



رای شماره ۳۲۷۴ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (قسمت صدر بخشنامه شماره ۹۸/۹۸/۲۱۰-
۱۳۹۸/۱۱/۲۸ سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن اعلام شده است که معافیت مزبور صرفاً در خصوص
پیمانکاران که ماهیت قرارداد آنها خدمات نیروی انسانی بوده، اجرایی است و به سایر قراردادها از جمله قراردادهای
تعمیراتی و دیگر خدمات غیر معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۳۲۷۴

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷

شماره پرونده: ۰۰۰۱۶۵۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای محمد حاجی زاده

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸-۱۳۹۸/۱۱/۲۸ 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 ۳۴۸-۱۳۹۷/۳/۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، اقدام به تصویب بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸-
۱۳۹۸/۱۱/۲۸ کرده است و همچنین با استناد به ماده ۳ قانون ارزش افزوده، ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰۹۸۹۸-
۱۳۹۸/۱۱/۲۸ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده است.

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

مخاطبان: ذینفعان

امور مالیاتی شهر و استان تهران

ادارات کل امور مالیات

چگونگی اجرای مفاد دادنامه شماره ۱۳۴۸-۱۳۹۷.۳.۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸.۱۱.۱۲

نظر به ابهامات مطروحه نسبت به مفاد دادنامه شماره ۱۳۴۸-۱۳۹۷.۳.۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸.۱۱.۱۲ که طی بخشنامه شماره ۲۰۰.۹۷.۷۱-۱۳۹۷.۵.۶ ابلاغ گردید، بدین وسیله مقرر می‌دارد:

با عنایت به اینکه بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸.۱۱.۱۲ صرفاً در مورد فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی بوده است و به موجب دادنامه مارالذکر، ابطال شده است، بنابراین مفاد بخشنامه شماره ۲۰۰.۹۷.۷۱-۱۳۹۷.۵.۶ 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 غیر معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده قابلیت تسری ندارد. بدیهی است در مواردی که مالیات و عوارض مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکار از کارفرما وصول شده باشد، ادارات امور مالیاتی می‌بایست نسبت به مطالبه مالیات و عوارض دریافتی و در صورت عدم واریز به حساب های سازمان امور مالیاتی کشور، برابر مقررات اقدام نمایند.

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال لایحه شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۷-د.۲۳۲.۷۱۷۲۵ دفتر فنی و مدیریت ریسک مالیاتی، به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰.۱۰.۲۹-ص.۲۱۲.۱۲۵۳۳ 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 فوق الذکر بر فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی، بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸.۱۱.۱۲ توسط معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده، تهیه و به موجب بند ۱۱ آن مقرر گردید: فعالیت های پیمانکاری تأمین 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 تأمین 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 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 فوق الذکر، منتهی به صدور دادنامه ۱۳۴۸-۱۳۹۷.۳.۱-۹۷۱۰۰۹۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و ابطال بند مذکور گردید و به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰.۹۷.۷۱-ص.۱۳۹۷.۵.۶ 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 تأمین نیروی انسانی پس از کسر هزینه حقوق موضوع ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم مرتبط با قراردادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد ومدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.» همان گونه که ملاحظه می‌فرمایید بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸.۱۱.۱۲ معاونت وقت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، صرفاً

بر فعالیت های پیمانکاری که ماهیت قرارداد آنها تامین نیروی انسانی بوده، دلالت داشت که به موجب دادنامه شماره ۱۳۹۷،۳،۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ابطال گردید و با عنایت به این موضوع، قسمت اخیر بخشنامه شماره ۱۳۹۷،۵،۶-۲۰۰۹۷،۷۱ ص-۱۳۹۷،۵،۶ سازمان امور مالیاتی کشور (ضمن ابلاغ دادنامه مذکور هیأت عمومی دیوان عدالت اداری) نیز صرفاً ناظر بر « مابه ازاء 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 از جمله قراردادهای تعمیراتی و ... ابهاماتی را مطرح کردند. در راستای رفع ابهام موصوف در بخشنامه موضوع شکایت (مقرر گردید که مفاد بخشنامه شماره ۱۳۹۷،۵،۶-۲۰۰۹۷،۷۱ 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 غیر معاف از مالیات و عوارض ارزش افزوده، قابلیت تسری ندارد. از آنجا که مفاد دادنامه شماره ۱۳۹۷،۳،۱-۹۷۱۰۰۹۰۵۸۰۰۳۴۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری صرفاً بر فعالیت های پیمانکاری که ماهیت قرارداد آنها تامین نیروی انسانی است، ناظر می باشد. مفاد قسمت نخست بخشنامه موضوع شکایت با آن رای مغایرت ندارد. راجع به درخواست ابطال قسمت اخیر بخشنامه موضوع شکایت پیش از این درخواست مشابهی برای ابطال قسمت اخیر بخشنامه موضوع شکایت (۲۱۰۹۸۹۸) مطرح شده که رسیدگی هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری به آن منتهی به صدور دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸-۱۴۰۰۸،۹-۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۰۹۲۸ مبنی بر رد شکایت شاکی گردیده است. "

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

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 ۱۳۵۶،۸،۱: «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 رای شماره ۱۳۹۷،۳،۱-۳۴۸ 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 آرای شماره ۱۳۹۷،۳،۱-۳۴۸ و ۱۴۰۰،۱۰،۲۸-۲۸۳۱ 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 ۱۳۹۸،۱۱،۲۸-۲۱۰۹۸۹۸ 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 از جمله 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 می شود. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری