی از این اقلام بر حیات افراد جامعه، ارتقاء سطح سلامت جامعه، هدفمند نمودن فرآیند پیشگیری از درمان، حمایت از تولید برخی از کالاها، عدم افزایش قیمت کالاهای اساسی می تواند پاره ای از نیات قانونگذار باشد.

۲- بر همین اساس در بند ۹ ماده ۱۲ قانون فوق الذکر «انواع دارو» از پرداخت مالیات خارج شده اند. عبارت «دارو» مطلق است و دربردارنده تمام انواع دارو است، لیکن قانونگذار در مقام تقنین عبارت «انواع» را نیز به همراه آن آورده تا در مورد شمول آن در تمامی موارد شبهه ای وجود نداشته باشد.

۳- به موجب تبصره ۳ قانون اصلاح ماده ۳ قانون مربوط به مقررات پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی: «کلیه فرآورده های تقویتی، تحریک کننده، ویتامینها و غیره که فهرست آن توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام و منتشر می گردد جزء اقلام دارویی است.»

۴- در اجرای قانون مذکور سازمان غذا و داروی وزارت بهداشت در مقام تعیین انواع ویتامینها و مکملها که جزء اقلام دارویی محسوب می شوند برآمده و با تهیه «لیست انواع ویتامینها و مکملها» به موجب بخشنامه شماره ۳۹۴۳۷/۶۵۵-۱۳۸۹/۱۲/۱۶ لیست مذکور را اعلام و منتشر کرده است و این فهرست مبنای عمل تولیدکنندگان و واردکنندگان قرار گرفته است.

۵- با وصف مراتب یاد شده و علیرغم تصریح قانونگذار در بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و شمول انواع دارو بر مکملها و انواع ویتامینها و با وجود آن که به شرح فوق الذکر لیست انواع ویتامینها و مکملها از سوی معاونت وقت غذا و داروی وزارت بهداشت اعلام شده بود ولی سازمان امور مالیاتی در برخی موارد در اعمال معافیت نسبت به این موارد دارای تشکک رویه بود که در نهایت پس از صدور نظریه شماره ۱۴۲۸۴/۷۹۳۳۷/۱۶-۱۳۹۰/۶ معاونت حقوقی رییس جمهور مبنی بر اینکه «ویتامینها و مکملها بنا به فهرستی که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان دارو تایید و اعلام می نماید مشمول بند ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» لذا سازمان امور مالیاتی به موجب بخشنامه شماره ۹۱۵۵-۱۳۹۰/۷/۵ انواع مکملها و ویتامینها را داخل در موارد معافیت دانست. بخشنامه شماره ۶۱۱۰/۲۶۰-د/۱۲/۹-۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی نیز موید این موضوع است.

۶- در مقام نتیجه گیری مطالب فوق موکداً و به طور خلاصه می توان گفت:

اولاً: برابر بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده «انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی خدمات درمانی و خدمات توانبخشی حمایتی» از پرداخت مالیات قانون مذکور معاف هستند.

ثانیاً: عبارت «انواع دارو» که در قانون به کار برده شده اطلاق داشته و در شمول تمامی هر نوع دارو بر آن تردیدی وجود ندارد.

ثالثاً: تشخیص مصادیق دارو و مکملها و ویتامینها طبق ماده واحده قانون اصلاح ماده ۳ قانون مربوط به مقررات پزشکی دارویی در صلاحیت وزارت بهداشت و درمان (سازمان غذا و دارو) است.

رابعاً: وزارت بهداشت (سازمان غذا و دارو) طبق نظریه شماره ۱۳۸۹/۲/۱۶-۳۹۴۳۷/۶۵۵ نسبت به شناسایی انواع ویتامینها و مکملها و انتشار فهرست آن اقدام نموده است.

خامساً: معاونت حقوقی رییس جمهور طی نظریه شماره ۱۳۹۰/۶/۱۶-۷۹۳۳۷/۱۴۲۸۴ اعلام نموده است: «ویتامینها و مکملها بنا به فهرستی که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان دارو تایید و اعلام می نماید مشمول بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» در این نظریه به تاکید تصریح شده است که عبارت «انواع دارو» علی الاطلاق مورد حکم قرار گرفته است.

سادساً: بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۵-۹۱۵۵ و بخشنامه شماره ۱۳۹۱/۹/۱۲-د/۶۱۱۰/۲۶۰ سازمان امور مالیاتی کشور که متعاقب نظریه معاونت حقوقی ریاست جمهوری بوده بر معافیت مالیاتی فهرست اعلامی سازمان غذا و دارو از قانون مالیات بر ارزش افزوده تاکید دارد.

سابعاً: قانون و بخشنامه و دستورالعملهای یاد شده مبنای عمل سازمانهای مذکور بوده و برای تولیدکنندگان و واردکنندگان نیز ایجاد حق مکتسبه نموده است.

ثامناً: مجموعه مقررات فوق الذکر موافق قاعده بوده و با نیت قانونگذار، روح حاکم بر قانون و مجموعه سیاستهای کلی نظام در حمایت از بهداشت و درمان و ارتقاء سطح سلامت آحاد جامعه انطباق کامل دارد.

۷- با وصف مراتب یاد شده، سازمان غذا و دارو و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به موجب نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ خطاب به معاون مالیات بر ارزش افزوده مکملها و ویتامینهایی که سابقاً از سوی سازمان منتشر و مبنای عمل قرار گرفته است را مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده ندانسته و صراحتاً اظهار داشته است: فهرستهای ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان غذا و دارو تحت عنوان مکمل فاقد اعتبار است، این نامه به دلایل ذیل محکوم به بطلان است:

اولاً: در اجرای تبصره ۳ قانون اصلاح ماده ۳ مقررات پزشکی و دارویی فهرست انواع مکملها و ویتامینها تهیه و ابلاغ و انتشار یافته است. بنابراین موضوع این تبصره عملاً اجرا و ایجاد حق نموده است و در واقع نه قانونگذار به سازمان اجازه تزلزل در فهرست اعلامی را داده است و نه برابر عموماً قانونی و به لحاظ ارتباط آن با حقوق مکتسبه امکان عدول از آن وجو دارد و بر فرض که امکان عدول از فهرست منتشره وجود داشته باشد که چنین امکانی نیست این عدول باید با رعایت تشریفات شکلی و متکی بر دلایل فنی و موجبات متقن بوده و تاب مقاومت در برابر حقوق مکتسبه را داشته باشد و نهایتاً اینکه اعمال سلیقه های شخصی و تضییع حقوق شناسایی شده فاقد توجیه شرعی و قانونی است.

ثانیاً: این استدلال که فهرستهای ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان غذا و دارو فاقد مصوبه بوده، حتی در فرض صحت، نمی تواند موجبی برای تضییع حقوق واردکنندگان و تولید کنندگان انواع ویتامینها و مکملها باشد. زیرا این گونه شرکتها به اتکای فهرستهای اعلامی سازمان غذا و دارو اقدام به تولید و وارد نمودن انواع مکملها نموده و از این حیث برای آنان ایجاد حق مکتسبه شده است.

ثالثاً: نامه اخیرالذکر هم با قانون مالیات بر ارزش افزوده و عموم و اطلاق عبارت انواع دارو مخالفت داشته و هم با تبصره ۳ ماده واحده قانون اصلاح ماده ۳ قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی

مصوب سال ۱۳۳۴ و از این حیث نیز محکوم به بطلان است.

رابعاً: این نامه نه تنها فهرستهای ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان (بدون ذکر مدت یا تاریخ) که مورد عمل قرار گرفته است را مشمول معافیت ندانسته (به طور اطلاق) بلکه پرداخت مالیات را عطف به ماسبق کرده و برخلاف ماده ۴ قانون مدنی، آن را به گذشته تسری داده است که این اقدامات خارج از حدود اختیار و برخلاف قانون است، با توجه به موارد معنونه، مستنداً به ماده ۱۰، بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به جهت مغایرت با قوانین فوق الذکر و عطف به ماسبق نمودن و تعارض آشکار آن با حقوق مکتسبه تقاضای ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ سازمان غذا و دارو (وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) از زمان صدور را دارد. بدواً با توجه به تضییع حقوق اشخاص و فوریت و ضرورت امر درخواست صدور دستور موقت مبنی بر توقف اجرای نامه مورد شکایت را داریم."

متن نامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

"جناب آقای ابراهیم بیگی

مدیرکل محترم دفتر فنی و اعتراضات مودیان اداره مالیات بر ارزش افزوده

موضوع: در خصوص مالیات بر ارزش افزوده

سلام علیکم

با احترام پیرو مذاکره تلفنی و نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۱۸-۴۱۵۵۱/۶۵۵ و بازگشت به نامه شماره ۲۸۸/۲۶۷/۲۸۸/۲۶۷ ص-۱۳۹۳/۳/۲۷ در خصوص مالیات بر ارزش افزوده مکملهای تغذیه ای صراحتاً به اطلاع می رساند، صرفاً آن دسته از فرآورده ها که به عنوان فهرست دارویی کشور تصویب و منتشر می گردد مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده است. قابل ذکر است که فهرستهای ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان تحت عنوان مکمل فاقد مصوبه فوق الذکر بوده است و نمی تواند مبنای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد. فهرستهای ارسالی طی نامه ۴۱۵۵۱/۶۵۵ صرفاً جهت اطلاع و به درخواست آن مرجع بوده است. - مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی، سنتی و مکمل "

در پی اخطار رفع نقصی که در اجرای ماده ۸۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ برای خانم معصومه فناپیان صادر شده بود، وی به موجب لایحه شماره ه-۱۱۸-۲۹/۲-۱۳۹۴ پاسخ داده است که:

"ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در ارتباط با پرونده کلاسه ۹۴/۶۹ که به لحاظ تقاضای ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ سازمان غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در آن هیأت تحت رسیدگی است در پاسخ به اخطاریه مورخ ۱۳۹۴/۲/۹ که متضمن اعلام خلاف شرع بودن نامه مورد شکایت است به استحضار می رساند تقاضای ابطال نامه فوق الذکر به

لحاظ عدم رعایت حقوق مکتسبه وارد کنندگان و تولید کنندگان ویتامینها و مکملها و نیز عطف به ماسبق نمودن نامه مورد شکایت و مغایرت آن با حکم ماده ۴ قانون مدنی در ممنوعیت تسری حکم قانون به گذشته تقدیم شده است و نه لزوماً به لحاظ خلاف موازین شرعی بودن آن، لذا به شرح دادخواست تقدیمی و مغایرت نامه مورد شکایت با قانون و حقوق مکتسبه تقاضای رسیدگی و ابطال آن را دارد.

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست دفتر امور حقوقی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به موجب لایحه شماره ۱۳۹۴/۸/۶-۳۲۰۶/۱۰۷ توضیح داده است که:

۱- شاکی طی دادخواست تقدیمی ادعا نموده که سازمان غذا و دارو طی بخشنامه موضوع شکایت فرآورده های ویتامین و مکملهای دارویی را از شمول معافیت قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج نموده و با این اقدام موجب تضییع حقوق مکتسبه تولیدکنندگان و واردکنندگان این نوع محصولات گردیده است. شاکی همچنین با استناد به بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره ۳ قانون اصلاح ماده ۳ قانون مربوط به مقررات پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی و ... درخواست ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ سازمان غذا و دارو را دارد.

۲- شاکی در دادخواست تقدیمی « مکملها » را « دارو » قلمداد نموده و به همین دلیل تولید و واردات آنها را مشمول قوانین دارو و معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده عنوان نموده است. در این ارتباط اشاره می نماید، وفق ماده ۱۳ قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۳۴ و اصلاحات بعدی آن انواع دارو شامل داروهای اختصاصی، داروهای ژنریک، داروهای گیاهی و فرآورده های بیولوژیک می باشد، لذا برابر ماده مذکور مکملها مشمول تعاریف قانونی دارو نمی باشند.

۳- به موجب تبصره ۳ ماده ۳ اصلاحی قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۷۴ « کلیه فرآورده های تقویتی، تحریک کننده، ویتامینها و غیره که فهرست آنها توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام و منتشر می گردد جزء اقلام دارویی است ». بر این اساس در صورتی فرآورده های تقویتی و ویتامینها جز اقلام دارویی محسوب می شوند که اسامی آنها طی فهرستی توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام و منتشر شد.

۴- توضیحاً اشاره می نماید « مکملها » فرآورده هایی خوراکی می باشند که از مواد خام و یا فرآوری شده از جمله ویتامینها، املاح، اسیدهای چرب، اسیدهای آمینه و مشتقات آنها، آنزیمها، فیبرها، آنتی اکسیدانها، کربوهیدراتها، عصاره، اندام و یا بافتهای طبیعی تشکیل می شوند و مصرف آنها ممکن است باعث ارتقاء عملکرد عمومی بدن شود. بنابراین در صورتی که دوز آنها از میزان خاصی بیشتر شود جنبه دارویی پیدا می کند که این امر نیز مستلزم طرح در شورای بررسی و تدوین فهرست داروهای کشور می باشد تا پس از تایید به فهرست رسمی دارویی کشور اضافه و مشمول قوانین دارو شوند. در حال حاضر نیز صرفاً تعداد محدودی از این فرآورده ها پس از گذراندن مراحل مذکور در فهرست دارویی کشور قرار گرفته اند.

۵- به استناد بند ۱۷ ماده ۱ قانون تشکیلات و وظایف وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی شورای بررسی و تدوین فهرست داروهای کشور برای بررسی و تصویب داروهای مجاز و قابل عرضه در کشور تشکیل شده و این شورا با ساز و کارهای قانونی پیش بینی شده اقدام به تصویب، اعلام و انتشار فهرست دارویی کشور می نماید.

۶- ضمن اینکه فهرست دارویی کشور پس از تایید کمیسیون موضوع ماده ۲۰ قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۳۴ و اصلاحات بعدی آن، تهیه و منتشر می شود و در این فهرستها فرآورده های حاوی مواد مذکور در تبصره ۳ ماده ۳ اصلاحی قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۷۴ جز اقلام دارویی محسوب نمی شوند.

۷- بر روی برچسبهای نصب شده بر کلیه مکملهای وارداتی و ساخت داخل کشور جمله « این فرآورده جهت تشخیص، پیشگیری و یا درمان بیماریها نمی باشد» درج گردیده که این امر نشان دهنده غیر دارویی بودن این نوع فرآورده ها است. ضمن اینکه فروش مکملها بدون نسخه پزشک صورت می گیرد و تابع ضوابط مربوط به فروش اختصاصی دارویی نمی باشند.

با عنایت به مطالب مذکور، نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی، سنتی و مکمل این سازمان به عنوان مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مودیان مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصول قانونی یاد شده و منطبق بر موازین و ضوابط مورد عمل موجود تهیه گردیده است و بر این اساس رد شکایت مطروحه مورد استدعا می باشد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۳/۲۳ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 هیأت عمومی

مطابق بند ۹ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده انواع دارو از پرداخت مالیات معاف اعلام شده است. نظر به اینکه طبق تبصره ۳ ماده ۳ قانون اصلاح ماده ۳ قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۷۴ مقرر شده است: « کلیه فرآورده های تقویتی، تحریک کننده، ویتامینها و غیره که فهرست آنها توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام و منتشر می گردد جزو اقلام دارویی است» بنابراین مفاد نامه شماره ۱۳۹۳/۴/۲۵-۴۴۷۶۲/۶۶۵ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی، سنتی و مکمل وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مودیان اداره مالیات بر ارزش افزوده، متضمن ابلاغ فهرست دارویی مشمول معافیت، با قانون مغایرت ندارد و از این جهت قابل ابطال تشخیص نشد، لکن مفاد نامه مذکور از این جهت که از آن تلقی می شود اقلام دارویی و مکملهای دارویی و تغذیه ای که از سال ۱۳۸۹ لغایت ۱۳۹۲/۱/۱ (زمان تحت شمول مالیات قرار گرفتن مکملهای دارویی و تغذیه ای) مشمول معافیت بوده است را در فواصل زمانی سال ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۲/۱۱/۱ از شمول معافیت خارج کرده و سازمان امور مالیاتی بر آن اساس از واردکنندگان و عرضه کنندگان این گونه مکملها، مالیات بر ارزش افزوده مطالبه کرده است، مغایر حق مکتسب اشخاص و ممنوعیت اصل عطف به ماسبق شدن مقررات است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۸۸ و ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمدکاظم بهرامی - رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری