



موضوع	رای شماره ۷۷۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۱/۰۷ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری
	هیات تخصصی مالیاتی، بانکی شماره پرونده : ه ع ۹۷/۳۸۵۴ شماره دادنامه : ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۷۷۵ تاریخ : ۷/۱۱/۹۸ شاکلی : شرکت خدمات اداری نظامی سه هزار و چهارصد و دوازده کورش کبیر سیستم طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور موضوع شکایت و خواسته : ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۶ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور شکایت به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۱۳۹۷/۵/۶ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیات عمومی ارجاع شده است متن مقرر مقرر شکایت به قرار زیر می باشد : به پیوست تصویر رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۴/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور که در ویژه نامه شماره ۱۰۶۱ مورخ ۱۳۹۷/۴/۲۷ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی درج گردیده است، بدین مضمون : «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 ارایه 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 ۱۳۸۴/۱۱/۱۲-۲۸۰۰۴ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یادشده 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.» 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 (۸۲) 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 (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ۱۳۹۷/۳/۱ می باشد. دلایل شاکلی برای ابطال مقرر مقرر شکایت : شاکلی به موجب دادخواستی تقاضای ابطال مقرر مقرر شکایت را مطرح کرده و در تبیین مبنای خواسته خود اعلام کرده است که براساس بند ۱۰ ماده ۱۲ 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 هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ 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 ۱۰ ماده ۱۲ 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 ۸۰۰۹/۲۱۲ د مورخ ۱۳۹۸/۲/۲۲ به طور خلاصه توضیح داده است که : ۱- دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۳/۱ هیات عمومی دیوان عدالت اداری، متضمن این است که خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع مواد ۸۲ تا ۹۲ 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 (۸۲) 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 می شود و پیمانکار به ازای معرفی هر نفر نیروی کار به کارفرما مابه ازاء دریافت می نماید، مابه ازای دریافتی پیمانکار تأمین کننده نیروی انسانی پس از کسر شدن هزینه حقوق موضوع ماده پیش گفته در ارتباط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون فوق خواهد بود. زیرا بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق را معاف از پرداخت مالیات دانسته است. ۲- مطابق مقررات ماده ۸۲ 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 می نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است و بر این اساس و به موجب قراردادهای تأمین نیروی انسانی منعقد بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می باشد 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. نظریه تهیه کننده گزارش : با توجه به اینکه بخشنامه مورد شکایت دریافت مازاد بر هزینه های قابل قبول مالیاتی را مشمول مالیات قرار داده

است مغایرتی با قانون نداشته و خارج از حدود اختیار و خلاف قانون نمی باشد. تهیه کننده گزارش : غلامعلی آریافررای هیات تخصصی در خصوص شکایت مطروحه به خواسته ابطال سطر دوم بخشنامه شماره ۷۱/۹۷/۲۰۰ ص مورخ ۱۳۹۷/۵/۶ سازمان امور مالیاتی کشور، نظر به اینکه بر مبنای ماده ۸۲ 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 بر حسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد و غیر نقد تحصیل می نماید، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است؛ بنابراین در صورت انعقاد قراردادهای تأمین نیروی انسانی بین پیمانکاران و کارفرمایان، پرداخت هزینه های مربوط به حقوق از جمله دستمزد، عیدی، حق بیمه، سنوات خدمت و نظایر آن از پرداخت مالیات و عوارض موضوع قانون فوق معاف می باشد 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، مقررره مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده، لذا به استناد بند «ب» ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند. رای 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 هیات تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری

Powered by Froala EditorPowered by Froala EditorPowered by Froala EditorPowered by Froala Editor

