

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001918338
تاریخ تنظیم : 1402/07/25

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

شماره پرونده ها :

140131920001648246 , 140131920001648202

شماره بایگانی شعبه :

0107378 , 0107376

تاریخ دادنامه: 1402/7/25

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

طرف شکایت: سازمان امور مالیاتی کشور

موضوع شکایت و خواسته: ابطال اطلاق عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه 26 پیوست بخشنامه شماره 31091-1388/12/26 و نیز از ذیل صفحه 27 پیوست بخشنامه شماره 1833-1390/2/11 معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال اطلاق عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه 26 پیوست بخشنامه شماره 31091-1388/12/26 و نیز از ذیل صفحه 27 پیوست بخشنامه شماره 1833-1390/2/11 معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" مقررہ مورد شکایت کہ در خصوص فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 است، با ذکر عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» معافیت بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 را مطلقاً قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی ندانسته است. سازمان امور مالیاتی، در همین خصوص در بخشنامه شماره 28004-1388/11/12 فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی را معاف از مالیات و عوارض موضوع این قانون دانسته، اما این معافیت را مشروط به این نموده بود که کارفرما حقوق و دستمزد نیروی انسانی را به صورت مستقیم و بی واسطه تخصیص یا پرداخت و در دفاتر قانونی خود تحت عنوان هزینه حقوق و دستمزد ثبت نمایند و لیست بیمه و مالیات حقوق هم به نام کارفرما به سازمان های ذیربط ارائه گردد. گرچه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری این شرط خلاف قانون را طی دادنامه شماره 1397/3/1-348 ابطال نموده است، اما بعضاً ادارات مالیاتی، در هنگام تعیین تکلیف پرونده های مالیات بر ارزش افزوده سنوات گذشته پیمانکاران تأمین نیروی انسانی که به دلیل عدم دریافت مطالباتشان از کارفرمایان موفق به تسویه بدهی مالیات بر ارزش افزوده خود نشده اند، با استناد به عدم ابطال مقررہ مورد شکایت و نیز

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تَعْدِلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001918338

تاریخ تنظیم : 1402/07/25

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری

دادنامه



دیوان عدالت اداری

تاریخ صدور آن که پس از تاریخ صدور مقرر ابطال شده طی دادنامه شماره 348 است، همچنین عدم ذکر ابطال از زمان تصویب در دادنامه مذکور کماکان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به بخش حقوق و دستمزد قراردادهای پیمانکاری تأمین نیروی انسانی را مطالبه می کنند. لذا با اتخاذ ملاک از دادنامه شماره 1397/-348 3/1 درخواست ابطال از زمان صدور مقرر مورد شکایت را به دلیل مغایرت با رأی مذکور و نیز مغایرت با بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 و همچنین خروج از حدود اختیارات قانونی، از حیث تضییق دامنه شمول حکم مقنن دارم. "

متن مقرر مورد شکایت به شرح زیر است:

بخشنامه شماره 31091-1388/12/26 معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

" مخاطبین روسای محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران

مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران

مدیرکل محترم امور مالیاتی مؤدیان بزرگ

مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها

موضوع: فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده 12- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشند.

.....

بند 10- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات های مستقیم

توجه: معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد. معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212/27181/ص-1401/12/25 توضیح داده است که:

" اصلاحات لازم در خصوص فهرست عناوین کالاها و خدمات معاف موضوع ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بخشنامه های شماره 31091-1388/12/26 و 1833-1390/2/11 طی بخشنامه شماره 1396/12/23-260/96/169 صورت گرفته است. لازم به ذکر است فهرست اخیرالذکر جایگزین فهرست

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری



بخشنامه های قبلی می باشد و از آنجا که عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از مندرجات بند 10 در خصوص خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات های مستقیم مندرج در صفحه 12 فهرست اصلاحی، حذف شده است. بدین لحاظ ادعای شاکی فاقد وجهت قانونی می باشد. علاوه بر این در جزء 4 بند (ب) ماده 9 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1400 ارائه خدماتی که مابه ازای آن به صورت حقوق و دستمزد پرداخت می شود در صورتی که مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات های مستقیم باشد از پرداخت مالیات و عوارض معاف شده است. همچنین طبق مفاد تبصره جزء یاد شده مقرر شده است که در ارائه خدمت توسط شرکت های تأمین نیروی انسانی و شرکت هایی که از طریق قراردادهای حجمی خدمات خود را با در اختیار گذاشتن نیروی کار به متقاضی ارائه می کنند (مانند شرکت های ارائه دهنده خدمات پرستاری و خدمات نظافتی) بخشی از قرارداد که مربوط به هزینه های حقوق و دستمزد است، معاف باشد. در ادامه تصریح شده است که حکم این بند مشروط به تأیید میزان حقوق و دستمزد و مزایا توسط سازمان بیمه گر است. خواسته شاکی با مفاد بخشنامه 1833-1390/2/11 مشابهت دارد. لذا درخواست رسیدگی توأمان درخواست می شود. تقاضای رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد. "

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 1402/7/25 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری سابقاً و براساس آرای مختلف خود از جمله دادنامه های شماره 348 مورخ 1397/3/1 و شماره 3274 مورخ 1400/12/17 مطالبه مالیات بر ارزش افزوده از حقوق پرداختی به حقوق بگیران را با هر نوع شیوه پرداخت و تحت هر نوع قرارداد (پیمانکار نیروی انسانی، حجمی و ...) غیر صحیح تشخیص داده و از طرفی بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 به عنوان قانون حاکم در زمان تصویب مقرر مقرر شکایت اصولاً خدمات مشمول مالیات درآمد حقوق را از موارد معاف از مالیات بر ارزش افزوده اعلام کرده است. بنا به مراتب فوق، عبارت «معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نمی باشد» از ذیل صفحه 26 پیوست بخشنامه شماره 31091 مورخ 1388/12/26 و نیز صفحه 27 پیوست بخشنامه شماره 1833-1390/2/11 معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که دلالت بر این دارد که معافیت مذکور قابل تسری به فعالیت های پیمانکاری تأمین نیروی انسانی نیست، برخلاف مفاد بند 10 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال 1387 و مفاد آرای صدرالذکر هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است و مستند به بند 1 ماده 12 و مواد 13 و 88 قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رأی براساس ماده 93 قانون دیوان

«فَلَا تَتَّبِعُوا آلَهُوَيَ أَنْ تُعَدِّلُوا»

شماره دادنامه : 140231390001918338
تاریخ تنظیم : 1402/07/25

هیئت عمومی دیوان عدالت اداری
دادنامه



دیوان عدالت اداری

عدالت اداری (اصلاحی مصوب 1402/2/10) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

امضای صادر کننده

تصویر برابر با اصل است.

نشانی: تهران - بزرگراه ستاری - بلوار شهید مخبري - نبش خیابان ایران زمین - ساختمان دیوان عدالت اداری