



رای شماره ۷۷۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی

شماره پرونده : ه ع ۹۷/۳۸۵۴
شماره دادنامه : ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۷۵
تاریخ : ۷/۱۱/۹۸

شاکی : شرکت خدمات اداری نظافتی سه هزار و چهارصد و دوازده کورس کبیر سیستان

طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته : ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور

شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

به پیوست تصویر رای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۴/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور که در ویژه نامه شماره ۱۰۶۱ مورخ ۱۳۹۷/۴/۲۷ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی درج گردیده است، بدین مضمون : «مطابق 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 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 مقنن است و لذا بند ۱۱ بخشنامه شماره ۱۳۸۴/۱۱/۱۲-۲۸۰۰۴ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یادشده 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.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

بر این اساس صرفاً مابه ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده (۸۲) قانون مالیاتهای مستقیم مرتبط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

تاریخ اجراء حکم مذکور با توجه به ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ۱۳۹۷/۳/۱ می باشد.

دلایل شاکی برای ابطال مقرره مورد شکایت : شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرره مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که براساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم بدون هیچ قید و شرطی معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده‌اند و اعمال این معافیت نیز منوط به آیین‌نامه و دستورالعمل خاصی نشده است و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ بر مطلق بودن این معافیت تأکید کرده است. ولی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب مقرره مورد شکایت این معافیت را مقید نموده و قسمتی از خدمات تأمین نیروی انسانی را از شمول معافیت بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج کرده است و درحقیقت عبارتی را زاید بر نص صریح قانون به قانون مالیات بر ارزش افزوده، اضافه کرده است که مغایر با قانون و خارج از حدود اختیار می‌باشد.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۸۰۰۹/۲۱۲/د مورخ ۱۳۹۸/۲/۲۲ به طور خلاصه توضیح داده است که :

۱- دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، متضمن این است که خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع مواد ۸۲ تا ۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد و با توجه به اینکه دادنامه مذکور در مورد خدمات تأمین نیروی انسانی بوده است، در بخشنامه مورد شکایت قید گردیده است که : «صرفاً مابه‌ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده (۸۲) قانون مالیاتهای مستقیم مرتبط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.» از آنجا که عمل پیمانکار برای تأمین نیروی انسانی براساس قرارداد منعقد با کارفرما نوعی خدمت محسوب می‌شود و پیمانکار به ازای معرفی هر نفر نیروی کار به کارفرما مابه‌ازاء دریافت می‌نماید، مابه‌ازای دریافتی پیمانکار تأمین‌کننده نیروی انسانی پس از کسر شدن هزینه حقوق موضوع ماده پیش‌گفته در ارتباط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون فوق خواهد بود. زیرا بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق را معاف از پرداخت مالیات دانسته است.

۲- مطابق مقررات ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی و حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد و غیرنقد تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است و بر این اساس و به موجب قراردادهای تأمین نیروی انسانی منعقد بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه‌های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می‌باشد و سایر درآمدهای شرکتها از محل قراردادهای مزبور (به استثنای حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان) مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

نظریه تهیه کننده گزارش : با توجه به اینکه بخشنامه مورد شکایت دریافت مازاد بر هزینه های قابل قبول مالیاتی را مشمول مالیات قرار داده است مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیار و خلاف قانون نمی باشد. تهیه کننده گزارش : غلامعلی آریافر

رای هیأت تخصصی

درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور، نظر به اینکه برمبنای ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً درآمدی که شخص

حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی و حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد و غیرنقد تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است؛ بنابراین در صورت انعقاد قراردادهای تأمین نیروی انسانی بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه‌های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می‌باشد و سایر درآمدهای شرکتها از محل قراردادهای مزبور (به استثنای حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان) مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. بنا به مراتب فوق، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رای صادره ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور از سوی ریاست ارزشمند دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان قابل اعتراض است.

دکتر زین العابدین تقوی - رئیس هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری