

موضع	ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۰۴/۲۵-۶۶۵/۴۴۷۶۲ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده‌های طبیعی، سنتی و مکمل سازمان غذا و داروی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی
------	--

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: 245-246

تاریخ دادنامه: 1396/03/23

کلاسه پرونده: 94/69, 94/207

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: ۱- شرکت تدارکات داروئی ساینا مهرایرانیان با وکالت آقای محمد رضا جعفری ۲- شرکت دارویی پارس با وکالت خانم معصومه فنایان

موضوع شکایت و خواسته: ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۰۴/۲۵-۶۶۵/۴۴۷۶۲ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده‌های طبیعی، سنتی و مکمل سازمان غذا و داروی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

گردش کار: آقای محمد رضا جعفری و خانم معصومه فنایان به وکالت از شرکت تدارکات دارویی ساینا مهرایرانیان و شرکت دارویی پارس به موجب دادخواستی ابطال نامه شماره ۱۳۹۳/۰۴/۲۵-۶۶۵/۴۴۷۶۲ مدیرکل نظارت و ارزیابی فرآورده‌های 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:

"رباست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و تحييت، به استحضار می‌رساند سازمان غذا و دارو در نامه موضوع شکایت (نامه شماره ۱۳۹۳/۰۴/۲۵-۶۶۵/۴۴۷۶۲) فرآورده‌های 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 مکتبیه و معافیتهای پیش بینی شده در قوانین و بخشنامه و دستورالعملهای موجود و رویه سابق مکتبیه تولید کنندگان و واردکنندگان این نوع مکملها را تصویب و مضافاً آن را عطف به ماسبق کرده است. بدین وسیله با شرح مراتب ذیل ابطال نامه مذکور و در ابتداء 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 مفمن شناسایی شده است. از جمله به صراحت بند ۹ این ماده « انواع دارو، لوازم مصرفي درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی» از پرداخت مالیات موضع قانون مذکور معاف اند. مفمن 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 کالاهای عدم افزایش قیمت کالاهای اساسی می‌تواند 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 در بردارنده تمام انواع دارو است، لیکن قانونگذار در مقام تقنين 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 فرآورده‌های تقویتی، تحریک کننده، ویتامینها وغیره که فهرست آن توسط وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اعلام

4- 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 39437/655-1389/12/16 لیست مذکور را اعلام و منتشر کرده است و این فهرست مبنای عمل تولیدکنندگان و واردکنندگان قرار گرفته است.

5- با وصف مراتب یاد شده و علیرغم تصریح قانوننگذار در بند 9 ماده 12 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 تشتبه رویه بود که در نهایت پس از صدور نظریه شماره 14284/79337/1390/06/16 که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به عنوان دارو تایید و 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 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» لذا سازمان امور مالیاتی به موجب بخشنامه شماره 1390/7/5-9155 اనواع مکملها و ویتامینها را داخل در موارد معافیت دانست. بخشنامه شماره 1391/09/12/6110 سازمان امور مالیاتی نیز موبایل این موضوع است.

6- در مقام نتیجه گیری مطالب فوق موکدا و به طور خلاصه می توان گفت:

اولا: برابر بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده « انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی خدمات درمانی و خدمات توانبخشی حمایتی» از پرداخت مالیات قانون مذکور معاف هستند.

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

ثالثا: تشخیص مصاديق دارو و مکملها و ویتامینها طبق ماده واحده قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات پزشکی دارویی در صلاحیت وزارت بهداشت و درمان (سازمان غذا و دارو) است.

رابعا: وزارت بهداشت (سازمان غذا و دارو) طبق نظریه شماره 1389/02/16-655/39437 نسبت به شناسایی انواع ویتامینها و مکملها و انتشار فهرست آن اقدام نموده است.

خامسا: معاونت حقوقی رئیس جمهور طی نظریه شماره 14284/79337/1390/06/16 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 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشد.» در این نظریه به تأکید تصریح شده است که عبارت « انواع دارو» علی الاطلاق مورد حکم قرار گرفته است.

سادسا: بخشنامه شماره 1390/07/05-9155 و بخشنامه شماره 1391/09/12/6110 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 تأکید دارد.

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

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

7- با وصف مراتب یاد شده، سازمان غذا و دارو و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به موجب نامه شماره 1393/04/25-665/44762 خطاب به معاون مالیات بر ارزش افزوده مکملها و ویتامینهایی که سابقا از سوی سازمان منتشر و مبنای عمل قرار گرفته است را مشمول معافیت از مالیات بر ارزش افزوده ندانسته و صراحتا اظهار داشته است: فهرستهای ارسالی توسط مدیران قبلی سازمان غذا و دارو تحت عنوان مکمل فاقد اعتبار است، این نامه به دلیل ذیل محکوم به بطلان است:

اولا: در اجرای تبصره 3 قانون اصلاح ماده 3 مقررات پزشکی و دارویی فهرست انواع مکملها و ویتامینها تهیه و ابلاغ و انتشار یافته است. بنابراین موضوع این تبصره عملا اجرا و ایجاد حق نموده است و در واقع نه قانوننگذار به سازمان اجازه تزلزل در فهرست اعلامی را داده است و نه برایر عمومات قانونی و به لحاظ ارتباط آن با حقوق مکتسبه امکان عدول از آن وجود 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 منکی بر دلایل فنی و موجبات متقن بوده و تاب مقاومت در برابر حقوق مکتسبه را داشته باشد و نهایتا

اینکه اعمال سلیقه های شخصی و تضییع حقوق شناسایی شده فاقد توجیه شرعی و قانونی است.

ثانیا: 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 مکتبه شده است.

ثالثا: نامه اخیرالذکر هم با قانون مالیات بر ارزش افزوده و عموم و اطلاق عبارت انواع دارو مخالفت داشته و هم با تبصره 3 ماده واحده قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب سال 1334 و از این حیث نیز محکوم به بطلان است.

رابعا: 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 4 قانون مدنی، آن را به گذشته تسربی داده است که این اقدامات خارج از حدود اختیار و بر خلاف قانون است، با توجه به موارد معنونه، مستندا به ماده 10، بند 1 ماده 12 و ماده 13 قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری به جهت مغایرت با قوانین فوق الذکر و عطف به ماسبق نمودن و تعارض آشکار آن با حقوق مکتبه تقاضای ابطال نامه شماره 1393/04/25-665/44762 سازمان غذا و دارو (وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی) از زمان صدور را دارد. بدوا 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 آفای 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 1393/04/18-655/41551 و بازگشت به نامه شماره 1393/03/27-288/267 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 655/41551 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 81 قانون تشکیلات و آین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 برای خانم معصومه فناخیان صادر شده بود، وی به موجب لایحه شماره ه/18-118/29-1394 پاسخ داده است که:

"ریاست محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در ارتباط با پرونده کلاسه 94/69 که به لحاظ تقاضای ابطال نامه شماره 1393/04/25-665/44762 سازمان غذا و دارو وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در آن هیأت تحت رسیدگی است در پاسخ به اخطاریه مورخ 1394/02/09 که متنضم اعلام خلاف شرع بودن نامه مورد شکایت است به استحضار می رساند تقاضای ابطال نامه فوق الذکر به لحاظ عدم رعایت حقوق مکتبه وارد کنندگان و تولید کنندگان ویتامینها و مکملها و نیز عطف به ماسبق نمودن نامه مورد شکایت و مغایرت آن با حکم ماده 4 قانون مدنی در منوعیت تسربی 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 مکتبه 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 1394/08/06-107/3206 توضیح داده است که:

"1- 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 مکتبه تولیدکنندگان و واردکنندگان این نوع محصولات گردیده است. شاکی همچنین با استناد به بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره 3 قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی و درخواست ابطال نامه شماره 1393/04/25-665/44762 سازمان غذا و دارو را دارد.

2- 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 13 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال 1334 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.

3- به موجب تبصره 3 ماده 3 اصلاحی قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال 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 جزو 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 شند.

4- توضیحا 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 مشتقان آنها، آنزیمهای، 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 جبهه 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 صرفا تعداد محدودی از این فرآورده ها پس از گذراندن مراحل مذکور در فهرست دارویی کشور قرار گرفته اند.

5- به استناد بند 17 ماده 1 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.

6- ضمن اینکه فهرست دارویی کشور پس از تایید کمیسیون موضوع ماده 20 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال 1334 و اصلاحات بعدی آن، تهیه و منتشر می شود و در این فهرستها فرآورده های حاوی مواد مذکور در تبصره 3 ماده 3 اصلاحی قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال 1374 جز اقلام دارویی محسوب نمی شوند.

7- 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 1393/04/25-665/44762 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 1396/03/23 با حضور رئیس 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 رأی مباردت کرده است.

رأي هیأت عمومي

مطابق بند 9 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده انواع دارو از پرداخت مالیات معاف اعلام شده است. نظر به اینکه طبق تبصره 3 ماده 3 قانون اصلاح ماده 3 قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارو و مواد خوراکی و آشامیدنی مصوب سال 1374 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 1393/04/25-665/44762 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، متنضم 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 افلام دارویی و مکملهای دارویی و تغذیه ای که از سال 1389 (1392/01/01 لغایت 1392/11/01) زمان تحت شمول مالیات قرار گرفتن مکملهای دارویی و تغذیه ای) مشمول معافیت بوده است را در فواصل زمانی سال 1389 الى 1392 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 مکتب اشخاص و ممنوعیت اصل عطف به مسابق شدن مقررات است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 88 و 13 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود.

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری



<https://ravihesab.com>

موسسه آموزشی راوی حساب