



رأی شماره 591 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال قسمتی از بند 2 بخشنامه شماره 211/4385/19418 - 1383/11/07 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور مصوب 1398/04/11	موضوع
---	-------

تاریخ دادنامه: 1398/4/11

شماره دادنامه: 591

شماره پرونده: 1710/97

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 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 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 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 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 19418/4385/211 - 1383/11/7 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، به استحضار می‌رساند بنا به ماده 137 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 از 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 2 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 29 قانون تأمین اجتماعی بود که بر مبنای آن «نه درصد از مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده 28 این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف و ب ماده 3 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 29 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 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 را دارم.»

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

«بخشنامه شماره 19418/4385/211 در خصوص حق بیمه‌های درمانی و درآمد حقوق

شماره: 19418/4385/211 - 1383/11/7

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 251 مکرر - پژوهشکده امور اقتصادی دانشکده امور اقتصادی - جامعه حسابداران رسمی ایران - سازمان حسابرسی

پیرو بخشنامه شماره 4/30.4006/10081 مورخ 1381/2/1 چون در خصوص اجرای حکم ماده 137 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه 1366 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 سوالاتی مطرح شده است، لذا موارد زیر را یادآور می‌گردد:

1-

2- 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 ذریط مالیات 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 212/15827/ص - 1397/7/17 توضیح داده است که:

«جناب آقای درین

در خصوص کلاسه 9701710 و به شماره پرونده 9709980905800694 موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال عبارت «می‌توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» بند 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره 232/32267 د - 1397/6/27 که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می‌رساند:

1- در خصوص عدم مغایرت بند 2 بخشنامه مذکور با ماده 137 قانون مالیاتهای مستقیم توضیحات به شرح زیر می‌باشد:
بر اساس ماده 137 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1366/12/3 و اصلاحی مصوب 1380/11/27 «... 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 28 قانون تأمین اجتماعی «حق بیمه از اول مهر ماه تا پایان سال 1354 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 1 همان ماده «از اول سال 1355 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 5013/108416 - 1382/12/3 «اداره کل امور فنی بیمه‌شدگان سازمان تأمین اجتماعی از تاریخ 1355/1/1 به بعد از 70% حق بیمه سهم کارمند 2 واحد جهت امور درمانی و 5 واحد به سایر موارد تخصیص می‌یابد. با لحاظ اینکه در ماده 137 قانون مالیاتهای مستقیم حق بیمه پرداختی هر شخص بابت بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد و با توجه به اینکه صرفاً 2 واحد از 7 واحد حق بیمه پرداختی بیمه شده جهت امور درمانی تخصیص می‌یابد، بر اساس بند 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 مقرر شده است «کارفرمایان بیمه‌شدگان 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 ذریعاً مالیات متعلق را محاسبه نمایند.»

2- در خصوص عدم مغایرت بند 2 بخشنامه مذکور با ماده 29 قانون تأمین اجتماعی توضیحات زیر ارائه می‌شود:
بر اساس ماده 29 قانون تأمین اجتماعی «نه درصد مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده 28 این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف و ب ماده 3 این قانون تخصیص می‌یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» 9 درصد مذکور مجموع سهم بیمه شده (2%)، کارفرما (6%) و دولت (1%) مأخذ محاسبه حق بیمه می‌باشد. نظر به توضیحات مذکور در بند 1 این لایحه و با توجه به تعیین سهم 2 درصدی بیمه شده از 9% مأخذ محاسبه حق بیمه که در ماده 29 قانون بدان اشاره شده و به لحاظ اینکه صرفاً 2 واحد از 7 واحد سهم بیمه شده جهت تأمین هزینه‌های ناشی از حوادث، بیماریها و بارداری (درمان) تخصیص یافته، بند 2 بخشنامه مورد شکایت مغایرتی با مفاد ماده 29 قانون تأمین اجتماعی ندارد.

با لحاظ مراتب فوق و عدم مغایرت بند 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 با ماده 137 قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 29 قانون تأمین اجتماعی رسیدگی و صدور رأی شایسته مبنی بر رد شکایت شکای، مورد درخواست می‌باشد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1398/4/11 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 137 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 يك 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 29 قانون تأمین اجتماعی «نه درصد از مأخذ محاسبه حق بیمه مذکور در ماده 28 این قانون حسب مورد برای تأمین هزینه‌های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف) و ب) ماده 3 این قانون تخصیص می‌یابد و بقیه به سایر تعهدات اختصاص خواهد یافت.» بنا به مراتب فوق بند 2 بخشنامه شماره 19418/4385/211 - 1383/11/7 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که کارفرمایان بیمه‌شدگان 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 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 137 قانون مالیاتهای مستقیم و ماده 29 قانون تأمین اجتماعی است و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
معاون قضایی دیوان عدالت اداری - مرتضی علی اشراقی

