

بھوت چھاپہ
نمبر ۳۱۰۹۱
۱۳۸۹/۱۲/۲۶
صادر مالا سے سرکاری



سازمان امور مالیاتی کشور
معاونت مالیات بر ارزش افزوده



شماره تعرفه گمرک	توضیحات	نوع کالا و خدمات	نوع
بند ۱۰ خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیم؛			
توجه: معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمائشی تامین نیروی انسانی نمی باشد.			

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 هیأت عمومی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای آرای شماره ۱۳۹۷.۳.۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ و شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۳۱ خود و بر مبنای دلایل و مستندات مقرر در آرای مذکور، به ترتیب حکم به ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸.۱۱.۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور و قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸.۹۸ مورخ ۱۳۹۸.۱۱.۲۸ 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 آرای مزبور و تسری اثر ابطال مقررات موضوع آن آراء به زمان تصویب، موضوع در جلسه مورخ ۱۴۰۱.۱۲.۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شد و مورد بررسی قرار گرفت و اکثریت اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای اختیار حاصل از حکم مقرر در قسمت دوم ماده ۳۵ آیین نامه اداره جلسات هیأت عمومی و هیأت 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 آرای شماره ۱۳۹۷.۳.۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ و شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۳۱ موافقت کردند و بر همین اساس بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸.۱۱.۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور و قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸.۹۸ مورخ ۱۳۹۸.۱۱.۲۸ 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 دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری

بسمه تعالی

شماره پرونده: ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۱۶۴۸۲۰۲



قوه قضائیه


دادخواست بدوی دیوان عدالت اداری

تاریخ تقدیم: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴
کد رهگیری: ۱۴۰۱۲۲۰۵۲۹۱۰۸۶۸۱
پیوست: ۲ برگ

مشخصات	نام	نام خانوادگی	نام پدر	شغل	محل اقامت/شهرستان/بخش/دهستان/خیابان/کوچه/پلاک
شاکی	بهمن	زبردست	روح اله	کارمند	استان تهران، شهرستان تهران، تهران، بلوار آشناسان، خیابان امام حسین شمالی، خیابان بهار، خیابان آسمان، پلاک ۳
طرف شکایت	سازمان امور مالیاتی کشور، تهران، میدان ارک، خیابان داور، سازمان امور مالیاتی کشور				
موضوع شکایت	تقاضای ابطال مصوبه (آیین نامه، بخشنامه، دستور العمل دولتی) (ابطال اطلاق عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" از ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)				
دلایل و منضمات	۱- تصویر مصدق به شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶				

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام به استحضار می‌رساند، در ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه مورد شکایت، که درخصوص فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ است، با ذکر عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" معافیت بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ را مطلقاً قابل تسری به فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی ندانسته است. سازمان امور مالیاتی، در همین خصوص در بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲، فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی را معاف از مالیات و عوارض موضوع این قانون دانسته، اما این معافیت را مشروط به این نموده بود که، کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی‌واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت عنوان هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق هم به نام کارفرما به سازمانهای ذیربط ارائه گردد. گرچه هیات عمومی دیوان عدالت اداری این شرط خلاف قانون را طی دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ ابطال نموده است. اما بعضاً ادارات مالیاتی، در هنگام تعیین تکلیف پروندههای مالیات بر ارزش افزوده سنوات گذشته پیمانکاران تأمین نیروی انسانی که، به دلیل عدم دریافت مطالباتشان از کارفرمایان، موفق به تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود نشده‌اند، با استناد به عدم ابطال مقرره مورد شکایت و نیز تاریخ صدور آن، که یک ماه و نیم پس از تاریخ صدور مقرره ابطال شده طی دادنامه شماره ۳۴۸ است، همچنین عدم ذکر ابطال از زمان تصویب در دادنامه مذکور، کماکان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به بخش حقوق و دستمزد قراردادهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی را مطالبه می‌کنند. لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" از ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را، به دلیل مغایرت با رای مذکور و نیز مغایرت با بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی، از حیث تضییق دافعه شمول حکم مقنن، دارم.

 بهمن زبردست	
بسمه تعالی	مبلغ هزینه دادرسی: ۲۰۰.۰۰۰ ریال
جهت رسیدگی به هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود.	شماره مرجع بانک: ۲۳۴۱۳۲۵۹۸۳۸۰
نام و نام خانوادگی مقام ارجاع کننده: مهدی دربین	شماره پیگیری: ۲۳۴۱۳۲۶۰۲۷۱۴
تاریخ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ - ۰۸:۴۰	تاریخ و ساعت دریافت وجه: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴
تاریخ: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱ امضاء	جمع کل پرداختی: ۲۰۰.۰۰۰ ریال



رای شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۱/۱۲-۱۳۸۸ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۳۴۸

تاریخ دادنامه: ۱/۳/۱۳۹۷

کلاس پرونده: ۹۶/۷۴۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۱/۱۲-۱۳۸۸ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی اعلام کرده است که:

" ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۱/۱۲-۱۳۸۸ معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می رساند همان گونه که مستحضرید در بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیاتهای مستقیم، به صراحت جزو خدمات معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده ذکر شده و این معافیت نیز منوط به آیین نامه و دستورالعمل خاصی نشده، بنابراین صورتحسابهای شرکتهای تامین کننده نیروی انسانی هم شامل دو بخش الف) حقوق و دستمزد پرداخت شده کارکنان پیمانی و ب) کارمزد شرکت تامین کننده نیرو است که بخش الف معاف و بخش ب مشمول مالیات ارزش افزوده است. در صورتی که در بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ که در قالب پاسخ به سوالات تنظیم گردیده، فعالیتهای پیمانکاری تامین نیروی انسانی کلاً مشمول مالیات موضوع این قانون شده و سوای کارمزد ارائه خدمات مدیریتی این شرکتها که قانوناً مشمول مالیات ارزش افزوده بوده و مورد اعتراض این لایحه هم نیست. شرط معافیت حقوق و دستمزد پرداختی را نیز تخصیص یا پرداخت مستقیم و بی واسطه توسط شرکت کارفرما و ثبت آن در دفاتر قانونی وی تحت هزینه حقوق و دستمزد و نیز ارائه لیست بیمه و مالیات

توسط شرکت تامین کننده نیروی انسانی به نام شرکت کارفرما به سازمانهای ذیربط ذکر نموده است. در صورتی که معافیت مذکور در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در این قانون منوط به هیچ قید یا آیین نامه خاصی نشده و نیز این که شرایط ذکر شده در بخشنامه عملاً موجب برقراری رابطه قانونی استخدامی کامل میان شرکت کارفرما و نیروی کار تامین شده توسط شرکت تامین کننده نیرو می شود، همچنین اینکه بر اساس ماده ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت کنندگان حقوق، مکلف به پرداخت مالیات متعلقه و تسلیم لیست مالیاتی آن هستند و مشخص نیست اگر طبق پاسخ مندرج در بخشنامه مذکور، شرکت کارفرما حقوق کارکنان پیمانی را مستقیماً پرداخت نماید، چگونه شرکت تامین کننده نیروی انسانی باید لیست مالیات آن را به نام شرکت کارفرما تسلیم اداره مالیات کند و هنگام رسیدگی مالیاتی کدام یک از این شرکتها باید پاسخگوی میزان و نحوه کسر و ایصال مالیات حقوق متعلقه باشند و نیز اینکه در صورت پرداخت حق بیمه یا ترتیب قید شده در بخشنامه، شرکت تامین کننده نیرو از حق قانونی خود در خصوص احتساب حق بیمه پرداختی طبق لیست در هنگام دریافت مفاصا حساب از سازمان تامین اجتماعی وفق ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی محروم و مجبور به پرداخت کل حق بیمه تعیین شده بر اساس ضریب بیمه خواهد شد.

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

"....."

.....

۱۱- فعالیتهای پیمانکاری تامین نیروی انسانی از جمله ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهند بود. ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به ماخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. خدمات پیمان مدیریت تامین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق به نام کارفرما به سازمانهای ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود."

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۸۶۶۷/۲۱۲-د/۱۳۹۶-۱۰/۱۰ توضیح داده است که:

"در خصوص کلاسه ۹۶/۷۴۲ و به شماره پرونده ۹۶۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۸۹۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۱۲/۱۱/۱۳۸۸-۲۸۰۰۴ مغایر با قانون ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۵۷۳۱/۲۶۰-د/۱۳۹۶-۲۱/۹ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می رساند:

شرط معافیت حقوق مندرج در بند (۱۱) بخشنامه مورد شکایت به دلیل زیر صحیح اصدار یافته است. طبق مفاد ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات

در ایران و همچنین واردات و صادرات مشمول مالیات قلمداد شده است و همچنین مستند به ماده (۸) همان قانون « اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مودی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» و به موجب مفاد مواد (۱۴) و (۴۰) همان قانون مآخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود و در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبتیه احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست مآخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات خواهد بود.

با وصف مذکور از آنجا که قراردادهای پیمانکاری که برای تامین نیروی انسانی منعقد گردد ارائه خدمت محسوب می شود و احکام مندرج در مواد یاد شده بر آن خدمت مترتب خواهد شد و پس از ارائه صورت وضعیت و یا صورتحساب توسط پیمانکار (ارائه دهنده خدمت) کارفرما نیز پس از تایید مراتب دستور پرداخت در وجه پیمانکار را صادر خواهد کرد و پیمانکار به عنوان ارائه دهنده خدمت وفق ماده (۸) قانون مذکور به لحاظ اینکه مودی مالیاتی شناخته می شود، تکلیف مقرر در مواد (۱۴)، (۲۰) و (۲۱) همین قانون را از حیث وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از طرف دیگر معامله (کارفرما) و واریز مالیات و عوارض متعلقه بر عهده خواهد داشت و به طوری که در نامه معاونت مالیات بر ارزش افزوده توضیح داده شده است مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده حقوق و دستمزد پرداخت شده به کارکنان پیمانی را در دفاتر و اسناد و مدارک خود تحت عنوان درآمد شناسایی می نماید، بنابراین وفق مقررات ماده (۱۴) قانون مزبور، ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مآخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. در این راستا چنانچه پیمانکاران به موجب قرارداد منعقد با کارفرما به تامین نیروی انسانی مورد نیاز کارفرما مکلف بوده و نسبت به تنظیم قرارداد و ایجاد رابطه استخدامی با اشخاص مذکور مبادرت کرده باشند، مطابق مقررات ماده (۱۴) قانون یاد شده مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مآخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب (صورت وضعیت) محاسبه و از طرف دیگر معامله (کارفرما) وصول نمایند و نسبت به تکالیف مقرر قانونی اقدام مقتضی به عمل آورند. بدین ترتیب بند (۱۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ در تبیین نظر مقنن و شیوه اجرایی آن بوده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. " هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱/۳/۱۳۹۷ 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ « خدمات مشمول مالیات بردرآمدحقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات معاف است.» با توجه به این حکم ارائه خدمات مشمول مالیات بر حقوق به طور مطلق از مالیات معاف بوده و مقید نمودن آن به پرداخت کنندگان مستقیم و بی واسطه مغایر هدف و اراده

مقتن است و لذا بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که بر خلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده وضع شده با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدکاظم بهرامی