



رای شماره ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۲۱۶۷۶۸ مورخ ۱۴۰۴/۰۵/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۷۰۰/۴۴۴۳۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۳ وزارت آموزش و پرورش)

شماره دادنامه: ۱۴۰۴۳۱۳۹۰۰۰۱۲۱۶۷۶۸

تاریخ دادنامه: ۱۴۰۴/۵/۲۱

شماره پرونده: ۰۲۰۴۴۲۰

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: خانم شهناز نصرت الهی

طرف شکایت: وزارت آموزش و پرورش

موضوع شکایت و خواسته: ابطال دستورالعمل شماره ۷۰۰/۴۴۴۳۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۳ وزارت آموزش و پرورش

گردش کار: شاکی به موجب دادخواستی ابطال دستورالعمل شماره ۷۰۰/۴۴۴۳۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۳ وزارت آموزش و پرورش را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" به استحضار می رساند وزارت آموزش و پرورش با ابلاغ دستورالعمل مورد شکایت برخلاف ماده ۱۸ قانون جوانی جمعیت، بند (ص) تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ سازمان امور مالیاتی، مادران شاغل [اداری] فرزند سوم به بعد را از مفاد ماده ۱۸ قانون جوانی جمعیت مبنی بر معافیت ۱۵ درصدی مالیات بر حقوق به ازای هرفرزند محروم نموده است. تقاضای ابطال به شرح ستون خواسته مورد استدعاست."

متن مقرر در مورد شکایت به شرح زیر است:

" شماره نامه: ۷۰۰/۴۴۴۳۱

تاریخ: ۱۴۰۲/۳/۱۳

دستورالعمل و راهنمای قانون معافیت مالیاتی جوانی جمعیت

با عنایت به ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت مصوب ۱۴۰۰/۸/۱۹ مجلس محترم شورای اسلامی، بند (ص) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲ و بند ۹ دستورالعمل امور مالیاتی به شماره ۳۷۴۲/۲۱۰

ص مورخ ۱۴۰۲/۳/۷ نحوه اعمال معافیت موضوع این قانون برای فرزندان سوم به بعد که تاریخ تولد آنها بعد از تصویب این قانون می باشد به شرح ذیل اعلام می گردد.

نوع فعالیت قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت - میزان فعالیت سالانه علاوه بر موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم بند (و) تبصره ۱۲ قانون بودجه ۱۴۰۲ - سقف معافیت سالانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم در قانون جوانی جمعیت - سقف معافیت ماهانه موضوع ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم در قانون جوانی جمعیت - کد معافیت مالیاتی در سامانه حقوق و دستمزد - ترکیب جوانی جمعیت یا کمتر توسعه یافته با معافیت معلولان (معافیت ۵۰ درصد) - ترکیب جوانی جمعیت با کمتر توسعه یافته و معافیت معلولان (معافیت ۷۵ درصد)

فرزند سوم - ۱۵ درصد - ۱/۳۸۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۱۵/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۵ - ۱۸ - ۲۱.

فرزند سوم و چهارم - ۳۰ درصد - ۱/۵۶۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۳۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۶ - ۱۹ - ۲۲.

فرزند سوم، چهارم و پنجم - ۴۵ درصد - ۱/۷۴۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۴۵/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۷ - ۲۰ - ۲۳.

توضیح ۱: معافیت مالیاتی موضوع قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت فقط برای سرپرست خانواده مشمول دریافت حق اولاد قابل اعمال است.

توضیح ۲: مطابق بند ۹ بخشنامه امور مالیاتی به شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۵ مورخ ۱۴۰۲/۲/۲۷ معافیت موضوع این قانون فقط برای فرزندان سوم و بیشتری که پس از تصویب این قانون (آبان سال ۱۴۰۰ به بعد) متولد شده اند تعلق خواهد گرفت.

توضیح ۳: اگر فردی قبل اجرای قانون دارای سه فرزند باشد و فرزند چهارم وی بعد از اجرای این قانون متولد شود می تواند از معافیت ۱۵ درصدی برخوردار شود.

توضیح ۴: جهت استفاده از کدهای مالیاتی این قانون بعد از گرفتن فرم درخواست و تأیید امور اداری و مدیریت منطقه می بایست در فرم مشخصات پرسنلی ضمن انتخاب کد مالیاتی مربوطه حتماً تاریخ اجرا مربوط به این کد مالیاتی را انتخاب کنید.

توضیح ۵: معافیت مالیاتی ماده ۹۲ قانون مالیات های مستقیم (مناطق کمتر توسعه یافته) و ماده ۲ آیین نامه اجرایی قانون حمایت از معلولان مورخ ۱۳۹۸/۹/۹ برای افرادی که مشمول هستند در محاسبه مالیات نهایی لحاظ خواهد شد."

در پاسخ به شکایت مذکور، سرپرست دفتر حقوقی، املاک و معاضدت قضایی وزارت آموزش و پرورش به موجب لایحه شماره ۸۱۰/۲۴۸۳۹۵ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۴ توضیح داده است که:

"مطابق با بند ۲ بخشنامه سازمان امور مالیاتی به شماره ۲۰۰/۱۴۰۲/۱۳ مورخ ۱۴۰۲/۶/۲۱ با موضوع «تبیین ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت و بند «ص» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کشور» و برابر نامه شماره ۲۴۴۳۸۱ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۳۰ ذی حسابی و اداره کل امور مالی وزارت متبوع، پس از اظهار نظر سازمان امور مالیاتی در بخشنامه معنونه، معافیت مالیاتی مندرج در ماده ۱۸ در حق شاکیه اجرا و اعمال شده است که تصویر فیش حقوقی

پیوست می باشد. از این رو و به دلیل منتفی شدن موجبات رسیدگی به شکایت، مستند به بند (ج) و (ت) ماده ۵۳ قانون دیوان عدالت اداری قرار رد آن مورد استدعاست.

مضاف بر آن در انتهای نامه موضوع ابطال و به منظور اقدامات اصلاحی قید شده «شایان ذکر است جهت اصلاح نگارش حقوق مرتبط با موضوع، با مرکز توسعه آموزش مجازی، فناوری و امنیت اطلاعات مکاتبه شده است». در نهایت امر نیز اصلاحات مورد نظر، معمول شده است.

یادآوری می نماید مستند به ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت - مصوب ۱۴۰۰/۴/۲۷ [۱۴۰۰/۷/۲۴]، میزان معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به ازای فرزند سوم و بیشتر، که بعد از تصویب این قانون متولد شود به ازای هر فرزند مشمول پانزده درصد (۱۵) تخفیف مشروط به تصویب آن در بودجه سنواتی می گردد. این تخفیف حداکثر سه بار قابل استفاده است.

مرقومه موضوع ابطال منحصراً یک نامه اداری بوده و از اقسام مندرج در ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری از جمله آیین نامه، نظامات و مقررات دولتی نبوده تا قابل طرح و رسیدگی در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری باشد. لذا به دلالت ماده ۸۵ اصلاحی دیوان عدالت اداری (۱۴۰۲/۲/۱۰) صدور قرار رد دادخواست مورد تقاضاست.

به موجب بند (ت) ماده ۱ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت، وزارت کشور مکلف است با همکاری مرکز آمار ایران، هر ساله به رصد مداوم میزان مولید و نرخ باروری کل، در کشور پرداخته و براساس آن پیشنهادهای لازم را در خصوص برنامه ریزی برای ارتقای وضعیت باروری در استان ها و شهرستان ها به ستاد ملی جمعیت ارائه نماید. تبصره ماده مزبور مقرر می دارد؛ اعطای کلیه امتیازات و تسهیلات این قانون مشروط به آن است که نرخ باروری شهرستان محل زادگاه پدر یا فرزند، بالای ۲/۵ نباشد. این محدودیت، شامل امتیازات و تسهیلات مذکور در مواد (۶)، (۷)، (۸)، (۱۷)، (۲۲)، (۲۳)، (۲۶)، (۴۰)، (۴۱)، (۴۳)، (۴۹)، (۶۶) و (۶۸) و همچنین مواردی که در قوانین قبلی پیش بینی شده است، نخواهد بود. به لسان دیگر در صورتی که نرخ باروری شهرستان محل زادگاه پدر یا فرزند، (با اعلام وزارت کشور) بالای ۵/۲ باشد معافیت مالیاتی مندرج در ماده ۱۸ قانون یاد شده منظور نخواهد شد.

لذا دعوی به تنهایی متوجه آموزش و پرورش نبوده و شاکی می بایست سازمان امور مالیاتی و وزارت کشور را نیز طرف دعوی قرار می داد؛ لذا با عدم حصول این امر مستند به بند (ب) ماده ۵۳ و ماده ۱۲۲ قانون دیوان عدالت اداری و بند ۴ ماده ۸۴ و ماده ۸۹ قانون آیین دادرسی در امور مدنی رد شکایت مورد تقاضاست.

با عنایت به این که قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت در تاریخ ۱۴۰۰/۴/۲۷ [۱۴۰۰/۷/۲۴] تصویب گردیده؛ لذا با توجه به متن قانون مزبور، قاعده عطف به ماسبق نشدن قوانین ماهوی و نیز ماده ۴ قانون مدنی، می بایست قایل بر

این نظر بود؛ در صورتی که فرزند سوم و فرزندان بعدی، پس از تصویب قانون متولد شده باشند معافیت (۱۵) در صد مالیات، منحصرأً برای فرزندان سوم و بعدی، لحاظ خواهد شد و شامل متولدین قبل از سال تصویب قانون (فرزندان اول و دوم) نخواهد شد. در منصوص ماده نیز به صراحت قید شده که «به ازای هر فرزند مشمول» پانزده درصد (۱۵) تخفیف مشروط به تصویب آن در بودجه سنواتی می گردد.

لازم به یاد آوری است که به موجب ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم، میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می شود.

بنا به مراتب و با تصریح به وجود ایرادات و دفاعیات به عمل آمده و با تأکید بر این موضوع که اختیارات این وزارت در مورد شکایت مطروحه با مانع قانونی مواجه نبوده و تخطی از مقررات صورت نگرفته است، رد شکایت شاکی مورد استدعاست."

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۴۰۴/۵/۲۱ با حضور رییس و معاونین دیوان عدالت اداری و رؤسا و مستشاران 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 ماده ۱۸ قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت مصوب ۱۴۰۰/۷/۲۴: «میزان معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به ازای فرزند سوم و بیشتر که بعد از تصویب این قانون متولد شود، به ازای هر فرزند مشمول پانزده درصد تخفیف مشروط به تصویب آن در بودجه سنواتی می گردد. این تخفیف حداکثر سه بار قابل استفاده است.» با عنایت به اطلاق حکم قانونگذار و این که در این حکم قانونی تفاوتی بین این که حقوق بگیر سرپرست خانوار باشد یا خیر وجود ندارد، بنابراین توضیح ۱ از دستورالعمل شماره ۷۰۰/۴۴۴۳۱ مورخ ۱۴۰۲/۳/۱۳ وزارت آموزش و پرورش که براساس آن مقرر شده است: «معافیت مالیاتی موضوع قانون حمایت از خانواده و جوانی جمعیت فقط برای سرپرست خانواده مشمول دریافت حق اولاد قابل اعمال است»، از این جهت که موجب محدود شدن حکم قانونگذار به حقوق بگیران سرپرست خانوار و محروم شدن سایر حقوق بگیران گردیده، خلاف قانون است و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می شود. این رای براساس ماده ۹۳ قانون دیوان عدالت اداری (اصلاحی مصوب ۱۴۰۲/۲/۱۰) در رسیدگی و تصمیم گیری مراجع قضایی و اداری معتبر و ملاک عمل است./

احمد رضا عابدی

رییس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری