



■ مسلسل: ۱۸۷۸۹

■ بهمن ۱۴۰۱



دفتر مطالعات حقوقی

تحلیل حقوقی قانون

«استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم»

مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

خدای بزرگ بخشنای بی‌شماری

بنام

شماره مسلسل: ۱۸۷۸۹
کد موضوعی: ۲۴۰



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

تاریخ انتشار:
۱۴۰۱/۱۱/۲۴

عنوان گزارش:
تحلیل حقوقی قانون
«استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم»
مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی

نام دفتر:
مطالعات حقوقی

تهیه و تدوین کنندگان:
امین‌اله پاک‌نژاد، محمد برزگر خسروی

ناظر علمی:
احمد حکیم جوادی

ویراستار ادبی:
شیوا امین‌اسکندری

طراح گرافیک:
نرجس امیراحمدی

واژه‌های کلیدی:
۱. حقوق مالیاتی
۲. تفسیر قانون
۳. معافیت مالیاتی



فهرست مطالب

۶

چکیده

۷

خلاصه مدیریتی

۸

مقدمه

۹

۱. مبانی نظری

۱۶

۲. شمول یا عدم شمول مالیات بر کمپوست فارچ

۲۲

جمع بندی

۲۲

منابع و مأخذ



تحلیل حقوقی قانون

«استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم»

مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی

[چکیده]

امروزه مالیات علاوه بر منبع درآمد دولت بودن، نقش اساسی در تنظیم‌گری و هدایت اقتصادی ایفا می‌کند. هرگونه استفاده از ابزارهای وضع مالیات، افزایش، کاهش یا معافیت مالیاتی در مورد صنعت خاص، ضمن اثرگذاری مستقیم بر همان صنعت، سایر حوزه‌های اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. معافیت فعالیت تولید کمپوست قارچ از مالیات، با اختلاف نظرهای جدی مواجه شده بود. اخیراً قانونی در مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید که فعالیت تهیه و تولید کمپوست قارچ را، مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم قرار داد تا از پرداخت مالیات، معاف شود. در این گزارش سعی شده است از نگاه حقوق اقتصادی به بررسی این قانون پرداخته شود. با توجه به مشکلات و آسیب‌های نظام مالیاتی ایران، چنین قوانینی که در جهت اصلاح چالش‌های اساسی نظام معافیت مالیاتی، گام بر نمی‌دارند و به نوعی وضعیت موجود را مد نظر دارند، جامع و تحولی به نظر نمی‌رسند. از طرف دیگر با امعان نظر در فرایند تولید کمپوست قارچ، این فعالیت در مرحله اول از مراحل سه‌گانه فعالیت کشاورزی (کاشت، داشت و برداشت) قرار می‌گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد با توجه به هدف قانونگذار و تعاریف قانونی از فعالیت کشاورزی، این فعالیت مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است؛ لذا تفسیر ارائه‌شده در قانون مصوب مجلس از ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، صحیح و مطابق با اصول حقوقی تفسیر قوانین مالیاتی به نظر می‌رسد.

[خلاصه مدیریتی]

مالیات منبع درآمد دولت برای ارائه خدمات به مردم و ابزاری برای هدایت و سیاست‌گذاری در حوزه اقتصاد است؛ به طوری که دولت‌ها با ابزار وضع مالیات، افزایش، کاهش یا معافیت مالیاتی در حوزه‌های مختلف اقتصادی، مداخله می‌کنند. از طرفی معافیت مالیاتی، به عنوان یک ابزار حمایتی مورد استفاده دولت‌ها قرار می‌گیرد. بر همین اساس و به منظور حمایت از بخش کشاورزی در ایران به استناد ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ «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 شده است. به دلیل گستردگی دامنه فعالیت‌های کشاورزی، در ذیل این ماده، دولت مکلف شد «مطالعات و بررسی‌های لازم را در زمینه کلیه فعالیت‌های کشاورزی و آن رشته‌ها از فعالیت‌های مزبور که ادامه معافیت آنها ضرورت داشته باشد، معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید». بر اساس این ماده، دولت با بررسی فعالیت‌های مختلف مرتبط با کشاورزی، مصادیق فعالیت‌های معاف از مالیات را مشخص می‌کند که یکی از این موارد، تولید کمپوست قارچ است.

اختلاف نظر در خصوص صدق فعالیت کشاورزی بر تولید کمپوست قارچ (و به تبع آن شمول معافیت ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بر آن، منجر به اعلام وصول طرح «استفسار به ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» شد. در این طرح بیان شده بود که تولید کمپوست قارچ، مصداق فعالیت کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بوده و در نتیجه، معاف از مالیات است. طرح مذکور در تاریخ ۱۸/۱۱/۱۴۰۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۴ شورای نگهبان مغایر با قانون اساسی و شرع دانسته نشد. در این گزارش مفاد قانون مزبور از نظر حقوق اقتصادی به شرح نتایج ذیل، مورد بررسی و واکاوی قرار گرفته است:

اولاً با توجه به مشکلات و آسیب‌های نظام مالیاتی ایران (اعم از دامنه و وسعت استفاده از تخفیف و معافیت‌های مالیاتی، مدت و میزان استفاده از آنها، عدم بیان شفاف و صریح موارد معافیت مالیاتی)، چنین قوانینی که در جهت اصلاح چالش‌های اساسی نظام معافیت مالیاتی، گام بر نمی‌دارند و به نوعی وضعیت موجود را امید نظر دارند، جامع و تحولی به نظر نمی‌رسند.

ثانیاً با امعان نظر در فرایند تولید کمپوست قارچ، این فعالیت در مرحله اول از مراحل سه‌گانه فعالیت کشاورزی (کاشت، داشت و برداشت) قرار می‌گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد با توجه به هدف قانونگذار و تعاریف قانونی از فعالیت کشاورزی، این فعالیت مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است؛ لذا تفسیر ارائه شده در قانون مصوب مجلس از ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم صحیح و مطابق با اصول حقوقی تفسیر قوانین مالیاتی به نظر می‌رسد.



[مقدمه]

بر کسی پوشیده نیست که مالیات منبع درآمد دولت برای ارائه خدمات به مردم و ابزاری برای هدایت و سیاست‌گذاری در حوزه اقتصاد است؛ به طوری که دولت‌ها با ابزار وضع مالیات، افزایش، کاهش یا معافیت مالیاتی در حوزه‌های مختلف اقتصادی، مداخله می‌کنند. از طرفی معافیت مالیاتی، به عنوان یک ابزار حمایتی مورد استفاده دولت‌ها قرار می‌گیرد. به طور معمول کشورها در حال توسعه، به منظور رونق کسب و کار و افزایش سرمایه‌گذاری مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی قرار می‌دهند. بر همین اساس و به منظور حمایت از بخش کشاورزی در ایران به استناد ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ «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 شده است. به دلیل گسترده‌گی دامنه فعالیت‌های کشاورزی، در ذیل این ماده، دولت مکلف شده است «مطالعات و بررسی‌های لازم را در زمینه کلیه فعالیت‌های کشاورزی و آن رشته از فعالیت‌های مزبور که ادامه معافیت آنها ضرورت داشته باشد، معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید». بر اساس این ماده، دولت از طریق سازمان امور مالیاتی با بررسی فعالیت‌های مختلف مرتبط با کشاورزی، مصادیق فعالیت‌های معاف از مالیات را مشخص می‌کند. 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. بر اساس نامه‌های متعدد سازمان امور مالیاتی^۱ این فعالیت مشمول معافیت بخش کشاورزی (موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم) قرار نگرفته بود. از طرف دیگر ذی‌نفعان با استدلال به نقش کمپوست‌های قارچ در تهیه قارچ‌های خوراکی، تهیه و تولید کمپوست را جزء فعالیت‌های کشاورزی و معاف از مالیات می‌دانستند. این مسئله اختلافی در دیوان عدالت اداری نیز مطرح شد که هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری، در رأی شماره ۱۴۶ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱، این فعالیت را مشمول مالیات دانست.

۱. نامه شماره ۵۹۹۲/۲۰۰-۱۳۹۳/۴/۲۰- نامه شماره ۲۶۲۰/۲۰۰-۱۳۹۴/۲/۱۳- نامه شماره ۳۹۱۵/۲۰۰-۱۳۹۴/۲/۲۸- نامه شماره ۱۰۹۳۵/۲۰۰-۱۳۹۴/۵/۲۱ و نامه شماره ۴۲۱۷/۲۰۰-۱۳۹۵/۳/۲۸.



این اختلافات سبب شد، بار دیگر این موضوع در قالب طرح «استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» در مجلس شورای اسلامی مطرح شود. طرح استفساریه مزبور بیان می‌کرد: «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 مذکور تولید کمپوست قارچ را بستر اصلی کشت قارچ عنوان کرد و آن را فعالیت کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌دانست. در خصوص طرح مذکور اختلاف نظرهای فراوانی وجود داشت؛ اما سرانجام این طرح در تاریخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۴ شورای نگهبان مغایر با قانون اساسی و شرع دانسته نشد. در ادامه پس از بیان مبانی نظری مسئله مورد بحث، به بررسی ابعاد مختلف این قانون می‌پردازیم.

[۱. مبانی نظری]

به‌منظور نگاهی دقیق‌تر به موضوع اعمال معافیت مالیاتی بر فعالیت تولید کمپوست قارچ، ابتدا ضروری است، مبانی نظری مسئله بررسی شود. به همین منظور پس از بیان مبانی معافیت‌های مالیاتی، به چالش‌های آن در نظام حقوقی ایران با نگاهی به بخش کشاورزی اشاره می‌شود. همچنین مفهوم حقوقی فعالیت کشاورزی و تطبیق فعالیت کمپوست قارچ بر آن، از دیگر موضوعاتی است که در این قسمت بدان پرداخته می‌شود.

۱-۱. مبانی اعمال معافیت در مالیات بر درآمد

اگرچه نقش اصلی مالیات، تأمین منابع مالی دولت جهت اعمال حاکمیت است، اما تأثیرات توزیعی و تخصیصی مالیات، آن را به ابزاری مؤثر برای اعمال سیاست‌های مالی دولت‌ها تبدیل کرده است. بررسی قوانین و مقررات مالیاتی سایر کشورها حاکی از آن است که در هر نظام مالیاتی، مجموعه‌ای از معافیت‌های مالیاتی خصوصاً در زمینه مالیات بر درآمد وجود دارد که به‌عنوان عدم‌النفع عمومی شناخته شده و در بودجه عمومی کشورها به‌صورت شفاف و به‌عنوان هزینه‌های مالیاتی منعکس می‌شود.^۱ در واقع، از محل

۱. هر ساله، پیام و چکیده بودجه در بودجه دولت ایالات متحده آمریکا گنجانده می‌شود. اطلاعات تفصیلی ۱۰ صفحه‌ای از پیام بودجه را به‌خود اختصاص می‌دهد (بخش ۳۱، قسمت ۱۱۰۵ مجموعه قوانین ایالات متحده) که مشتمل است بر چشم‌انداز تحلیلی، جداول تاریخی، ضمیمه، چارچوب اقتصادی کلان و راهبرد مالی میان‌مدت، اقدامات جدید و سیاست‌های هزینه‌ای موجود. اطلاعات مرتبط با عملکرد، هزینه‌های مالیاتی، تعهدهای احتمالی و ریسک‌های مالی (لاینت، یان، بودجه‌ریزی در جهان چارچوب حقوقی نظام‌های بودجه‌ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)، ترجمه افشین خاکباز و بهزاد لامعی، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تابستان ۱۳۸۹، صص ۴۳۸-۴۳۵ و صص ۳۸۲-۳۷۹). طبق ماده (۴۸) قانون ارتگیک راجع به قوانین مالی فرانسه، هزینه‌های مالیاتی به همراه لایحه پیشنهادی دولت، به پارلمان ارائه می‌شود. در ترکیه نیز براساس ذیل ماده (۱۸) قانون کنترل و مدیریت مالیه عمومی، چنین است.



منابع متعلق به عموم مردم، به دلایل مختلفی به قشر خاصی معافیت داده می‌شود. به‌طور کلی دلایل وضع معافیت در مورد مالیات بر درآمد را می‌توان به صورت ذیل طبقه‌بندی کرد:^۱

۱ معافیت به دلیل فعالیت‌های اجتماعی و خیر خواهانه: معمولاً وجوه یا درآمد مؤسساتی که صرف فعالیت‌های اجتماعی و خیر خواهانه می‌شود از مالیات بر درآمد معاف هستند. در ایران کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه، از پرداخت مالیات معاف شده‌اند (بند «ط» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم).

۲ معافیت به دلیل توافقنامه‌های بین‌المللی: برخی معافیت‌ها در نتیجه توافقنامه‌های بین‌المللی، قراردادها یا برخی روابط موجود، اعمال می‌شود.

۳ معافیت به دلیل وجوه ساختاری: برخی درآمدها صرفاً به دلایل ساختاری از مالیات معاف می‌شوند. این کار بیشتر برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف در مالیات بر درآمد یا دیگر انواع مالیات انجام می‌شود. برای مثال برخی از کشورها وجوهی مثل سود سپرده بانکی را در منبع و به شکل مالیات نهایی نسبت به درآمد، مشمول کسر مالیات تکلیفی می‌کنند و این وجوه را در درآمد سالیانه منظور نمی‌کنند به طوری که جلوی احتساب دو گانه گرفته شود.

۴ معافیت به دلیل هزینه‌های اجرایی: در مواردی به دلیل اینکه هزینه‌های اجرایی وصول مالیات بیش از منافع آن است، برخی از درآمدها از پرداخت مالیات معاف می‌شوند. معافیت درآمد حاصل از کشاورزی (به‌خصوص کشاورزان خرد) در ایران (موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم) می‌تواند از این جنس باشد.

۵ معافیت به دلیل انگیزه پیشبرد برخی فعالیت‌ها: در مواردی به دلیل ایجاد انگیزه برای پیشبرد برخی فعالیت‌های خاص، معافیت‌هایی وضع می‌شود. برای مثال در برخی از کشورها درآمد صندوق بازنشستگی برای ترغیب اندوخته بازنشستگی از مالیات معاف است. یکی از مزیت‌های سیاست معافیت مالیاتی این است که خطر (ریسک) سرمایه‌گذاری را کاهش و با کوتاه‌تر شدن مدت برگشت سرمایه‌های به کار انداخته شده، انگیزه سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد. به لحاظ نظری معافیت مالیاتی با افزایش نرخ

۱. ر.ک: «بررسی تجارب کشورها در زمینه معافیت‌های مالیاتی ۱. درباره معافیت بر درآمد فعالیت‌های هنری»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۶۷۹۶.

بازدهی داخلی موجب تشویق سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری می‌شود؛ ولی باید توجه داشت که استفاده از معافیت مالیاتی به تنهایی تأثیر چندانی بر روی سرمایه‌گذاری نمی‌گذارد؛ زیرا عوامل متعدد دیگری همچون نرخ تورم، نوسان‌های ارزی، نرخ سود تسهیلات بانکی، فراهم بودن تأسیسات زیربنایی، امنیت سرمایه‌گذاری، حقوق مالکیت و غیره بر سرمایه‌گذاری تأثیر گذارند.

در عرصه سیاست‌گذاری در مورد معافیت‌های مالیاتی نکات و ملاحظات قابل طرح است. نکته مهمی که در خصوص به‌کار بردن سیاست معافیت مالیاتی باید مد نظر قرار گیرد، تأثیر آن بر درآمد عمومی دولت و کاهش آن است. اگر بخواهیم سیاست معافیت مالیاتی، حداقل تأثیر منفی را بر بودجه دولت داشته باشد، باید اعمال آن بر مبنای منطق سیاست توسعه صنعت ملی و سیاست تولیدی کشور باشد. در واقع در نتیجه این امر در تشخیص صنایع و موارد معاف از مالیات به‌گونه‌ای عمل می‌شود که نه تنها موجب تأسیس واحدهای صنعتی جدید شود، بلکه به‌طور غیرمستقیم درآمد مالیاتی دولت را نیز افزایش دهد؛ زیرا ایجاد و توسعه صنایع ثروت‌ساز، خود مولد فعالیت‌های زیاد دیگری است که هریک از اینها مشمول مالیات بوده و کسری درآمد مربوط به معافیت را تا حدود متناهی جبران خواهد کرد. در شرایط فعلی که سیاست صنعتی کشور تدوین نشده است، صحت قواعد حمایتی معلوم نیست و همه صنایع تقریباً با یک نگاه، دیده می‌شوند. برای افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری در بخش تولید و جذب نقدینگی کشور به این بخش، اصلاح و کاهش نرخ‌های مالیاتی برای صنعت، سیاست مناسب‌تری از اعطای معافیت‌های مالیاتی است. ضمن اینکه اعمال این سیاست در میان مدت لزوماً به کاهش درآمد مالیاتی دولت از بخش صنعت نمی‌انجامد؛ زیرا کاهش نرخ می‌تواند از طریق افزایش تولید صنعتگران فعلی و افزایش تعداد تولیدکنندگان جبران شود. به‌عبارت دیگر، صنعت بزرگ‌تر مالیات بیشتری خواهد پرداخت.^۱

نکته مهم دیگر در معافیت‌های مالیاتی این است که اگر بخشی از مالیات، از طریق معافیت بی‌مورد حذف گردد، موجب نوعی تبعیض و بی‌عدالتی می‌شود. توضیح آنکه چنانچه معافیت مالیاتی به‌صورت بی‌رویه و بر مبنای خواست‌ها و اغراض شخصی و بدون توجیه اعمال گردد، موجب فساد و فرار مالیاتی می‌شود و زمینه‌های بی‌اعتنایی سایرین نسبت به قوانین مالیاتی را فراهم خواهد آورد که این امر، با بند «۱۷» سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، مبنی بر اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی متغیر است. بنابراین معافیت‌های بی‌مورد، غیر کارشناسی و ناموجه، به منزله فرار مالیاتی بوده و فرار مالیاتی موجبات ضرر و لطمه به وظایف و مسئولیت‌های دولت در اعمال حاکمیت را فراهم می‌کند. امروزه باید مالیات مهم‌ترین منبع پرداخت بهای خدماتی باشد که دولت‌ها به‌طور چشمگیری مستقیماً و یا غیرمستقیم به مردم ارائه می‌دهند. از این‌روست که استفاده از ابزار معافیت مالیاتی در سیاست‌گذاری

۱. ر.ک: «بازشناسی معافیت‌های مالیاتی (به همراه لیست کامل معافیت‌ها)»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۷۰۱۱۲۵.



عمومی اهمیت بسزایی دارد. در مواردی که قصد اعطای یک معافیت مالیاتی به منظور حمایت از نوع صنعت خاص داریم، باید ارزیابی اقتصادی دقیقی از طرح‌های توسعه شرکت‌هایی که قرار است مورد حمایت قرار گیرند، انجام شود. تنها در صورتی می‌توان معافیت مالیاتی را به نحوی به یک صنعت خاص اعطا کرد که انگیزه مدیران شرکت‌های فعال در آن صنعت، در جهت استفاده بهینه از عوامل تولید و افزایش بهره‌وری کاهش نیابد؛ بدین ترتیب از هدررفت منابع مالی محدود و باارزش دولت در جهت کمک به مؤسساتی که استعداد و توان باقی ماندن در صحنه رقابت با کالاهای مشابه خارجی را ندارند، جلوگیری می‌شود.^۱

تاریخ شروع معافیت‌های مالیاتی نیز دارای اهمیت است. بهترین وضعیت این است که دوره معافیت، یک تا دو سال پس از تاریخی آغاز شود که مقامات ذیصلاح با تقاضای صاحب صنعت مبنی بر اعطای معافیت مالیاتی موافقت کرده‌اند. حسن این روش آن است که صاحب صنعت کوشش خواهد کرد، طرحی را که برای آن معافیت مالیاتی تحصیل کرده است، در اسرع وقت اجرا کند.

۲-۱. چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در ایران

نظام معافیت‌های مالیاتی در ایران دچار مشکلات متعددی است. در این بخش سعی می‌شود به صورت مختصر به اهم این مشکلات اشاره شود. شناخت چالش‌های نظام معافیت در انتخاب رویکرد و فرایند قانونگذاری و مسیر حل این چالش‌ها نقش بسزایی دارد:^۲

الف) یکی از اشکالات معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور این است که برخی از معافیت‌های مالیاتی، به صورت شفاف و صریح عنوان نشده است؛ بلکه به صورت ضمنی معافیت مالیاتی را دارا است. برای مثال کمپوست قارچ یکی از مصادیق این اشکال است.

ب) از چالش‌های دیگر نظام معافیت‌های مالیاتی، مدت و میزان استفاده از معافیت و تخفیف مالیاتی است. در بعضی از کشورها مدت معافیت و تخفیف مالیاتی به مبلغ سرمایه‌گذاری بستگی دارد؛ هر چقدر مبلغ سرمایه‌گذاری در یک بنگاه بیشتر باشد، مدت استفاده آن مؤسسه از معافیت و تخفیف مالیاتی طولانی‌تر می‌شود. اما نکته حائز اهمیت در زمینه مدت و میزان معافیت و تخفیف مالیاتی این است که اعمال این سیاست باید طی یک دوره از پیش زمانبندی شده صورت گیرد و سال به سال درصد تخفیف کاهش یافته و در نهایت به صفر برسد. این امر موجب می‌شود تا شرکت تولیدی مورد نظر، برای باقی ماندن در میدان

۱. ر.ک: «معافیت‌های مالیاتی و سهم آنها از کل درآمدهای مالیاتی»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۹۸۶.

۲. ر.ک: «بازشناسی معافیت‌های مالیاتی (به همراه لیست کامل معافیت‌ها)»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۱۲۵.

رقابت هر سال بهر هوری خود را افزایش داده و به نحو اقتصادی تری از منابع محدود خود استفاده کند. اگر معافیت و تخفیف مالیاتی برای دوره‌ای طولانی و یا با ضریبی ثابت اعطا شود، کما اینکه اکثر معافیت‌های مالیاتی در ایران این گونه هستند، بیم آن می‌رود که شرکت مشمول معافیت مالیاتی در سایه این حمایت تنبیل شده و سعی در افزایش بهره‌وری خود نداشته و به محض پایان یافتن طول دوره معافیت، ورشکسته شده و پس از مدت‌ها انتظار و صرف مبالغ هنگفتی سرمایه، نفعی از به‌کارگیری سیاست معافیت مالیاتی نصیب اقتصاد ملی نکند.

ج) دامنه و وسعت استفاده از معافیت‌های مالیاتی، یکی دیگر از چالش‌های موجود در این حوزه است. این واقعیت که معافیت‌های مالیاتی همیشه پرهزینه هستند غیر قابل انکار است؛ زیرا سیاست مذکور موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت می‌شود. در چنین شرایطی معمولاً گروه‌هایی که از معافیت مالیاتی استفاده نمی‌کنند، با نرخ‌های بالاتر مالیاتی مواجه می‌شوند. به عبارت دیگر هر چه میزان استفاده از سیاست معافیت مالیاتی گسترده‌تر شود، بار مالیاتی بهره‌مندان از معافیت بر دوش سایرین قرار می‌گیرد و فشار مالیاتی را بر آنها افزایش می‌دهد. در حال حاضر در ایران، استفاده از سیاست معافیت مالیاتی به صورت بی‌رویه صورت گرفته است و فشار مالیاتی بر مؤدیان فعلی بسیار بالاست. عدالت مالیاتی دو سو دارد؛ یک سو، تأمین درآمد مالیاتی دولت از آن اشخاصی است که صاحبان ثروت و درآمد هستند و سوی دیگر، کاهش فشار مالیاتی بر اقشار مختلف با درآمد ثابت است. لذا به نظر می‌رسد باید از اعطای معافیت‌های مالیاتی غیر ضرور و بی‌مورد امتناع شود تا سوی دوم عدالت مالیاتی زایل نشود.

د) یکی از مهم‌ترین معافیت‌های مالیاتی در کشور، معافیت بخش کشاورزی است. در این حوزه، با توجه به خطر تولید، به دلیل وضعیت نااطمینان جوی و از طرفی اوضاع نوسانات دوره‌ای محصولات کشاورزی، شایسته است، سیاست‌های حمایتی دولت کماکان ادامه داشته باشد. در عین حال، به نظر می‌رسد این حجم از معافیت‌های مالیاتی در عمل صحیح نباشد و در برخی موارد مانند تولیدات کشاورزی صنعتی که درآمد بالایی عاید صاحبان صنایع می‌گردد، می‌توان با تعیین شاخص‌های عملکرد، درآمد این گروه را شناسایی و مشمول مالیات قرار داد. تجربه کشورهای همانند برزیل نیز نشان می‌دهد که درآمد حاصل از فراورده‌های کشاورزی در این کشور مشمول مالیات قرار گرفته است. بنابراین از آنجایی که معافیت در بخش کشاورزی به منظور حمایت از تولیدات کشاورزی است، بر این اساس پیشنهاد می‌شود محصولات مرتبط با صنایع کشاورزی و فراورده‌های حاصل از آن، با مطالعه و بررسی ویژگی‌های آنها مشمول مالیات قرار گیرند.^۱

۱. رک: «معافیت‌های مالیاتی و سهم آن‌ها از کل درآمدهای مالیاتی»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۹۸۶.



۳-۱. تعریف فعالیت کشاورزی در قوانین و مقررات

براساس ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، فعالیت‌های کشاورزی از پرداخت مالیات معاف است. در این ماده تعریفی از فعالیت کشاورزی ارائه نشده و صرفاً دولت مکلف شده است، مطالعات و بررسی‌های لازم را در زمینه ادامه معافیت فعالیت‌هایی که ضرورت داشته باشد، انجام دهد. با محقق نشدن ذیل ماده مذکور، ضروری است برای تعریف و شناخت فعالیت‌های کشاورزی به سایر قوانین و مقررات رجوع کنیم. ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی لایحه قانونی واگذاری و احیای اراضی در حکومت اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۹/۰۲/۳۱ شورای انقلاب، در تعریف فعالیت کشاورزی بیان می‌کند: «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی از قبیل زراعت، باغداری، درختکاری مثمر و غیر مثمر، جنگل کاری، جنگل داری، پرورش طیور و زنبور عسل و آبزیان». از طرف دیگر، فعالیت کشاورزی در بند «۱» ماده (۱) قانون مربوط به اصلاحات ارضی مصوب ۱۳۳۸/۱۲/۲۴ بدین صورت تعریف شده بود: «کشاورزی عبارت است از تولید محصول به وسیله عملیات زراعی و همچنین دامداری و تولید محصولات حیوانی».

ماده (۲) لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون کار کشاورزی مصوب ۱۳۵۹/۰۲/۲۰ شورای انقلاب و لایحه اصلاحی آن، مشاغل کشاورزی را بر شمرده و بند «الف» ماده (۲) آن، کلیه کارهای مربوط به کاشت، داشت و برداشت را در زمره مشاغل کشاورزی دانسته است.

علاوه بر اینها در بند «۳» تعاریف دستورالعمل ماده (۱۰) آیین‌نامه اجرایی قانون اصلاح قانون حفظ کاربری اراضی زراعی و باغ‌ها موضوع ماده (۱۰) تصویب‌نامه شماره ۵۹۸۷۹/ت/۳۷۱۱۰ هـ مورخ ۱۳۸۶/۴/۱۹ هیأت وزیران، ضمن بیان برخی از فعالیت‌های کشاورزی (از قبیل پرورش قارچ، آبزیان، اسب، کرم ابریشم، زنبورداری، تولید نهال و بذر و...)، تعیین فعالیت‌های کشاورزی را حسب اظهار نظر وزارت جهاد کشاورزی و کمیسیون تبصره «۲» جزء «۳» دستورالعمل مذکور^۱ می‌داند.

۴-۱. کمپوست قارچ چیست؟

کمپوست، مخلوط بقایای حیوانی و گیاهی است. در اثر فعالیت میکروارگانیسم‌ها، مواد معدنی، کربوهیدرات‌ها و پروتئین‌هایی که داخل این بقایا وجود دارد، به شکل قابل جذب برای قارچ در می‌آیند. در کنار این مواد، قارچ به لینگتین زیاد نیز نیاز دارد و برای تأمین این ماده، کاه (مواد گیاهی) به این مخلوط

۱. تبصره «۲» - سایر مصادیقی که در این دستورالعمل به آنها اشاره نگردیده است حسب مورد، توسط کمیسیون مرکب از نمایندگان وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی، صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و سازمان‌های حفاظت محیط زیست و میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری تشخیص و احصا خواهد گردید و مراتب توسط سازمان امور اراضی ابلاغ خواهد شد. رأی کمیسیون مزبور با اکثریت آرا ملاک عمل بوده و جلسات در محل دبیرخانه مرکزی مستقر در سازمان امور اراضی تشکیل خواهد شد.

اضافه می‌شود. کمپوست‌ها به‌عنوان یک منبع غنی از مواد آلی دارای انواع مختلفی هستند که یکی از آن کمپوست‌های قارچی است که به‌عنوان بستر کشت در تولید قارچ، مورد استفاده قرار می‌گیرند و یک نهاده مهم در تولید قارچ محسوب می‌شوند.

برای پرورش قارچ خوراکی، به بستر کشت قارچ خوراکی نیاز است که باید در واحدهای تولید بستر کشت (کمپوست) قارچ خوراکی، آماده‌سازی و تولید شود و سپس با انتقال به سالن‌های پرورش قارچ خوراکی و تأمین شرایط محیطی مورد نیاز، تولید قارچ خوراکی انجام شود. در واقع تولید کنندگان کمپوست قارچ، مواد اولیه تولید بستر کشت که عمدتاً شامل کلش گندم، کود مرغی، سنگ گچ و سایر مواد مغذی است، ترکیب می‌کنند و پس از طی مراحل اختلاط و هوادهی و آماده‌سازی، بذر (اسپان) قارچ خوراکی در بستر کشت (که همان کمپوست باشد) می‌کارند. پس از اتمام این مراحل، کمپوست به سالن‌های پرورش قارچ انتقال می‌یابد.^۱ به‌عبارت دیگر کمپوست قارچ، مشابه بذری است که در خاک کاشته می‌شود تا با توجه به شرایط محیطی اعمال شده برای جوانه‌زنی آماده شود. همان‌طور که ملاحظه می‌شود آماده‌سازی و تولید بستر کشت (کمپوست) قارچ خوراکی و کاشت بذر (اسپان) قارچ خوراکی در آن، مرحله اول از مراحل سه‌گانه کشاورزی (کاشت، داشت، برداشت)، یعنی مرحله کاشت به‌شمار می‌رود.

۱. نامه شماره ۱۴۰۰/۳۱۴۱/۵۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۷ معاونت امور باغبانی وزارت جهاد کشاورزی.



[۲. شمول یا عدم شمول مالیات بر کمپوست قارچ]

پس از بیان مبانی معافیت‌های مالیاتی و چالش‌های ناشی از آن در نظام مالیاتی ایران، مفهوم فعالیت کشاورزی و کمپوست قارچ بررسی شد. در این بخش از گزارش با تکیه بر مطالب بیان شده به بیان ادله موافقان و مخالفان مالیات بر کمپوست قارچ خواهیم پرداخت و سپس دلایل قانون استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۴۰۰ مجلس شورای اسلامی تحلیل می‌شود.

۲-۱. استدلال‌های موافق و مخالف در خصوص شمول مالیات بر کمپوست قارچ

موافقان و مخالفان اخذ مالیات از کمپوست قارچ، استدلال‌های مختلفی ارائه داده‌اند که در ادامه بدان اشاره می‌شود.

۱-۲. موافقان شمول مالیات بر کمپوست قارچ

مهم‌ترین موافقان اخذ مالیات از کمپوست قارچ، سازمان امور مالیاتی و دیوان عدالت اداری هستند. سازمان امور مالیاتی در نامه‌های مختلفی بر ضرورت اخذ مالیات از این محصول تأکید دارد. این سازمان با استدلال به اینکه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، قابل تسری به خدمات جنبی و صنایع تکمیلی کشاورزی نیست، کمپوست قارچ را مصداق فعالیت کشاورزی ماده مذکور نمی‌داند. بر این اساس تولید کمپوست قارچ که یک نوع آماده‌سازی بستر کشت قارچ محسوب می‌شود، خدمات جنبی و یا صنعت تکمیلی به‌شمار می‌رود. از جهت دیگر سازمان امور مالیاتی، ماده (۸۱) را صرفاً ناظر به درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی که منحصراً معطوف به کاشت و داشت و برداشت هستند می‌داند؛ لذا تسری معافیت مالیاتی یاد شده به تولید کمپوست قارچ خوارکی را که در زمره فعالیت‌های پشتیبانی محصولات کشاورزی (نه فعالیت کشاورزی) است، فاقد وجهت قانونی می‌داند.

استدلال و معیار دیگری که می‌تواند مبنای اخذ مالیات از کمپوست قارچ باشد، در رأی شماره ۲۰۱/۱۲۰۴۵ مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۲۱ شورای عالی مالیاتی مطرح شده است. در این رأی سه معیار برای معافیت مالیاتی فعالیت کشاورزی بیان شده است:

- ۱ محصول دارای بافت و اندام گیاهی باشد،
- ۲ تولیدکننده محصول مستقیماً در عملیات کاشت، داشت و برداشت محصولات کشاورزی نقش

داشته باشد،

۳- درآمد، حاصل از تولید محصولاتی نباشد که در بهینه‌سازی و ارتقای محصولات کشاورزی به کار می‌روند.

موافقان اخذ مالیات از تولیدکنندگان کمپوست قارچ، این محصول را فاقد شرایط سه‌گانه فوق می‌دانند. هیأت تخصصی اقتصادی- مالی دیوان عدالت اداری نیز در رأی شماره ۱۴۶ مورخ ۱۳۹۸/۵/۱ خود، کمپوست قارچ را مشمول معافیت ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌داند. هیأت تخصصی مزبور به ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی لایحه قانونی اصلاح لایحه قانونی واگذاری و احیای اراضی در حکومت جمهوری اسلامی ایران استناد می‌کند که بیان می‌دارد: «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی از قبیل زراعت، باغداری، درختکاری مثمر و غیر مثمر، جنگل کاری، جنگل داری، پرورش طیور و زنبور عسل و آبزیان». طبق نظر هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری، براساس ماده مذکور، «کشاورزی» به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که منتهی به تولید محصولاتی می‌گردد که به شکل مستقیم قابل استفاده توسط افراد هستند. از این رو در خصوص تولید کمپوست قارچ خوارکی که به منظور آماده‌سازی بستر کشت قارچ صورت می‌گیرد به دلیل غیر مستقیم بودن محصول، در زمره فعالیت‌های کشاورزی محسوب نمی‌شود.

۲-۱-۲. مخالفان شمول مالیات بر کمپوست قارچ

مخالفان اخذ مالیات از کمپوست قارچ، استدلال‌های مختلفی را بیان می‌کنند که در ادامه به صورت مختصر بدان اشاره می‌شود:

الف) با توجه به ماهیت فعالیت تولید کمپوست قارچ و نقش آن در تولید قارچ خوراکی، این فعالیت نوعی فعالیت کشاورزی محسوب می‌شود، لذا مصداق معافیت ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است؛ زیرا در فرایند تولید کمپوست قارچ، مرحله کاشت به صورت کامل انجام می‌شود. باید در نظر داشت که در دنیا تولید کمپوست قارچ از تولید قارچ جدا محسوب نمی‌شود و این فرایندی مستمر و مداوم در نظر گرفته می‌شود. از طرف دیگر، اینکه فعالیت واحدهای تولید کمپوست قارچ، منوط به مجوز از وزارت جهاد کشاورزی است، قرینه‌ای بر فعالیت کشاورزی بودن تولید کمپوست قارچ است، زیرا اگر فعالیت صنعتی محسوب می‌شد، باید اخذ مجوز از طریق وزارت صنعت، معدن و تجارت انجام می‌شد.

اینکه تولیدات کمپوست قارچ به صورت صنعتی و مکانیزه صورت می‌پذیرد، دلیلی برای خارج کردن آن از فعالیت کشاورزی نیست. امروزه بسیاری از فعالیت‌های کشاورزی به صورت مکانیزه صورت می‌پذیرد و نقش دستگاه‌ها و آلات و ابزارهای کشاورزی بسیار پررنگ شده است. در تولید قارچ نیز نقش کشاورزی



صنعتی در سال‌های اخیر به صورت ویژه تبلور پیدا کرده است. لذا برداشت از ماده (۸۱) قانون مذکور، نباید مبتنی بر کشاورزی سنتی باشد و باید متناسب با پیشرفت‌های جدید در کشاورزی، در تفسیر قانون مزبور بازنگری شود. از این رو نباید با برداشت‌های مضیق و قدیمی، مانع ورود فناوری‌های نوین کشاورزی در کشور، به خصوص در تولید قارچ خوار کی شد.

ب) با توجه بر تأکید مقام معظم رهبری بر حمایت و رونق تولید، تفسیر ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، باید به گونه‌ای باشد که هدف مذکور را بهتر محقق نماید. در مقام تردید بین اخذ مالیات یا عدم اخذ مالیات از یک محصول تولیدی، عدم اخذ مالیات با رویکرد حمایت از تولید، تناسب بیشتری دارد؛ زیرا اخذ مالیات به نوعی مانع بر سر راه تولیدکننده ایجاد می‌کند. بنابراین طبق این استدلال در تفسیر قوانین باید به گونه‌ای عمل شود که شعار حمایت از تولید محقق شود و در مسئله مالیات بر کمپوست قارچ، باید این مورد از معافیت مالیاتی برخوردار باشد.

ج) همان گونه که اشاره شد، در رأی شماره ۲۰/۱/۱۲۰۴۵ مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۲۱ شورای عالی مالیاتی، سه معیار برای اعطای معافیت مالیاتی بیان شده است. این سه معیار در مورد کمپوست قارچ وجود دارد. در کمپوست قارچ همان گونه که بیان شد، علاوه بر استفاده از مواد گیاهی، بذر (اسپان) نیز وجود دارد، لذا دارای معیار اول، یعنی وجود اندام گیاهی است. همچنین در تولید کمپوست قارچ، همان گونه که بیان شد، مستقیماً مرحله کاشت صورت می‌پذیرد؛ از این رو شرط دوم نیز محقق است. از طرف دیگر با توجه به نقش کمپوست قارچ در تهیه قارچ خوار کی، نمی‌توان آن را صرفاً یک محصول بهینه‌ساز و ارتقادهنده محصولات کشاورزی دانست؛ زیرا در کشاورزی امروزی اگر کمپوست قارچ تولید نشود، عملاً قارچ خوراکی تولید نمی‌شود و این محصول، اساس و پایه کار تولید قارچ است و نه بهینه‌ساز و ارتقادهنده قارچ.

د) سهم مالیات‌های اخذ شده از کمپوست قارچ، کمتر از چهار صد درصد از مجموع مالیات‌های دریافتی دولت بوده است؛ یعنی رقمی معادل ۸۰ تا ۱۰۰ میلیارد تومان. این مقدار مالیات، سهم بسیار کوچکی از مالیات کشور را تشکیل می‌دهد، ولی آثار زیانبار زیادی به همراه داشته است. یک نمونه بارز آن، کاهش تعداد واحدهای تولید کمپوست قارچ از ۷۰ واحد به ۵۳ واحد است. آثار زیانبار اجتماعی نظیر بیکاری نیز وجود دارد. بنابراین با توجه به سهم اندک آن در درآمدهای مالیاتی برای جلوگیری از گسترش آثار مالیات بر واحدهای تولید کمپوست قارچ، ضروری است ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم به گونه‌ای تفسیر شود که کمپوست قارچ مشمول این ماده قرار گیرد.

۲-۲. تحلیل مصوبه مجلس شورای اسلامی در خصوص معافیت مالیاتی بر تولید کمپوست قارچ

پس از بیان ادله مخالفان و موافقان شمول مالیات بر کمپوست قارچ، نوبت به بررسی مصوبه مجلس شورای اسلامی و بیان نکات قانون «استفسار به ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» از منظر حقوق اقتصادی

است. در حقیقت، در این قسمت از گزارش، به منظور شناخت فرصت‌ها و تهدیدات قانون مذکور، قانون مذکور از جنبه‌های مختلف حقوقی و اقتصادی بررسی می‌شود.

۱ نظام اعطای معافیت‌های مالیاتی در ایران، همان‌گونه که بیان شد، دارای آسیب‌ها و چالش‌هایی اعم از دامنه و وسعت استفاده از معافیت‌های مالیاتی، مدت و میزان استفاده از آن، عدم بیان شفاف و صریح موارد معافیت از مالیات است. این آسیب‌ها منجر شده است تا علاوه بر کاهش درآمدهای دولت، فعالیت‌های اقتصادی نیز به درستی ساماندهی نگردد و هدف سیاستی اعطای معافیت مالیاتی، به درستی محقق نشود. برای مثال یکی از سیاست‌های اعمال معافیت مالیاتی، اعطای تخفیف مالیاتی پلکانی نزولی در یک دوره مشخص است تا در نهایت این تخفیف به صفر برسد. متأسفانه در ایران این سیاست در قوانین مالیاتی به درستی اجرا نشده و تخفیف یا معافیت مالیاتی برای یک دوره طولانی و یا با ضریب ثابت پیش‌بینی شده است. عدم اجرای این سیاست باعث شده است که شرکت‌ها در سایه این حمایت تلاشی برای بهبود بهره‌وری خود انجام ندهند و به محض تمام شدن دوره معافیت مالیاتی، با مشکلات عدیده‌ای مواجه شده و یا دچار ورشکستگی شوند. بنابراین نظام معافیت مالیاتی در ایران با آسیب‌های جدی روبه‌رو است و مجلس شورای اسلامی بر اساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، اختیار و صلاحیت اصلاح آن را دارد. از این رو برای رهایی از آسیب‌های معافیت‌های مالیاتی در ایران، قوانینی باید مورد توجه قرار گیرند که در جهت اصلاح و بهبود وضعیت موجود گام برمی‌دارند. قانون حاضر که به نوعی تفسیر و توجیه نظام فعلی معافیت‌های مالیاتی است، قابلیت سازگاری با رویکرد کلان اصلاح و حل معضلات معافیت‌های مالیاتی را ندارد.

۲ همان‌طور که سابقاً بیان شد، یکی از دلایل اعطای معافیت‌ها، ایجاد انگیزه برای فعالیت در یک حوزه مشخص است. به همین دلیل قانونگذار به منظور حمایت از فعالیت کشاورزی در ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، این فعالیت را معاف از مالیات دانسته است. نکته‌ای که در این زمینه باید به آن توجه شود، استثنا بودن اعطای معافیت مالیاتی است. به عبارت دیگر اصل در مالیات، شمول مالیات بر همه فعالیت‌های اقتصادی کشور است و باید بر معافیت مالیاتی، دلیل متقن و قانع‌کننده‌ای ارائه شود. از این رو، ضمن اینکه باید در اعطای معافیت مالیاتی دقت و توجیه کافی وجود داشته باشد، ضروری است در تفسیر دامنه شمول معافیت‌های مالیاتی موجود نیز بدین امر دقت شود؛ زیرا معافیت مالیاتی استثنا بوده و در تفسیر موارد استثنائی باید به حداقل اکتفا کرد.

با این اوصاف در موضوع قانون مصوب (استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم) که مربوط به بررسی دامنه معافیت مالیاتی است، دلیل عدم شمول اصل حقوقی تفسیر مضیق معافیت‌های مالیاتی، همان‌طور که در بند بعد می‌آید، این است که به جهت وجود قرائن متقن، تولید کمپوست قارچ از مصادیق فعالیت‌هایی است که طبق قانون از پرداخت مالیات معاف هستند.

۳ در مسئله قانون حاضر، نکته مهم بحث، متمرکز بر تعیین مصداق فعالیت کشاورزی، با توجه به نظام



حقوقی حاکم بر آن فعالیت است. اینکه کدام فعالیت، مصداق فعالیت کشاورزی محسوب می‌شود، نیاز به بررسی قرائن برای کشف مراد مقنن از فعالیت کشاورزی و تطبیق فعالیت مد نظر بر آن دارد. لذا صرف رویکرد مذکور در بند قبل (تفسیر مضیق) نمی‌تواند منجر به حل صحیح مسئله گردد و از نظر اصولی، تا مراد مقنن از قرائن، قابل کشف باشد نباید به اصل حقوقی مندرج در بند قبلی استناد کرد. با این اوصاف موضوع‌شناسی در این استفسار به نقش اساسی دارد. برای این کار نیاز است تا ماهیت فعالیت تولید کمپوست قارچ مورد بررسی قرار گیرد تا مشخص شود که از مصادیق فعالیت کشاورزی است یا خیر. عدم شناخت ماهیت دقیق تولید کمپوست قارچ، در برخی موارد باعث اشتباه مراجع ذی‌صلاح شده است. همان‌طور که توضیح داده شد، فرایند تولید کمپوست قارچ که در واقع بستر کشت (نه کاشت) قارچ محسوب می‌شود، از ترکیب مواد اولیه کمپوست و کاشت بذر (اسپان) تشکیل شده است. بر همین اساس و مطابق تعریفی که در قوانین از فعالیت کشاورزی صورت گرفته است، تولید کمپوست قارچ به نوعی مرحله کاشت به حساب می‌آید. لذا با عنایت به قوانین موجود، تولید کمپوست قارچ را می‌توان فعالیت کشاورزی دانست که از پرداخت مالیات، معاف است.

از طرف دیگر وزارت جهاد کشاورزی، به‌عنوان نهاد دولتی تخصصی در حوزه کشاورزی، در نامه‌های متعددی^۱ 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^۲ نیز بر این امر اشاره داشته‌اند. مرکز آمار ایران نیز با اعلام کد ۰۱۶۱ برای فعالیت تولید کمپوست قارچ^۳، این فعالیت را در گروه فعالیت‌های کشاورزی قرار داده است که مؤید دیگری بر فعالیت کشاورزی بودن تولید کمپوست قارچ است. همچنین معاون قوانین مجلس شورای اسلامی در نظر مشورتی خود در پیوست نامه اعلام وصول طرح به شماره ثبت ۴۳۹ دوره یازدهم مجلس، تولید کمپوست قارچ را فعالیت کشاورزی اعلام کرده است. بنابراین بسیاری از سازمان‌های ذی‌صلاح در این حوزه، تولید کمپوست قارچ را مصداق فعالیت کشاورزی می‌دانند. در نتیجه، فعالیت تولید کمپوست قارچ با بررسی دقیق موضوع فعالیت، فعالیت‌های کشاورزی محسوب می‌شود و مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است.

۴ یکی از استدلال‌های عدم اعطای معافیت به تولید کمپوست قارچ، واسطه‌ای بودن و عدم استفاده مستقیم افراد از آن است. این نظر که توسط هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری ارائه شده است، به استناد ماده (۱) «آیین‌نامه اجرایی لایحه قانونی اصلاح لایحه قانونی واگذاری واحیای اراضی در حکومت

۱. از جمله نامه شماره ۱۴۰۰/۸۰۰/۳۱۴۱/۵۰ مورخ ۱۴۰۰/۲/۷، نامه شماره ۱۴۰۰/۸۰۰/۲۷۸۱/۸۰۰ مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۱۷ و نامه شماره ۱۳۸۹/۰۳/۰۳ مورخ ۱۳۸۹/۸/۰۰.

۲. نامه شماره ۵۸۹/۳۶۹ مورخ ۱۳۹۴/۰۳/۰۳.

۳. طبق نامه شماره ۳۴۲۶۳ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۸ رئیس مرکز آمار ایران، فعالیت مذکور از مصادیق کد ۰۱۶۱ بیان شده است.

جمهوری اسلامی ایران» است. متن ماده بیان می‌کند: «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی». هیأت تخصصی مزبور طبق این ماده این‌گونه نتیجه می‌گیرد که «اصطلاح کشاورزی ناظر به فعالیت‌هایی است که منتهی به تولید محصولاتی می‌گردد که به شکل مستقیم قابل استفاده توسط افراد می‌باشند» و با این نتیجه‌گیری، چون کمپوست قارچ را آماده‌سازی بستر کشت است، در زمره فعالیت کشاورزی نمی‌داند.

به نظر می‌رسد این استدلال و معیار ناشی از آن، دارای اشکالاتی به شرح ذیل است. براساس ماده فوق‌الذکر فعالیت کشاورزی باید به منظور 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، 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 منجر به صدق فعالیت کشاورزی می‌شود. به عبارت دیگر آیا برای اینکه فعالیتی کشاورزی محسوب شود، باید هر سه مرحله کاشت و داشت و برداشت انجام شود و محصول نهایی به دست مصرف‌کننده برسد یا خیر. در پاسخ به این سؤال به نظر می‌رسد با توجه به بیان تقسیم‌بندی سه‌گانه مراحل کشاورزی در قانون، 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، بیان این نکته است که فعالیت‌های مربوط به هر یک از این سه مرحله، کشاورزی قلمداد می‌شود و کشاورزی انحصاراً به طی تمامی مراحل سه‌گانه نیست؛ زیرا فعالیت‌هایی وجود دارند که تنها مربوط به مرحله کاشت است و در سایر مراحل استفاده نمی‌شود.

از نظر علم نوین کشاورزی نیز 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 توسط یک مجری صورت گیرد. امروزه در برخی از حوزه‌های کشاورزی هر کدام از مراحل سه‌گانه کاشت، داشت و برداشت، با امکانات و فناوری‌های نوینی توسط بخش‌های مختلفی انجام می‌شود و نمی‌توان انتظار داشت که یک کشاورز تمام این مراحل را به تنهایی و در یک فعالیت انجام دهد. بنابراین نظر هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری، خلاف اقتضائات کشاورزی نوین بوده و مانعی برای توسعه کشاورزی نوین به نظر می‌رسد.



[جمع‌بندی]

اختلاف نظر در خصوص صدق فعالیت کشاورزی بر تولید کمپوست قارچ (و به تبع آن شمول معافیت ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بر آن)، منجر به اعلام وصول طرح «استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» 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. طرح مذکور در تاریخ ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و در جلسه مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۴ شورای نگهبان مغایر با قانون اساسی و شرع دانسته نشد. در این گزارش سعی شد تا مفاد قانون مزبور از نظر حقوق اقتصادی به شرح نتایج ذیل، مورد بررسی و واکاوی قرار گیرد.

اولاً با توجه به مشکلات و آسیب‌های نظام مالیاتی ایران (اعم از دامنه و وسعت استفاده از تخفیف و معافیت‌های مالیاتی، مدت و میزان استفاده از آنها، عدم بیان شفاف و صریح موارد معافیت مالیاتی)، چنین قوانینی که در جهت اصلاح چالش‌های اساسی نظام معافیت مالیاتی، گام بر نمی‌دارند و به نوعی وضعیت موجود را مد نظر دارند، جامع و تحولی به نظر نمی‌رسند.

ثانیاً با امعان نظر در فرایند تولید کمپوست قارچ، این فعالیت در مرحله اول از مراحل سه‌گانه فعالیت کشاورزی (کاشت، داشت و برداشت) قرار می‌گیرد. بنابراین به نظر می‌رسد با توجه به هدف قانونگذار و تعاریف قانونی از فعالیت کشاورزی، این فعالیت مشمول ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم است؛ لذا تفسیر ارائه شده در قانون مصوب مجلس از ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم صحیح به نظر می‌رسد.

[منابع و مآخذ]

۱. «بازشناسی معافیت‌های مالیاتی (به همراه لیست کامل معافیت‌ها)»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۷۰۱۱۲۵.
۲. «بررسی تجارب کشورها در زمینه معافیت‌های مالیاتی ۱. درباره معافیت بر درآمد فعالیت‌های هنری»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۶۷۹۶.
۳. قانون ارگانیک راجع به قوانین مالی فرانسه.
۴. قانون کنترل و مدیریت مالیه عمومی ترکیه.
۵. لاینرت، یان، بودجه‌ریزی در جهان چارچوب حقوقی نظام‌های بودجه‌ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)، ترجمه افشین خاکباز و بهزاد لامعی، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تابستان ۱۳۸۹.
۶. مجموعه قوانین ایالات متحده آمریکا.
۷. «معافیت‌های مالیاتی و سهم آنها از کل درآمدهای مالیاتی»، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۹۸۶.



مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۲۰۰۰ (۳ خطه) صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: mrc@majles.ir