

فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا

دادنامه آرای هیات تخصصی

کلاس پرونده:
ه ع 97/3854

موضوع:
ابطال سطر دوم بخشنامه شماره 71/97/200/ص مورخ 6/5/1397 سازمان امور مالیاتی کشور

تاریخ:
سه شنبه 8 بهمن 1398

شماره دادنامه:
9809970906010775

هیات تخصصی مالیاتی، بانکی

* شماره پرونده: ه ع 97/3854 شماره دادنامه: 9809970906010775 تاریخ: 7/11/98

* شاکی: شرکت خدمات اداری نظامی سه هزار و چهارصد و دوازده کورس کبیر سیستان

* طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

* موضوع شکایت و خواسته: ابطال سطر دوم بخشنامه شماره 71/97/200/ص مورخ 6/5/1397 سازمان امور مالیاتی کشور

* شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره 71/97/200/ص مورخ 6/5/1397 سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد:

به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره 348 مورخ 1/3/1397 مبنی بر ابطال بند (11) بخشنامه 28004 مورخ 12/11/1384 سازمان امور مالیاتی کشور که در ویژه نامه شماره 1061 مورخ 27/4/1397 روزنامه رسمی جمهوری اسلامی درج گردیده است، بدین مضمون: «مطابق بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 "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 11 بخشنامه شماره 28004-12/11/1384 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون یادشده وضع شده با استناد به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می گردد.

بر این اساس صرفاً مابه ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده (82) قانون مالیاتهای مستقیم مرتبط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

تاریخ اجراء حکم مذکور با توجه به ماده (13) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از تاریخ 1/3/1397 می باشد.

* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مقرر شکایت:

شاکی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر مقرر شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که براساس بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیاتهای مستقیم بدون هیچ قید و شرطی معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اعلام شده اند و اعمال این معافیت نیز منوط به آیین نامه و دستورالعمل خاصی نشده است و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب دادنامه شماره 348 مورخ 1/3/1397 بر مطلق بودن این معافیت تأکید کرده است. ولی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب مقرر مقرر شکایت این معافیت را مقید نموده و قسمتی از خدمات تأمین نیروی انسانی را از شمول معافیت بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج کرده است و درحقیقت عبارتی را زاید بر نص صریح قانون به قانون مالیات بر ارزش افزوده، اضافه کرده است که مغایر با قانون و خارج از حدود اختیار می باشد.

* در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 8009/212/د مورخ 22/2/1398 به طور خلاصه توضیح داده است که:

1- دادنامه شماره 348 مورخ 1/3/1397 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، متضمن این است که خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع مواد 82 تا 92 قانون مالیاتهای مستقیم از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشد و با توجه به اینکه دادنامه مذکور در مورد خدمات تأمین نیروی انسانی بوده است، در بخشنامه مورد شکایت قید گردیده است که: «صرفاً مابه ازاء دریافتی بابت خدمات تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده (82) قانون مالیاتهای مستقیم مرتبط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و

عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.» از آنجا که عمل پیمانکار برای تأمین نیروی انسانی براساس قرارداد منعقد با کارفرما نوعی خدمت محسوب می‌شود و پیمانکار به ازای معرفی هر نفر نیروی کار به کارفرما مابه‌ازاء دریافت می‌نماید، مابه ازای دریافتی پیمانکار تأمین‌کننده نیروی انسانی پس از کسر شدن هزینه حقوق موضوع ماده پیش‌گفته در ارتباط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون فوق خواهد بود. زیرا بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق را معاف از پرداخت مالیات دانسته است.

2- مطابق مقررات ماده 82 قانون مالیاتهای مستقیم، صرفاً درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی و حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد و غیرنقد تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است و بر این اساس و به موجب قراردادهای تأمین نیروی انسانی منعقد بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه‌های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می‌باشد و سایر درآمدهای شرکتها از محل قراردادهای مزبور (به استثنای حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان) مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

***رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :**

درخصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره 71/97/200/ص مورخ 6/5/1397 سازمان امور مالیاتی کشور، نظر به اینکه بر مبنای ماده 82 قانون مالیاتهای مستقیم صرفاً درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی و حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد و غیرنقد تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است؛ بنابراین در صورت انعقاد قراردادهای تأمین نیروی انسانی بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه‌های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می‌باشد و سایر درآمدهای شرکتها از محل قراردادهای مزبور (به استثنای حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان) مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. بنا به مراتب فوق، مقرره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند. رأی 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 هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری