



رای شماره ۱۰۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۲/۲۸ هیأت تخصصی مالیاتی، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال دو عبارت از بندهای الف و ب ماده ۱ آیین نامه اجرایی بند ز ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۲۴۳/ت/۳۱۰۴۲ هـ مورخ ۱۳۸۳/۰۹/۰۸ هیأت وزیران)

شماره پرونده : هـ/ع/۰۰۳۵۰۴ شماره دادنامه: ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۰۱۰۵ تاریخ: ۱۴۰۱/۰۲/۲۸

\* شاکی : آقای بهمن زبردست

\* طرف شکایت : امور حقوقی دولت

\* موضوع شکایت و خواسته : ابطال دو عبارت از بندهای الف و ب ماده ۱ آیین نامه اجرایی بند ز ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۲۴۳/ت/۳۱۰۴۲ هـ مورخ ۱۳۸۳/۹/۸ هیأت وزیران

\* شاکی دادخواستی به طرفیت امور حقوقی دولت به خواسته ابطال دو عبارت از بندهای الف و ب ماده ۱ آیین نامه اجرایی بند ز ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره ۲۷۲۴۳/ت/۳۱۰۴۲ هـ مورخ ۱۳۸۳/۹/۸ هیأت وزیران به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است. متن مقرر مورد شکایت به قرار زیر می باشد :

ماده ۱ - مفهوم ادغام یا ترکیب شرکتها از لحاظ مقررات مالیاتی به دو صورت ذیل می باشد :

الف- انتقال دارایی ها و بدهی های یک یا چند شرکت به یک شرکت دیگر که از این پس شرکت موجود نامیده می شود به طوری که شرکت های ادغام شونده منحل می شوند لکن شرکت موجود نام و هویت خود را حفظ کرده و دارایی و بدهی آن به میزان جمع دارایی و بدهی شرکت های ادغام شونده افزایش می یابد.

ب - انتقال دارایی ها و بدهی های یک یا چند شرکت جدید به طوری که شرکتهای ادغام شونده منحل شده و میزان دارایی و بدهی شرکت جدید معادل جمع دارایی ها و بدهی های شرکتهای ادغام شونده خواهد بود.

\* دلایل شاکی برای ابطال مقرر مورد شکایت :

در بند الف ماده ۱ آیین نامه مورد اعتراض که به استناد بند ز ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ تصویب شده مقرر شده « شرکتهای ادغام شونده منحل می شود » همچنین در بند ب همین عبارت « شرکتهای ادغام شونده منحل شده. » ذکر شده در حالیکه نه در قوانین زمان تصویب این مصوبه و نه در قوانین وضع شده از آن تاریخ تاکنون مطلقاً ذکری از انحلال شرکتهای ادغام شونده نرفته برعکس مواردی از جمله بند « ج » ماده ۱۱۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ مورد استناد هیأت وزیران که وفق آن « عملیات

شرکتهای ادغام یا ترکیب شده در شرکت جدید یا شرکت موجود مشمول مالیات دوره انحلال موضوع بخش مالیات بر درآمد این قانون نخواهد بود « دلالت بر عدم شمول شرایط انحلال برای تعریف وضعیت قانونی شرکت های ادغام شونده متضمن الزام به انجام توام با تبعات و جرایم قانونی خواهد بود و طبعاً چنین تکلیفی نیاز به حکم صریح مقنن دارد عبارت « شرکتهای ادغام شونده منحل می شوند » در بند الف عبارت «شرکتهای ادغام شونده منحل شده» در بند ب ماده ۱ آیین نامه مورد اعتراض مغایر قانون و خارج از حدود اختیارات هیأت وزیران بوده و در خواست ابطال هر دو عبارت را دارم .

\* خلاصه مدافعات طرف شکایت :

از ناحیه طرف شکایت لایحه ای واصل نشده است ./ک

\*نظریه تهیه کننده گزارش :

به موجب بند ۱۶ از ماده ۱ قانون اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۶ ، ادغام به اقدامی که بر اساس آن چند شرکت ، ضمن محو شخصیت حقوقی خود ، شخصیت حقوقی واحد و جدیدی تشکیل دهند یا در شخصیت حقوقی دیگری جذب شوند ، تعریف گردید و در ماده ۱۱۱ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی ، نیز احکام مربوط به ادغام یا ترکیب شرکت ها با همدیگر از حیث مالیاتی بیان شده است از جمله اینکه به شرح بند ج ماده ۱۱۱ مذکور در دوره انحلال مشمول مالیات بر درآمد موضوع این قانون نمی باشند و نیز انتقال دارایی های شرکت ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا موجود به ارزش دفتری را به شرح بند ( ب ) مشمول مالیات ندانسته است و در مقرره مورد شکایت، نیز در راستای مفاد قانون یاد شده ( ماده ۱۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم ) مفهوم ادغام و یا ترکیب شرکت ها را تبیین نموده و حکم مربوط به اینکه احکام مالیاتی پس از ادغام یا ترکیب ، مربوط به شرکت ترکیب شده و جدید و ادغام شده می باشد را ذکر نموده و بیان نموده که شرکت های ادغام شونده منحل می شوند و شرکت جدید ایجاد و جایگزین خواهد شد که این بخش از مصوبه که مورد اعتراض است با تعریف مندرج در ماده ۱ قانون اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی انطباق کامل داشته و از لحاظ مفاهیم حقوقی و آثار مترتب بر آن نیز در راستای بیان اهداف مقنن می باشد قابلیت ابطال نداشته است.

تهیه کننده گزارش :

علی اکبر رشیدی

رای هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری

به موجب بند ۱۶ از ماده ۱ قانون اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۶ ، ادغام به اقدامی که بر اساس آن چند شرکت ، ضمن محو شخصیت حقوقی خود ، شخصیت حقوقی واحد و جدیدی تشکیل

دهند یا در شخصیت حقوقی دیگری جذب شوند ، تعریف گردید و در ماده ۱۱۱ از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی ، نیز احکام مربوط به ادغام یا ترکیب شرکت ها با همدیگر از حیث مالیاتی بیان شده است از جمله اینکه به شرح بند ج ماده ۱۱۱ مذکور در دوره انحلال مشمول مالیات بر درآمد موضوع این قانون نمی باشند و نیز انتقال دارایی های شرکت ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا موجود به ارزش دفتری را به شرح بند ( ب ) مشمول مالیات ندانسته است و در مقرره مورد شکایت ، نیز در راستای مفاد قانون یاد شده ( ماده ۱۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم ) مفهوم ادغام و یا ترکیب شرکت ها را تبیین نموده و حکم مربوط به اینکه احکام مالیاتی پس از ادغام یا ترکیب ، مربوط به شرکت ترکیب شده و جدید و ادغام شده می باشد را ذکر نموده و بیان نموده که شرکت های ادغام شونده منحل می شوند و شرکت جدید ایجاد و جایگزین خواهد شد که این بخش از مصوبه که مورد اعتراض است با تعریف مندرج در ماده ۱ قانون اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی انطباق کامل داشته و از لحاظ مفاهیم حقوقی و آثار مترتب بر آن نیز در راستای بیان اهداف مقنن می باشد قابلیت ابطال نداشته به استناد بند ب ماده ۸۴ از قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای صادره ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست محترم دیوان عدالت اداری یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد.

دکتر محمد علی برومند زاده

رئیس هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی

دیوان عدالت اداری