



موضوع	رای شماره ۱۶۹۹ و ۱۷۰۰ مورخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال تصویب نامه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیأت وزیران و ابطال بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور)
<p>بسم الله الرحمن الرحيم شماره دادنامه: ۱۷۰۰-۱۶۹۹ تاریخ دادنامه: ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ شماره پرونده: ۹۸۰۴۲۹۶ - ۹۸۰۳۳۸۰ مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداریشاکیان: سازمان بازرسی کل کشور و آقای بهمن زبردستموضوع شکایت و خواسته: ابطال تصویب نامه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیأت وزیران و ابطال بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشورگردش کار: شاکیان به موجب شکایت نامه و دادخواستی جداگانه، ابطال تصویب نامه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیأت وزیران و ابطال بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده اند.الف: شکایت سازمان بازرسی کل کشور «حجت الاسلام و المسلمین جناب آقای بهرامیریس محترم دیوان عدالت اداریسلام علیکماحتراماً مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیأت وزیران در خصوص منظور شدن سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید به حساب مالیات های قطعی شده و بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی که اجرای مصوبه مذکور را به ادارات امور مالیاتی ابلاغ نموده است، از جهت انطباق با قانون در این سازمان مورد بررسی قرار گرفته که نتیجه آن به شرح زیر جهت استحضار و اقدام شایسته قانونی اعلام می شود:۱- طبق تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید (مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶) سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیات های قطعی شده این شرکت ها منظور شده بود که با تصویب قانون مالیات های مستقیم (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) و بر اساس مفاد ماده ۲۷۳ قانون مذکور؛ کلیه قوانین و مقررات از جمله تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید نیز لغو گردیده است و سازمان امور مالیاتی کشور مراتب را طی بخشنامه شماره ۱۵۴۲۸/۲۰۰-ص/۱۳۹۲/۹/۲ به ادارات امور مالیاتی ابلاغ نموده است.۲- حسب درخواست ابطال بخشنامه فوق الذکر توسط شرکت عمران شهر جدید گلپهار، هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری، به موجب دادنامه ۱۳۹۶/۱۰/۳۰-۲۲۸ اعلام می نماید: «نظر بر اینکه تبصره ذیل ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ بوده و ماده ۲۷۳ قانون یاد شده مؤخر بر آن و ناسخ تبصره قانونی است و ... لذا بخشنامه مورد شکایت در تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن بوده، خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ رای به رد شکایت صادر و اعلام می کند.»۳- هیأت وزیران طی مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ مجدداً، قسمت آخر تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید (مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶) را جهت اجرا ابلاغ و سازمان امور مالیاتی نیز طی بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ اجرای آن را به ادارات امور مالیاتی ابلاغ می نماید. از آن جایی که تبصره مذکور به شرح فوق و در اجرای ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم نسخ گردیده و این موضوع به تأیید هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری نیز رسیده است، مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ-۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیأت وزیران و بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰-۱۳۹۸/۰۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی مغایر با قانون و خارج از حدود اختیارات مراجع مذکور می باشد که ابطال آنها در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (به صورت فوق العاده و خارج از نوبت) مورد درخواست می باشد. مزید امتنان است دستور فرمایید از نتیجه اقدام و تصمیم متخذه این سازمان را مطلع نمایند.ب: دادخواست آقای بهمن زبردستریاست محترم دیوان عدالت اداریبا سلام و احترام، ضمن تقدیم تصویب نامه مذکور، به استحضار می رساند که در آن، به پیشنهاد معاونت حقوقی رییس جمهور و به استناد اصل ۱۳۴ قانون اساسی مقرر شده: «در اجرای تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید-مصوب ۱۳۸۰- سرمایه گذاری از منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیاتهای قطعی شده شرکت منظور خواهد شد.» اما چنان که در رای شماره دادنامه ۱۳۹۶/۱۱/۲-۲۲۸ هیأت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری به درستی ذکر شده، این تبصره، با تصویب ماده ۲۷۳ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم نسخ «و از طرفی در قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مصادیق معافیت مالیاتی و هزینه های قابل قبول مشخص گردیده و به شرح ماده ۲۷۳ قانون موصوف الذکر قوانین مغایر لغو شده است.» پس اصولاً اجرای این تبصره نسخ شده مبنای قانونی ندارد. استناد به اصل ۱۳۴ قانون اساسی نیز که به نظر می رسد اشاره به اختلاف نظر میان وزارت های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی در این خصوص دارد، به دلیل مغایرت مصوبه با ماده ۲۷۳ مارالذکر، نمی تواند مستند چنین تصویبی شود. همچنین به نظر می رسد که متن مصوبه مغایر اصل ۱۳۸ قانون اساسی، از جهت مغایرت با ماده ۲۷۳ پیش گفته و نیز مغایر اصل ۵۱ قانون اساسی است، چرا که وفق ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، اختیارات هیأت وزیران صرفاً در حد تصویب قابل قبول بودن هزینه ها از نظر مالیاتی بوده اما اگر چنین تصویب شود که انجام هزینه های «به حساب مالیاتهای قطعی شده شرکت منظور خواهد شد. این امر در مغایرت با اصل ۵۱ پیش گفته خواهد بود. گرچه تصویب این معافیت از سر مصلحتی بوده، اما از آنجا که هیچ</p>	

مصلحتی بالاتر از رعایت قانون نیست و هیات وزیران ضمن وصول مالیات قانونی از این شرکتها، امکان کمک به آنها جهت ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی را در قالب بودجه های سالیانه داشته، حتی خود نیز از محل وصول مالیات قادر به ساخت چنین فضاهایی است، لذا با اتخاذ ملاک از رای شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲-۲۲۸ هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری و با توجه به مغایرت مصوبه مورد اعتراض با ماده ۲۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم و اصول ۵۱، ۱۳۸ و ۱۳۴ قانون اساسی، از آن مقام عالی درخواست ابطال مصوبه مذکور را دارم.» متن مقررده های مورد اعتراض به شرح زیر است: «- تصویب نامه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ/۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیات هیات وزیران تصویب نامه در خصوص سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی وزارت امور اقتصادی و دارایی-وزارت راه و شهرسازی- وزارت کشور هیات وزیران در جلسه ۱۳۹۷/۱۲/۱۹ به پیشنهاد شماره ۱۳۹۷/۱۲/۱-۲۷۲۲۸/۱۶-۵۶۸ معاونت حقوقی رییس جمهور و به استناد اصل یکصد و سی و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب کرد: در اجرای تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید -مصوب ۱۳۸۰- سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیات های قطعی شده شرکت منظور خواهد شد. اسحاق جهانگیری- معاون اول رییس جمهور»- بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰۰- ۱۳۹۸/۲/۳۱ سازمان امور مالیاتی کشور ارسال مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ/۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیات محترم وزیران در خصوص تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید -مصوب ۹۸ تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید سمخاطبان/ذینفعان امور مالیاتی شهر و استان تهران ادارات کل امور مالیاتی موضوع مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ/۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیات وزیران در خصوص تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید به پیوست تصویب نامه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ/۱۳۹۷/۱۲/۲۲ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۲ هیات وزیران در خصوص تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید که در ویژه نامه شماره ۱۱۳۸ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۶ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران به چاپ رسیده است به شرح زیر ارسال می گردد: «در اجرای تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰، سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیات های قطعی شده شرکت منظور خواهد شد.» در اجرای مصوبه مذکور سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت های عمران شهرهای جدید برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی بر اساس تبصره ذیل ماده ۳۰ آیین نامه داخلی هیات دولت مصوب ۱۳۹۸/۹/۸ پانزده روز پس از درج در روزنامه رسمی کشور (۱۳۹۸/۱/۱۲ به بعد) به حساب مالیات قطعی شده شرکت های موصوف منظور خواهد شد. محمد قاسم پناهی - سرپرست سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور، مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۱۸۵۷۲/۲۱۲-د/۱۸۵۷۲/۲۱۲-ت/۱۳۹۸/۴/۱۷ توضیح داده است که: «قانونگذار به موجب ماده (۲۷۳) «قانون اصلاحی مالیات های مستقیم» مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بیان داشته «تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود و کلیه اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ به بعد باشد نیز از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول این قانون خواهند شد. از تاریخ اجرای این قانون کلیه قوانین و مقررات مغایر به استثنای احکام مالیاتی در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در دوران برنامه مزبور و نیز ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ و استفساریه مصوب ۱۳۷۴/۱/۲۱ قانون اخیرالذکر لغو می گردد. این حکم شامل قوانین و مقررات مغایری که مشمول قوانین و مقررات عمومی به آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است نیز می باشد» و از طرفی مطابق قسمت اخیر تبصره ماده ۵ «قانون ایجاد شهرهای جدید» مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶: «... سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیات های قطعی شده شرکت منظور خواهد شد.» از آنجا که منطوق ماده ۲۷۳ قانون اصلاحی مالیات های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ ناظر بر لغو کلیه قوانین و مقررات مغایر می باشد. بنابراین با توجه به اینکه «قانون ایجاد شهرهای جدید» مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ می باشد، مغایر ماده ۲۷۳ فوق الذکر قابل تسری به کلیه مواد قانونی مغایر با آن قانون، از جمله ترجیح مندرج در تبصره ذیل ماده ۵ آن قانون در خصوص منظور نمودن سرمایه گذاری از محل منابع داخلی شرکت شهرهای جدید برای ایجاد فضای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و ... به حساب مالیات های قطعی شده شرکت به عنوان پیش پرداخت مالیات های قطعی شده نیز خواهد بود. چرا که ترجیح مقرر در ماده اخیرالذکر در نهایت نوعی معافیت مالیاتی برای شرکت های مذکور محسوب گردیده که با روح و مقررات «قانون اصلاحی مالیات های مستقیم» منافات دارد، با توجه به مراتب فوق مفاد ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون مزبور لغایت پایان سال ۱۳۸۰ قابلیت اجرا داشته و پس از آن تاریخ، از آنجا که در مغایرت با مفاد ماده ۲۷۳ قانون اصلاحی مالیات های مستقیم» مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ می باشد، منسوخ و غیر قابل اجرا تلقی می گردد. شایان ذکر است در راستای ایجاد وحدت رویه و اجرای صحیح قوانین و مقررات مالیاتی، بخشنامه شماره ۱۵۴۲۸/۲۰۰-ص/۱۳۹۲/۹/۲ مبنی بر لغو تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید، از طرف این سازمان صادر و ابلاغ شده است. بخشنامه مذکور در دیوان عدالت اداری مورد شکایت واقع شده و هیات عمومی دیوان عدالت اداری به موجب رای صادره طی دادنامه شماره ۲۲۸-۱۳۹۶/۱۰/۳۰، با توجه به اینکه تبصره ذیل ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ بوده و ماده (۲۷۳) قانون یاد شده مؤخر بر آن و ناسخ تبصره قانونی مذکور است، ضمن اعلام نسخ تبصره یاد شده، بخشنامه مورد شکایت را در جهت تبیین حکم مقنن و شیوه های اجرایی آن تشخیص داده و آن را خلاف قانون و خارج از اختیار ندانسته است. مصوبه شماره ۱۷۳۰۸۵/ت/۵۶۳۴۲-هـ/۱۳۹۷/۱۲/۲۲-۵۶۳۴۲ هیات وزیران به پیشنهاد شماره ۱۳۹۷/۱۲/۱۹-۱۶-۵۶۸ معاونت حقوقی رییس جمهور و به استناد اصل (۱۳۴) قانون اساسی و در اجرای تبصره ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰ تصویب شده است. با عنایت به تبصره ماده (۳۰) آیین نامه داخلی هیات دولت « مصوباتی که علاوه بر دستگاه های اجرایی و کارکنان آنان برای سایر مردم حق و تکلیف ایجاد می نماید، ۱۵ روز پس از انتشار در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران لازم الاجرا است. مگر آن که در خود مصوبه زمان یا کیفیت خاصی برای اجرای آن پیش بینی شده باشد.» بخشنامه مورد شکایت در راستای ابلاغ مصوبه هیات وزیران صادر شده است و پاراگراف سوم بخشنامه مورد شکایت تنها در تبیین تبصره مذکور بوده فلذا خلاف قوانین و مقررات نمی باشد. در پاسخ به شکایت مذکور معاون امور حقوقی دولت به موجب لایحه

شماره ۱۳۹۹/۵/۲۰-۵۵۳۶۲/۴۲۷۰۷ توضیح داده است که: «استدلال اصلی شکایت این است که ماده ۲۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مؤخر از ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ تصویب شده و کلیه قوانین مغایر را لغو کرده است و نظر به اینکه بر همین مبنا رای شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲-۲۲۸ هیات تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان نیز صادر شده است، در نتیجه مصوبه مورد شکایت که در اجرای ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید صادر شده است را مغایر قانون تلقی و درخواست ابطال آن را نموده اند. در دفاع از مصوبه دولت توجه به نکات زیر ضروری است: ۱- با توجه به اینکه در قسمت اخیر تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ مقرر شده است: «سرمایه گذاری از منابع داخلی شرکت برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیاتهای قطعی شده شرکت منظور خواهد شد.» و مطابق ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم صرفاً قوانین مغایر لغو شده است، در نتیجه با لحاظ اینکه در قانون مالیات های مستقیم حکمی مغایر برای نحوه حساب سرمایه گذاری در شهرهای جدید وضع نشده است، بنابراین حکم ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید همچنان به قوت خود باقی است. ۲- نظر به ضرورت ایجاد مراکز آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی از جمله مدارس و مساجد برای شهرهای جدید، قانونگذار نحوه سرمایه گذاری برای احداث این فضاها را پیش بینی نموده است. بدیهی است ایجاد شهر بدون داشتن فضاهای یاد شده مشکلات فراوان برای ساکنین آن شهر ایجاد می نماید و از جهت منطقی قانونگذار در فاصله زمانی حدود یک ماه از تصویب قانون ایجاد شهرهای جدید در تاریخ ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ با وضع ماده ۲۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مقام حذف ساز و کار تأمین این نیاز مهم در شهرهای جدید نبوده است. ۳- قانون تنقیح قوانین مالیاتی مصوب ۱۳۹۶ (بعد از ۱۶) سال از زمان تصویب ماده (۲۷۳) قانون مالیاتهای مستقیم و ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید) در مقام احصاء قوانین معتبر و منسوخ مالیاتی بوده است و به صراحت در ماده واحده فهرست قوانین منسوخ اعم از ضمنی و صریح را معین نموده است و ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید را از موارد منسوخ تعیین نکرده و این خود به طور روشن تأکیدی بر اعتبار ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید دارد. ۴- در موارد مشابه مانند تبصره (۳) ماده واحده قانون احداث پروژه های بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانکها و سایر منابع ملی و پولی کشور مصوب ۱۳۶۶/۲۴/۸ نیز هزینه های موضوع تبصره به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی شده است، با لحاظ اینکه قانونگذار در ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ موارد به هزینه گرفتن درآمدها را تعیین و در عین حال مطابق ماده (۱۴۷) قانون مالیاتهای مستقیم سایر هزینه ها به موجب حکم قانون را به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی نموده است، بر همین مبنا در قانون تنقیح قوانین مالیاتی نام قانون احداث پروژه های عمرانی ... نیز جزء موارد منسوخه صریح و ضمنی ذکر نشده است. ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر می دارد: «ماده ۱۴۷- هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصابهای مقرر باشد. در مواردیکه هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصابهای مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیات وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.» ۵- ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید مغایرتی با اصل پنجاه و یکم (۵۱) قانون اساسی به نحوی که در دادخواست شماره پرونده ۹۸۰۹۹۸۰۹۰۵۸۰۲۵۸۶ ذکر شده، ندارد. توضیح آن که اولاً ماده (۵) ناظر به معافیت مالیاتی نیست و ثانیاً حتی اگر هم بر فرض محال، ناظر به معافیت مالیات باشد با تصویب قانونگذار در زمره مصادیق حکم اخیر اصل پنجاه و یکم (۵۱) قرار می گیرد و مغایرتی متصور نیست. توجه به این نکته ضروری است که بنا بر اصل پنجاه و یکم (۵۱) قانون اساسی نیز معافیت های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ لغو نگردیده است. علاوه بر اینکه مطابق قانون دیوان عدالت اداری امکان صدور رای جدید توسط دیوان عدالت اداری به خصوص با توجه به مواردی که نوعاً ذکر شده از جمله قانون تنقیح قوانین مالیاتی وجود دارد. ۶- در رای صادره از سوی هیات تخصصی دیوان عدالت اداری قانون تنقیح قوانین مالیاتی مورد توجه قرار نگرفته است و منافات نداشتن حکم ماده (۵) قانون ایجاد شهرهای جدید با قسمت اخیر ماده (۱۴۷) قانون یاد شده، هزینه های موضوع این ماده جزء هزینه های قابل قبول تلقی می گردد اشاره ای نگردیده است. « هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۹/۱۱/۱۴ با حضور 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 چند به موجب قسمت اخیر تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید مصوب ۱۳۸۰/۱۰/۱۶: «سرمایه گذاری از منابع داخلی شرکت برای ایجاد فضاهای آموزشی، خدماتی، فرهنگی و مذهبی به حساب مالیات های قطعی شده شرکت منظور خواهد شد»، ولی بر مبنای ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی مقرر شده: «از تاریخ اجرای این قانون کلیه قوانین و مقررات مغایر به استثنای احکام مالیاتی مقرر در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در دوران برنامه مزبور و نیز ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ و استفساریه مصوب ۱۳۷۴/۱/۲۱ قانون اخیرالذکر لغو می گردد»، لذا با توجه به عدم پیش بینی معافیت مقرر در قسمت اخیر تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید در قانون مالیات های مستقیم، حکم مقرر در تبصره مذکور با وضع ماده ۲۷۳ قانون مالیات های مستقیم نسخ شده و این امر در بخشنامه شماره ۱۳۹۲/۹/۲-ص/۱۵۴۲۸/۲۰ سازمان امور مالیاتی کشور و دادنامه شماره ۱۳۹۶/۱۱/۲-۲۲۸ هیات تخصصی اقتصادی مالی دیوان عدالت اداری نیز مورد تأیید قرار گرفته است. بنا بر مراتب مصوبه شماره ۱۳۹۷/۱۲/۲۲-هـ-۵۶۳۴۲/ت/۱۷۳۰۸۵ هیات وزیران و بخشنامه شماره ۱۴/۹۸/۲۰-۱۳۹۸/۲/۳۱- سازمان امور مالیاتی کشور که متضمن تأیید مجدد معافیت مقرر در قسمت اخیر تبصره ماده ۵ قانون ایجاد شهرهای جدید است، خلاف قانون و خارج از اختیار وضع شده و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و ماده ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ ابطال می شود. مرتضی علی اشراقی - هیات عمومی دیوان عدالت اداری - معاون قضایی دیوان عدالت اداری

