



رای شماره ۲۸۳۱ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۸-۹۸/۹۸/۲۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که «در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند» ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۳۱

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۰/۲۸

شماره پرونده: ۹۹۰۲۲۰۴

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای خسرو حسین پور هرمزی

موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۸-۲۱۰/۹۸/۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب درخواستی ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۸-۲۱۰/۹۸/۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

"همان طور که استحضار دارید مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ «خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیم از پرداخت مالیات معاف است.» باتوجه به این حکم ارائه خدمات مشمول مالیات بر حقوق به طور مطلق از مالیات معاف بوده و مقید نمودن آن به اینکه «چنانچه پیمانکار مالیات و عوارض ارزش افزوده را از کارفرما وصول نموده باشد، می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موصوف برابر مقررات اقدام نمود»، برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده است و این محدودیت پیش از این بخشنامه، در بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ تکرار شده بود که منجر به صدور دادنامه شماره ۳۴۸-۱۳۹۷/۳/۱ گردید. در این ارتباط به منظور تبیین خواسته از حیث اینکه قسمت اخیر

بخشنامه مورد شکایت برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مذکور وضع شده به عرض می رساند: سازمان امور مالیاتی کشور پیش از بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸ مورد شکایت در بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده اتخاذ تصمیم نموده بود و در دوره حاکمیت بند ۱۱ مذکور از خدمات و فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی مالیات و عوارض ارزش افزوده مطالبه و وصول نمود، حال علیرغم ابطال بند ۱۱ مزبور به موجب دادنامه شماره ۳۴۸-۱۳۹۷/۳/۱ مجدداً در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده و همچنین با نادیده گرفتن مفاد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، ادارات امور مالیاتی مکلف به مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده از خدمت و فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی شده اند.

اگرچه در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت مفاد ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ نادیده گرفته شده است لیکن در این شکایت درخواست ابطال قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت به دلیل نادیده گرفتن مفاد ماده ۹۲ مزبور به هیچ وجه مورد درخواست اینجانب نمی باشد. لیکن با رعایت ماده ۸۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ مراتب مغایرت، تصویب قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت را با قانون یا خروج آن از اختیارات مقام تصویب کننده بر اساس و چارچوب این شکایت به اطلاع مقام عالی و ریاست دیوان عدالت اداری می رساند. ضمناً با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم اصلاحی منتهی به تاریخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی اولاً: در باب تهیه آیین نامه ها و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون مزبور. ثانیاً: لزوم بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها. ثالثاً: اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی، صدور هرگونه بخشنامه، دستورالعمل و آیین نامه در چارچوب عناوین مصرح و احصاء شده بندهای ۱، ۲ و ۳ ماده ۲۵۵ قانون مزبور توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی شورای عالی مالیاتی تلقی شده و فاقد وجاهت قانونی بوده، بر این اساس حکم مقرر در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت از عبارت « بدیهی است در مواردی ... برابر مقررات اقدام نمایند.» از حدود اختیارات و وظایف مرجع مزبور خارج است و از اعتبار قانونی برخوردار نبوده، بنابراین با توجه به بند (ت) ماده ۸۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، از مصادیق خروج از اختیارات مرجع تصویب کننده تلقی شده و قابلیت ابطال دارد. "

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" بخشنامه

۹۸

۹۸

مواد ۱۲ و ۱۷

الف

.

مخاطبان، ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

چگونگی اجرای مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳۸۱-۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲

نظر به ابهامات مطروحه نسبت به مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳۸۱-۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲، که طی بخشنامه شماره ۲۰۰۹۷۷۱-۱۳۹۷/۵/۶ ابلاغ گردید. بدین وسیله مقرر می دارد:

با عنایت به اینکه بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ صرفاً در مورد فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی بوده است و به موجب دادنامه مارالذکر ابطال شده است، بنابراین مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰۹۷۷۱-۱۳۹۷/۵/۶ صرفاً در خصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادهای از جمله قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیرمعاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد. بدیهی است در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور، برابر مقررات اقدام نماید. - معاون حقوقی و فنی مالیاتی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال نامه شماره ۱۳۹۹/۱۱/۱۵-د.۲۳۲/۵۲۷۴۱ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۳۹۹/۱۱/۲۵-د.۲۱۲/۱۹۴۵۰ توضیح داده است که:

" مطابق مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳۸۱-۳۴۸ در صورتی که ماهیت قرارداد شرکت، تامین نیروی انسانی باشد آن بخش از ما به ازای دریافتی که بابت حقوق بوده، از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود و مفاد دادنامه مذکور به سایر قراردادهای که موضوع آنها خدمات تامین نیروی انسانی نباشد، قابل تعمیم نیست. بر اساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و حسب رای شماره ۱۳۹۷/۳۸۱-۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم، از پرداخت «مالیات و عوارض ارزش افزوده» معاف است. بدین روی مابه ازای دریافتی بابت خدمات تامین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم مرتبط با قراردادهای تامین نیروی انسانی به لحاظ خروج موضوعی از بند مذکور مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع قانون مذکور خواهند بود و ارائه دهندگان این دسته از خدمات (تامین نیروی انسانی) می بایست نسبت به تفکیک سهم حقوق و دستمزد پرداختی و کارمزد خود در صورت وضعیت های صادره اقدام نمایند.

عبارت مورد شکایت از بخشنامه شماره ۱۳۹۵/۱۱/۲۸-۲۱۰۹۸/۹۸ در خصوص مواردی است که قبلاً پیمانکاران مالیات و عوارض ارزش افزوده را از کارفرمایان دریافت نموده اند و احتمال احتساب آن به عنوان اعتبار مالیاتی کارفرمایان نیز می رود و بر این اساس ادارات امور مالیاتی مکلفند مالیات و عوارض مربوط را وصول نمایند. از سوی دیگر اخذ شدن مالیات و عوارض ارزش افزوده (موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده) از سوی پیمانکاران و عدم واریز آن به حسابهای سازمان مالیاتی، موجبات فساد و زمینه بدبینی افراد را نسبت به نظام مالیاتی فراهم می کند. به

ویژه در وضعیتی که شرایط اقتصادی نامطلوب و نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۹ درصد باشد، سبب خواهد شد مبلغی قابل توجه به عنوان حاشیه سود نصیب این گونه کارفرمایان شود. افزون بر آن که اجرای صحیح این نظام مالیاتی در زنجیره معاملات، شفاف سازی فعالیت های اقتصادی و نظارت بر جریان تبادل کالا و خدمات در اقتصاد ملی را در پی خواهد داشت. بدین ترتیب با ایجاد نظم و انضباط اقتصادی در کشور، شناسایی جریان های ناصواب در بازارهای اقتصادی کار، کالا، پول و سرمایه و در نهایت حذف آنها امکان پذیر می شود. بنا به مراتب مذکور به لحاظ اینکه قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۸-۲۱۰۹۸۹۸ برای تبیین نظر مقنن و تعیین شیوه اجرایی قانون تنظیم شده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. "

پرونده در اجرای ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری جهت رسیدگی به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره ۱۴۰۰/۸/۹-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۹۲۸ مقررره مورد شکایت را قابل ابطال ندانست و به شرح زیر رای به رد شکایت صادر کرد.

" با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، با لحاظ اینکه به موجب بخشنامه مورد شکایت به شماره ۱۳۹۸/۱۱/۲۸-۹۸/۲۱۰۹۸ مقرر شده است که در مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما در راستای پیمان اخذ شده باشد و پیمانکار در قالب صوری وضعیت آن را وصول نموده باشد ادارات مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حساب سازمان امور مالیاتی، اقدامات را انجام دهند و این صرفاً راجع به مواردی است که تحت عنوان مالیات محاسبه و وصول شده باشد و شامل مواردی که هنوز به حیطه وصول توسط پیمانکاران درنیامده است نمی گردد و این حکم در راستای اهداف مقنن بوده و مخالفتی با قوانین و مقررات ندارد فلذا به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست دیوان یا ده نفر از قضات دیوان می باشد. "

متعاقب صدور رای مذکور، رئیس دیوان عدالت اداری با استدلال مصرح در گزارش مورخ ۱۴۰۰/۸/۲۹ معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی، در مهلت مقرر در ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به رای هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی اعتراض کرد، استدلال مصرح در گزارش مورخ ۱۴۰۰/۸/۲۹ معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به شرح زیر است:

" با وجود صدور رای شماره ۱۴۰۰/۸/۹-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۹۲۸ به نظر می رسد که این رای به جهت زیر واجد ایراد بوده و در صورت صلاحدید قابل اعتراض است: بر اساس قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که:

« ... بدیهی است در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند.» وضع حکم مقرر در این قسمت از بخشنامه مزبور مغایر با حکم مقرر در بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ است. زیرا بر اساس بند قانونی مذکور خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رای شماره ۱۳۹۷/۳/۱-۳۴۸ خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تایید کرده است. ولی همچنان که ملاحظه می فرمایید در بخشنامه مورد شکایت علی رغم ممنوعیت

دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، این حکم مقرر شده است که چنانچه مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی باید نسبت به مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام نمایند که این حکم صراحتاً مغایر با بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده است. بنا به مراتب فوق و با توجه به مغایرت رای شماره ۱۴۰۰/۸۰۹-۱۴۰۰/۹۹۷/۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸-۱۴۰۰/۸۰۹ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی با حکم مقرر در بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده اعتراض نسبت به رای مذکور پیشنهاد می گردد. "

در اجرای بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، اعتراض رئیس دیوان عدالت اداری در هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری مورد بررسی و پس از اظهارنظر آن هیأت، در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۰/۲۸ به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت 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 هیأت عمومی

اولاً: براساس ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «... موارد سکوت در این قانون به ترتیبی است که در قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی) و قانون اجرای احکام مدنی مقرر شده است» و به موجب ماده ۲۷ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱۳۵۶/۸/۱: «اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی می شود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در صلاحیت خود هیأت عمومی است و از این رو صدور مقرره مورد شکایت که در مقام رفع ابهام از رای شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است. ثانیاً: براساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رای شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است. با توجه به مراتب فوق، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که: «... در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند»، از جهت آنکه با وجود معافیت خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، استیفای ناروا و بلاوجه مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما را به مثابه مبنایی قانونی برای مطالبه غیرقانونی مالیات و عوارض مزبور توسط ادارات امور مالیاتی و دارا شدن من غیر حق سازمان امور مالیاتی قرار داده، با بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ مغایرت دارد و در نتیجه رای شماره ۱۴۰۰/۸۰۹-۱۴۰۰/۹۹۷/۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز که در مقام تأیید مقرره مزبور صادر شده، واجد ایراد قانونی است و لذا مستند به حکم مقرر در بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲، ضمن نقض رای مذکور هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان

عدالت اداری، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود. /

مهدی دربیین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری