



سازمان امور مالیاتی کشور

شماره بخشنامه : 140231390001918338

تاریخ : ۱۴۰۲/۰۷/۲۵

موضوع	رای شماره : ۱۹۱۸۳۳۸/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ مورخ ۱۴۰۲/۰۷/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه ۲۶ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و نیز از ذیل صفحه ۲۷ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)
-------	---

شماره دادنامه: ۱۹۱۸۳۳۸/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰ تاریخ دادنامه: ۱۴۰۲/۰۷/۲۵ شماره پرونده: ۰۱۰۷۳۷۶-۰۱۰۷۳۷۸ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شکایت: آقای بهمن زبردست طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه ۲۶ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و نیز از ذیل صفحه ۲۷ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور گردش کار: شکایتی که به موجب دادخواستی ابطال اطلاق عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه ۲۶ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و نیز از ذیل صفحه ۲۷ پیوست بخشنامه شماره ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: " مقرره مورد شکایت که در خصوص 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 فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» معافیت بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ را مطلقاً قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی ندانسته است. سازمان امور مالیاتی، در همین خصوص در بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۱/۱۲-۲۸۰۰۴ فعالیت های 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 بی واسطه 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 سازمان های ذیربط ارایه گردد. گرچه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری این شرط خلاف قانون را طی دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳/۱-۳۴۸ ابطال نموده است، اما بعضاً ادارات مالیاتی، در هنگام تعیین تکلیف پرونده های 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 نشده اند، با استناد به عدم ابطال مقرره مورد شکایت و نیز تاریخ صدور آن که 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 می کنند. لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه شماره ۱۳۹۷/۳/۱-۳۴۸ درخواست ابطال از زمان صدور مقرره مورد شکایت 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 دامنه شمول حکم مقنن دارم. " متن مقرره مورد شکایت به شرح زیر است: بخشنامه شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور " مخاطبین روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ کالاها و خدمات مندرج در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده ماده ۱۲- عرضه کالاها و ارایه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشند..... بند ۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیمتوجه: معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد.- معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور" در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۱/۱۲/۲۵-ص/۲۱۲/۲۷۱۸۱ توضیح داده است که: " اصلاحات لازم در خصوص فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بخشنامه های شماره ۱۳۸۸/۱۲/۲۶-۳۱۰۹۱ و ۱۳۹۰/۲/۱۱-۱۸۳۳ طی بخشنامه شماره ۱۳۹۶/۱۲/۲۳-۲۶۰/۹۶/۱۶۹ صورت گرفته است. لازم به ذکر است فهرست اخیرالذکر جایگزین فهرست بخشنامه های قبلی می باشد و از آنجا که عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از مندرجات بند ۱۰ در خصوص خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات های مستقیم مندرج در صفحه ۱۲ فهرست اصلاحی، حذف شده است. بدین لحاظ ادعای شکای فاقد وجاهت قانونی می باشد. علاوه بر این در جزء ۴ بند (ب) ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ ارایه خدماتی که مابه ازای آن به صورت حقوق و دستمزد پرداخت می شود در صورتی که مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات های مستقیم باشد از پرداخت مالیات و عوارض معاف شده است. همچنین طبق مفاد تبصره جزء یاد شده مقرر شده است که در ارایه خدمت توسط شرکت های تأمین نیروی انسانی و شرکت هایی
--

که از طریق قراردادهای حجمی خدمات خود را با در اختیار گذاشتن نیروی کار به متقاضی ارایه می کنند (مانند شرکت های ارایه دهنده خدمات پرستاری و خدمات نظافتی) بخشی از قرارداد که مربوط به هزینه های حقوق و دستمزد است، معاف باشد. در ادامه تصریح شده است که حکم این بند مشروط به تأیید میزان حقوق و دستمزد و مزایا توسط سازمان بیمه گر است. خواسته شاکی با مفاد بخشنامه ۱۸۳۳-۱۱/۲/۱۳۹۰ مشابهت دارد. لذا درخواست رسیدگی توأمان درخواست می شود. تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. " هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۲/۷/۲۵ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است. رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً و براساس آرای مختلف خود از جمله دادنامه های شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ و شماره ۳۲۷۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ مطالبه مالیات بر ارزش افزوده از حقوق پرداختی به حقوق بگیران را با هر نوع شیوه پرداخت و تحت هر نوع قرارداد (پیمانکار نیروی انسانی، حجمی و ...) غیرصحیح تشخیص داده و از طرفی بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ به عنوان قانون حاکم در زمان تصویب مقررره مورد شکایت اصولاً خدمات مشمول مالیات درآمد حقوق را از موارد معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرده است. بنا به مراتب فوق، عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه ۲۶ پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ و نیز صفحه ۲۷ پیوست بخشنامه شماره ۱۸۳۳-۱۱/۲/۱۳۹۰ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که دلالت بر این دارد که معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نیست، برخلاف مفاد بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و مفاد آرای صدرالذکر هیات عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است.

حکمتعلی مظفری

رییس هیات عمومی دیوان عدالت اداری آدرس: تهران بزرگراه شهید ستاری بلوار شهید مخبری نیش خیابان ایران زمین

