



وزارت امور اقتصادی و دارایی

شماره بخشنامه : 97-348

تاریخ : ۱۳۹۷/۰۳/۰۱

موضوع	ابطال بند 11 بخشنامه شماره 28004 مورخ 1388/11/12
<p>شماره دادنامه: 348</p> <p>تاریخ دادنامه: 01/03/1397</p> <p>کلاس پرونده: 742/96</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.</p> <p>شاکی: آقای بهمن زبردست</p>	
<p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند 11 بخشنامه شماره 28004_ 12/11/1388 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی اعلام کرده است که:</p>	
<p>«ضمن تقدیم بخشنامه شماره 28004_ 12/11/1388 معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می رساند همان گونه که مستحضرید در بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیاتهای مستقیم، به صراحت جزو خدمات معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده ذکر شده و این معافیت نیز منوط به آیین نامه و دستورالعمل خاصی نشده، بنابراین صورتحسابهای شرکتهای تأمین کننده نیروی انسانی هم شامل دو بخش الف) حقوق و دستمزد پرداخت شده کارکنان پیمانی و ب) کارمزد شرکت تأمین کننده نیرو است که بخش الف معاف و بخش ب مشمول مالیات ارزش افزوده است. در صورتی که در بند 11 بخشنامه شماره 28004 که در قالب پاسخ به سوالات تنظیم گردیده، فعالیتهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی کلا مشمول مالیات موضوع این قانون شده و سوای کارمزد ارائه خدمات مدیریتی این شرکتها که قانونا مشمول مالیات ارزش افزوده بوده و مورد اعتراض این لایحه هم نیست. شرط معافیت حقوق و دستمزد پرداختی را نیز تخصیص یا پرداخت مستقیم و بی واسطه توسط شرکت کارفرما و ثبت آن در دفاتر قانونی وی تحت هزینه حقوق و دستمزد و نیز ارائه لیست بیمه و مالیات توسط شرکت تأمین کننده نیروی انسانی به نام شرکت کارفرما به سازمانهای ذیربط ذکر نموده است. در صورتی که معافیت مذکور در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده، در این قانون منوط به هیچ قید یا آیین نامه خاصی نشده و نیز این که شرایط ذکر شده در بخشنامه عملا موجب برقراری رابطه قانونی استخدامی کامل میان شرکت کارفرما و نیروی کار تأمین شده توسط شرکت تأمین کننده نیرو می شود، همچنین اینکه بر اساس ماده 86 قانون مالیاتهای مستقیم، پرداخت کنندگان حقوق، مکلف به پرداخت مالیات متعلقه و تسلیم لیست مالیاتی آن هستند و مشخص نیست اگر طبق پاسخ مندرج در بخشنامه مذکور، شرکت کارفرما حقوق کارکنان پیمانی را مستقیما پرداخت نماید، چگونه شرکت تأمین کننده نیروی انسانی باید لیست مالیات آن را به نام شرکت کارفرما تسلیم اداره مالیات کند و هنگام رسیدگی مالیاتی کدام یک از این شرکتها باید پاسخگوی میزان و نحوه کسر و ایصال مالیات حقوق متعلقه باشند و نیز اینکه در صورت پرداخت حق بیمه یا ترتیب قید شده در بخشنامه، شرکت تأمین کننده نیرو از حق قانونی خود در خصوص احتساب حق بیمه پرداختی طبق لیست در هنگام دریافت مفاصا حساب از سازمان تأمین اجتماعی وفق ماده 38 قانون تأمین اجتماعی محروم و مجبور به پرداخت کل حق بیمه تعیین شده بر اساس ضریب بیمه خواهد شد.»</p>	
<p>متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:</p>	
<p>«.....»</p>	
<p>.....</p>	
<p>11- فعالیتهای 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</p>	

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 ذیربط ارائه گردد. بدیهی است در این صورت صرفاً کارمزد ارائه خدمات مدیریتی مشمول مالیات و عوارض خواهد بود.»

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شما ره 38667/212/د - 10/10/1396 توضیح داده است که:

«در خصوص کلاسه 742/96 و به شماره پرونده 9609980905800890 موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (11) بخشنامه 28004 - 12/11/1388 مغایر با قانون ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره 21/09/1396/د - 260/5731 معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می رساند:

شرط معافیت حقوق مندرج در بند (11) بخشنامه مورد شکایت به دلیل زیر صحیح اصدار یافته است. طبق مفاد ماده (1) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات مشمول مالیات قلمداد شده است و همچنین مستند به ماده (8) همان قانون «اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مودی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» و به موجب مفاد مواد (14) و (40) همان قانون ماخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود و در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبتة احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست ماخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات خواهد بود.

با وصف مذکور از آنجا که قراردادهای پیمانکاری که برای تأمین نیروی انسانی منعقد گردد ارائه خدمت محسوب می شود و احکام مندرج در مواد یاد شده بر آن خدمت مترتب خواهد شد و پس از ارائه صورت وضعیت و یا صورتحساب توسط پیمانکار (ارائه دهنده خدمت) کارفرما نیز پس از تأیید مراتب دستور پرداخت در وجه پیمانکار را صادر خواهد کرد و پیمانکار به عنوان ارائه دهنده خدمت وفق ماده (8) قانون مذکور به لحاظ اینکه مودی مالیاتی شناخته می شود، تکلیف مقرر در مواد (14)، (20) و (21) همان قانون را از حیث وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از طرف دیگر معامله (کارفرما) و واريز مالیات و عوارض متعلقه بر عهده خواهد داشت و به طوری که در نامه معاونت مالیات بر ارزش افزوده توضیح داده شده است مودیان نظام مالیات بر ارزش افزوده حقوق و دستمزد پرداخت شده به کارکنان پیمانی را در دفاتر و اسناد و مدارک خود تحت عنوان درآمد شناسایی می نماید، بنابراین وفق مقررات ماده (14) قانون مزبور، 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. در این راستا چنانچه پیمانکاران به موجب قرارداد منعقد با کارفرما به تأمین نیروی انسانی مورد نیاز کارفرما مکلف بوده و نسبت به تنظیم قرارداد و ایجاد رابطه استخدامی با اشخاص مذکور مبادرت کرده باشند، مطابق مقررات ماده (14) قانون یاد شده مکلفند مالیات و عوارض متعلقه را به ماخذ مبلغ ناخالص مندرج در صورتحساب (صورت وضعیت) محاسبه و از طرف دیگر معامله (کارفرما) وصول نمایند و نسبت به تکالیف مقرر قانونی اقدام مقتضی به عمل آورند. بدین ترتیب بند (11) بخشنامه شماره 28004 - 12/11/1388 در تبیین نظر مقنن و شیوه اجرایی آن بوده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.»

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 01/03/1397 با حضور رئیس و 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

مطابق بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 «خدمات مشمول مالیات بردرآمد 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 - 12/11/1388 معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که بر خلاف اطلاق بند 10 ماده 12 قانون یاد شده 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.

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

