



موضوع	رای شماره ۶۶۱ مورخ ۱۳۹۹/۰۴/۱۵ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : هـ ۹۸۰۲۵۷۵/ شماره دادنامه : ۹۹۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۶۶۱ تاریخ: ۱۵/۴/۹۹ شکای : آقای خسرو حسین پور هرمزپور شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال نامه شماره ۴۵۸۵/۲۶۷ د مورخ ۱۳۹۷/۷/۳ مدیر کل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیانشاکای دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال نامه شماره ۴۵۸۵/۲۶۷ د مورخ ۱۳۹۷/۷/۳ مدیر کل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقررہ مورد شکایت به قرار زیر می باشد : با سلام و احترام بازگشت به نامه شماره ۱۹۶۰۰/۱۱۰ د مورخ ۱۳۹۷/۶/۲۴ به آگاهی می رساند : ۱ و ۲) به استناد بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ موضوع ابلاغ دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور، 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 ارایه 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 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.» در این چارچوب به موجب بررسی های به عمل آمده و مطابق مفاد ماده (۵) قانون مرقوم، ارایه خدمات عبارت از انجام خدمت برای غیر در قبال ما به ازاء است. بنابراین شرکتهایی که اقدام به انجام خدمات پیمانکاری (غیر از تأمین نیروی انسانی) از جمله «خدمات نظافت، تعمیرات مکانیکی و هیدرولیکی و تعمیرگاهی، بازرین، دفتری، انبارداری، پنچرگیری، تعویض روغن و ...» می نمایند، مکلفند بابت ارایه خدمات انجام شده (فارغ از نوع قرارداد بازرگانی، حمل و نقل چند جانبه، حجمی و ...) مالیات و عوارض متعلق را نسبت به درآمد ناخالص دریافتی حاصل از ارایه خدمات مطالبه و وفق مقررات ماده (۲۱) قانون مذکور، به حسابهای سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. بنابراین ملاحظه می گردد در اینگونه قراردادها ماهیت و موضوع قرارداد ملاک تشخیص واحد مالیاتی خواهد بود. دلایل شکای برای ابطال مقررہ مورد شکایت : شکای به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقررہ مورد شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام نموده است که بر اساس بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق به طور مطلق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف اعلام شده اند و این موضوع در دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز مورد تأکید قرار گرفته است. با این حال، سازمان امور مالیاتی کشور بر خلاف موازین حقوقی فوق و به موجب نامه معترض عنه اعلام کرده است که : « به موجب بررسی های به عمل آمده و مطابق مفاد ماده (۵) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارایه خدمات عبارت است از انجام خدمت برای غیر در قبال ما به ازاء. بنابراین شرکتهایی که اقدام به انجام خدمات پیمانکاری (غیر از تأمین نیروی انسانی) از جمله خدمات نظافت، تعمیرات مکانیکی و هیدرولیکی و تعمیرگاهی، بازرین، دفتری، انبارداری، پنچرگیری، تعویض روغن و ...» می نمایند، مکلفند بابت ارایه خدمات انجام شده (فارغ از نوع قرارداد بازرگانی، حمل و نقل چند جانبه، حجمی و ...) مالیات و عوارض متعلقه را نسبت به درآمد ناخالص دریافتی حاصل از ارایه خدمات مطالبه و وفق مقررات ماده (۲۱) قانون مذکور، به حسابهای سازمان امور مالیاتی واریز نمایند.» ادعای مطروحه در نامه مورد شکایت مبنی بر اینکه نیروی انسانی در موارد ذکر شده در نامه فوق، از شمول حکم مقرر در بند ۱۰ ماده ۱۲ خارج می باشد، مبنای حقوقی ندارد و به دلیل مغایرت نامه یاد شده با بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تقاضای ابطال آن و اعمال حکم مقرر در ماده ۹۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مطرح می گردد. در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۳۵۶۶۰/۲۱۲ د مورخ ۱۳۹۸/۷/۲۱ به طور خلاصه توضیح داده است که : اولاً نامه مورد شکایت از مصادیق مقررات موضوع بند ۱ ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می باشد. ثانیاً بر اساس مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارایه خدمات و واردات در ایران مشمول مالیات و مقررات قانون یاد شده است و طبق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون فوق و دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و با توجه به تعاریف مقرر در ماده ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص خدمات برای غیر در قبال ما به ازاء و تعریف درآمد مشمول مالیات در ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مفاد دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، به قراردادهایی که موضوع آنها نیروی انسانی نباشد، قابل تعمیم نیست و ما به ازای دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. با توجه به

اینکه قراردادهای پیمانکاری غیر از قراردادهای تأمین نیروی انسانی، در مقام ارایه خدمت منعقد می شود، منجر به شمول حکم مقرر در ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به این قراردادها خواهد شد و پیمانکار مکلف به اجرای احکام مقرر در مواد ۱۴، ۲۰ و ۲۱ این قانون در خصوص وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی خواهد بود. نظریه تهیه کننده گزارش: براساس مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارایه خدمات و صادرات و واردات مشمول مقررات قانون یادشده است و طبق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون فوق الذکر و دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیات عمومی محترم دیوان عدالت اداری، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و با توجه به تعاریف مقرر در ماده ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده درخصوص خدمات برای غیر در قبال مابه ازاء و تعریف درآمد مشمول مالیات در ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مفاد دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیات عمومی محترم دیوان عدالت اداری به قراردادهایی که موضوع آن نیروی انسانی باشد، قابل تعمیم نیست و ما به ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود و با توجه به اینکه قراردادهای پیمانکاری غیر از قراردادهای تأمین نیروی انسانی در مقام ارایه خدمت منعقد می شود، منجر به شمول حکم مقرر در ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به این قراردادها خواهد شد و پیمانکار مکلف به اجرای احکام مقرر در مواد ۱۴، ۲۰ و ۲۱ این قانون درخصوص وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور است. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۴۵۸۵/۲۶۷/د مورخ ۱۳۹۷/۷/۳ مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور خلاف قانون و خارج از اختیار نمی باشد. تهیه کننده گزارش: دکتر زین العابدین تقوی برای هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری براساس مواد ۱ و ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و ارایه خدمات و صادرات و واردات مشمول مقررات قانون یادشده است و طبق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون فوق الذکر و دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیات عمومی محترم دیوان عدالت اداری، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و با توجه به تعاریف مقرر در ماده ۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده درخصوص خدمات برای غیر در قبال مابه ازاء و تعریف درآمد مشمول مالیات در ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مفاد دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیات عمومی محترم دیوان عدالت اداری به قراردادهایی که موضوع آن نیروی انسانی باشد، قابل تعمیم نیست و ما به ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیاتهای مستقیم، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود و با توجه به اینکه قراردادهای پیمانکاری غیر از قراردادهای تأمین نیروی انسانی در مقام ارایه خدمت منعقد می شود، منجر به شمول حکم مقرر در ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به این قراردادها خواهد شد و پیمانکار مکلف به اجرای احکام مقرر در مواد ۱۴، ۲۰ و ۲۱ این قانون درخصوص وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده و واریز آن به حساب سازمان امور مالیاتی کشور است. بنا به مراتب فوق، نامه شماره ۴۵۸۵/۲۶۷/د مورخ ۱۳۹۷/۷/۳ مدیرکل دفتر فنی و اعتراضات مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور 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 می کند. 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 هیات تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری