



مرکز پژوهش‌های  
مجلس شورای اسلامی

مشخصات طرح:

دوره یازدهم - سال دوم

شماره ثبت:

۶۵۹

شماره چاپ:

تاریخ چاپ:

مشخصات گزارش:

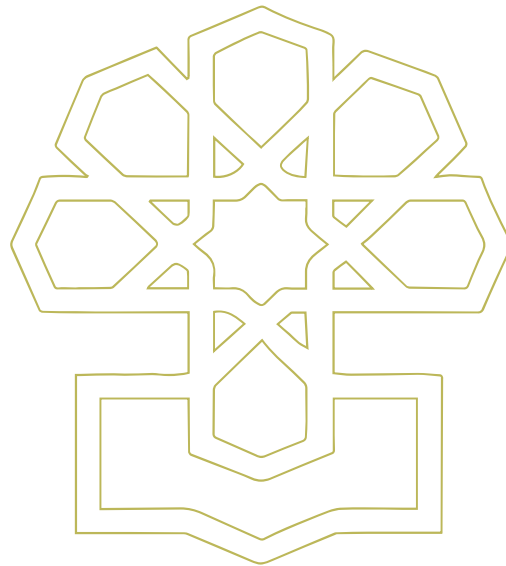


تهیه و تدوین:  
مهدی بهرامی  
حسن آبادی  
امین اله پاک نژاد

ناظر علمی:  
علی عبدالاحد  
مهدی عبدالملکی  
محمدبرزگر خسروی

شماره مسلسل:  
۲۴۰۱۸۳۰۵

تاریخ انتشار:  
۱۴۰۱/۵/۱



## اظهار نظر کارشناسی درباره: «طرح استفساریه بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده»



### مقدمه

طرح استفساریه بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده به موضوع تسری معافیت مالیاتی مربوط به واردات انواع دارو به مواد اولیه مورد نیاز آنها اختصاص دارد؛ زیرا در بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱ بر معافیت مالیاتی انواع داروهای وارداتی تصریح می‌شود، اما این ماده نسبت به معافیت مالیاتی مواد اولیه داروها ساکت است؛ بنابراین، طراحان درصدد تفسیر این بند به گونه‌ای شده‌اند که معافیت مالیاتی داروها شامل مواد اولیه آنها نیز شود. هدف از طراحی این موضوع در مقدمه توجیهی طرح، تقویت تولید داخل در حوزه دارو با استفاده از تسهیل در تأمین مواد اولیه و ملزومات آنها عنوان شده است. در مطالب ذیل سعی می‌شود، مهم‌ترین نکات، ابهام‌ها و ایرادهای ناظر به این طرح بیان شود.

### مفاد طرح

آیا عبارت انواع دارو در بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده شامل مواد اولیه دارو نیز می‌شود؟ بله.

۱. ماده (۱۲) - عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

....

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

## ارزیابی کلیات طرح

طرح استفساریه بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده از جهات متعدد دارای اشکالات حقوقی است؛ از جمله میتوان به مغایرت این طرح با اصول هفتادوسوم، هفتادوپنجم و هشتادوپنجم قانون اساسی اشاره کرد. همچنین از جهاتی با سیاستهای کلی نظام و احکام قانون برنامه ششم توسعه ناظر بر ممنوعیت های ایجاد معافیت مالیاتی، مغایر به نظر می رسد. در مجموع پیشنهاد می شود کلیات طرح حاضر، رد شود. به علاوه، از آنجایی که طرح مذکور صرفاً ناظر بر اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده سابق است و قانون سابق نیز نسخ صریح شده است؛ طرح مذکور، نسبت به دوره عدم اعتبار قانون مورد استفسار، نافذ نیست.

## ارزیابی جزئیات طرح

فارغ از مخالفت با کلیات این طرح، در خصوص طرح حاضر با توجه به نکات و ملاحظات حقوقی، برخی جزئیات نیز به صورت مختصر بیان می شود:

عنوان قانون مالیات بر ارزش افزوده در این طرح به صورت غیر شفاف بیان شده است، در حالی که مفاد مطرح شده از حکم قانونی مذکور مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ است. هم اکنون این قانون به موجب قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ به صورت کلی نسخ شده است؛ زیرا در ماده (۵۷) این قانون تأکید شده است که قانون مالیات بر ارزش افزوده سابق مصوب ۱۳۸۷ تا ۶ ماه پس از تصویب قانون جدید، فاقد اعتبار است و از مصادیق نسخ صریح محسوب می شود؛ در نتیجه، زمان استمرار قانون مالیات بر ارزش افزوده سابق صرفاً تا آذرماه ۱۴۰۰ است؛ بنابراین، هم اکنون طرح مذکور، ناظر به قانون سابق است که به صورت کلی نسخ صریح شده و فاقد اعتبار قانونی است؛ در نتیجه، نسبت به وضعیت زمانی مابعد نسخ آن، نافذ نیست. با این وجود، نسبت به دوره اعتبار قانون نسخ شده، دارای آثار حقوقی مشخصی است، مثلاً، استناد به این تفسیر نسبت به پرونده های قضایی جاری مربوط به دوره اعتبار قانون، موجب تغییر رویه و روند دعوی مورد نظر می گردد.

کاربرد عنوان استفساریه برای طرح مذکور دارای اشکال است؛ طبق نظر تفسیری شورای نگهبان به شماره ۱۷۶/۲/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ هدف از استفسار کشف مقصود قانونگذار و رفع ابهام از قانون است و هر گونه تزییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست، تفسیر تلقی نمیگردد؛ مبتنی بر این نظر اولاً در بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صراحت به معافیت مالیاتی انواع دارو اشاره می شود؛ در نتیجه، در حکم این بند، ابهامی ناظر بر شمول مواردی که شامل مفهوم دارو نیستند، وجود ندارد؛ لذا تفسیر و رفع ابهام، معنایی ندارد. بنابراین در طرح مذکور مصادیق قانون توسعه پیدا کرده و از دارو به مواد اولیه آن نیز تسری یافته است که مغایر با مفهوم تفسیر در اصل هفتادوسوم قانون اساسی به حساب می آید.

به علاوه، قانونگذار در خصوص بیان حکم این بند از ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده در مقام بیان بوده است، در نتیجه، اصل بر این است که مصادیق مورد نظر قانونگذار تنها شامل مواردی است که به صراحت بیان شده است؛ لذا مواردی غیر از مصادیق ذکر شده شامل حکم نیستند. شایان ذکر است که در قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰) نیز به مواد اولیه دارویی اشاره نشده و صرفاً عبارت دارو و واکنس (دامی و انسانی) در قانون قید شده است.

طرح استفساریه حاضر هر چند به لحاظ ماهیت تفسیری آن مورد اشکال قرار دارد، اما در صورت پذیرش آن به عنوان طرح اصلاحی قانون، واجد برخی ایرادهای حقوقی ذیل است:

۱. طرح مذکور با توسعه مصادیق معافیت مالیاتی در بند «۹» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکم جدیدی ناظر بر معافیت مالیاتی گروهی از کالاهای وارداتی انشا کرده است؛ این در حالی است که ایجاد معافیت مالیاتی جدید با سیاستهای کلی نظام و احکام قانون برنامه ششم توسعه مغایر است؛ در بند «۱۷» سیاست های کلی اقتصاد مقاومتی بر افزایش سهم درآمدهای مالیاتی دولت تأکید می شود، در حالی که حکم مذکور در این طرح، متضمن کاهش درآمدهای مالیاتی دولت به واسطه ایجاد معافیت خواهد بود. از سوی دیگر، بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه ۱ به ممنوعیت وضع هر گونه معافیت مالیاتی جدید در طول سال های قانون برنامه اشاره دارد؛ در نتیجه، با وجود قرار داشتن در سال پایانی اجرای این قانون، ایجاد چنین معافیت مالیاتی در این سال، مغایر با حکم قانون برنامه ششم توسعه به حساب می آید، لذا تصویب چنین حکمی در مجلس بر اساس ماده (۱۸۱) قانون آیین نامه داخلی مجلس، نیاز به رأی دوسوم نمایندگان دارد.

۲. تجویز معافیت مالیاتی برای واردات مواد اولیه که در تولید دارو کاربرد دارند، واجد ابهام است؛ زیرا مشخص نیست، این مواد اولیه شامل چه مواردی هستند. به علاوه، در طرح مذکور، ضابطه و معیار مشخصی برای احراز مواد اولیه دارو وجود ندارد. از سوی دیگر،

در طرح مذکور، مرجعی برای احراز این موارد تعیین نشده است. قید مواد اولیه دارو نیز شامل طیف گسترده‌ای از مواد می‌شود که برخی از آنها علاوه بر دارو به عنوان مواد اولیه سایر فرآورده‌ها نیز تلقی می‌شوند و ورود آنها به کشور می‌تواند با هدف کاربرد در موارد غیر دارویی باشد؛ در نتیجه، حکم این معافیت ناظر به این موارد دارای ابهام است؛ بنابراین، به نظر می‌رسد، این ابهام‌ها مغایر با بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری و بند «۱۳» سیاست‌های کلی نظام اداری ناظر بر لزوم شفافیت قوانین و مقررات باشد. به علاوه، ابهام در خصوص مواد اولیه دارو و عدم ارائه ضابطه مشخص، به نوعی تفویض اختیار ضابطه‌گذاری به قوه مجریه برای تشخیص این امور است که این تفویض اختیار ضمنی به قوه مجریه در خصوص ضابطه‌گذاری، مغایر با اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی است.

۳. طبق اصل هفتاد و پنجم قانون اساسی، طرح‌ها در صورتی که به تقلیل در آمد عمومی بینجامد، باید طریقه تأمین اعتبار آنها مشخص شود. طرح استفساریه به دلیل اینکه فاقد عنوان تفسیری است و یک طرح قانونی محسوب می‌شود، رعایت این اصل در خصوص آن الزامی است. این در حالی است که در این طرح به دلیل ایجاد معافیت مالیاتی جدید به کاهش درآمدهای مالی دولت منجر می‌شود، اما در آن طریقی برای تأمین اعتبار مالی به جهت جبران این کاهش، دیده نشده است؛ در نتیجه، مغایر اصل هفتاد و پنجم قانون اساسی است. مبتنی بر نظریه مشورتی شماره ۱۴۳۳ مورخه ۱۳۶۷/۷/۵ شورای نگهبان این طرح‌ها افزون بر مغایرت با اصل هفتاد و پنجم به جهت عدم بیان طریقه جبران درآمدهای عمومی اساساً در مجلس قابل طرح نیست.

۴. حکم ایجاد شده به واسطه طرح مذکور ناظر بر معافیت مالیاتی برای کالاهای وارداتی (مواد اولیه و ملزومات تولید دارو) مطلق بیان شده است و شامل کالاهای وارداتی می‌شود که مشابه آن در داخل وجود دارد و یا مشابه آن در داخل موجود نیست؛ در نتیجه حکم مذکور در خصوص تجویز معافیت مالیاتی مواد اولیه دارو که مشابه آن در داخل وجود دارد، با سیاست‌های کلی نظام و احکام قانون برنامه ششم توسعه منطبق نیست؛ زیرا:

از یک سو، مبتنی بر بند «۴» سیاست‌های کلی نظام سلامت ابلاغی ۱۳۹۳/۱/۱۸ ایجاد و تقویت زیرساخت‌های داخلی مورد نیاز برای تولید فرآورده‌ها و مواد اولیه دارویی مورد تأکید قرار دارد، در حالی که تجویز معافیت مالیاتی برای واردات مواد اولیه دارویی که در داخل تولید می‌شود، می‌تواند به عدم تقویت و یا عدم ایجاد زیرساخت‌های تولید مواد اولیه دارویی در داخل منجر شود.

از سوی دیگر، در بند «ژ» ماده (۳۸) قانون برنامه ششم توسعه، ۲ فرآوری و افزایش سطح زیر کشت گیاهان دارویی مورد تأکید واقع شده است، در حالی که تجویز معافیت مالیاتی برای واردات گیاهان دارویی (به عنوان مواد اولیه تولید دارو) در صورت وجود کشت گیاهان دارویی مورد نظر در داخل و ظرفیت موجود برای توسعه آنها با حکم بند «ژ» ماده (۳۸) برنامه تطابق ندارد.

همچنین در بند «۷» سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی ۱۳۹۲/۱۱/۲۹، موضوع امنیت درمان در کنار امنیت غذایی مورد توجه قرار دارد و برای این هدف، به افزایش کمی و کیفی تولید در حوزه مواد اولیه مرتبط با درمان اشاره می‌شود؛ موضوعی که در صورت تجویز معافیت مالیاتی واردات مواد اولیه دارویی دارای مشابه داخلی می‌تواند، منجر به کاهش تولید مواد اولیه مرتبط با درمان شود.

## جمع بندی

می‌توان طرح استفساریه مذکور را مغایر اصول متعدد قانون اساسی از جمله اصول هفتاد و سوم، هفتاد و پنجم و هشتاد و پنجم دانست. عدم صدق عنوان استفساریه، عدم بیان طریقه جبران در آمد ناشی از ایجاد معافیت مالیاتی و عدم تعیین ضوابط برای احراز مصادیق مواد اولیه و مرجع احراز آن و همچنین واگذاری تعیین ضابطه به دولت از جمله ایرادات این طرح ناظر به اصول مذکور است. به علاوه از جنبه‌های متعددی نیز با سیاست‌های کلی نظام و قانون برنامه توسعه کشور مغایرت دارد و منطبق نیست. از جمله مهم‌ترین دلایل مغایرت این طرح با قوانین نیز موضوع ایجاد معافیت‌های مالیاتی جدید است که علاوه بر مغایرت با قانون برنامه ششم توسعه با سیاست‌های کلی نظام نیز همخوانی ندارد. همچنین طرح مذکور از جهت مطلق بودن معافیت مالیاتی بدون توجه به موضوع تکافو بخش تولیدی مواد اولیه داخل کشور برای برطرف کردن نیازهای دارویی با برخی از سیاست‌های کلی نظام نظیر بند «۴» سیاست‌های کلی نظام سلامت منطبق نیست.

۱. ژ) احیای رویشگاه‌های مرتعی و توسعه و فراوری گیاهان دارویی به میزان حداقل نه میلیون و شصت و شش هزار هکتار و افزایش حداقل یکصد هزار هکتار به سطح زیر کشت گیاهان دارویی به نحوی که در پایان اجرای قانون برنامه به دو صد و پنجاه هزار (۲۵۰ / ۰۰۰) هکتار برسد.