



سال "جهش تولید"

بسمه تعالی

جناب آقای دکتر سلیمانی

رئیس کل محترم بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران

با سلام و احترام

بازگشت به نامه شماره ۱۳۰۷۱/۱۰۰/۹۹ مورخ ۱۳۹۹/۰۲/۲۱، به استحضار می‌رساند؛
به موجب دادنامه شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر نقض دادنامه شماره ۴۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت مذکور، عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۹۲۵۳ مورخ ۱۳۹۰/۷/۹ سازمان امور مالیاتی کشور اعلام و طی بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۱۳ مورخ ۹۹/۱/۲۷ ابلاغ گردید. در این چارچوب با توجه به اینکه در فاصله زمانی دادنامه‌های 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 ۹۰۰۰/۲۳۰/۲۳۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۷/۷/۲۱ معاون محترم حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری ابلاغی طی بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۷/۱۱۵ مورخ ۱۳۹۷/۸/۱۴ رعایت موارد ذیل در رابطه با پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های بیمه‌گر 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 (۲۰۰/۹۶/۹۷-۱۳۹۶/۷/۳) تمام مراحل قانونی طی شده باشد، مشمول رأی اخیر دیوان عدالت اداری نمی‌باشد.
- ۲- چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد، استناد به بخشنامه سابق (۲۰۰/۹۶/۹۷-۱۳۹۶/۷/۳) جایز نبوده و بیمه نامه‌های صادره با موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۱۰ مشمول مالیات و عوارض موضوع 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.
- ۳- بیمه‌گذاران نیز چنانچه بهای خرید بیمه نامه‌های مربوط را از منابع خود (نه از حقوق پرسنل) پرداخت نمایند، حسب مورد مالیات و عوارض پرداختی به عنوان اعتبار با هزینه دوره پرداخت آنان محسوب خواهد شد.

امید علی پارسا

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 ۱۳۹۹/۰۴/۰۲

پیام رای:

بندهای ۲ و ۳ نامه شماره ۴۶۲۲/۰۴/۲۰۰۰ ص- ۱۳۹۹/۰۴/۲ 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 یاقوتی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۴۶۲۲-۲۰۰۰ ص- ۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکلی به موجب درخواستی ابطال نامه شماره ۴۶۲۲-۲۰۰۰ ص- ۱۳۹۹ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

”به استحضار می رساند وفق مفاد رأی شماره ۴۳۲-۱۳۹۶/۵/۱۰ 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

شماره ۱۳۹۹۰۱۰۲۷-۲۱۰۰۹۹۰۱۳ ابلاغ گردید. در این چارچوب با توجه به اینکه در فاصله زمانی دادنامه های صدرالاشارة 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 ۱۳۹۷۰۷۰۲۱-۹۰۰۰۲۳۰۰۲۳۳۰۲۰۰ معاون حقوقی، پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری ابلاغی طی بخشنامه شماره ۱۳۹۷۰۸۰۱۴-۲۳۰۰۹۷۰۱۱۵ 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 (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰۰۰۹۶/۹۷) 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 (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰۰۰۹۶/۹۷) 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 شرکتهای 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. رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۹۲۹۱-۱۳۹۹/۱۱/۲۰ توضیح داده است که:

"از آنجا که به موجب رأی شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال سطر پایانی بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ 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...» اعلان نظر و رسیدگی مجدد را در ارتباط با رأی مذکور در اجرای ماده ۹۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مورد درخواست قرارداد با جری تشریفات قانونی، النهایه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۴۳۲ رأی شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ هیأت عمومی که بر اساس آن حکم به ابطال بخشی از بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ را با این نتیجه گیری که «رأی شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ هیأت عمومی که بر اساس آن حکم به ابطال بخشی از بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ 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 ارائه خدمات مدیریت و نظارت بر امور درمانی صادر شده یا 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 رأی شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ هیأت عمومی رأی بر عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۷/۹-۹۲۵۳ 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 رأی ابطال (دادنامه ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲) تا نقض آن رأی و اعلام عدم ابطال فراز پایانی بخشنامه یاد شده (دادنامه ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۲۸۹۵) با اتخاذ ملاک از مفاد نظریه کمیسیون مشورتی اقتصادی اراضی و شهرسازی دیوان عدالت اداری اعلامی به موجب نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۲-۲۰۰۰۴۶۲۲-۱۳۹۷۰۷/۲۱-۹۰۰۰۲۳۰۰۲۳۳۰۲۰۰ معاون پیشگیری و پژوهش دیوان عدالت اداری به شرح نامه شماره ۱۳۹۹/۴/۲-۲۰۰۰۴۶۲۲ به استعلام رئیس کل بیمه مرکزی ایران پاسخ داد. مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۶/۵/۱۰-۴۳۲ 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 ۱۳۹۷/۲/۱۶-۶۱۸۰۹۴ دیوان عدالت اداری) براین قانون مالیات بر ارزش افزوده شرکت های بیمه گر به وصول مالیات از اشخاص ثالث در ارتباط با ارائه 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."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۶/۶ 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

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 اخیال‌الذکر و تسری ابطال بخشنامه به زمان تصویب آن قفل نسبت به پرداخت‌کنندگان مستقیم مالیات بر ارزش افزوده موافقت کردند.» هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متعاقباً و به موجب دادنامه شماره ۳۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۰ 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 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 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 مصوب سال ۱۳۹۲ ضمن نقض رای شماره ۴۳۲-۱۳۹۶/۵/۱۰ هیأت 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 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 (۱۳۹۸/۱۰/۲۰) 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 ۴۶۲۲-۲۰۰ 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 (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰۰/۹۶/۹۷) 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 ۱۳۹۸/۱۰/۲۰ هیأت 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 (۱۳۹۶/۷/۳-۲۰۰/۹۶/۹۷) جایز نبوده و بیمه‌نامه‌های صادره یا موضوع خدمات بیمه درمان و تکمیل درمان در فاصله زمانی ۱۳۹۶/۵/۱۰ لغایت ۱۳۹۸/۱۰/۲۰ 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 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 جاری 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 یا لحاظ حکم مقرر در ماده ۲۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ که مقرر داشته است: «مزدیان می‌کلفت، 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 ۴۶۲۲-۲۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۴/۲ سازمان امور مالیاتی کشور برای شرکت‌های بیمه‌گر ملاطفاً 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 حقوقی و ثبتی