



شماره بخشنامه : 21

تاریخ : ۱۳۹۷/۰۱/۲۱

موضوع	ابطال ماده 8 آیین نامه اجرایی بند (ز) ماده (11) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره 272430/ت31042-هـ 8/9/1383 هیات وزیران
	<p>کلاس پرونده: 360/95</p> <p>شاکی: شرکت عمران و مسکن ایران (سهامی خاص)</p> <p>موضوع: ابطال ماده 8 آیین نامه اجرایی بند (ز) ماده (11) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم موضوع تصویب نامه شماره 272430/ت31042-هـ 8/9/1383 هیات وزیران</p> <p>تاریخ رأی: سه شنبه 6 شهریور 1397</p> <p>شماره دادنامه: 21</p> <p>بسم الله الرحمن الرحيم</p> <p>شماره دادنامه: 21</p> <p>تاریخ دادنامه: 21/1/1397</p> <p>کلاس پرونده: 95/360</p> <p>مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>شاکی: شرکت عمران و مسکن ایران (سهامی خاص)</p> <p>موضوع شکایت و خواسته: ابطال مواد (3) و (5) و قسمت آخر ماده (8) آیین نامه اجرایی مذکور (موضوع تصویب نامه شماره 272430/ت31042-هـ 8/9/1383 هیات وزیران)</p> <p>گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال مواد (3) و (5) و قسمت آخر ماده (8) آیین نامه اجرایی بند (ز) ماده (11) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع تصویب نامه شماره 272430/ت31042-هـ 8/9/1383 هیات وزیران) را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:</p> <p>" اعضای محترم هیأت عمومی دیوان عدالت اداری</p> <p>احتراما، در اجرای مفاد ماده (80) قانون دیوان عدالت اداری به دلایل مشروحه در ذیل تقاضای ابطال مفاد مواد (3) و (5) و</p>

قسمت آخر ماده (8) آیین نامه اجرایی ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم صادره به شماره 27243/ت31042-هـ/8/9/1383 که به موجب بخشنامه شماره 16467/3908-211-1383/25/9 ابلاغ گردیده است را دارد:

1- به موجب مفاد بندهای ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مقررات و نحوه ادغام شرکتهای تعیین تکلیف گردیده است.

2- به صراحت بند (ج) ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم 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.

2-1- با توجه به اینکه در بند (ج) مذکور هیچگونه استثنایی در نظر گرفته نشده است، لذا با وضع مقررات و در واقع با وضع قانون در آیین نامه نمی توان مفاد بند (ج) مذکور را لغو و ابطال نمود.

3- به موجب مفاد ماده (3) آیین نامه اجرایی مذکور آخرین مدیران شرکتهای ادغام شونده مکلف به تسلیم مدارک و گزارش حسابرسی حسابدار رسمی ظرف یک ماه پس از اتخاذ تصمیم نهایی برای ادغام شده اند. مفاد این ماده به دلایل زیر به کلی برخلاف مقررات مذکور در ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و در واقع اقدام به وضع قانون جدید می باشد.

3-1- اولاً: به موجب مفاد ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم هیچگونه وظیفه ای به عهده آخرین مدیران شرکتهای ادغام شونده واگذار نشده است. بلکه به موجب مفاد بند (و) ماده (111) قانون مالیاتها کلیه تعهدات و تکالیف مالیاتی شرکتهای ادغام شونده یا ترکیب شده به عهده شرکت جدید می باشد.

3-2- قید مدت یک ماهه منظور شده در ماده (3) آیین نامه نیز مبنای قانونی در ماده (111) قانون مالیاتها ندارد و قید آن در آیین نامه در واقع وضع قانونی می باشد و وفق ماده (111) قانون مالیاتها نمی باشد.

3-3- تکلیف ارائه و تسلیم گزارش حسابرسی حسابدار رسمی نیز از تکالیف قانونی مودیان مذکور در ماده (111) قانون مالیاتها نمی باشد و در واقع با وضع قانون در آیین نامه تکلیف دیگری به عهده مودیان واگذار گردیده است.

4- همچنین است مفاد ماده (5) آیین نامه اجرایی مذکور کلاً و مخصوصاً مفید نمودن مدت یک ماهه و ارائه و تسلیم گزارش حسابرسی حسابدار رسمی بر خلاف مفاد ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم بوده و به موجب مفاد مذکور وظایفی خارج از حدود قانونی ماده (111) قانون به عهده مودیان گذارده شده است و در واقع در آیین نامه وضع قانون گردیده است.

5- همان طور که در بند (2) این شکواییه اعلام شده است به صراحت مفاد بند (ج) ماده (111) قانون مالیاتهای مستقیم 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.

5-1- با توجه به مفاد ماده (4) آیین نامه که تاریخ ادغام را تاریخ ثبت داراییها و بدهی های شرکتهای ادغام شونده در دفاتر قانونی شرکت موجود دانسته است لذا با ثبت عملیات مذکور مفاد بند (ج) ماده (111) قانون مالیاتها در مورد شرکت ادغام شده انجام پذیرفته شده است.

6- با توجه به موارد مذکور قسمت آخر مفاد ماده (8) آیین نامه اجرایی مذکور مبنی بر عدم مشمول تسهیلات موضوع ماده (111) از جمله مفاد بند (ج) بر خلاف مقررات قانونی بوده و تقاضای ابطال آن را نیز دارد. "

متن آیین نامه اجرایی در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

" ماده 1-

ماده 2-

ماده 3- آخرین مدیران شرکتهای ادغام یا ترکیب شونده، مکلفند ظرف یک ماه پس از اتخاذ تصمیم نهایی برای ادغام یا ترکیب، رونوشت صورتجلسات نهایی و فهرست اسامی شرکا یا سهامداران و میزان سهم الشرکه یا سهام آنان و صورت داراییها و بدهیها را همراه گزارش یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی راجع به تعیین قیمت روز سهام یا سهم الشرکه در تاریخ مزبور به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

ماده 4-

ماده 5- مدیران شرکت موجود یا شرکت جدید مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ ادغام یا ترکیب، مستندات مربوط به ثبت

تغییرات حاصل از ادغام یا ترکیب در شرکت موجود و یا ثبت شرکت جدید در اداره ثبت شرکتها و فهرست خلاصه انتقالات انجام شده (شامل داراییها و بدهیها) و فهرست تعداد سهام یا میران سهم شرکتی که در قبال انتقال داراییها و بدهیها به هر یک از سهامداران یا شرکای شرکتهای ادغام شونده تخصیص می یابد را همراه گزارش یکی

از اعضای جامعه حسابداران رسمی راجع به تعیین بهای روز سهام یا سهم شرکتی موجود یا شرکت جدید به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

ماده 6-.....

ماده 7-.....

ماده 8- عدم رعایت مقررات ماده (111) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم-مصوب 1380- و آیین نامه حسب مورد موجب عدم شمول تسهیلات موضوع ماده قانونی یاد شده نسبت به شرکتهای ادغام شونده خواهد بود. "

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست معاونت امور حقوقی دولت [حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور] به موجب لایحه شماره 4/3/1396-24928/30357 توضیح داده است که:

" جناب آقای دربین

مدیرکل محترم هیأت عمومی و هیأتهای تخصصی دیوان عدالت اداری

با سلام و احترام

بازگشت به ابلاغیه شماره 950905800000199 (کلاسه 95/360)، موضوع ارسال نسخه دوم درخواست شرکت عمران و مسکن ایران، به خواسته « ابطال مواد 3 و 5 و قسمت آخر ماده 8 آیین نامه اجرایی بند (ز) ماده 111 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم (تصویب نامه شماره 2/27243/ت31042-هـ-8/9/1389 هیأت وزیران)» به استحضار می رساند:

1- ماده 111 قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحی مصوب 1380) ناظر به برخی احکام مربوط به شرکتهایی است که از ترکیب شرکتهای سابق، به صورت شرکت جدید تاسیس شده و یا اینکه شرکتهای سابق در آن ادغام و ترکیب می شوند، بدهی است، احکام قانونی مقرر در خصوص مدیران شرکتهای سابق (نظیر برخی مسئولیتهای تضامنی مقرر در ماده 198 قانون مالیاتهای مستقیم در رابطه با عملکرد مدیران اشخاص حقوقی سابق در دوران مدیریت آنها و ...)

همچنان به قوت خود باقی است و حکم مقرر در ماده 111 مزبور نافذ اتخاذ تمهیدات لازم توسط سازمان امور مالیاتی کشور جهت اخذ اسناد و اطلاعات لازم از مدیران شرکتهای سابق نمی باشد.

2- علاوه بر اینکه قانونگذار در ماده 111 قانون مورد اشاره، تصویب آیین نامه اجرایی این ماده را بر عهده هیأت وزیران قرار داده است، همچنین برابر ماده 219 همان قانون نیز « ... نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیتهای هر یک از ماموران مالیاتی و ادراه امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون ...» را منوط به آیین نامه اجرایی دولت نموده است لذا مقرر مطروحه در چارچوب اختیارات قانونی هیأت وزیران می باشد.

3- قانونگذار در انجام اصلاحات اخیر قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب 1394)، در ماده 169 مکرر مقرر نموده « به منظور شفافیت فعالیتهای اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مودیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می شود». همچنین در این ماده ضمن بر شمردن موارد مفصلی از اطلاعات قابل ارائه موصوف، در تبصره (1) همان ماده مقرر می دارد: « کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت، نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه ای و معاملات داراییهای مذکور می باشند موظفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می دارد اطلاعات مربوط را به آن سازمان ارائه دهند متخلف از مفاد حکم این تبصره علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مودی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه ای معادل یک دوم تا دو برابر مالیات پرداخت شده خواهد بود». با توجه به این موضوع، تکلیف مدیران سابق در ارائه اطلاعات خواسته شده قانونی به سازمان امور مالیاتی کشور از جمله تکلیف مورد نظر شاکی در ماده 3 آیین نامه اجرایی معترض عنه، در هر حال مبتنی بر موازین قانونی می باشد.

4- با توجه به توضیحات ارائه شده ایراد شاکی در رابطه با ماده 5 آیین نامه (مهلت یک ماهه مدیران شرکت موجود یا جدید به ارائه مستندات مربوط به ثبت تغییرات حاصله، ارائه گزارش یکی از اعضای جامعه حسابداران رسمی و ...) نیز مغایرتی با ماده 111 قانون نداشته و خارج از حدود اختیارات هیأت دولت در وضع مقرر و تعیین شیوه و چگونگی اجرای احکام قانونی مربوطه نمی باشد.

5- در خصوص ایراد دیگر شکای به قسمت آخر ماده 8 آیین نامه (عدم شمول تسهیلات مقرر در ماده 111 مزبور، در صورت عدم رعایت مفاد قانون و آیین نامه) لازم به ذکر است، مفهوم دیگر ادعای شکای آن است که در صورت عدم رعایت موازین قانونی، امکان استفاده از تسهیلات مقرر به قوت خود باقی باشد که این ادعا محل ایراد بوده و بدیهی است هرگونه استفاده از تسهیلات مقرر صرفاً در موارد رعایت موازین قانونی خواهد بود. در خاتمه با توجه به موارد معنونه، صدور تصمیم شایسته مبنی بر رد شکایت مطروحه مورد استدعاست. "

در اجرای ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392، پرونده به هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری ارجاع شد و هیأت مذکور در خصوص خواسته شکای مبنی بر تقاضای ابطال مواد (3) و (5) و قسمت آخر ماده (8) آیین نامه اجرایی مذکور (موضوع تصویب نامه شماره 272430/ت31042-هـ-8/9/1383 هیأت وزیران) مواد 3 و 5 آیین نامه مورد شکایت را خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات ندانسته است و به استناد بند (ب) ماده 84 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 به موجب دادنامه شماره 17/11/1396-291 رأی به رد شکایت شکای صادر کرده است. رأی مذکور به علت عدم اعتراض از سوی رئیس دیوان عدالت اداری و یا ده نفر از قضات دیوان عدالت اداری قطعیت یافته است.

پرونده جهت رسیدگی به قسمت آخر ماده (8) آیین نامه اجرایی مذکور در دستور کار هیأت عمومی قرار گرفت.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ 21/1/1397 با حضور رئیس و معاونین دیوان عدالت اداری و روسا 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

مطابق ماده 111 قانون مالیاتهای مستقیم مقرر شده « شرکتهایی که با تاسیس شرکت جدید یا با حفظ شخصیت یک شرکت، بر هم ادغام یا ترکیب می شوند از لحاظ مالیاتی مشمول مقررات زیر می باشند؛ الف- تاسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه شرکت موجود تا سقف مجموع سرمایه های ثبت شده شرکتهای ادغام یا ترکیب شده از پرداخت دو در هزار حق تمبر موضوع ماده 48 قانون معاف است. ب- انتقال داراییهای شرکتهای ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود حسب مورد به ارزش نقدی مشمول مالیات مقرر در این قانون نخواهد بود. ج- 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. ...» نظر به اینکه در ماده 8 آیین نامه اجرایی بند (ز) ماده 111 قانون مالیاتهای مستقیم معافیت دوره انحلال و انتقال داراییهای شرکتهای ادغام یا ترکیب شده به رعایت همین آیین نامه مقید شده است بنابراین ماده 8 آیین نامه مورد شکایت، مغایر قانون فوق الذکر بوده و مستند به بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود./

محمدکاظم بهرامی

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

