

به نام خدا

اظهار نظر کارشناسی درباره:
« طرح استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم »



مخصوص صحن علنی

مشخصات طرح

دوره یازدهم - سال اول

شماره ثبت:

۴۳۹

شماره چاپ:

۶۴۲

تاریخ چاپ:

—

دفتر مطالعات حقوقی

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۴۰۱۷۸۹۵

تاریخ انتشار:

۱۴۰۰/۹/۲۲



مقدمه

به منظور حمایت از بخش کشاورزی در ایران به استناد ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف» دانسته شده‌اند. یکی از فعالیت‌هایی که اختلاف جدی نسبت به شمول معافیت ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بر آن وجود دارد، فعالیت‌های مربوط به تولید کمپوست قارچ است. براساس نامه‌های متعدد سازمان امور مالیاتی^۱ این فعالیت مشمول معافیت بخش کشاورزی (ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم) قرار نگرفته است. از طرف دیگر گروهی با استدلال به نقش کمپوست‌های قارچ در تهیه قارچ‌های خوراکی، تهیه و تولید آن را جزء فعالیت‌های کشاورزی و معاف از مالیات می‌دانند. این اختلاف در دیوان عدالت اداری نیز مطرح شد که هیئت تخصصی دیوان عدالت، در رأی شماره ۱۴۶ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱، این فعالیت را مشمول مالیات دانست.

این موضوع در قالب طرح «استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» در کمیسیون کشاورزی، آب، منابع طبیعی و محیط زیست مجلس شورای اسلامی مطرح شد و در تاریخ ۱۴۰۰/۰۳/۱۸ عیناً به تصویب رسید. این استفساریه بیان می‌کند: «آیا تولید کمپوست قارچ به‌عنوان بستر اصلی کشت قارچ خوراکی مشمول فعالیت‌های کشاورزی ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ بوده و از پرداخت مالیات معاف می‌باشد؟» در پاسخ به سؤال فوق، طرح حاضر تولید کمپوست قارچ را بستر اصلی کشت قارچ عنوان کرده و فعالیت کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم محسوب کرده است که از پرداخت مالیات معاف است. در ادامه به بررسی ابعاد مختلف این طرح می‌پردازیم.

بررسی طرح:

۱. قانونگذار به منظور حمایت از فعالیت کشاورزی در ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، این فعالیت را معاف از مالیات دانسته است. در مسئله طرح حاضر، نکته مهم، بحث تمرکز بر تعیین مصداق فعالیت کشاورزی با توجه به نظام حقوقی حاکم بر آن فعالیت است. بدین صورت موضوع‌شناسی در این استفساریه نقش اساسی دارد. برای این کار

۱. نامه شماره ۱۳۹۲/۴/۲۰-۵۹۹۲/۲۰۰، نامه شماره ۱۳۹۴/۲/۱۳-۲۶۲۰/۲۰۰، نامه شماره ۱۳۹۴/۲/۲۸-۳۹۱۵/۲۰۰، نامه شماره ۱۰۹۳۵/۲۰۰ - ۱۳۹۴/۵/۲۱، نامه شماره ۱۳۹۵/۲/۲۲-۴۲۱۷/۲۰۰

نیاز است تا ماهیت فعالیت تولید کمپوست قارچ مورد بررسی قرار گیرد تا مشخص شود از مصادیق فعالیت کشاورزی است یا خیر. عدم شناخت ماهیت دقیق تولید کمپوست قارچ، در برخی موارد باعث اشتباه مراجع ذیصلاح شده است. مطابق تعریفی که در قوانین از فعالیت کشاورزی صورت گرفته است،^۱ فعالیت کشاورزی شامل سه مرحله کاشت، داشت و برداشت است. از طرف دیگر فرایند تولید کمپوست قارچ از ترکیب مواد اولیه کمپوست و کاشت بذر (اسپان) تشکیل شده است. بر همین اساس تولید کمپوست قارچ به نوعی مرحله کاشت به حساب می‌آید و می‌توان آن را ذیل مرحله کاشت قلمداد کرد. به عبارت دیگر از آنجایی که در تولید کمپوست بستر تولید قارچ و کاشت بذر صورت می‌پذیرد، مرحله کاشت که در قوانین به‌عنوان فعالیت کشاورزی به‌شمار می‌رود، محقق می‌شود. بنابراین با عنایت به قوانین موجود، تولید کمپوست قارچ را می‌توان فعالیت کشاورزی دانست. از طرف دیگر وزارت جهاد کشاورزی به‌عنوان نهاد دولتی تخصصی در حوزه کشاورزی، در نامه‌های متعددی^۲ بر فعالیت کشاورزی بودن تولید کمپوست قارچ و معاف بودن آن از مالیات تأکید کرده است. علاوه بر این، نهادهای غیردولتی دیگری مثل خانه کشاورز^۳ نیز به این امر اشاره داشته‌اند. مرکز آمار ایران نیز با اعلام کد ۰۱۶۱ برای فعالیت تولید کمپوست قارچ، این فعالیت را در دسته و گروه فعالیت‌های کشاورزی قرار داده است که مؤیدی دیگر بر فعالیت کشاورزی بودن تولید کمپوست قارچ است. بنابراین بسیاری از سازمان‌های مرتبط و تخصصی در این حوزه، تولید کمپوست قارچ را مصداق فعالیت کشاورزی می‌دانند.

۲. یکی از استدلال‌های عدم اعطای معافیت به کمپوست قارچ، واسطه‌ای بودن و عدم استفاده مستقیم افراد از آن است. این نظر که توسط هیئت تخصصی دیوان ارائه شده، به استناد ماده (۱) «آیین‌نامه اجرایی لایحه قانونی اصلاح لایحه قانونی واگذاری و احیاء اراضی در حکومت جمهوری اسلامی ایران»^۴ بیان شده است. هیئت تخصصی مطابق این ماده این‌گونه نتیجه می‌گیرد که «اصطلاح کشاورزی ناظر به فعالیت‌هایی است که منتهی به تولید محصولات می‌گردد که به شکل مستقیم قابل استفاده توسط افراد می‌باشند» و با این نتیجه‌گیری، چون کمپوست قارچ، آماده‌سازی بستر کشت بوده و مستقیماً مورد استفاده افراد قرار نمی‌گیرد، در زمره فعالیت کشاورزی نمی‌داند.

به نظر می‌رسد این استدلال و معیار ناشی از آن، دارای اشکالاتی باشد. براساس ماده فوق‌الذکر فعالیت کشاورزی باید به‌منظور تولید محصولات انجام شود. در علم کشاورزی و همچنین بند «الف» ماده (۲) لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون کار کشاورزی مصوب ۱۳۵۹/۰۲/۲۰ شورای انقلاب و لایحه اصلاحی آن^۵، و همچنین آرای متعدد از شورای عالی مالیاتی^۶ کشاورزی شامل سه بخش کاشت، داشت و برداشت است. حال این سؤال مطرح می‌شود که برای اطلاق فعالیت کشاورزی باید هر سه بخش محقق شود یا اینکه فعالیت در یکی از حوزه‌ها به صدق فعالیت کشاورزی منجر می‌شود. به عبارت دیگر آیا برای اینکه فعالیت کشاورزی محسوب شود، باید هر سه مرحله کاشت، داشت و برداشت انجام شود و محصول نهایی به‌دست مصرف‌کننده برسد یا خیر. در پاسخ به این سؤال

۱. در ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی لایحه قانونی واگذاری و احیاء اراضی در حکومت اسلامی ایران، مصوب ۱۳۵۹/۰۲/۲۱ شورای عالی انقلاب در تعریف فعالیت کشاورزی بیان می‌کند: «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به‌منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی از قبیل زراعت، باغداری، درختکاری، متمر و غیرمتمر، جنگل‌کاری، جنگلداری، پرورش طیور و زنبور عسل و آبزیان». در بند «۱» ماده (۱) قانون مربوط به اصلاحات ارضی مصوب ۱۳۲۸/۱۲/۲۴ کشاورزی بدین‌صورت تعریف شده است: «عبارت است از تولید محصول به‌وسیله عملیات زراعی و همچنین دامداری و تولید محصولات حیوانی». لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون کار کشاورزی مصوب ۱۳۵۹/۰۲/۲۰ شورای انقلاب و لایحه اصلاحی آن، مشاغل کشاورزی را برشمرده و در بند «الف» ماده (۲) آن، کلیه کارهای مربوط به کاشت، داشت و برداشت در زمره مشاغل کشاورزی دانسته است.

۲. از جمله: نامه شماره ۱۳۱۴۱/۵۰/۳۱۴۱/۸۰۰/۱۴۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۷، نامه شماره ۲۷۸۱/۸۰۰۱ مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۷، نامه شماره ۶۶۸۹/۸۰۰ مورخ ۸۹/۰۳/۰۳

۳. نامه شماره ۸۹/۳۶۹/د خانه کشاورز

۴. ماده (۱): «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به‌منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی ...».

۵. البته این لایحه توسط قانون کار مصوب سال ۱۳۶۹ منسوخ شده است ولی به‌عنوان مؤید بیان می‌شود.

۶. از جمله: رأی شماره ۳۰/۴/۱۶۳۲۵ مورخ ۱۳۶۸/۱۰/۹ و رأی شماره ۲۰۱/۱۲۰۴۵ مورخ ۱۳۸۸/۶/۲۱

به نظر می‌رسد با توجه به بیان تقسیم‌بندی سه‌گانه مراحل کشاورزی در قوانین و مقررات، باید اثری بر آن مترتب باشد. اگر فعالیتی کشاورزی محسوب شود که هر سه مرحله را دارا باشد، بیان این مراحل لغو و بی‌فایده خواهد بود. لذا به نظر می‌رسد هدف قانونگذار از بیان این سه مرحله، این نکته است که فعالیت‌های مربوط به هر یک از این سه مرحله، کشاورزی قلمداد می‌شود و کشاورزی انحصاراً به طی مراحل سه‌گانه نیست؛ چراکه فعالیت‌هایی وجود دارند که تنها مربوط به مرحله کاشت است و در سایر مراحل استفاده نمی‌شود. از نظر علم نوین کشاورزی امروزه با پیشرفت و توسعه علم کشاورزی، ابزارها، فرایندها و دامنه فعالیت کشاورزی، بسیار فنی و تخصصی شده است و نباید انتظار داشت همه مراحل کاشت، داشت و برداشت محصولات کشاورزی را یک مجری انجام دهد. امروزه در برخی از حوزه‌های کشاورزی هرکدام از مراحل سه‌گانه کاشت، داشت و برداشت، با امکانات و فناوری‌های نوینی از سوی بخش‌های مختلفی صورت می‌گیرد و نمی‌توان انتظار داشت که یک کشاورز تمام این مراحل را به تنهایی و در یک فعالیت انجام دهد.

جمع‌بندی

اختلاف نظر در خصوص صدق فعالیت کشاورزی بر تولید کمپوست قارچ (و به تبع آن شمول معافیت موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بر این فعالیت)، به اعلام وصول طرح «استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» منجر شد. در این طرح بیان شده است که تولید کمپوست قارچ مصداق فعالیت کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بوده و در نتیجه، معاف از مالیات است. ناظر به طرح حاضر، با امعان نظر در فرایند تولید کمپوست قارچ، این فعالیت در مرحله اول از مراحل سه‌گانه کاشت، داشت و برداشت قرار می‌گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد که با توجه به هدف قانونگذار و تعاریف حقوقی از فعالیت کشاورزی و تفسیر مجریان از قوانین، این فعالیت مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است؛ بنابراین تصویب طرح حاضر پیشنهاد می‌شود.

| شماره ماده | موافق | مخالف | موافق به شرط اصلاح | ارجاع به کمیسیون |
|---|-------|-------|--------------------|------------------|
| استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم | ✓ | | | |

| شماره ماده | موافق | مخالف | موافق به شرط اصلاح | ارجاع به کمیسیون | اظهاری نظر کارشناسی |
|---|-------|-------|--------------------|------------------|--|
| استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم | ✓ | | | | ناظر به طرح حاضر، با امعان نظر از فرایند تولید کمپوست قارچ، این فعالیت در مرحله اول از مراحل سه‌گانه کاشت، داشت و برداشت قرار می‌گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد که با توجه به هدف قانونگذار و تعاریف حقوقی از فعالیت کشاورزی و تفسیر مجریان از قوانین، این فعالیت مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است. |