



سازمان امور مالیاتی کشور
معاونت مالیات بر ارزش افزوده

www.hemattaraz.ir
تاریخ: ۱۳۹۹/۰۹/۳۱
شماره: ۸۹۱۲۳۹
موضوع: ...

شماره تعرفه کمرک	توضیحات	نوع کالا و خدمات	نوع
<p>۱۰ خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیم؛</p>			
<p>توجه: معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی نمی باشد.</p>			

مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد و پس از بحث و بررسی با اکثریت آراء به شرح زیر به صدور رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای آرای شماره ۱۳۹۷.۳.۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ و شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۳۱ خود و بر مبنای دلایل و مستندات مقرر در آرای مذکور، به ترتیب حکم به ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸.۱۱.۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور و قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸.۹۸ مورخ ۱۳۹۸.۱۱.۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور صادر کرده است. با توجه به طرح تقاضای اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به آرای مزبور و تسری اثر ابطال مقررات موضوع آن آراء به زمان تصویب، موضوع در جلسه مورخ ۱۴۰۱.۱۲.۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مطرح شد و مورد بررسی قرار گرفت و اکثریت اعضای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بر مبنای اختیار حاصل از حکم مقرر در قسمت دوم ماده ۳۵ آیین نامه اداره جلسات هیأت عمومی و هیأت های تخصصی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۳ با اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ نسبت به آرای شماره ۱۳۹۷.۳.۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ و شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۸-۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۸۳۱ موافقت کردند و بر همین اساس بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸.۱۱.۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور و قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸.۹۸ مورخ ۱۳۹۸.۱۱.۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. /

مهدی دربین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

معاون قضایی دیوان عدالت اداری



بسمه تعالی

شماره پرونده: ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۱۶۴۸۲۰۲



قوه قضائیه

دادخواست بدوی دیوان عدالت اداری

تاریخ تقدیم: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴
کد رهگیری: ۱۴۰۱۳۲۰۵۲۹۱۰۸۶۸۱
پیوست: ۲ برگ

مشخصات	نام	نام خانوادگی	نام پدر	شغل	محل اقامت شهرستان/بخش دهستان خیابان کوچه پلاک
شاکی	بهمن	زبردست	روح اله	کارمند	استان تهران شهرستان تهران تهران بلوار آشناسان خیابان امام حسین شمالی خیابان بهار خیابان آسمان پلاک ۳
طرف شکایت	سازمان امور مالیاتی کشور تهران میدان آرک خیابان داور سازمان امور مالیاتی کشور				
موضوع شکایت	نقضای ابطال مصوبه (آیین نامه، بخشنامه، دستور العمل دولتی) (اعطال اطلاق عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیتهای بیمه‌کاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" از ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)				
دلایل و منضمات	۱- تصویر مصدق به شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶				

ریاست محترم دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام به استحضار می‌رساند، در ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه مورد شکایت، که درخصوص 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 فعالیتهای بیمه‌کاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" معافیت بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ را مطلقاً قابل تسری به فعالیتهای بیمه‌کاری تأمین نیروی انسانی ندانسته است. سازمان امور مالیاتی، در همین خصوص در بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲، فعالیتهای بیمه‌کاری 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 بی‌واسطه 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 سازمانهای ذیربط ارائه گردد. گرچه هیات عمومی دیوان عدالت اداری این شرط خلاف قانون را طی دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ ابطال نموده است، اما بعضاً ادارات مالیاتی، در هنگام تعیین تکلیف پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده سنوات گذشته بیمه‌کاران تأمین نیروی انسانی که، به دلیل عدم دریافت مطالباتشان از کارفرمایان، موفق به تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود نشده‌اند، یا استناد به عدم ابطال مقرر در مورد شکایت و نیز تاریخ صدور آن، که یک ماه و نیم پس از تاریخ صدور مقرر 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 بیمه‌کاری تأمین نیروی انسانی را مطالبه می‌کنند. لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱، درخواست ابطال از زمان صدور اطلاق عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیتهای بیمه‌کاری تأمین نیروی انسانی نمی‌باشد" از ذیل صفحه ۲۶ از ۹۰ پیوست بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور 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 دافعه شمول حکم مقنن، دارم.

بهمن زبردست
بهمن زبردست

بسمه تعالی جهت رسیدگی به هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود.	مبلغ هزینه دادرسی: ۲۰۰۰۰۰۰ ریال شماره مرجع بانک: ۲۲۴۱۳۲۵۹۸۳۸۰ شماره پیگیری: ۳۳۴۱۳۳۶۰۳۷۱۴ تاریخ و ساعت دریافت وجه: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴ - ۰۸:۴۰ جمع کل پرداختی: ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال
نام و نام خانوادگی مقام ارجاع‌کننده: مهدی دربین تاریخ: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱ امضاء	



رای شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۱/۱۲-۱۳۸۸ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۳۴۸

تاریخ دادنامه: ۱/۳/۱۳۹۷

کلاس پرونده: ۹۶/۷۴۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکي: آقای بهمن زبردست

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

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

" ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۱/۱۲-۱۳۸۸ معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می رساند همان گونه که مستحضربید 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 ۳۸۶۶۷/۲۱۲-د/۱۳۹۶-۱۰/۱۰ توضیح داده است که:

" در خصوص کلاسه ۹۶/۷۴۲ و به شماره پرونده ۹۶۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۰۸۹۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸-۱۲/۱۱ 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 مآخذ 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 مثبتانه 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 ۱۲/۱۱/۱۳۸۸-۲۸۰۰۴ در تبیین نظر مقررین 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 رای مبادرت کرده است.

رای هیأت عمومی

مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ « خدمات مشمول مالیات بردرآمدحقوق، 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.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

محمدکاظم بهرامی



بسمه تعالی

معاونت حقوقی و فنی مالیاتی
دکتر حقوقی و قرارداد های مالیاتی

جناب آقای دکتر دربین

معاون محترم قضایی در امور هیات عمومی و هیات های تخصصی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام؛

در خصوص پرونده به شماره ۱۴۰۱۳۱۹۲۰۰۰۱۶۴۸۲۰۲ با موضوع «درخواست ابطال عبارت "معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های بیمانکاری تامین نیروی انسانی نمی باشد" از ذیل بند (۱۰) فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده» با توجه به توضیحات زیر رسیدگی بدین پرونده درخواست می شود.

۱- در راستای ذکر پیشینه مقررات ناظر بر معافیت فعالیت های بیمانکاری تامین نیروی انسانی از مالیات بر ارزش افزوده، ذکر این نکته ضروری است که به موجب بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده بود: «فعالیت های بیمانکاری 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 مأخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورت حساب محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. خدمات بیمان 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 سازمان های ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود. متعاقب صدور بخشنامه مذکور و پیش از صدور هرگونه دادنامه مغایری با مفاد بخشنامه یاد شده، معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده وفق قوانین و مقررات ناظر بر موضوع در آن مقطع زمانی در ذیل بند (۱۰) فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ منضم به بخشنامه موضوع شکایت (بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶) عدم تسری معافیت موضوع ماده مذکور به فعالیت های بیمانکاری تامین نیروی انسانی را اعلام نمود.

۲- متعاقب شکایت از بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱، بند ۱۱ از بخشنامه یاد شده را مغایر اطلاق بند (۱۰) ماده (۱۲) «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ تشخیص و ابطال نمود.



معاونت حقوقی و فنی مالیاتی دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی

۳- همانگونه که ملاحظه می شود بر خلاف ادعای شاکی اتخاذ ملاک از دادنامه مذکور هیات عمومی دیوان عدالت اداری و استناد به مفاد آن برای درخواست ابطال بخشنامه موضوع شکایت بکلی مردود می باشد زیرا فارغ از تمایز بخشنامه موضوع دادنامه یاد شده، دادنامه مذکور در مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ و سالها پس از تاریخ تصویب بخشنامه موضوع شکایت (مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶) صادر شده است بنابراین عطف بهاسبق شدن مفاد دادنامه مذکور به بخشنامه موضوع شکایت برخلاف اصول مسلم حقوقی است.

۴- افزون بر مطالب پیش گفته، به موجب بخشنامه موخرالتصویب به شماره ۲۶۰/۹۶/۱۶۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده با موضوع فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب ۱۳۸۷ (تصویر پیوست)، اصلاحات لازم نسبت به موضوع بخشنامه موضوع شکایت (بخشنامه شماره ۳۱۰۹۱ مورخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۶) و بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۱۱ انجام پذیرفته است. به گونه ای که در صفحه (۱۲) فهرست منضم به بخشنامه موخرالتصویب به شماره ۲۶۰/۹۶/۱۶۹ مورخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۳ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده که جایگزین فهرست بخشنامه های قبلی (از جمله بخشنامه موضوع شکایت) می باشد (تصویر پیوست)؛ عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل بند (۱۰) فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) «قانون مالیات بر ارزش افزوده» موضوع بخشنامه مورد شکایت، حذف شده است.

۵- لازم به ذکر است که در جزء (۴) بند (ب) ماده (۹) «قانون مالیات بر ارزش افزوده» مصوب سال ۱۴۰۰، ارائه 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 ارائه 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 ارائه می کنند (مانند شرکت های ارائه 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.

با توجه به مطالب پیشگفت، تقاضای رد خواسته شاکی را دارد.

حسین عبداللهی
مدیر کل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی



وزارت امور اقتصادی و دارایی
سازمان امور مالیاتی کشور

معاون مالیات بر ارزش افزوده

شماره: ۳۱۰۹۱

تاریخ: ۱۳۸۸/۱۲/۲۶

بخشنامه

الف	ماده (۱۲) قانون	۸۸	۸۲-
-----	-----------------	----	-----

مخاطبین	رؤسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها
موضوع	فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده

فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده همراه با کد HS جهت اطلاع و اقدام لازم به پیوست ارسال می گردد.
شایان ذکر است چنانچه در خصوص سایر کالاها و خدماتی که در فهرست مذکور درج نگردیده، سؤالاتی در رابطه با معافیت آنها مطرح باشد، کماکان می بایستی پس از کسب نظر دفتر امور فنی، حقوقی و اعتراضات این معاونت اقدام گردد.
ضمناً شایسته است ادارات کل امور مالیاتی نظرات خود را در خصوص فهرست مذکور اعلام، تا پس از انجام بررسی های لازم در به روزرسانی آتی فهرست لحاظ گردد.

محمد قاسم تهرانی