



موضوع	<p>رای شماره ۲۷۶۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۲/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۱۳۹۸/۰۴/۱۱-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱ موافقت گردید و بر این اساس بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۱۱/۰۷ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور از تاریخ تصویب ابطال شد.)</p>
	<p>بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۷۶۳ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۱۱۲۰۹ شماره پرونده: ۰۰۰۴۰۹۳ مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداریشاکي: آقای علی کاردان نیاطرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشورموضوع شکایت و خواسته: اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری نسبت به رای شماره ۱۳۹۸/۰۴/۱۱-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱ هیات عمومی دیوان عدالت اداری گردش کار: ۱- با شکایت آقای بهمن زبردست و به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۸/۰۴/۱۱-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱، بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی ابطال شد. ۲- متن رای شماره ۱۳۹۸/۰۴/۱۱-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱ هیات عمومی به شرح زیر می باشد: " بر اساس ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های 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 بیمه های عمر و زندگی و بیمه های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می گردد. همچنین به موجب ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی « که درصد از مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده ۲۸ این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه های ناشی از موارد مذکور در بندهای (الف) و (ب) ماده ۳ این قانون تخصیص می یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» بنابه مراتب فوق بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند 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 می توانند با کسر کل سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده خود از درآمد حقوق آنان و با قید میزان آن در فهرست های 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 مالیات های 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 می شود. " ۳- متعاقباً آقای علی کاردان نیا به موجب لایحه ای ابطال بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ رئیس کل سازمان امور مالیاتی را از تاریخ تصویب و در اجرای مقررات ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری درخواست می کند که متن آن به قرار زیر است: " هیات عمومی دیوان طی دادنامه شماره ۱۳۹۸/۰۴/۱۱-۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱، بند (ب) ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور با این بیان «کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده ...» خلاف قانون تشخیص داده و آن را ابطال کرده است. لیکن دادنامه مذکور در مورد استرداد وجوهی که تحت عنوان مالیات در دستگاه های اجرایی کسر شده ساکت است. این مسأله باعث شده رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۵/۱۴-۲۰۰۹۸۰۴۴ (پس از ابلاغ دادنامه مذکور) به ادارات کل امور مالیاتی استان ها صرفاً بخشنامه فوق الذکر را ابطال نموده ولیکن هیچ گونه اشاره ای درباره اثر ابطال مصوبه مورد نظر از زمان تصویب آن نداشته باشد. از آنجا که مطابق دادنامه مذکور و نیز دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۱۵ شماره ۱۴۰۰۰۶۰۲-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱۴۱۵ حق بیمه سهم بیمه شده به طور کامل قابل کسر از درآمد مشمول مالیات تشخیص داده شده و کسر آن از حقوق اشخاص مشمول طبق دادنامه خلاف قانون صورت گرفته و عدم استرداد وجوه مأخوذه به اکثر کارکنان موجب تضییع حقوق آنان و از طرف دیگر دارا شدن من غیر حق دولت می باشد. لذا خواهشمند است دستور فرمایید در اجرای ماده ۲۰ [۱۳] قانون دیوان عدالت اداری و به منظور جلوگیری از تضییع حقوق ذی نفعان، رای صادره مورد بازنگری و تسری ابطال بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ سازمان امور مالیاتی کشور به زمان صدور بخشنامه قرار گیرد. " ۴- در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱۴-۲۰۲۱۲/ص-۱۴۰۱۰۷/۱۴۰۱ اعلام کرده است: " با توجه به اصلاح ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم به موجب اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، که بر اساس ماده ۲۸۱ آن قانون از ابتدای سال ۱۳۹۵ لازم الاجرا می باشد و جایگزین شدن عبارت «انواع بیمه های عمر و زندگی» به جای عبارت «بیمه عمر» در ماده مذکور و با مدنظر قرار دادن مواد قانونی مربوطه در خصوص حق بیمه های پرداختی موضوع قانون تأمین اجتماعی، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به صدور بخشنامه جدید (بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۴/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۵/۱۴) در خصوص کسر هزینه ها و انواع بیمه های عمر و زندگی و درمانی موضوع ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم از درآمد مشمول مالیات و لغو بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱-۱۱/۰۷-۱۳۸۳ اقدام نمود. بر اساس قسمت اخیر بند ۱ بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۰۵/۱۴-۲۰۰۹۸۰۴۴: «... کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند صرفاً به</p>

کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از حق بیمه موضوع مواد ۳، ۷، ۲۸ و ۲۹ قانون تأمین اجتماعی و کارفرمایان بیمه شدگان سازمان خدمات درمانی و سایر مؤسسات بیمه گر ایرانی نیز می توانند یا کسر کل سهم حق بیمه پرداختی درمانی حقوق بگیران بیمه شده خود از درآمد مشمول مالیات حقوق آنان و قید میزان آن در فهرست های حقوق تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذریبط، مالیات متعلق را محاسبه نماید. چنانچه پرداخت کنندگان حقوق برای حقوق بگیران خود یا مؤسسات بیمه ایرانی اقدام به انعقاد قرارداد انواع بیمه های عمر و زندگی و بیمه های درمانی تکمیلی نموده و ماهیان سهم خود بیمه مربوط به حقوق بگیر را از حقوق وی کسر و به مؤسسات بیمه پرداخت نمایند، در این صورت نیز مجاز هستند ضمن درج میزان حق بیمه پرداختی سهم حقوق بگیر در فهرست های حقوق و ارایه گواهی مؤسسه بیمه به اداره امور مالیاتی مربوط نسبت به کسر حق بیمه پرداختی از درآمد مشمول مالیات حقوق آنان اقدام نمایند». با توجه به ابطال عبارت «کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از «حق بیمه موضوع مواد ۳، ۷، ۲۸ و ۲۹ قانون تأمین اجتماعی» از بند ۱ بخشنامه شماره ۹۸۰۴۴-۱۴-۲۰۰-۱۳۹۸ توسط دیوان عدالت اداری و خلاء ایجاد شده در این خصوص با وجود مکاتبات متعدد با سازمان تأمین اجتماعی در خصوص میزان حق بیمه سهم درمان کارکنان پاسخی در این خصوص واصل نگردید و سازمان مذکور به طور کلی با این استدلال که مازاد هفت درصد نسبت به بیمه درمان، حق بیمه عمر و زندگی کارکنان می باشد، تمامی هفت درصد حق بیمه درمان کارکنان را مشمول مقررات ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم اعلام نمود و متعاقباً این موضوع توسط سازمان مذکور به موجب قسمت اخیر بخشنامه شماره ۹۹۸۵-۱۴۰۰-۱۳۰۴-۵-۱۳۰۰-۱۴۰۰ اعلام عمومی شد. هرچند که این سازمان مفاد بخشنامه سازمان تأمین اجتماعی را مطابق با مقررات ماده ۱۳۷ قانون مالیات های مستقیم نمی داند لیکن به منظور رفع خلاء ایجاد شده و رعایت حقوق مؤدیان و جلوگیری از تطویل رسیدگی به پرونده های مالیاتی درگیر با این موضوع، از تاریخ صدور بخشنامه مزبور توسط سازمان تأمین اجتماعی آن را به عنوان ملاک محاسبه حق بیمه کارکنان قرار داده است. با توجه به مراتب فوق تسری کسر کل حق بیمه حقوق بگیران به تاریخ صدور بخشنامه ۱۹۴۱۸-۴۳۸۵-۲۱۱-۷-۱۱-۱۳۸۳ فاقد موضوعیت می باشد. " ۵- پرونده در اجرای فراز دوم ماده ۳۵ آیین نامه اداره جلسات هیات عمومی و هیات های تخصصی بدواً به هیات تخصصی مالیاتی، بانکی ارجاع می شود و نظر اتفاق آراء اعضای هیات تخصصی مزبور بر عدم موافقت با ابطال مصوبه از تاریخ تصویب در دستورکار جلسه هیات عمومی قرار می گیرد. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۲۰۹-۱۴۰۱ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیات عمومی و 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 رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی هیات عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای رای شماره ۵۹۱-۵۸۱-۹۰۵۹۷-۹۸-۱۱-۴-۱۳۹۸ و براساس دلایل و مستندات مقرر در رای مذکور، حکم به ابطال بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸-۴۳۸۵-۲۱۱-۷-۱۱-۱۳۸۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور صادر کرده است. با توجه به طرح تقاضای اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای مزبور و تسری اثر ابطال مقرر موضوع آن به زمان تصویب، موضوع در جلسه مورخ ۱۲۰۹-۱۴۰۱ هیات عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شد و مورد بررسی قرار گرفت و اکثریت اعضای هیات عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای اختیار حاصل از حکم مقرر در قسمت دوم ماده ۳۵ آیین نامه اداره جلسات هیات عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۳ با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به رای شماره ۵۹۱-۵۸۱-۹۰۵۹۷-۹۸-۱۱-۴-۱۳۹۸ موافقت کردند و بر همین اساس بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸-۴۳۸۵-۲۱۱-۷-۱۱-۱۳۸۳ رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. /مهدی درینهیات عمومی دیوان عدالت اداری معاون قضایی دیوان عدالت اداری