

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْبُدُوا»

شماره دادنامه : 140331390003144006
تاریخ تنظیم : 1403/12/25
شماره پرونده : 140331920000215821
شماره پایگانی شعبه : 0300112

هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

* شماره پرونده : هت/0300112

* شاکی : آقای بهمن زبردست

* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته : ابطال از زمان صدور حکم اعتبار عبارت "به استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان" در محدوده زمانی از آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 تا پایان سال 1389، مذکور در ستون توضیحات ردیف (1-9) صفحه 15 جدول فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده ابلاغی به موجب بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/02/1390 معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته فوق الذکر به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقررده مورد شکایت به قرار زیر می باشد:

ردیف نوع کالا و خدمات توضیحات شماره تعرفه گمرک

بند 9- انواع دارو لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی

9-1 انواع داروهای انسانی کلیه داروهای وارداتی با تولید داخلی مورد تأیید وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی به استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان لبق لیست پیوست کلیه ردیف های فرعی فصل 30 به استنادی کد 030065000، 30069200

* دلایل شاکی برای ابطال مقررده مورد شکایت :

برابر بند (9) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387، انواع دارو، از پرداخت مالیات قانون مذکور معاف شده اند. علیرغم اینکه طبق تبصره (3) ماده (3) قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب 1374، 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. اما سازمان امور مالیاتی بدون توجه به این حکم قانونگذار از آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان را ولو اینکه به عنوان دارو مورد تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی هم باشند. علی الاطلاق از شمول معافیت مربوط به دارو مستثنی نمود. در پی اعتراض شرکتهای دارویی به این حکم ناروا معاون حقوقی رئیس جمهور، طی نامه شماره 14284/79337 مورخ 16/6/1390 با استناد به تبصره (3) ماده (3) قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی، دارویی، مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب 1374، با تبیین حکم مقنن، به رئیس کل سازمان امور مالیاتی اعلام نمود که بنابراین ویتامین ها و مکمل های غذایی بنا به فهرستی که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان (دارو) تأیید و اعلام می نماید مشمول بند (9) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد عنایت

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



دارند اصولاً کلمه (دارو) اطلاق داشته و ناظر به اقلامی که وصف دارایی داشته نیز می باشد معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی با صدور بخشنامه شماره 9155 مورخ 05/07/1390 عبارت به استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان را از فهرست ضمیمه بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/02/1390 حذف نمود اما با آوردن عبارت تاریخ اجرا 01/01/1390 در گوشه های سمت راست ذیل بخشنامه اجرای حکم قانونگذار را محدود به همین تاریخ نمود و عملاً محدوده زمانی از آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 تا پایان سال 1389 را از حکم کلی قانونگذار مستثنی نمود و در این محدوده زمانی کماکان مستثنی شدن مطلق مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان از معافیت موضوع بند (9) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 را معتبر دانست. گرچه روشن است که معاون حقوقی رئیس جمهور طی نامه مذکور تنها حکم مقنن را تبیین نموده و برای همین هم در دادنامه شماره 245-246 مورخ 23/3/1396 هیات عمومی دیوان عدالت اداری، که درخصوص همین معافیت صادر شده، نه به نامه معاون حقوقی رئیس جمهور بلکه به تبصره (3) ماده (3) قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی، دارویی، مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب 1374 استناد شده است، پس تاریخ اجرای بخشنامه هم به جای 01/01/1390 باید از روز آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 می بود. اما ولو بفرض اگر معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی می خواست به اشتباه تاریخ اجرای بخشنامه را مطابق نامه معاون حقوقی رئیس جمهور تعیین کند هم باز این تاریخ 01/01/1390 نمی شد یا اگر مینا را تاریخ صدور بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/02/1390 قرار می داد، که خود جایگزین بخشنامه دیگری با تاریخ 26/12/1388 شده بود هم، باز تاریخ دیگری بود. پس تعیین تاریخ 01/01/1390 اساساً من عندی، بی پایه و مغایر بند (9) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 و نیز تبصره (3) ماده (3) قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی، دارویی، مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب 1374، و از حیث محدود کردن دامنه زمانی شمول حکم مقنن در خصوص اختیار تعیین مصادیق دارو توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی هم خارج از حدود اختیارات بوده باتوجه به تضییع حقوق بیماران که به دلیل نیاز به این داروها، از آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 تا پایان سال 1389 ویتامین ها و مکمل های دارویی معاف از نظر وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی را با پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خرید و مصرف نموده اند درخواست ابطال از زمان صدور حکم اعتبار عبارت مورد نظر را دارم.

*** خلاصه مدافعات طرف شکایت:**

شاکی بدون اشاره به بخشنامه شماره 9155 مورخ 5/7/1390 معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، ابطال «استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان» از شمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده، از مورخ 1/1/1390 مندرج در بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/2/1390 معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده را درخواست نموده است. این در حالی است که اساساً به موجب بخشنامه شماره 9155 مورخ 5/7/1390 معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده به حذف عبارت استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان مندرج در فهرست بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/02/1390 معاونت مذکور از تاریخ 11/1/1390 تصریح شده است و شاکی به درخواست ابطال عبارت 1/1/1390 مندرج در بخشنامه شماره 9155 مورخ 5/7/1390 معاونت مذکور اشاره ای ننموده است بنابراین شکایت شاکی از حیث موضوع خواسته مبهم و ناقص می باشد. و می بایست وفق بند 3 ماده (81) قانون دیوان عدالت اداری نسبت به موضوع خواسته، رفع انجام پذیرد.

2- به موجب بند (9) ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 عرضه و واردات انواع دارو و لوازم



مصرفی درمانی ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی، از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف می باشد.

3- با عنایتی به ابهامی که در رابطه با شمول عنوان «دارو» بر «مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان» وجود داشت، معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده با این تلقی که اقلام مذکور از مصادیق دارو محسوب نمی شوند، در ستون توضیحات ردیف (1-9) صفحه 15 جدول فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 پیوست بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/2/1390 اقلام مذکور را مستثنی از شمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده اعلام نمود.

3- در راستای رفع ابهامات پیرامون موضوع معافیت یا عدم معافیت اقلام مذکور از شمول مالیات بر ارزش افزوده، متعاقب مکاتبات بعمل آمده با معاونت غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و نیز مکاتبات انجام پذیرفته با معاونت حقوقی رئیس جمهور راجع به موضوع موصوف، معاونت غذا و دارو وزارتخانه مذکور به موجب نامه شماره 39437/655 مورخ 16/12/1389 با تاکید بر شمول عنوان دارو بر مکمل ها و ویتامین ها جدیدترین فهرست اقلام داروهای طبیعی و مکمل جهت استفاده در موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را ارائه نمود و معاونت حقوقی رئیس جمهور نیز به موجب نظریه شماره 79337/14284 مورخ 16/6/1390 مقرر نمود که : ویتامین ها و مکمل های غذایی بنا به فهرستی که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان دارو تایید و اعلام می نماید مشمول بند 9 ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 می باشند.

4- متعاقب مکاتبات بعمل آمده مذکور و احراز اینکه مکمل ها و ویتامین ها، در زمره اقلام دارویی محسوب می شوند، معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده به موجب بخشنامه شماره 9155 مورخ 5/7/1390 با حذف عبارت به استثناء مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان از ردیف (1-9) صفحه 15 پیوست بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/02/1390 معاونت مذکور، واردات و عرضه ویتامین و مکمل های غذایی را که مورد تایید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی باشند، از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف اعلام نمود و تاریخ اجرای این حکم را از 1/1/1390 اعلام نمود.

5- وفق نامه شماره 44762/665 مورخ 25/4/1393 اداره کل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی و سنتی سازمان غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که به موجب دادنامه شماره 245-246 مورخ 23/3/1396 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مفاد آن از حیث ابلاغ فهرست دارویی مشمول معافیت مغایر با قانون تشخیص داده نشده است مقرر شده است: صرفاً آن دسته از فرآورده ها که به عنوان فهرست دارویی کشور تصویب و منتشر می گردد، مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده می باشد و فهرست های ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان تحت عنوان مکمل فاقد مصوبه بوده و نمی تواند مبنای معافیت از مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد. بدیهی است با فرض فاقد مصوبه بودن فهرست های ارسالی قبلی نیز تاریخ تصویب و انتشار فهرست ارسالی کنونی به بعد منوط اعتبار است. در این راستا تاکید می نماید اعمال معافیت نسبت به فهرست آن دسته از فرآورده هایی که قبل از تاریخ تصویب و انتشار آن از سوی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ارسال شده اند فاقد موضوعیت بوده و مشمولیت آن، تابع شرایط مقرر قبل از تاریخ تصویب و انتشار فرآورده های مربوطه در زمره اقلام دارویی می باشد. به عبارت دیگر تا زمانی که وزارت بهداشت مکمل ها و اقلام دارویی را در زمره دارو تایید ننماید، فاقد وصف دارویی بوده و لذا مشمول معافیت مطروحه نمی باشد. و از آنجا



که معاونت غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به موجب نامه شماره 39437/655 مورخ 16/12/1389 با تأکید بر شمول عنوان دارو بر مکمل ها و ویتامین ها جدیدترین فهرست اقلام داروهای طبیعی و مکمل جهت استفاده در موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را ارائه نموده بود بنابراین واردات و عرضه کلیه فرآورده هایی که جزء اقلام دارویی است، طبق فهرست های اعلامی مذکور، از تاریخ 01/01/1390 به بعد (از اولین دوره بعد از ارسال اولین فهرست به سازمان امور مالیاتی کشور) مشمول معافیت موضوع بند (9) ماده (12) قانون صدورالاشاره قرار گرفت.

6- بخشنامه های متعددی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور ناظر بر شمول معافیت موضوع بند 9 ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 نسبت به مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان از تاریخ 1/1/1390 صادر شده است که از آن جمله می توان به بخشنامه های (شماره 4/1403/200 مورخ 16/02/1403) و بخشنامه شماره 20018/210 مورخ 27/03/1403 معاونت حقوقی و فنی مالیاتی اشاره کرد. با توجه به مطالب پیشگفت تقاضای رد خواسته شاکی را دارد.

*سازمان مالیاتی با ارسال لایحه دفاعیه ای به شماره 212/18787/ص مورخ 25/9/1403 عنوان داشته :

همانگونه که در لایحه دفاعیه صدرالذکر این دفتر تصریح گردیده است، باتوجه به نظریه شماره 79337/14284 مورخ 16/06/1390 معاونت حقوقی رئیس جمهور و نامه شماره 44762/665 مورخ 25/4/1393 اداره کل نظارت و ارزیابی فرآورده های طبیعی و سنتی سازمان غذا و دارو و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که به موجب دادنامه شماره 245-246 مورخ 23/6/1396 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مفاد آن از حیث ابلاغ فهرست دارویی مشمول معافیت، مغایر با قانون تشخیص داده نشده است، ویتامین ها و مکمل های غذایی بنا به فهرستی که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان دارو تایید و اعلام می نماید مشمول معافیت موضوع ماده (12) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 هستند بنابراین از تاریخ اعلام فهرست مذکور، اقلام یاد شده مشمول معافیت موصوف خواهند بود بعلاوه آنکه سازمان امور مالیاتی از سال 1387 تا سال 1390 بابت مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان، از فعالان اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده مطالبه ننموده است.

پرونده کلاسه ه د/ت/0300112 در جلسه مورخ 1403/12/12 با حضور قضات عضو هیأت مورد بررسی و تبادل نظر واقع که ذیلاً با توجه به عقیده حاضرین با استعانت از درگاه خداوند متعال به شرح ذیل مبادرت به انشاء رأی می نماید:

رأی هیأت تخصصی مالیاتی باتکی دیوان عدالت اداری

نظر به اینکه شاکی تقاضای ابطال از زمان صدور عبارت به استثنای مکمل ها و ویتامین های مصرفی انسان در محدوده زمانی آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده 1387 تا پایان سال 1389 را از جدول و ستون توضیحات ردیف (1-9) صفحه 15 ابلاغی به موجب بخشنامه شماره 1833 مورخ 11/2/1390 نموده است و این در حالی است که طبق قانون، فهرست داروها و کالاهای معاف توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام می شود که وزارت بهداشت جدید ترین فهرست خود را در مورخ 16/12/1389 مطابق نامه شماره 39437/655 اعلام نموده بود که معاون حقوقی ریاست جمهوری این مراتب را طی بخشنامه شماره 79337/14284 مورخ 16/6/1390 ابلاغ نموده است لیکن سازمان امور مالیاتی در جهت رعایت حقوق مودیان از اولین دوره بعد از ابلاغ سازمان غذا و دارو (وزارت بهداشت) یعنی از دوره

«فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْبُدُوا»

شماره دادنامه : 140331390003144006

تاریخ تنظیم : 1403/12/25

شماره پرونده : 140331920000215821

شماره پایگانی شعبه : 0300112

هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

بهار 1390 به موجب مصوبه مورد شکایت معافیت را اعمال نموده است و نه بعد از بخشنامه معاونت حقوقی که این اقدام در جهت رعایت حقوق مودیان و مساعدت به حال آنها بوده است فلذا با نظر داشت اینکه اصل حکم دایر مدار اعلام وزارت بهداشت است به مقرره مورد شکایت ایرادی وارد نبوده و دلیلی بر ابطال آن وجود ندارد به استناد بند ب ماده 84 از قانون دیوان عدالت اداری مصوب 1402 رأی به رد شکایت صادر می نماید رأی یادشده ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری است.

محمدعلی پرومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی بانکی

دیوان عدالت اداری

امضای صفر گلنده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - پلوار شهید مخبري - نیش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری