



دیوان عدالت اداری  
قوه قضائیه

## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۱۷۱۰  
شماره پرونده: ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۶۹۴  
دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱  
تاریخ: ۱۳۹۸/۰۴/۱۱  
پیوست:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره دادنامه: ۵۹۱

تاریخ دادنامه: ۱۳۹۸/۴/۱۱

شماره پرونده: ۱۷۱۰۹۷

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاک: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت «می تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۷-۲۱۱/۴۳۸۵/۱۹۴۱۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکي به موجب دادخواستی ابطال عبارت «می تواند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۷-۲۱۱/۴۳۸۵/۱۹۴۱۸ 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 ۱۳۸۳/۱۱/۷-۲۱۱/۴۳۸۵/۱۹۴۱۸ رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، به استحضار می رساند بنا به ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم، هزینه های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه، 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 و در این ماده نه ذکری 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 شده اما 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 می داشت، 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 هزینه های ناشی از موارد مذکور در بندهای الف و ب ماده ۳ این قانون (حوادث و بیماریها و بارداری) تخصیص می یابد 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 می باشد، از آن مقام عالی درخواست ابطال این مبنای کسر غیر قانونی و حذف عبارت «می توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» از بند ۲ بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۷-۲۱۱/۴۳۸۵/۱۹۴۱۸ را دارم."

متن بخشنامه مورد اعتراض به قرار زیر است:

" بخشنامه شماره ۱۳۸۳/۱۱/۷-۲۱۱/۴۳۸۵/۱۹۴۱۸ در خصوص حق بیمه های درمانی و درآمد حقوق

شماره: ۱۳۸۳/۱۱/۷-۱۹۴۱۸/۴۳۸۵/۲۱۱

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 هیاتهای موضوع ماده ۲۵۱ مکرر - پژوهشکده امور اقتصادی - دانشکده امور اقتصادی - جامعه حسابداران رسمی ایران - سازمان حسابرسی

پیرو بخشنامه شماره ۴۰۰۶۱۰۰۸۱-۴۰۳۰ مورخ ۱۳۸۱/۲/۱ چون در خصوص اجرای حکم ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن خصوصاً حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بابت بیمه عمر و بیمه های درمانی که معمولاً به صورت مستمر و اقساط ماهیانه انجام می شود از طرف ادارات امور مالیاتی، کارفرمایان و مؤدیان مالیاتی سولاتی مطرح شده است، لذا موارد زیر را یادآور می گردد:

۱- .....

۲- 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 فهرستهای حقوق، تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذیربط 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 ۲۱۲/۱۵۸۲۷/ص-۱۳۹۷/۷/۱۷ توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیات عمومی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام



## فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه هیات عمومی

کلاس پرونده: ۹۷۰۱۷۱۰

شماره پرونده: ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۶۹۴

دادنامه: ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۵۹۱

تاریخ: ۱۳۹۸/۰۴/۱۱

بیوست:

در خصوص کلاس پرونده ۹۷۰۱۷۱۰ و به شماره پرونده ۹۷۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۶۹۴ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال عبارت «می توانند صرفاً با کسر دو هفتم از سهم حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸-۲۱۱-۴۳۸۵-۱۳۸۳-۱۱-۷ سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۳۲۲۲۶۷-۳۲۲۲۶۷-۱۳۹۷-۶-۲۷ که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می رساند:

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

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 بیمه های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می گردد» 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 می یابد.» همان گونه که در این ماده بیان شده سهم بیمه شده هفت درصد از حق بیمه است. با توجه به نامه شماره ۱۳۰۱۳۰۱۰۸۴۱۶-۱۳۸۲-۱۲-۳ «اداره کل امور فنی بیمه شدگان 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 می یابد. با لحاظ اینکه در ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم حق بیمه پرداختی هر شخص بابت بیمه های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می گردد و با توجه به اینکه صرفاً ۲ واحد از ۷ واحد حق بیمه پرداختی بیمه شده جهت امور درمانی تخصیص می یابد، بر اساس بند ۲ بخشنامه شماره ۱۹۴۱۸-۲۱۱-۴۳۸۵-۱۳۸۳-۱۱-۷ 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 می شود:

بر اساس ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی «نه درصد 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.» ۹ درصد مذکور مجموع سهم بیمه شده (۲٪)، کارفرما (۶٪) و دولت (۱٪) مأخذ محاسبه حق بیمه می باشد. 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 هزینه های 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 ۱۹۴۱۸-۲۱۱-۴۳۸۵-۱۳۸۳-۱۱-۷ با ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۹ قانون تأمین اجتماعی رسیدگی و صدور رأی شایسته مبنی بر رد شکایت شاکی، مورد درخواست می باشد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۸/۰۴/۱۱ 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، 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 «نه 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 ۱۹۴۱۸-۲۱۱-۴۳۸۵-۱۳۸۳-۱۱-۷ 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 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 می شود./

مرتضی علی اشراقی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری