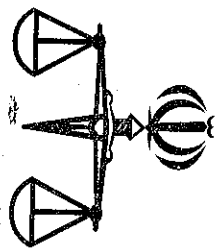


چهارشنبه هجدهم اسفند ماه ۱۴۰۰

سال هفتاد و هشتم شماره ۲۲۴۲۴



توقه قضائیه

ویژه قوانین و مقررات

(۱۵۱۸)

روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

شامل: قوانین - مذاکرات مجلس شورای اسلامی - رویه‌های قضایی - عهدنامه‌ها - آییننامه‌ها

WWW.RRK.IR
WWW.DASTOUR.IR

تک شماره ۲۵۰۰ تومان تصویربناامه‌ها - تکمیل‌نامه‌ها - اساسنامه‌ها و آگهی‌ها

صفحه دستگاه اجراء کننده تاریخ تصویب عنوان مندرجات (قوانین و مقررات و معمولات آراء وحدت رویه)

۱۴
۱۳
۱۲
۱۱
۱۰
۹
۸
۷

۲
۳
۳
۳
۳
۳
۳
۳

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۲۱۲۴۶۲۰/۱۲۱۲۸-۱۴۰۰/۷/۲۸ توضیح داده است که:

مطابق مواد ۱۲ و ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها به استثنای موارد معاف مندرج در ماده ۱۲ و با رعایت قوانین و مقررات ناظر بر موضوع، مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشند و وفق ماده ۴ قانون مزبور، عرضه کالا از طریق هر نوع معامله (اعم از صلح، هبه و ...) مشمول مالیات و عوارض می‌باشد. از طرفی به موجب ماده ۱۴ قانون یاد شده «هاخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای کالا یا خدمات مندرج در صورت‌نصاب خواهد بود. در مواردی که صورت‌نصاب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبته احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، ماخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد.» مضافاً اینکه به موجب بند (ح) ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم (به شماره ۱۳۹۸/۴۳۷۸/۳۹۹۹-۲۰۰۰/۱۸/۵۸۳/۱۳۹۸ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی) معاملات: هرگونه فعالیت اعم از تجاری و غیرتجاری است که منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمت برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون می‌شود. با عنایت به مراتب فوق نسبت به فرایند ادغام یا ترکیب دو یا چند فعال اقتصادی، از لحاظ انتقال دارایی دو حالت متصور است:

الف) در صورتی که انتقال داراییها در نتیجه ادغام یا ترکیب تجاری، به ماخذ ارزش دفتری به شرکت‌های موجود و یا تأسیس شده انجام پذیرفته باشد، این نوع انتقال صرفاً به جهت مستندسازی داراییها صورت گرفته و ماهیت وجوه ثبت شده (هاخذ ارزش دفتری) نرخ بهای کالاها و خدمات نمی‌باشد، به عبارت دیگر این نوع انتقال دارایی منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمت برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل «موضوع بند (ح) ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم» نمی‌باشد و علاوه آن که وفق ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد و از آنجایی که انتقال داراییها به ارزش دفتری به شرکت جدید یا موجود، مایه متفاوتی را ایجاد نموده و از مصادیق ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نمی‌گردد، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده نخواهد بود و ادارات امور مالیاتی جهت رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت‌های صدرالذکر مکلف به پذیرش ارزش دفتری خواهند بود.

ب) در صورتی که انتقال داراییها در نتیجه ادغام یا ترکیب تجاری، به بهایی بیش از ارزش دفتری به شرکت‌های موجود و یا تأسیس شده انجام پذیرفته باشد، مستند به قسمت اخیر ماده ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده و از آنجا که این نوع انتقال موجب تحصیل درآمد (موضوع بند ح ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌باشد، لذا کل مبلغ از مصادیق ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی و مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق مقررات مربوطه خواهد بود. توجه به مراتب مذکور گویای این مطلب است که بخشنامه موضوع شکایت مخالفتی با قوانین موضوعه ندارد و در حیطه صلاحیت قانونی سازمان امور مالیاتی کشور وفق ضوابط مقرر در مواد ۱، ۳ و ۴ و ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و بند (ح) ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم (به شماره ۱۳۹۸/۴۳۷۸/۳۹۹۹-۲۰۰۰/۱۸/۵۸۳/۱۳۹۸ مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی) و در راستای توضیحات و رفع ابهام پیرامون «شمول مالیات بر ارزش افزوده فعالان اقتصادی در اجرای فرایند ادغام یا ترکیب» تنظیم و اعلام گردیده است. لذا با توجه به مطالب معنونه و منطوق ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری تقاضای رد خواسته شکای را دارد.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ 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 رأی مبادرت کرده است.

رأی هیأت عمومی

براساس مواد ۱، ۳ و ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه کالاها و ارائه خدمات به غیردر قبال مایه ازاء مشمول مالیات بر ارزش افزوده است و عرضه کالا در مواد فوق، بر انتقال کالا از طریق هر نوع معامله دلالت دارد و این در حالی است که در فرآیند ادغام یا ترکیب دو یا چند فعال اقتصادی و شرکت به معنای عام آن (هم

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۱/۹ شماره دادنامه: ۲۹۳۶ شماره پرونده: ۱۵۸۱۰۰
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شاکلی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۹/۲۱ - ۱۳۹۹/۲/۲۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
گردش کار: شاکلی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۱۰/۹/۲۱ - ۱۳۹۹/۲/۲۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

«به استحضار می‌رساند در بخشنامه مورد اعتراض ابتدا به درستی ذکر شده «ادغام یا ترکیب تجاری، اجتماعی واجدها یا فعالیت‌های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزاشگری است.» اما در ادامه بخشنامه تفکیک نادرستی میان ادغام و ترکیب بر اساس بهای دفتری یا بیش از بهای دفتری قائل و چنین حکم شده که «انتقال کلیه داراییها از جمله حقوق و تعهدات دارایی، دیون و مطالبات به شرکت موجود یا تأسیس شده به ارزش دفتری در زمره خرید و فروش تلقی نشده و یا خدماتی ارائه نمی‌شود. لذا انتقال داراییهای منقول شرکت ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود (حسب مورد) به ارزش دفتری، از مصادیق انجام معامله موضوع ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نمی‌شود در صورت انتقال دارایی‌های منقول با بهای بیش از ارزش دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید، کل مبلغ، مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق مقررات مربوطه خواهد بود و مالیات و عوارض پرداختی توسط شرکت جدید یا شرکت موجود به عنوان اعتبار مالیاتی موضوع ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و یا هزینه موضوع تبصره ۵ ماده اخیرالذکر محسوب می‌شود.» در حالی که چنین تفکیکی اصولاً مبنا و مستند قانونی ندارد و واضح است که اگر چنین انتقالی اساساً از مصادیق انجام معامله موضوع ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده است و اگر از مصادیق ارزش دفتری باشد مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده است و به بیش از ارزش دفتری این داراییها به ارزش دفتری یا بیش از آن مطلقاً تائیدی در شمول یا عدم شمول ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده بر فرایند ترکیب و ادغام نخواهد داشت. لازم به ذکر است که از بند (ح) ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم که در بخشنامه به آن استناد شده و معاملات را چنین تعریف نموده «هرگونه فعالیت اعم از تجاری و غیرتجاری است که منجر به خرید کالا و خدمات و دارایی یا تحصیل درآمد در ازای فروش کالا و دارایی یا ارائه خدمت برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون می‌شود»، هم چنین حکمی استنباط نمی‌شود که ترکیب و ادغام به بهای دفتری، معامله نیست. اما اگر به بیش از بهای دفتری باشد معامله محسوب می‌شود، لذا به دلیل مغایرت این حکم بخشنامه مورد اعتراض با مواد ۱ و ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده و خارج از حدود اختیار بودن چنین حکمی درخواست ابطال آن را دانسته، با توجه به تسبیح حقوق مؤدیان در این خصوص، درخواست اعمال ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و ابطال از تاریخ صدور بخشنامه را نیز دارم.»

متن بخشنامه مورد شکایت به شرح زیر است:
بخشنامه شماره ۲۱۰/۹/۲۱ - ۱۳۹۹/۲/۲۷.

«ناظر به ابهامات مطروحه در خصوص فرایند ادغام یا ترکیب دو یا چند فعال اقتصادی و نحوه مطالبه و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده آن، با توجه به مواد ۱ و ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند (ح) ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ مقرر می‌دارد:

ادغام یا ترکیب تجاری، اجتماع واحدها یا فعالیت‌های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزاشگری است و انتقال کلیه داراییها از جمله حقوق و تعهدات دارایی، دیون و مطالبات به شرکت موجود یا تأسیس شده به ارزش دفتری در زمره خرید و فروش تلقی نشده و یا خدماتی ارائه نمی‌شود، لذا انتقال داراییهای منقول شرکت ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا موجود (حسب مورد) به ارزش دفتری، از مصادیق انجام معامله موضوع ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نمی‌شود.

در صورت انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید، کل مبلغ، مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق مقررات مربوطه خواهد بود و مالیات و عوارض پرداختی توسط شرکت جدید یا شرکت موجود به عنوان اعتبار مالیاتی موضوع ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و یا هزینه موضوع تبصره ۵ ماده اخیرالذکر محسوب می‌شود.» معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

اشخاص حقیقی و هم اشخاص حقوقی) که با فرض انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش افزوده ثبت می‌شود، اصولاً عرضهای صورت نمی‌گیرد و براساس روش حسابداری و مشارکت انجام شده و یا ادغام، ارقام داراییهای منقول در دفاتر با این شیوه ثبت می‌شوند و با توجه به این امر و با لحاظ تفاوت ماهیت مالیات بر ارزش افزوده با مالیات عملکرد و مفاد رأی شماره ۲۵۵۲ - ۱۴۰۰/۹/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که بر مبنای آن حتی در مورد مالیات عملکرد، ثبت با بهای افزایش یافته مشمول مالیات عملکرد دانسته نشده و ملاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست و با عنایت به اینکه عرضه مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده الزاماً به معنای عرضه به مصرف‌کننده است و تفاوتی ندارد که مصرف‌کننده غیرباشد و یا ناظر به خود فرد باشد، بنابراین آن بخش از بخشنامه شماره ۲۱۰/۹/۲۲۷ - ۱۳۹۹/۲/۲۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور که براساس آن مقرر شده است که در صورت انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید (در فرآیند ادغام یا ترکیب) کل مبلغ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌شود و اعتبارات شرکت جدید یا موجود وفق ماده ۱۷ قانون پذیرفته خواهد شد، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتمتی مطوری