

بخشنامه

الف	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۹۶	۷۱
	رئیس محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیرکل محترم امور مالیاتی مودیان بزرگ مدیران کل محترم امور مالیاتی استانها		مخاطبین ذینفعان
	ابلاغ دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بند(۱۱) بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور		موضوع
<p>به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ مبنی بر ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۲۸۰۰۴ مورخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ سازمان امور مالیاتی کشور که در ویژه نامه شماره ۱۰۶۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ 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 ارائه خدمات مشمول مالیات بر حقوق به طور مطلق از مالیات معاف بوده و مفید نمودن آن به پرداخت کنندگان مستقیم و بی واسطه مغایر هدف و اراده مقنن است و لذا بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که بر خلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده وضع شده با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.» جهت اطلاع و بهره برداری ارسال می‌گردد.</p> <p>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 قرار دادهای تأمین نیروی انسانی طبق اسناد و مدارک مثبت، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.</p> <p>تاریخ اجراء حکم مذکور با توجه به ماده (۱۳) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، از تاریخ ۱۳۹۷/۰۳/۰۱ می‌باشد.</p> <p>سید کامل نقوی نژاد</p> 			
	مرجع پاسخگویی: دفتر فنی و اعتراضات مودیان مالیات بر ارزش افزوده تلفن: ۲۸۴۹۴۱۰۶-۲۱	۲-خارجی: *	دامنه کاربرد: ۱-داخلی: *
	مرجع ناظر: دادرسی انتظامی مالیاتی	تاریخ اجراء تاریخ صدور رأی(۱۳۹۷/۰۳/۰۱)	بخشنامه های موضوع:



روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

آرای هیات عمومی دیوان عدالت اداری
مرجع تصویب: هیات عمومی دیوان عدالت اداری
شماره ویژه نامه: ۱۰۶۱

چهارشنبه، ۲۷ تیر ۱۳۹۷

سال هفتاد و چهار شماره ۲۱۳۴۳

رای شماره ۳۴۸ هیات عمومی دیوان عدالت اداری با موضوع: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

۲۲/۲/۱۳۹۷

شماره ۷۴۲/۹۶

بسمه تعالی

جناب آقای اکبرپور

رئیس محترم هیات مدیره و مدیرعامل محترم روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

با سلام

یک نسخه از رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره دادنامه ۳۴۸ مورخ ۱/۲/۱۳۹۷ با موضوع: «ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور» جهت درج در روزنامه رسمی به پیوست ارسال می‌گردد.

مدیرکل هیات عمومی و هیاتهای تخصصی دیوان عدالت اداری - مهندس دربین

تاریخ دادنامه: ۱/۲/۱۳۹۷ شماره دادنامه: ۳۴۸ کلاس پرونده: ۹۶/۷۴۲

مرجع رسیدگی: هیات عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکلی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۴-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی اعلام کرده است که:

«ضمن تقدیم بخشنامه شماره ۲۸۰۰۳-۱۳۸۸/۱۱/۱۲ معاون مالیات بر ارزش افزوده به استحضار می‌رساند همان گونه که مستحضربند در بند ۱۰ ماده ۱۲ 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 آیین‌نامه 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 ۱۱ بخشنامه شماره ۲۸۰۰۳ که در قالب پاسخ به سوالات تنظیم گردیده، فعالیتها پیمانکاری تأمین نیروی انسانی کلاً مشمول مالیات موضوع این قانون شده و سواى کارمزد ارائه خدمات مدیریتی این شرکتها که قانوناً 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 ذربط ذکر نموده است. در صورتی که معافیت مذکور در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در این قانون منوط به هیچ فید با آیین‌نامه خاصی نشده و نیز این که شرایط ذکر شده در بخشنامه عملاً موجب برقراری رابطه قانونی استخدامی کامل میان شرکت کارفرما و نیروی کار تأمین شده توسط شرکت تأمین کننده نیرو می‌شود، همچنین اینکه بر اساس ماده ۸۶ 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 مستقیماً 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 ابطال مالیات حقوق متعلقه باشند و نیز اینکه در صورت پرداخت حق بیمه یا ترتیب فید شده در بخشنامه، شرکت تأمین کننده نیرو از حق قانونی خود در خصوص احتساب حق بیمه پرداختی طبق لیست در هنگام دریافت مفاد حساب از سازمان تأمین اجتماعی وفق ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی محروم و مجبور به پرداخت کل حق بیمه تعیین شده بر اساس ضریب بیمه خواهد شد.»

متن مقرر مورد اعتراض به شرح زیر است:

.....»

.....

۱۱. فعالیتهای بیمانکاری 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 بیمان مدیریت تأمین نیروی انسانی در شرایطی موضوعیت دارد که کارفرما حقوقی 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 حقوقی 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 شماره ۳/۲۸۶۶۷/۳۱۲ - ۱۰/۱۰/۱۳۹۶ توضیح داده است که:

«در خصوص کلاسسه ۹۶/۷۲۲ و به شماره پرونده ۹۶۰۹۸۰۹۰۵۸۰۰۸۹۰ موضوع دادخواست آقای بهمن زبردست به خواسته ابطال بند (۱۱) بخشنامه ۳۸۰۰۲ - ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ مغایر با قانون ارزش افزوده ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۳/۵۷۳۱/۲۶۰ - ۲۱/۹/۱۳۹۶ معاون مالیات بر ارزش افزوده که در پاسخ به دادخواست مشارالیه تهیه گردیده به استحضار می‌رساند:

شرط معافیت حقوقی مندرج در بند (۱۱) بخشنامه مورد شکایت به دلیل زیر صحیح اصدار یافته است. طبق مفاد ماده (۱) 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 (۸) همان قانون «اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌نمایند، به عنوان مودی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.» و به موجب مفاد مواد (۱۴) و (۴۰) 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 متبته احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست ماخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای رور کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات خواهد بود.


با وصف مذکور از آنجا که قراردادهای بیمانکاری که برای تأمین نیروی انسانی منعقد گردد ارائه خدمت محسوب می‌شود و احکام مندرج در مواد یاد شده بر آن خدمت مترتب خواهد شد و پس از ارائه صورت وضعیت و یا صورتحساب توسط بیمانکار (ارائه دهنده خدمت) کارفرما نیز پس از تأیید مراتب دستگور پرداخت در وجه بیمانکار را صادر خواهد کرد و بیمانکار به عنوان ارائه دهنده خدمت وفق ماده (۸) قانون مذکور به لحاظ اینکه مودی مالیاتی شناخته می‌شود، تکالیف مقرر در مواد (۱۲)، (۲۰) و (۲۱) همان قانون را از حیث وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده از طرف دیگر معامله (کارفرما) و واریز 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 بیمانی را در دفاتر و اسناد و مدارک خود تحت عنوان درآمد شناسایی می‌نمایند، بنابراین وفق مقررات ماده (۱۲) 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 بیمانکاران 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 (۱۴) 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 مفروضی به عمل آورند. بدین ترتیب بند (۱۱) بخشنامه شماره ۳۸۰۰۲ - ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ در تمیین نظر مقنن و شیوه اجرایی آن بوده و خروج موضوعی از حکم مقرر قانونی ندارد تضایف رسیدگی و رد شکایت شاکی را دارد.»

بهای عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳/۱۰/۱۳۹۷ 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 هیات عمومی

مطابق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ «خدمات مشمول مالیات بردرآمد حقوقی، 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 ۱۱ بخشنامه شماره ۳۸۰۰۲ - ۱۲/۱۱/۱۳۸۸ معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور که برخلاف اطلاق بند ۱۰ ماده ۱۲ قانون یاد شده وضع شده با استناد به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می‌شود.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - محمدکاظم بهرامی

	چک لیست ارزیابی و کنترل پیش نویس مکاتبات	وزارت: صفر صفحه: ۱ از ۱
---	---	----------------------------

معاونت/دفتر تهیه کننده: نام
 مستول پیگیری: بخشنامه/دستورالعمل/آیین نامه گزارش

شماره تماس: ۸۷۰۸۶۲۰۰۰۰۰

مشخصات پیش نویس
 موضوع و منشاء تهیه پاسخ: *درخواست واریج دارنام ۳۴۸ تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۰۹ و هیات تحریریه (بروز بهرالد) (ادری در نظر است) ارباب بند ۱۱ فصلنامه ۴-۲۸ تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۲ تاریخ ارجاع نامه*

خلاصه پاسخ یا اقدام انجام شده
*تکمیل فرم و ارسال به مرکز
 آشناسم و تایید و اسناد*

تأییدیه تبادل پیش نویس

ردیف	شرح	تحویل گیرنده	تاریخ و امضاء
۱	تحویل پیش نویس به دفتر حوزه ریاست		
۲	بازگرداندن پیش نویس به تهیه کننده به دلیل وجود اشکالات		
۳	رفع اشکالات و بازگشت به دفتر حوزه ریاست		
۴	تأیید کارشناس و تحویل به دفتر رییس کل محترم سازمان		

کنترل های صورت گرفته پیش نویس

ردیف	شرح کنترل	تأیید معاونت/واحد				تأیید حوزه ریاست	
		مرحله ۱		مرحله ۲		مرحله ۳	
		صحیح است	صحیح نیست	صحیح است	صحیح نیست	صحیح است	صحیح نیست
۱	سربرگ نام صحیح می باشد	✓					
۲	نام گیرنده صحیح است	✓					
۳	سمت گیرنده نام صحیح می باشد	✓					
۴	اصطلاحات تکراری در نامه وجود ندارد	✓					
۵	انتباهات تأیید وجود ندارد	✓					
۶	در صورت نیاز به تأییدیه دفتر حقوقی تأییدیه دریافت شده است	✓					
۷	در صورت نیاز به تأییدیه شورای عالی مقامی تأییدیه دریافت شده است	✓					
۸	در صورت نیاز تأییدیه سایر واحدها حسب مورد اخذ شده است	✓					
۹	رونوشت ها صحیح می باشد	✓					
۱۰	پیوست ها صحیح و کامل می باشد	✓					
۱۱	نگارش و ادبیات بررسی رعایت شده است	✓					
۱۲	پاسخ نامه در زمان تعیین شده تهیه شده است	✓					
۱۳	ارقام و اطلاعات ارائه شده صحیح می باشد	✓					
۱۴	مستندات قوت در نگارش نامه رعایت شده است	✓					

نموده نشود