



رای شماره ۲۹۳۶ مورخ ۱۴۰۰/۱۱/۰۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (آن بخش از بخشنامه شماره ۲۱/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۰۲/۲۷ سازمان امور مالیاتی کشور که بر اساس آن مقرر شده است که در صورت انتقال داراییهای منقول با بهایی بیش از ارزش دفتری به شرکت موجود یا شرکت جدید کل مبلغ مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می شود از تاریخ تصویب ابطال شد.)

بسم الله الرحمن الرحيم

شماره دادنامه: ۱۴۰۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۹۳۶

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۰/۱۱/۰۹

شماره پرونده: ۰۰۰۱۵۸۱

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای بهمن زبردست

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۲۱/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۲/۲۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره ۲۱/۹۹/۲۱۰-۱۳۹۹/۲/۲۷ معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند در بخشنامه مورد اعتراض ابتدا به درستی ذکر شده « ادغام یا ترکیب تجاری، اجتماعی واحدها یا فعالیت های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزارشگری 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 تاسیس شده به ارزش دفتری در زمره خرید و فروش تلقی نشده و یا خدماتی ارائه نمی شود. 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 نمی شود در صورت انتقال دارایی های 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 می شود.» 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 تلقی شود، حتی اگر به ارزش دفتری باشد هم مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده است و اگر از مصادیق انجام معامله موضوع ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نشود هم ولو به بیش از ارزش دفتری باشد مشمول پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده نیست و نحوه ارزشیابی این داراییها به ارزش دفتری یا بیش از آن مطلقاً تاثیری 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 آیین نامه 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 می شود» هم، چنین حکمی استنباط نمی شود که ترکیب و ادغام به بهای دفتری، معامله نیست. اما اگر به بیش از بهای دفتری باشد معامله محسوب می شود. 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 داشته، با توجه به تزییع حقوق مودیان 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 ۱۳۹۹/۲/۲۷-۲۱/۹۹/۲۱۰:

« نظر 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 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ مقرر می دارد:

ادغام یا ترکیب تجاری، اجتماع واحدها یا فعالیت های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزارشگری است و انتقال کلیه داراییها از جمله حقوق و تعهدات دارایی، دیون و مطالبات به شرکت موجود یا تاسیس شده به ارزش دفتری در زمره خرید و فروش تلقی نشده و یا خدماتی ارائه نمی شود، 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 نمی شود.

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 می شود.» معاون حقوقی و فنی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور "

در پاسخ به شکایت مذکور، مدیرکل دفتر حقوقی و قراردادهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۴۰۰/۷/۲۸-د/۴۴۶۲۰/۲۱۲ توضیح داده است که:

" مطابق مواد ۱، 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 می باشند و وفق ماده ۴ قانون مزبور، عرضه کالا از طریق هر نوع معامله (اعم از صلح، هبه و ...) مشمول مالیات و عوارض می باشد. از طرفی به موجب ماده ۱۴ قانون یاد شده « ماخذ محاسبه مالیات و عوارض، بهای کالا یا خدمات مندرج در صورتحساب خواهد بود. 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 بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات می باشد.» مضافاً اینکه به موجب بند (ح) ماده ۱ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم (به شماره ۴۶۳۷۸/۳۹۴۹/۲۰۰ - ۱۳۹۵/۳/۱۸ 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 می شود. 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 شرکت های موجود و یا تاسیس شده انجام پذیرفته باشد، این نوع انتقال صرفاً به جهت مستند سازی داراییها صورت گرفته و ماهیت وجوه ثبت شده (ماخذ ارزش دفتری) نرخ بهای کالاها و خدمات نمی باشد، 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 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم) نمی باشد و «معامله» محسوب نمی گردد. به 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 می باشد و از آنجایی که انتقال داراییها به ارزش دفتری به شرکت جدید یا موجود، مابه التفاوتی را ایجاد نموده و از مصادیق ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده تلقی نمی گردد، مشمول مالیات و عوارض موضوع قانون یاد شده نخواهد بود و ادارات امور مالیاتی جهت رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت های 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 شرکت های موجود و یا تاسیس 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 آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم) می باشد. 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، ۴ و ۱۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و بند (ح) ماده ۱ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم (به شماره ۴۶۳۷۸/۳۹۴۹/۲۰۰ - ۱۳۹۵/۳/۱۸ 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 شاکی را دارد."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۰/۱۱/۹ 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 هیأت عمومی

براساس مواد ۱، ۳ و ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، عرضه کالاها و ارائه خدمات به غیر در قبال مابه 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 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، اقلام 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 رای 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 مآلاً 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 غیر باشد و یا ناظر به خود فرد باشد، بنابراین آن بخش از بخشنامه شماره ۲۱۰/۹۹/۲۱-۲۷/۲/۱۳۹۹ 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. /

حکمتعلی مظفری

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری