



## دیوان عدالت اداری

موضوع	ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره 210/98/98-1398/11/28 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
<p>شماره دادنامه: 140009970905812831 تاریخ دادنامه: 1400/10/28</p> <p>شماره پرونده: 9902204 مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری شاکلی: آقای خسرو حسین پور هرمزی</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره 210/98/98-1398/11/28 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکلی به موجب درخواستی ابطال قسمت اخیر بخشنامه شماره 210/98/98-1398/11/28 معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که: « همان طور که استحضار دارید مطابق بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387 «خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیم از پرداخت مالیات معاف است.» باتوجه به این حکم ارائه خدمات مشمول مالیات بر حقوق به طور مطلق از مالیات معاف بوده و مقید نمودن آن به اینکه «چنانچه پیمانکار مالیات و عوارض ارزش افزوده را از کارفرما وصول نموده باشد، می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض موصوف برابر مقررات اقدام نمود»، برخلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون یاد شده است و این محدودیت پیش از این بخشنامه، در بند 11 بخشنامه شماره 28004-1388/11/12 تکرار شده بود که منجر به صدور دادنامه شماره 348-1397/03/01 گردید. در این ارتباط به منظور تبیین خواسته از حیث اینکه قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت برخلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون مذکور وضع شده به عرض می رساند:</p> <p>سازمان امور مالیاتی کشور پیش از بخشنامه شماره 210/98/98 مورد شکایت در بند 11 بخشنامه شماره 28004-1388/11/12 برخلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون یاد شده اتخاذ تصمیم نموده بود و در دوره حاکمیت بند 11 مذکور از خدمات و فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی مالیات و عوارض ارزش افزوده مطالبه و وصول نمود، حال علیرغم ابطال بند 11 مزبور به موجب دادنامه شماره 348-1397/03/01 مجددا در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت برخلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون یاد شده و همچنین با نادیده گرفتن مفاد ماده 92 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392، ادارات امور مالیاتی مکلف به مطالبه مالیات و عوارض ارزش افزوده از خدمت و فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی شده اند.</p> <p>اگرچه در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت مفاد ماده 92 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 نادیده گرفته شده است لیکن در این شکایت درخواست ابطال قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت به دلیل نادیده گرفتن مفاد ماده 92 مزبور به هیچ وجه مورد درخواست اینجانب نمی باشد. لیکن با رعایت ماده 86 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 مراتب مغایرت، تصویب قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت را با قانون یا خروج آن از اختیارات مقام تصویب کننده بر اساس و چارچوب این شکایت به اطلاع مقام عالی و ریاست دیوان عدالت اداری می رساند.</p> <p>ضمنا با عنایت به صراحت حکم مقرر در ماده 255 قانون مالیات های مستقیم اصلاحی منتهی به تاریخ 1394/04/31 در خصوص وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی اولاً: در باب تهیه آیین نامه ها و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون مزبور. ثانیاً: لزوم بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها.</p> <p>ثالثاً: اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی، صدور هرگونه بخشنامه، دستورالعمل و آیین نامه در چارچوب عناوین مصرح و احصاء شده بندهای 1، 2 و 3 ماده 255 قانون مزبور توسط اشخاص و دیگر مراجع مالیاتی از مصادیق بارز دخالت در اختیارات و وظایف قانونی شورای عالی مالیاتی تلقی شده و فاقد وجهت قانونی بوده، بر این اساس حکم مقرر در قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت از عبارت « بدیهی است در مواردی ... برابر مقررات اقدام نمایند.» از حدود اختیارات و وظایف مرجع مزبور خارج است و از اعتبار قانونی برخوردار نبوده، بنابراین با توجه به بند (ت) ماده 80 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، از مصادیق خروج از اختیارات مرجع تصویب کننده تلقی شده و قابلیت ابطال دارد»</p>	

متن مقررہ مورد شکایت به شرح زیر است:

موضوع: چگونگی اجرای مفاد دادنامه شماره 1397/03/01-348 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند 11 بخشنامه شماره 28004-1388/11/12  
نظر به ابهامات مطروحه نسبت به مفاد دادنامه شماره 1397/03/01-348 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند 11 بخشنامه شماره 28004-1388/11/12، که طی بخشنامه شماره 200/97/71-1397/05/06 ابلاغ گردید. بدین وسیله مقرر می دارد:

با عنایت به اینکه بند 11 بخشنامه شماره 28004-1388/11/12 صرفاً در مورد فعالیت های پیمانکاری تامین نیروی انسانی بوده است و به موجب دادنامه مارالذکر ابطال شده است، بنابراین مفاد بخشنامه شماره 200/97/71-1397/05/06 صرفاً در خصوص پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادهای از جمله قراردادهای تعمیراتی و دیگر خدمات غیرمعاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد. بدهی است در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور، برابر مقررات اقدام نمایند.

#### معاون حقوقی و فنی مالیاتی

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن ارسال نامه شماره 1399/11/15-د/232/52741 دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 1399/11/25-د/212/19450 توضیح داده است که:

" مطابق مفاد دادنامه شماره 1397/03/01-348 در صورتی که ماهیت قرارداد شرکت، تامین نیروی انسانی باشد آن بخش از ما به ازای دریافتی که بابت حقوق بوده، از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف خواهد بود و مفاد دادنامه مذکور به سایر قراردادهای که موضوع آنها خدمات تامین نیروی انسانی نباشد، قابل تعمیم نیست. بر اساس بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده و حسب رأی شماره 1397/03/01-348 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم، از پرداخت «مالیات و عوارض ارزش افزوده» معاف است. بدین روی مابه ازای دریافتی بابت خدمات تامین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده 82 قانون مالیات های مستقیم مرتبط با قراردادهای تامین نیروی انسانی به لحاظ خروج موضوعی از بند مذکور مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده موضوع قانون مذکور خواهند بود و ارائه دهندگان این دسته از خدمات ( تامین نیروی انسانی) می بایست نسبت به تفکیک سهم حقوق و دستمزد پرداختی و کارمزد خود در صورت وضعیت های صادره اقدام نمایند.

عبارت مورد شکایت از بخشنامه شماره 1395/11/28-210/98/98 در خصوص مواردی است که قبلاً پیمانکاران مالیات و عوارض ارزش افزوده را از کارفرمایان دریافت نموده اند و احتمال احتساب آن به عنوان اعتبار مالیاتی کارفرمایان نیز می رود و بر این اساس ادارات امور مالیاتی مکلفند مالیات و عوارض مربوط را وصول نمایند. از سوی دیگر اخذ شدن مالیات و عوارض ارزش افزوده ( موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده) از سوی پیمانکاران و عدم واریز آن به حسابهای سازمان مالیاتی، موجبات فساد و زمینه بدبینی افراد را نسبت به نظام مالیاتی فراهم می کند.

به ویژه در وضعیتی که شرایط اقتصادی نامطلوب و نرخ مالیات بر ارزش افزوده 9 درصد باشد، سبب خواهد شد مبلغی قابل توجه به عنوان حاشیه سود نصیب این گونه کارفرمایان شود. افزون بر آن که اجرای صحیح این نظام مالیاتی در زنجیره معاملات، شفاف سازی فعالیت های اقتصادی و نظارت بر جریان تبادل کالا و خدمات در اقتصاد ملی را در پی خواهد داشت.

بدین ترتیب با ایجاد نظم و انضباط اقتصادی در کشور، شناسایی جریان های ناصواب در بازارهای اقتصادی کار، کالا، پول و سرمایه و در نهایت حذف آنها امکان پذیر می شود. بنا به مراتب مذکور به لحاظ اینکه قسمت اخیر بخشنامه شماره 1398/11/28-210/98/98 برای تبیین نظر مقنن و تعیین شیوه اجرایی قانون تنظیم شده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد، تقاضای رد شکایت شاکی را دارد. "

پرونده در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری جهت رسیدگی به هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری ارجاع شد و این هیأت به موجب دادنامه شماره 1400/08/09-14009970906010928 مقررہ مورد شکایت را قابل ابطال ندانست و به شرح زیر رأی به رد شکایت صادر کرد.

" با مذاقه در اوراق و محتوای پرونده، با لحاظ اینکه به موجب بخشنامه مورد شکایت به شماره 1398/11/28-210/98/98 مقرر شده است که در مواردی که مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما در راستای پیمان اخذ شده باشد و پیمانکار در قالب صورتی وضعیت آن را وصول نموده باشد ادارات مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حساب سازمان امور مالیاتی، اقدامات را انجام دهند و این صرفاً راجع به مواردی است که تحت عنوان مالیات محاسبه و وصول شده باشد و شامل مواردی که هنوز به حیطه وصول توسط پیمانکاران درنیامده است نمی گردد و این حکم در راستای اهداف مقنن بوده و مخالفتی با قوانین و مقررات ندارد فلذا به استناد بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب 1392 رأی به رد شکایت صادر می نماید. رأی صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از ناحیه ریاست دیوان یا ده نفر از قضات دیوان می باشد. "

متعاقب صدور رأی مذکور، رئیس دیوان عدالت اداری با استدلال مصرح در گزارش مورخ 1400/08/29 معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی، در مهلت مقرر در ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری به رأی هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی اعتراض کرد، استدلال مصرح در گزارش مورخ 1400/08/29

معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و هیأت های تخصصی به شرح زیر است:

" با وجود صدور رأی شماره 1400/08/09-14009970906010928 به نظر می رسد که این رأی به جهت زیر واجد ایراد بوده و در صورت صلاحدید قابل اعتراض است: بر اساس قسمت اخیر بخشنامه مورد شکایت مقرر شده است که: «... بدیهی است در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند.» وضع حکم مقرر در این قسمت از بخشنامه مزبور مغایر با حکم مقرر در بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 است. زیرا بر اساس بند قانونی مذکور 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 1397/03/01-348 خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است. ولی همچنان که ملاحظه می فرمایید در بخشنامه مورد شکایت علی رغم ممنوعیت دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، این حکم مقرر شده است که چنانچه مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی باید نسبت به مطالبه مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده اقدام نمایند که این حکم صراحتاً مغایر با بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده است. بنا به مراتب فوق و با توجه به مغایرت رأی شماره 1400/08/09-14009970906010928 هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی با حکم مقرر در بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده اعتراض نسبت به رأی مذکور پیشنهاد می گردد. "

در اجرای بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، اعتراض رئیس دیوان عدالت اداری در هیأت تخصصی مالیاتی و بانکی دیوان عدالت اداری مورد بررسی و پس از اظهارنظر آن هیأت، در دستورکار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1400/10/28 به ریاست معاون قضایی دیوان عدالت اداری در امور هیأت عمومی و با حضور معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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 122 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392: «... موارد سکوت در این قانون به تریبی 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 27 قانون اجرای احکام مدنی مصوب 1356/08/01:

«اختلافات راجع به مفاد حکم همچنین اختلافات مربوط به اجرای احکام که از اجمال یا ابهام حکم یا محکوم به حادث شود، در دادگاهی که حکم را صادر کرده رسیدگی می شود» و بر مبنای موازین قانونی مذکور، رفع ابهام از آرای 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 348 مورخ 1397/03/01 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صورت گرفته، خارج از حدود اختیار مقام صادرکننده آن است. ثانیاً: براساس 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 بر ارزش افزوده معاف هستند و هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به موجب رأی شماره 348 مورخ 1397/03/01 خود معافیت مطلق این خدمات را چه در قالب پرداخت مستقیم و چه پرداخت غیرمستقیم حقوق از مالیات بر ارزش افزوده تأیید کرده است.

با توجه به مراتب فوق، قسمت اخیر بخشنامه شماره 210/98/98 مورخ 1398/11/28 سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که:

«... در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی در صورت عدم واریز به حسابهای سازمان امور مالیاتی کشور برابر مقررات اقدام نمایند»، از جهت آنکه با وجود معافیت خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، استیفای ناروا و بلاوجه مالیات و عوارض ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما را به مثابه مبنای قانونی برای مطالبه غیرقانونی مالیات و عوارض مزبور توسط ادارات امور مالیاتی و دارا شدن من غیر حق سازمان امور مالیاتی قرار داده،

با بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 مغایرت دارد و در نتیجه رأی شماره 1400/08/09-14009970906010928 هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری نیز که در مقام تأیید مقرر مزبور صادر شده، واجد ایراد قانونی است و لذا مستند به حکم مقرر در بند «ب» ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، ضمن نقض رأی مذکور هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان عدالت اداری، قسمت اخیر بخشنامه شماره 210/98/98 مورخ 1398/11/28 سازمان امور مالیاتی کشور مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ابطال می شود.

مهدی درین

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری  
معاون قضایی دیوان عدالت اداری

