



### روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری  
شماره ویژه نامه: ۱۰۶۱

چهارشنبه، ۲۷ تیر ۱۳۹۷

سال هفتاد و چهار شماره ۲۱۳۴۳

رای شماره ۳۴۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲/۱۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

۲۳/۲/۱۳۹۷

شماره ۷۲۲/۹۶

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس محترم هیات مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

یک نسخه از رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۳۲۸ مورخ ۱/۲/۱۳۹۷ با موضوع: «ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲/۱۱ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری - مهدی دربین

تاریخ دادنامه: ۱/۲/۱۳۹۷ شماره دادنامه: ۳۲۸ کلاس پرونده: ۹۶/۷۲۲

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری.

شکایت: آقای بهمن زبردست

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

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

«ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲/۱۱ معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می‌رساند همان گونه که مستحضردر 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 آیین‌نامه و دستورالعمل خاصی نشده، بنابراین صورتحسابهای شرکتهای تأمین کننده نیروی انسانی هم شامل دو بخش الف) حقوق و دستمزد پرداخت شده کارکنان پیمانی و ب) کارمزد شرکت تأمین 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 سولات تنظیم گردیده، فعالتهای پیمانکاری تأمین 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 وک تحت هزینه حقوق و دستمزد و نیز ارائه لیست بیمه و مالیات توسط شرکت تأمین 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 فید با آیین‌نامه خاصی نشده و نیز این که شرایط ذکر شده در بخشنامه عملاً موجب برقراری رابطه قانونی استخدامی کامل میان شرکت کارفرما و نیروی کار تأمین شده توسط شرکت تأمین کننده نیرو می‌شود، 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

تأمین 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 ابطال مالیات حقوق متعلقه باشند و نیز اینکه در صورت پرداخت حق بیمه یا ترتیب فید شده در بخشنامه، شرکت تأمین کننده نیرو از حق قانونی خود در خصوص احتساب حق بیمه پرداختی طبق لیست در هنگام دریافت مفاسد حساب از سازمان تأمین اجتماعی وفق ماده ۲۸ قانون تأمین 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 بیمانکاری تأمین 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 بیمان مدیریت تأمین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصصی با پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوقی 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 ۲۸۶۶۷/۲۱۲-د/۲۸۶۶۷/۲۱۲-۳/۱۰/۱۳۹۶ - توضیح داده است که:

«در خصوص کلاسه ۹۶/۷۲۲ و به شماره پرونده ۹۶۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۸۹۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۲-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ مغایر با قانون ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۵۷۲۱/۲۶۰-د/۵۷۲۱/۲۶۰-۳/۱۰/۱۳۹۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست مقابله تهریه گردیده به استحضار می‌رساند:

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 فلیمداد شده است و همچنین مستند به ماده (۸) همان قانون «اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌نمایند، به عنوان مودی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» و به موجب مفاد مواد (۱۲) و (۴۰) همان قانون ماخذ 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 مثبته اجراء شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست ماخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات خواهد بود.

با وصف مذکور از آنجا که قراردادهای بیمانکاری که برای تأمین نیروی انسانی منعقد گردد ارائه خدمت محسوب می‌شود و احکام مندرج در مواد یاد شده بر آن خدمت مترتب خواهد شد و پس از ارائه صورت وضعیت و یا صورتحساب توسط بیمانکار (ارائه دهنده خدمت) کارفرما نیز پس از تأیید مراتب دستور پرداخت در وجه بیمانکار را صادر خواهد کرد و بیمانکار به عنوان ارائه دهنده خدمت وفق ماده (۸) قانون مذکور به لحاظ اینکه مودی مالیاتی شناخته می‌شود، تکلیف مقرر در مواد (۱۲)، (۲۰) و (۲۱) همان 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 بیمانی را در دفاتر و اسناد و مدارک خود تحت عنوان درآمد شناسایی می‌نمایند، بنابراین وفق مقررات ماده (۱۲) قانون مزبور، 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. در این راستا چنانچه بیمانکاران به موجب قرارداد منعقد با کارفرما به تأمین 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 (۱۲) قانون یاد شده مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به ماخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب (صورت وضعیت) محاسبه و از طرف دیگر معامله (کارفرما) وصول نمایند و نسبت به تکالیف مقرر قانونی اقدام مفصلی به عمل آورند. بدین ترتیب بند (۱۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۲-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ در تبیین نظر مقنن و شیوه اجرایی آن بوده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد نقضای رسیدگی و رد شکایت شایکی را دارد.»

شهایت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳/۱۲/۱۳۹۷ با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسای 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.

### رای هیات عمومی

مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ «خدمات مشمول مالیات بردرآمد حقوقی، 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 ۲۸۰۰۲-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده وضع شده یا استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی