



آرای هیأت عمومی

کلاسه پرونده: ۹۶/۷۴۲

شاکی: آقای بهمن زبردست

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

تاریخ رأی: سه شنبه ۱ خرداد ۱۳۹۷

شماره دادنامه: ۳۴۸

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۳۴۸

تاریخ دادنامه: ۱/۳/۱۳۹۷

کلاسه پرونده: ۷۴۲/۹۶

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

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

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

" ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می‌رساند همان گونه که مستحضرید در 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 آیین نامه و دستورالعمل خاصی نشده، بنابراین صورتحسابهای شرکتهای تامین کننده نیروی انسانی هم شامل دو بخش الف) حقوق و دستمزد پرداخت شده کارکنان پیمانی و ب) کارمزد شرکت تامین 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 سوالات تنظیم گردیده، فعالیتهای پیمانکاری تامین 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 وی تحت هزینه حقوق و دستمزد و نیز ارائه لیست بیمه و مالیات توسط شرکت تامین 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 قید یا آیین نامه خاصی نشده و نیز این که شرایط ذکر شده در بخشنامه عملاً موجب برقراری رابطه قانونی استخدامی کامل میان شرکت کارفرما و نیروی کار تامین شده توسط شرکت تامین کننده نیرو می شود، 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 تامین 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 ایصال مالیات حقوق متعلقه باشند و نیز اینکه در صورت پرداخت حق بیمه یا ترتیب قید شده در بخشنامه، شرکت تامین کننده نیرو از حق قانونی خود در خصوص احتساب حق بیمه پرداختی طبق لیست در هنگام دریافت مفاصا حساب از سازمان تامین اجتماعی وفق ماده ۳۸ قانون تامین 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 پیمانکاری تامین 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 پیمان مدیریت تامین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق 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 ۲۱۲/۳۸۶۶۷-د/۱۰/۱۳۹۶-۱۰/۱۰ توضیح داده است که:

" در خصوص کلاسه ۷۴۲/۹۶ و به شماره پرونده ۹۶۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۸۹۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۱۳۸۸/۱۱/۱۲-۲۸۰۰۴ مغایر با قانون ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۵۷۳۱/۲۶۰-د/۱۳۹۶/۲۱/۹ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می رساند.

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 قلمداد شده است و همچنین مستند به ماده (۸) همان قانون « اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مودی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» و به موجب مفاد مواد (۱۴) 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 مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست مآخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات خواهد بود.

با وصف مذکور از آنجا که قراردادهای پیمانکاری که برای تامین نیروی انسانی منعقد گردد ارائه خدمت محسوب می شود و احکام مندرج در مواد یاد شده بر آن خدمت مترتب خواهد شد و پس از ارائه صورت وضعیت و یا صورتحساب توسط پیمانکار (ارائه دهنده خدمت) کارفرما نیز پس از تایید مراتب دستور پرداخت در وجه پیمانکار را صادر خواهد کرد و پیمانکار به عنوان ارائه دهنده خدمت وفق ماده (۸) قانون مذکور به لحاظ اینکه مودی مالیاتی شناخته می شود، تکلیف مقرر در مواد (۱۴)، (۲۰) و (۲۱) همین 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 پیمانی را در دفاتر و اسناد و مدارک خود تحت عنوان درآمد شناسایی می نماید، بنابراین وفق مقررات ماده (۱۴) قانون مزبور، ارائه دهندگان این خدمات مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مآخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. در این راستا چنانچه پیمانکاران به موجب قرارداد منعقد با کارفرما به تامین 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 (۱۴) قانون یاد شده مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به مآخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب (صورت وضعیت) محاسبه و از طرف دیگر معامله (کارفرما) وصول نمایند و نسبت به تکالیف مقرر قانونی اقدام مقتضی به عمل آورند. بدین ترتیب بند (۱۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ در تبیین نظر مقنن و شیوه اجرایی آن بوده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد " .

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱/۳/۱۳۹۷ با حضور رئیس و 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

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 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./

محمد کاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری