

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۴/۱۱ شماره دادنامه: ۵۹۱ شماره پرونده: ۱۷۱۰/۹۷

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «می‌تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال عبارت «می‌تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«با سلام و احترام، ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، به استحضار می‌رساند بنا به ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد و در این ماده نه ذکر این که چه سهمی از پرداختی بیمه شدگان تأمین اجتماعی از درآمد مشمول مالیاتشان کسر شود شده نه اختیاری به سازمان مالیاتی جهت تعیین این میزان داده شده‌اما در بند ۲ بخشنامه مورد اعتراض، بدون ذکر مبنای محاسبه «صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» تأمین اجتماعی موافقت شده، که حتی اگر هم سازمان امور مالیاتی اختیاری برای تعیین این میزان می‌داشت، باز هم در مغایرت با ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی بود که بر مبنای آن «نه درصد از مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده ۲۸ این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف و ب ماده ۳ این قانون (حوادث و بیماریها و بارداری) تخصیص می‌یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» لذا با عنایت به اینکه تعیین مبنای کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی، اساساً خارج از حدود اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور بوده، در مغایرت با ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی نیز می‌باشد، از آن مقام عالی درخواست ابطال این مبنای کسر غیر قانونی و حذف عبارت «می‌تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ را دارم.»

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

«بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ در خصوص حق بیمه‌های درمانی و درآمد حقوق

شماره: ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱

سازمان امور اقتصادی و دارایی استان - شورای عالی مالیاتی - اداره کل امور مالیاتی استان - دفتر فنی مالیاتی - اداره کل - هیأت عالی انتظامی مالیاتی - دفتر - دادستانی انتظامی مالیاتی - دبیرخانه هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر - پژوهشکده امور اقتصادی دانشکده امور اقتصادی - جامعه حسابداران رسمی ایران - سازمان حسابرسی

پیرو بخشنامه شماره ۱۳۸۱/۲/۱ مورخ ۱۳۸۱/۲/۱ مورخ ۱۳۸۱/۲/۱ چون در خصوص اجرای حکم ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن خصوصاً حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بابت بیمه عمر و بیمه‌های درمانی که معمولاً به صورت مستمر و اقساط ماهیانه انجام می‌شود از طرف ادارات امور مالیاتی، کارفرمایان و مؤدیان مالیاتی سؤالاتی مطرح شده است، لذا موارد زیر را یادآور می‌گردد:

۱-.....

۲- کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می‌توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده و کارفرمایان بیمه‌شدگان سازمان خدمات درمانی و سایر مؤسسات بیمه‌گر ایرانی نیز می‌توانند با کسر کل سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده خود از درآمد حقوق آنان و با قید میزان آن در فهرست‌های حقوق، تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذریب‌مالیات متعلق را محاسبه نمایند. - رئیس کل سازمان امور مالیاتی»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۵۸۲۷/۲۱۲/ص - ۱۳۹۷/۷/۱۷ توضیح داده است که:

جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

در خصوص کلاس ۹۷۰۱۷۱ و به شماره پرونده ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۶۹۴ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال عبارت «می‌تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۱۳۹۷/۶/۲۷ - د/۲۳۲۴/۳۲۲۶۷ که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می‌رساند:

۱- در خصوص عدم مغایرت بند ۲ بخشنامه مذکور با ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم توضیحات به شرح زیر می‌باشد:

## رأی شماره ۵۹۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال قسمتی از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ - ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور - مصوب ۱۳۹۸/۰۴/۱۱

بر اساس ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ «... حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه عمر و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد» با عنایت به ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی «حق بیمه از اول مهر ماه تا پایان سال ۱۳۵۴ به میزان بیست و هشت درصد مزد یا حقوق است که هفت درصد آن بر عهده بیمه شده و هجده درصد آن بر عهده کارفرما و سه درصد به وسیله دولت تأمین خواهد شد.» و حسب تبصره ۱ همان ماده «از اول سال ۱۳۵۵ حق بیمه سهم کارفرما بیست درصد مزد یا حقوق بیمه شده خواهد بود و با احتساب سهم بیمه شده و کمک دولت کل حق بیمه به سی درصد مزد یا حقوق افزایش می‌یابد.» همان گونه که در این ماده بیان شده سهم بیمه شده هفت درصد از حق بیمه است. با توجه به نامه شماره ۵۰۱۳/۱۰۸۴۱۶ - ۱۳۸۲/۱۲/۳ «اداره کل امور فنی بیمه‌شدگان سازمان تأمین اجتماعی از تاریخ ۱۳۵۵/۱/۱ به بعد از ۷۰٪ حق بیمه سهم کارمند ۲ واحد جهت امور درمانی و ۵ واحد به سایر موارد تخصیص می‌یابد. با لحاظ اینکه در ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم حق بیمه پرداختی هر شخص بابت بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد و با توجه به اینکه صرفاً ۲ واحد از ۷ واحد حق بیمه پرداختی بیمه شده جهت امور درمانی تخصیص می‌یابد، بر اساس بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ - ۱۳۸۳/۱۱/۷ مقرر شده است «کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از درآمد آنان و با قید میزان آن در فهرستهای حقوق تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذیربط مالیات متعلق را محاسبه نمایند.»

۲- در خصوص عدم مغایرت بند ۲ بخشنامه مذکور با ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی توضیحات زیر ارائه می‌شود:

بر اساس ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی «نه درصد مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده ۲۸ این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف و ب ماده ۳ این قانون تخصیص می‌یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» ۹ درصد مذکور مجموع سهم بیمه شده (۲٪)، کارفرما (۶٪) و دولت (۱٪) مأخذ محاسبه حق بیمه می‌باشد. نظر به توضیحات مذکور در بند ۱ این لایحه و با توجه به تعیین سهم ۲ درصدی بیمه شده از ۹٪ مأخذ محاسبه حق بیمه که در ماده ۲۹ قانون بدان اشاره شده و به لحاظ اینکه صرفاً ۲ واحد از ۷ واحد سهم بیمه شده جهت تأمین هزینه‌های ناشی از حوادث، بیماریها و بارداری (درمان) تخصیص یافته، بند ۲ بخشنامه مورد شکایت مغایرتی با مفاد ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی ندارد.

با لحاظ مراتب فوق و عدم مغایرت بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ - ۱۳۸۳/۱۱/۷ با ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی رسیدگی و صدور رأی شایسته مبنی بر رد شکایت شاکي، مورد درخواست می‌باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۴/۱۱ با حضور 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

بر اساس ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی و همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد. همچنین به موجب ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی «نه درصد از مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده ۲۸ این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف) و ب) ماده ۳ این قانون تخصیص می‌یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» بنا به مراتب فوق بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ - ۱۳۸۳/۱۱/۷ - رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می‌توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده و کارفرمایان بیمه شدگان سازمان خدمات درمانی و سایر مؤسسات بیمه گر ایرانی نیز می‌توانند با کسر کل سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده خود از درآمد حقوق آنان و با قید میزان آن در فهرستهای حقوق تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذی ربط، مالیات متعلق را محاسبه نمایند از جهت کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده مغایر با حکم مقرر در ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی است و به استناد بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

### رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری - مرتضی علی اشراقی

