

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمد حاجی زاده

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ - ۲۸/۱۱/۱۳۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی، با این استدلال که سازمان امور مالیاتی کشور با تفسیر اشتباه از دادنامه شماره ۳۴۸ - ۱/۳/۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، اقدام به تصویب بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ - ۲۸/۱۱/۱۳۹۸ کرده است و همچنین با استناد به ماده ۳ قانون ارزش افزوده، ابطال بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ - ۲۸/۱۱/۱۳۹۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده است.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال لایحه شماره ۲۳۲/۲۵/۱۷۱۷۲۵/د - ۲۷/۱۰/۱۴۰۰ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، به موجب لایحه شماره ۲۱۲/۲۵۳۳/۱۲/ص - ۲۹/۱۰/۱۴۰۰ توضیح داده است که:

" به استحضار می‌رساند نظر به سوالات مطروحه در ادارات کل امور مالیاتی و به منظور اتخاذ رویه واحد در فرآیند رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، از جمله ابهامات مطروحه پیرامون شمول یا عدم شمول بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون فوق‌الذکر بر فعالیت‌های پیمانکاری تامین نیروی انسانی، بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ - ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ توسط معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، تهیه و به موجب بند ۱۱ آن مقرر گردید: فعالیت‌های پیمانکاری تامین نیروی انسانی از جمله ارائه خدمات مشمول مالیات و عوارض موضوع این قانون خواهند بود. ارائه‌دهندگان 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 سازمان های ذی ربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.

رسیدگی نسبت به شکایت از بند ۱۱ بخشنامه فوق‌الذکر، منتهی به صدور دادنامه شماره ۳۴۸ - ۱/۳/۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال بند مذکور گردید و به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۷۱/ص - ۶/۵/۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال دادنامه مذکور جهت اجرا به کلیه ادارات و مراجع مالیاتی مقرر گردید: « بر این اساس صرفاً مابه‌ازاء دریافتی بابت خدمات تامین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم مرتبط با قراردادهای تامین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.» همان گونه که ملاحظه می‌فرمایید بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ - ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، صرفاً بر فعالیت‌های پیمانکاری که ماهیت قرارداد آنها تامین نیروی انسانی بوده، دلالت داشت که به موجب دادنامه شماره ۳۴۸ - ۱/۳/۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردید و با عنایت به این موضوع، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۷/۷۱/ص - ۶/۵/۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور (ضمن ابلاغ دادنامه مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) نیز صرفاً ناظر بر « مابه‌ازاء دریافتی از خدمات تامین نیروی انسانی » تهیه و تنظیم گردید و متعاقباً از آنجا که ادارات امور مالیاتی نسبت به شمول یا عدم شمول مفاد دادنامه مذکور هیأت عمومی و نیز بخشنامه اخیرالذکر

سازمان امور مالیاتی بر سایر قراردادهای تعمیراتی و ... ابهاماتی را مطرح کردند. در راستای رفع ابهام موصوف در بخشنامه موضوع شکایت (مقرر گردید که مفاد بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰ - ۶/۵/۱۳۹۷ صرفاً در خصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده اجرایی است و به سایر قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیر معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده، قابلیت تسری ندارد. از آنجا که مفاد دادنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰ - ۱/۳/۱۳۹۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً بر فعالیت‌های پیمانکاری که ماهیت قرارداد آنها تامین نیروی انسانی است، ناظر می‌باشد. مفاد قسمت نخست بخشنامه موضوع شکایت با آن رأی مغایرت ندارد. راجع به درخواست ابطال قسمت اخیر بخشنامه موضوع شکایت پیش از این درخواست مشابهی برای ابطال قسمت اخیر بخشنامه موضوع شکایت (۹۸/۹۸/۲۱۰) مطرح شده که رسیدگی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری به آن منتهی به صدور دادنامه شماره ۹۸/۱۴۰۰ - ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸ مبنی بر رد شکایت شاکی گردیده است. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۷/۱۲/۱۴۰۰ 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

اولاً: براساس ماده ۱۲۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲: «... موارد سکوت در این قانون به ترتیبی است که در قانون آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی) و قانون اجرای احکام مدنی مقرر شده است» و به موجب ماده ۲۷ قانون اجرای احکام مدنی مصوب ۱/۸/۱۳۵۶: «اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم‌به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی می‌شود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در صلاحیت خود هیأت عمومی است و از این رو صدور مقرر مورد شکایت که در مقام رفع ابهام از رأی شماره ۱/۳/۱۳۹۷-۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است. ثانیاً: براساس 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 بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رأی شماره ۳۴۸ - ۱/۳/۱۳۹۷ و ۲۸۳۱ - ۲۸/۱۰/۱۴۰۰ خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است. بنابراین قسمت صدر بخشنامه شماره ۲۸/۱۱/۱۳۹۸-۹۸/۹۸/۲۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن اعلام شده است معافیت مزبور صرفاً در خصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیرمعاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی مظفری