

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای شاهین امیرقاسمی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال عبارت « کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند صرفاً از کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از حق بیمه» در بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال عبارت « کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند صرفاً از کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از حق بیمه» در بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" بیمه تأمین اجتماعی به عنوان یک بیمه پایه شناخته شده در جامعه است که ماهیت اجباری دارد و هدف آن ارائه بخشی از خدمات عمومی دولت در حوزه تأمین رفاه اجتماعی است که منابع آن از مالیات جدا شده و در قالب بیمه اجباری از حقوق شاغلان کسر می گردد. حق بیمه پرداختی هر کارگر (منظور کارکنان تحت پوشش تأمین اجتماعی است) معادل ۳۰٪ حقوق وی است که ۲۳٪ آن توسط کارفرما و ۷٪ دیگر را کارگر پرداخت می کند. کل مبلغ بیمه پرداختی سهم کارفرما ۲۳٪ به عنوان هزینه های جاری در دفاتر ثبت و از درآمد مشمول مالیات شرکت کسر می شود. در حقیقت از مبلغ پرداختی سهم شرکت به سازمان تأمین اجتماعی مالیاتی کسر نمی شود. از سهم بیمه پرداختی کارگران ۷٪ به سازمان تأمین اجتماعی بر طبق بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور که بعد از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۱۳۹۸۴۱۱-۵۹۱ صادر گردیده است، فقط بخشی از آن که بابت درمان است قابل کسر از درآمد مشمول مالیات دانسته شده است و باقیمانده به عنوان درآمد کارگر مشمول مالیات می شود. بر طبق بند (ج) ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم حق بیمه سهم کارکنان و کارفرما دریافتی سازمان تأمین اجتماعی از پرداخت مالیات معاف است و همان طور که در بند اول شرح شکایت نیز ذکر شده است منابع مالی سازمان تأمین اجتماعی از مالیات جدا شده است ولی سازمان امور مالیاتی کشور قبل از پرداخت سهم بیمه کارگر به سازمان تأمین اجتماعی که جنبه مستمر و اجباری دارد مالیات آن را به عنوان درآمد کارگر کسر می کند. لذا با توجه به موارد ذکر شده از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خواهشمند است که نسبت به تصحیح بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴ سازمان امور مالیاتی کشور رأی مقتضی صادر نماید به طوری که در سطر پنجم بند ۱ بخشنامه فوق الذکر جمله « صرفاً با کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده» حذف شده و به جای آن جمله « با کسر حق بیمه پرداختی حقوق بگیران بیمه شده»

جایگزین گردد. "

در پی اخطار رفع نقضی که از طرف دفتر هیأت عمومی و هیأت‌های تخصصی دیوان عدالت اداری برای شاکی ارسال شده بود، وی به موجب نامه مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۸، ابطال بند ۱ از بخشنامه مورد اعتراض را خواستار شده بود.

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

شماره ۱۳۹۸/۵/۱۴-۲۰۰۹۸۴

بخشنامه

شماره ۱۳۹۸/۵/۱۴-۲۰۰۹۸۴

م	137	98	44
---	-----	----	----

مخاطبان/ذینفعان	امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی
موضوع	کسر هزینه ها و انواع بیمه‌های عمر و زندگی و درماتی از درآمد مشمول مالیات

نظر به اصلاح ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم به موجب اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ که بر اساس ماده ۲۸۱ آن 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 بدین وسیله ضمن ارسال آیین نامه شماره ۶۸ مصوب شورای عالی بیمه در خصوص بیمه های زندگی و اصلاحات بعدی آن مقرر می دارد:

۱- کسر حق بیمه های پرداختی درمانی حقوق بگیر و افراد تحت تکفل و حق بیمه پرداختی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی شخص حقوق بگیر از درآمد مشمول مالیات حقوق بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی و سازمان خدمات درمانی و سایر موسسات بیمه گر که پرداخت حقوق آنان معمولاً به صورت ماهیانه صورت می پذیرد توسط کارفرمایان ذیربط و با ارائه اسناد مربوط فاقد اشکال است. کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می توانند صرفاً با 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 موسسات بیمه گر ایرانی نیز می توانند با 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 ذیربط، مالیات متعلق را محاسبه نمایند. "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی) به موجب لایحه شماره ۱۱۲۰۶۱۱/۲۰۲۱۲/ص-۱۳۹۹/۱۲/۱۷ توضیح داده است که:

" در خصوص پرونده کلاسه ۹۹۰۲۶۶۸ و به شماره پرونده ۹۹۰۹۹۸۰۹۰۲۲۰۱۲۷۹ موضوع دادخواست آقای شاهین امیرقاسمی به خواسته اصلاح عبارت « صرفاً با کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران بیمه شده از بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴، موارد زیر را اعلام می دارد:

الف- ایراد شکلی مربوط به خواسته شاکی؛ پس از ابلاغ اخطار رفع نقص به شاکی در اجرای بند ۳ ماده ۸۱ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، ایشان موضوع درخواست خود را اصلاح عبارتی از بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴ عنوان کرده است، لیکن اصلاح مصوبات دولتی از مصادیق مقرر در بند ۱ ماده ۱۲ قانون پیش گفته از حیث موارد صلاحیت و وظایف هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شمار نمی آید از این روی درخواست نامبرده در هیأت عمومی دیوان قابل رسیدگی نمی باشد.

ب- توضیح درباره مستندات قانونی بند ۱ بخشنامه شماره ۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴: بر اساس ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم « درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیهای مقرر در این قانون». به موجب مفاد ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم: « هزینه های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود و یا همسر، اولاد، پدر، مادر، برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی ... همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به موسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی و بیمه های درمانی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می گردد...»

با توجه به مراتب فوق از آنجا که در ماده ۱۳۷ یاد شده به کسر حق بیمه درمان پرداختی حقوق بگیران اشاره شده است، بنابراین صرفاً حق بیمه مذکور قابل کسر از درآمد مشمول مالیات حقوق خواهد بود و به صراحت ماده ۸۳ صدرالذکر سایر کسورات که در قانون معافیتی برای آن پیش بینی نشده است، قابل کسر از درآمد مشمول مالیات حقوق نمی باشد. ضمناً با توجه به اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که مقرر می دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.» کسر کل حق بیمه پرداختی کارکنان از درآمد مشمول مالیات (مازاد بر حق بیمه درمان)، نیازمند تصویب آن از سوی مرجع قانون گذاری می باشد. خاطر نشان می گردد مقررات بند (ج) ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً ناظر بر اعمال معافیت بر درآمد صندوق های بازنشستگی سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی کشاورزان، روستاییان و عشایر بوده و فاقد حکم خاص در خصوص مالیات بر درآمد حقوق می باشد. مندرجات صدر بخشنامه مورد اشاره (۲۰۰۹۸۴۴-۱۳۹۸۵۱۴) نیز به صراحت گویای این نکته است که مقررات بخشنامه مذکور با امعان نظر به اصلاح ماده ۱۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ تدوین شده است. با توجه به توضیحات یاد شده و عدم قابلیت رسیدگی به درخواست اصلاح بخشنامه در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اتخاذ تصمیم شایسته مبنی بر رد درخواست نامبرده مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۰۶/۰۲ با حضور رئیس و 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

به موجب 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 به شرط اینکه اگر دریافت‌کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، 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. در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده‌دار است، می‌باشد.» نظر به اینکه به موجب حکم این ماده در مورد کسر حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی، قانونگذار در مقام بیان میان انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی تفاوتی قائل نشده است و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رأی شماره ۱۳۹۸/۵/۲۸-۲۷۹ خود این امر را مورد تأیید قرار داده، بنابراین عبارت «کارفرمایان بیمه شدگان سازمان تأمین اجتماعی می‌توانند صرفاً با کسر سهم حق بیمه درمان پرداختی حقوق‌بگیران بیمه شده از حق بیمه...» در بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۵/۱۴-۲۰۰۹۸/۴۴ سازمان امور مالیاتی کشور که پذیرش حق بیمه پرداختی (به عنوان کسر از مأخذ مالیات) را منحصر به حق بیمه درمان کرده، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار بوده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری