

**مالیات بر مجموع درآمد (۱۲):  
بررسی تطبیقی شیوه حمایت از کشاورزی  
در ساختار مالیات بر مجموع درآمد**



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۹۵۴۳

کد موضوعی: ۲۳۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: مالیات بر مجموع درآمد (۱۲): بررسی تطبیقی شیوه حمایت از کشاورزی در ساختار مالیات بر مجموع درآمد

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه سیاست‌های مالیاتی)

تهیه و تدوین: مهدی سرمست شوشتری

مشاور علمی خارج از مرکز: محمدجواد شریفزاده

ناظران علمی: سیدعباس پرهیزکاری، هادی ترابی‌فر

ویراستار ادبی: زهره عطاردی

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر درآمد کشاورزی

۲. حمایت از کشاورزی

۳. معافیت مالیاتی

تاریخ شروع: ۱۴۰۱/۱۲/۱



تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۰/۱۹

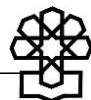
## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱	چکیده
۱	خلاصه مدیریتی
۳	۱. مقدمه
۴	۲. خصوصیات درآمد کشاورزی
۴	۲-۱. نوسان و ناپایداری درآمد کشاورزی
۴	۲-۱-۱. راهکار توسعه مکانیزاسیون و دانش بنیان
۵	۲-۱-۲. راهکار بیمه‌ای
۵	۲-۱-۳. راهکار مالیاتی میانگین‌گیری از درآمد
۵	۲-۱-۴. راهکار مالیاتی انتقال ضرر
۶	۲-۲. عدم پیوستگی درآمد و رواج معاملات سلف و نسیه
۶	۲-۲-۱. راهکار حسابداری نقدی به جای حسابداری تعهدی
۷	۲-۳. گره خوردن معیشت خانوارها به درآمد کشاورزی
۷	۲-۳-۱. راهکار حمایت‌های فرابخشی
۸	۲-۴. دشواری مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی
۸	۲-۴-۱. راهکار مالیات بر اساس هکتار بجای مالیات بر درآمد
۹	۲-۴-۲. راهکار درآمد و هزینه استاندارد در حسابداری
۹	۲-۴-۳. راهکار شناسایی از طریق سامانه مؤدیان و بستر اجرایی
۱۰	۳. تجربه کشورها در مالیات بر درآمد کشاورزی
۱۰	۳-۱. تصویر کلی از وضعیت کشورها
۱۲	۳-۲. مرور کلی بر وضعیت مالیاتی اشخاص حقوقی در جهان
۱۳	۳-۳. تجربه هند
۱۳	۳-۴. تجربه ترکیه
۱۴	۳-۵. تجربه پاکستان
۱۵	۳-۶. تجربه برزیل
۱۵	۴. انواع سیاست‌های حمایتی در بخش کشاورزی
۱۶	۴-۱. حمایت مالی
۱۶	۴-۲. حمایت مالیاتی و یارانه‌ای
۱۷	۴-۳. حمایت از طریق اصلاحات ساختاری
۱۷	۴-۴. حمایت از طریق توسعه زیرساخت‌ها
۱۸	۵. تجربه تقنینی مالیات بر درآمد کشاورزی در ایران
۱۸	۵-۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵
۲۰	۵-۲. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی
۲۲	۶. ترکیب جمعیتی کشاورزان و دامداران
۲۴	۷. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۲۴	منابع و مأخذ

## فهرست جداول

- جدول ۱. معافیت و تخفیف‌های مالیات بر درآمد کشاورزی اشخاص حقیقی در جهان ..... ۱۰
- جدول ۲. معافیت‌ها و امتیازات ویژه مالیات بر سود شرکت‌های کشاورزی (اشخاص حقوقی) در دنیا ..... ۱۲
- جدول ۳. میزان مالیات بر درآمد کشاورزی براساس مساحت زمین در ایالت پنجاب پاکستان ..... ۱۴
- جدول ۴. پلکان نرخ‌های مالیات بر درآمد واقعی کشاورزی در پاکستان ..... ۱۴
- جدول ۵. بخش درآمد کشاورزی در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ ..... ۱۸
- جدول ۶. مالیات بر درآمد کشاورزی در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ ..... ۲۰
- جدول ۷. اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم درخصوص مالیات بر درآمد کشاورزی در ۱۳۸۰ ..... ۲۱
- جدول ۸. تعداد و مساحت بهره‌برداری‌های با زمین برحسب وسعت اراضی کشاورزی ..... ۲۳
- جدول ۹. بهره‌برداری‌های دارای دام سبک (گوسفند، بره، بز، بزغاله) و تعداد دام آنها در روز آمارگیری برحسب تعداد دام سبک ..... ۲۳
- جدول ۱۰. بهره‌برداری‌های دارای گاو و گوساله در روز آمارگیری و تعداد دام آنها برحسب تعداد دام سنگین ..... ۲۳



## مالیات بر مجموع درآمد (۱۲): بررسی تطبیقی شیوه حمایت از کشاورزی در ساختار مالیات بر مجموع درآمد

### چکیده

درآمد کشاورزی در چند دهه گذشته از حمایت‌های متنوع و گسترده مالیاتی برخوردار بوده است. اکنون پس از چند دهه تجربه این شیوه حمایت از بخش کشاورزی، ضروری است تا با کمک تجارب سایر کشورها و واقعیت موجود در ایران، حمایت مالیاتی از بخش کشاورزی مورد ارزیابی قرار بگیرد. اگرچه حمایت از بخش کشاورزی با توجه به ویژگی‌های خاص درآمد کشاورزی امری ضروری است؛ ولی حمایت‌های ساختاری همچون اصلاح ساختارهای تولید و توزیع، ثبات سیاست‌ها و تمهید زیرساخت‌های لازم، بر حمایت‌های مالیاتی و یارانه‌ای مقدم است. مطالعات جهانی نیز نشان می‌دهد اغلب کشورها معافیت مالیاتی هدفمند (نه کامل و بدون شرط) برای بخش کشاورزی در نظر می‌گیرند. بر این اساس ضروری است شیوه حمایت مالیاتی از بخش کشاورزی به نحوی بازطراحی شود که موجب رشد و توسعه بخش کشاورزی شود و تعادل عمومی اقتصاد در ارتباط بخش کشاورزی با سایر بخش‌ها برقرار شود.

### خلاصه مدیریتی

#### بیان / شرح مسئله

مالیات بر درآمد کشاورزی سابقه‌ای طولانی در جهان و ایران دارد. در طول تاریخ یکی از منابع اصلی درآمد حکومت‌ها، مالیات‌های کشاورزی بوده است که شواهد آن در کتب تاریخی و حتی ادبیات کهن ایران قابل مشاهده است. در قوانین مالیاتی قبل از انقلاب اسلامی، درآمد کشاورزی به شیوه‌های مختلف در قوانین مشمول مالیات بوده است؛ ولی در قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۶۶ تاکنون به طور کامل معاف از مالیات بوده است. مسأله گزارش فعلی این است که آیا شیوه معافیت فعلی بخش کشاورزی، بهینه‌ترین شیوه حمایت از بخش کشاورزی است؟ کشورهای مختلف در این زمینه چه تجربه‌ای دارند و شیوه بهینه حمایت مالیاتی از کشاورزی چگونه است؟ پیش از پاسخ به دو سؤال فوق ضروری است شرایط خاص درآمد کشاورزی و راهکارهای مقابله با چالش‌های درآمد کشاورزی بیان شود.

#### نقطه نظرات / یافته‌های کلیدی

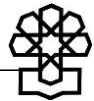
یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که نوسان و ناپایداری درآمد، عدم پیوستگی درآمد، گره خوردن معیشت خانوارها به درآمد، دشواری مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی، از مهم‌ترین ویژگی‌های خاص درآمد کشاورزی است که راهکارهایی

همچون: راهکار توسعه مکانیزاسیون و دانش‌بنیان، راهکار بیمه‌ای، راهکار مالیاتی میانگین‌گیری از درآمد، راهکار مالیاتی انتقال ضرر، راهکار حسابداری نقدی، راهکار حمایت‌های فرابخشی، راهکار مالیات بر اساس هکتار بجای مالیات بر درآمد، راهکار درآمد و هزینه استاندارد، راهکار شناسایی از طریق سامانه مودیان و بستر اجرایی، جهت تفوق بر چالش‌های خاص بخش کشاورزی و تخفیفات ویژه به این بخش در کشورهای مختلف تجربه شده است.

همچنین بررسی این گزارش نشان می‌دهد اگرچه حمایت از بخش کشاورزی با توجه به ویژگی‌های خاص درآمد کشاورزی امری ضروری است؛ ولی حمایت‌های ساختاری همچون اصلاح ساختارهای تولید و توزیع، ثبات سیاست‌ها و تمهید زیرساخت‌های لازم، بر حمایت‌های مالیاتی و یارانه‌ای مقدم است. این یافته‌ی مهم خروجی بررسی تجارب جهانی، مباحث نظری و تجربه ایران است. تجربه چند دهه حمایت مطلق مالیاتی و یارانه‌ای بدون اصلاحات گسترده ساختاری و زیرساختی در بخش کشاورزی، نشان داده است که این شیوه حمایت کارآمدی لازم را ندارد و هدف سیاستگذار را در توسعه و شکوفایی بخش کشاورزی محقق نمی‌کند. مطابق بررسی‌های این گزارش و بر اساس تجارب جهانی، معافیت مالیاتی تا آستانه مشخص بیشتر از معافیت مالیاتی کامل مورد استفاده قرار گرفته است. اغلب کشورها حتی کشورهای قطب محصولات کشاورزی و صادرکننده محصولات بخش کشاورزی همچون هلند، برزیل و ترکیه، بخش کشاورزی معافیت مالیاتی هدفمند (نه کامل و بدون شرط) برای بخش کشاورزی در نظر می‌گیرند. همچنین تجارب جهانی حکایت از آن دارد که عموم معافیت‌ها یا تخفیفات مالیاتی بخش کشاورزی متعلق به اشخاص حقیقی فعال در این بخش است و اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) بخش کشاورزی در اغلب کشورها یا معافیتی ندارند یا کمتر از اشخاص حقیقی از معافیت و تخفیف مالیاتی برخوردارند.

### پیشنهاد راهکار تقنینی، نظارتی یا سیاستی

با توجه به این یافته‌ها ضرورت دارد در خلال اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم شیوه حمایت از بخش کشاورزی در ایران باز طراحی شود؛ و ضمن حمایت‌های ساختاری و زیر ساختی و ثبات سیاستگذاری در جهت حمایت از بخش کشاورزی، اخذ مالیات از این بخش با لحاظ امتیازات و تخفیفات هدفمند و در راستای سیاست‌های این بخش انجام شود. با این حال با توجه به جمعیت زیاد کشاورزان و دامداران، پراکندگی جغرافیایی و نداشتن دفاتر حسابداری، اخذ مالیات بر درآمد از فعالان بخش کشاورزی دشوار است. در صورتی که قوانین و طرح‌های «پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مودیان»، «بستر اجرایی» و «مالیات بر مجموع درآمد» تا حد مطلوب در ایران پیاده‌سازی شود فرآیند مالیات‌ستانی در تمامی بخش‌ها ساده‌سازی و هوشمند خواهد شد. زیرا این سازوکار به‌گونه‌ای است که فعالان اقتصادی چه معاف از مالیات باشند چه مشمول مالیات، مکلف می‌شوند تبادلات اقتصادی خود را از طریق پایانه‌های فروشگاه‌های همچون دستگاه کارتخوان (POS) یا حساب‌های تجاری معرفی شده به سازمان مالیاتی انجام دهند. در صورتی که قوانین مذکور تصویب و اجرا شود، می‌توان معافیت مالیاتی بخش کشاورزی را به‌نحوی کارآمد بدون ایجاد مشکلات اجرایی برای کشاورزان و دستگاه‌های اجرایی و بدون استفاده از شیوه‌های فسادزا همچون ممیزمحوری، ضمن به‌کارگیری سامانه‌های هوشمند، بازطراحی نمود تا حمایتی اثربخش از بخش کشاورزی محقق شود.



دولت‌ها در ضمن توجه به ویژگی‌های هر بخش از اقتصاد، اقدام به مالیات‌ستانی از آن بخش می‌کنند. همچنین معمولاً سعی می‌شود به نحوی مالیات از بخش‌های اقتصاد اخذ شود تا ضمن تأمین درآمد دولت برای ارائه خدمات عمومی، آسیب جدی به بخش مورد نظر وارد نشود و در موارد مورد نیاز نیز به صورت هدفمند از آن بخش حمایت شود. بخش کشاورزی یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی و تولیدی کشور است که نقش آن در تولید ناخالص داخلی، تأمین امنیت غذایی، تولید نهاده‌های دام و طیور، ایجاد خودکفایی و رونق اقتصاد روستایی مهم و ویژه است. از آنجاکه کشاورزی در اغلب مناطق ایران رونق دارد، اهمیت بخش کشاورزی دوچندان می‌شود. این بخش به طرق مختلف می‌تواند با نظام مالیاتی و یارانه‌ای پیوند برقرار کند. مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر ارزش افزوده محصولات کشاورزی، مالیات‌های زیست‌محیطی، مالیات اجاره اراضی، مالیات و معافیت‌های مربوط به نوآوری و R&D در این بخش، یارانه‌ها یا معافیت‌های مربوط به سوخت، برق، آب، بذر، کود و سم، از جمله مهم‌ترین پیوندهای بخش کشاورزی با نظام مالیاتی هستند. این گزارش بر ویژگی‌های درآمد کشاورزی و ملاحظات در نظر گرفته شده برای اخذ مالیات از درآمد بخش کشاورزی در سایر کشورها اشاره خواهد کرد.

مالیات بر درآمد کشاورزی سابقه‌ای طولانی در جهان و تاریخ ایران دارد. در طول تاریخ ایران یکی از منابع اصلی درآمد حکومت‌های ایران، مالیات‌های کشاورزی بوده است که شواهد آن در کتب تاریخی و حتی ادبیات کهن ایران قابل مشاهده است [۱۲]. در ایران نیز در قوانین مالیاتی قبل از انقلاب اسلامی، درآمد کشاورزی به شیوه‌های مختلف در قوانین مشمول مالیات بود. مطابق اظهارات کارشناسان باسابقه مالیاتی البته قانون مالیات کشاورزی در دهه ۱۳۴۰ و ۱۳۵۰ شمسی پیش از انقلاب و سال‌های ابتدایی پس از انقلاب به درستی اجرا نمی‌شده است. نظام مالیاتی ایران در دهه ۴۰ و ۵۰ شمسی به دلیل درآمدهای سرشار نفتی تضعیف شد و به تبع آن مالیات‌های کشاورزی که در طول تاریخ یکی از منابع تأمین مالی دولت‌ها بود، مورد بی توجهی قرار گرفت. البته از زمان تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶، درآمد بخش کشاورزی به‌طور کلی معاف از مالیات شده است. لازم به ذکر است مطابق ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶، بنا نبود این معافیت دائم باشد و چنین ذکر شده بود: «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل تا پایان سال ۱۳۷۲ از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. دولت مکلف 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 به موقع تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.» اکنون پس از چند دهه ضروری است که متناسب با ویژگی‌های این بخش در صورت تصمیم به اصلاح قوانین مالیاتی ملاحظات مربوط به حوزه کشاورزی مد نظر قرار گیرد. حمایت‌های بخشی باید با نگاه کلان و در نظر گرفتن تعادل عمومی با سایر بخش‌ها، بازطراحی و اصلاح شوند. مسأله گزارش فعلی این است که آیا شیوه معافیت فعلی بخش کشاورزی، بهینه‌ترین شیوه حمایت از بخش کشاورزی است؟ کشورهای مختلف در این زمینه چه تجربه‌ای دارند و شیوه بهینه حمایت مالیاتی از کشاورزی چگونه است؟ پیش از پاسخ به دو سؤال فوق ضروری است شرایط خاص درآمد کشاورزی و راهکارهایی که در تجارب جهانی برای هر چالش درآمد کشاورزی در نظر گرفته می‌شود به اختصار بیان شود. در این گزارش درباره انواع سیاست‌های حمایتی از بخش کشاورزی، خصوصیات ویژه درآمد کشاورزی،

تجارب کشورهای مختلف در زمینه مالیات‌ستانی از بخش کشاورزی و معافیت‌های مربوط به آن، و تجربه تقنینی مالیات بر درآمد کشاورزی در ایران بحث و تشریح خواهد شد.

## ۲. خصوصیات درآمد کشاورزی

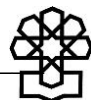
به سود حاصل از کلیه فعالیت‌های زراعت، باغداری، دامداری، دامپروری، پرورش ماهی، طیور و زنبور عسل، صیادی و ماهی‌گیری، نوغان‌داری و احیای مراتع و جنگل‌ها درآمد کشاورزی گفته می‌شود. درآمد کشاورزی از جهات مختلف با سایر درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی، تفاوت دارد. عمده ویژگی‌های خاص درآمد کشاورزی عبارت است از: ناپایداری (نوسان درآمد)، عدم پیوستگی در طول سال (نقش پررنگ معاملات سلف و نسیه)، گره خوردن معیشت بخش زیادی از خانوارهای روستایی به درآمد کشاورزی و دشواری مالیات‌ستانی از بخش کشاورزی.

### ۲-۱. نوسان و ناپایداری درآمد کشاورزی

درآمد کشاورزی یک درآمد پرنوسان است که اشخاص حقیقی و خانوارهای بسیاری به خصوص خانوارهای روستایی به آن وابسته‌اند. کشاورزی و به تبع آن درآمد و سود این بخش، به شرایط آب و هوایی و عوامل برون‌زا وابستگی شدیدی دارد. میزان بارش باران، دمای هوا، حوادث بیرونی همچون سیل، فرونشست زمین، تندباد، تگرگ، سرمازدگی و زلزله از جمله عواملی است که می‌تواند درآمد کشاورزی را متأثر سازد. حتی برخی از عوامل برون‌زا که ذکر شد می‌تواند اصل سرمایه را به طور کلی یا جزئی تخریب کند. این امور را نیز می‌توان به دو دسته تقسیم نمود. دسته اول عوامل برون‌زای خفیف‌تری است که فقط درآمد را مورد تأثیر قرار می‌دهد مثل خشک‌سالی خفیف یا گرمای هوا. ولی دسته دوم عوامل برون‌زایی هستند که اصل سرمایه را متأثر می‌سازند و چه بسا تخریب کنند؛ مواردی همچون سیل، گردباد، بیماری‌های کشنده دام و طیور. راهکارهای اقتصادی در میان تجربیات کشورها برای اثرات نوسانی وجود دارد. راهکارهای اقتصادی شامل بیمه کشاورزی و راهکارهای مالیاتی است.

### ۲-۱-۱. راهکار توسعه مکانیزاسیون و دانش‌بنیان

پیشرفت علم و تکنولوژی به بشر کمک کرده تا کمتر از بلایای طبیعی و ناپایداری‌های طبیعی آسیب ببیند. تجربه ثابت کرده که کشاورزی مدرن و مبتنی بر دانش، کم‌تر از کشاورزی سنتی از عوامل مخرب طبیعت آسیب می‌بیند. علم و دانش در اصلاح ژنتیک گیاهان و دام‌ها موجب می‌شود تا گونه‌های جدید گیاهی و حیوانی، نسبت به پدیده‌هایی همچون گرما، سرمای شدید، خشک‌سالی، بیماری و باد و باران شدید مقاوم‌تر باشند و به سرعت از بین نروند. به‌عنوان مثال برخی گونه‌های گندم در برابر باد، باران و آفات آسیب‌پذیر هستند و برخی دیگر بسیار مقاوم‌تر هستند. همچنین می‌توان با نوع ژنتیکی آسیب‌پذیری گندم و سایر محصولات را در برابر تنش‌های محیطی، آفات و بیماری‌ها کاهش داد [۳] و [۴]. همچنین شیوه‌های نوین کشت و حفاظت از مزرعه نیز به کشاورزان کمک کرده تا درآمد پایدارتری داشته باشند. به‌عنوان مثال گلخانه‌ها و دامداری‌های صنعتی در مقابل مزارع و دامداری‌های سنتی کمتر از نوسانات جوی متأثر می‌شوند.



## ۲-۱-۲. راهکار بیمه‌ای

اساساً بیمه یکی از اصلی‌ترین راه‌های پوشش ریسک در سرمایه‌گذاری‌های مختلف و هموارسازی مصرف است. بیمه کشاورزی، موجب می‌شود تا شدت نوسان درآمد کشاورزی کاسته شود و کشاورزان هنگام بلایای طبیعی و حوادث، کمتر دچار خسارت شوند. این بیمه (در شرایط بازار آزاد) بر عهده خود کشاورز یا دامدار است که محصول و ابزارآلات خود را بیمه کند تا در صورت بروز حادثه طبیعی یا حوادثی همچون آتش‌سوزی، شرکت بیمه خسارت کشاورز را بپردازد. در ایران ۷۵ درصد بیمه کشاورزی برعهده دولت (در قالب صندوق بیمه کشاورزی) و ۲۵ درصد برعهده کشاورز است. در واقع دولت طبق قوانین کمک شایانی به جبران خسارت‌های کشاورزی از طریق صندوق بیمه کشاورزی کرده است. البته در عمل دولت تمام تعهدات خود را پرداخت نمی‌کند [۵]. علی‌رغم حمایت دولتی و پرداخت بخش قابل توجهی از حق بیمه توسط دولت، ضریب نفوذ بیمه<sup>۱</sup> کشاورزی در ایران پایین‌تر از کشورهای توسعه یافته است. ضریب نفوذ بیمه کشاورزی در ایران ۱/۱ و در کشورهای توسعه یافته ۲/۳ است [۵].

## ۲-۱-۳. راهکار مالیاتی میانگین‌گیری از درآمد

راهکار مالیاتی میانگین‌گیری از درآمد<sup>۲</sup>، به این معنی است که از درآمد کشاورز، طی ۵ سال، میانگین گرفته می‌شود و سپس مشمول مالیات قطعی می‌شود. به عبارت دیگر، اگر کشاورزی یک سال در بالاترین نرخ مشمول مالیات باشد و سال دیگر ضرر کند، به او اجازه می‌دهند برای درآمد مشمول مالیات، میانگین درآمد خود را طی ۳، ۴ یا ۵ سال محاسبه کند. در این راهکار، کشاورز باید هر سال مبلغی را به صورت علی‌الحساب، بر اساس عملکرد همان سال یا ارزیابی سال گذشته به سازمان امور مالیاتی بپردازد و مالیات قطعی وی در پایان ۵ سال محاسبه گردد [۱۷]. برخی از کشورهایی که از این شیوه برای محاسبه مالیات بر درآمد کشاورزی استفاده می‌کنند عبارتند از: استرالیا، فرانسه، آلمان، ایرلند، اسلونی، انگلستان و ایالات متحده آمریکا [۱۹].

این راهکار اگرچه راه‌حلی منصفانه برای ناپایداری و نوسان درآمد کشاورزان است، ولی پیچیدگی زیادی دارد و برای کشورهای با شرایط تورمی توصیه نمی‌شود زیرا ارزش پول طی ۵ سال تغییرات زیادی دارد. در این شرایط اگر تورم لحاظ نشود، مقدار مالیات وصولی با درآمد واقعی تناسبی نخواهد داشت و در حق یکی از طرفین (مؤدی و دولت) اجحاف می‌شود. محاسبه درآمد متوسط با در نظر گرفتن تورم نیز، چالش‌های اجرایی و اقتصادی دیگری را در پی دارد. بنابراین، کشورهای درگیر تورم‌های بالا بهتر است راه‌های دیگری را برای هموارسازی درآمد کشاورزان در نظر بگیرند.

## ۲-۱-۴. راهکار مالیاتی انتقال ضرر

راهکار انتقال ضرر<sup>۳</sup>، یکی از کمک‌های سیستم مالیاتی به کشاورزانی است که دچار ضرر شده‌اند. در این شیوه، میزان

۱. ضریب نفوذ بیمه در یک کشور، بیانگر درصد سهم صنعت بیمه از تولید ناخالص داخلی بوده و یک شاخص اقتصادی کمی (مقداری) قلمداد می‌شود. این شاخص که بیانگر درصد نسبت حق بیمه تولیدی به تولید ناخالص یک کشور است، می‌تواند بیانگر ارتباط متناسب یا نامتناسب فعالیت صنعت بیمه با اقتصاد یک کشور باشد. راه محاسباتی ضریب نفوذ بیمه برای بخش کشاورزی به صورت ذیل خواهد بود:

$$\text{IP (ضریب نفوذ بیمه کشاورزی)} = \frac{\text{جمع حق بیمه‌های صادره برای کشاورزی}}{\text{ارزش افزوده بخش کشاورزی}} \times 100$$

2. Income Averaging

3. Deferring the Loss of Farm Income

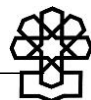
ضرر به‌عنوان اعتبار مالیاتی چند ساله (بین ۲ تا ۵ سال طبق قوانین هر کشور) برای مؤدی در نظر گرفته می‌شود که مستقیماً از بدهی مالیاتی وی کسر می‌گردد. ممکن است محدودیت خاصی نیز برای آن در نظر گرفته شود. به‌عنوان مثال در قالب این راهکار به میزان ضرری که به کشاورز وارد شده، اعتبار مالیاتی به کشاورز اعطا می‌شود تا به میزان همان ضرر تا ۲ سال بعد از بدهی مالیاتی وی کسر گردد؛ البته مشروط بر اینکه میزان اعتبار بیش از ۷۰ درصد بدهی مالیاتی نباشد. نکته قابل توجه این است که این اعتبار مالیاتی نباید طوری طراحی شود که کشاورزان انگیزه کافی برای استفاده از سایر راه‌های کاهش ضرر را نداشته باشند. سیاست‌های مالیاتی نباید مانع از آن شود که کشاورزان برای بیمه محصولات اقدام کنند یا نباید موجب شود از حفاظت‌های فیزیکی برای کاهش ضرر غافل باشند. اگر اعتبار انتقال ضرر برای مدت زیادی در نظر گرفته شود و سقف خاصی نداشته باشد، کشاورز ممکن است ترجیح دهد محصول خود را بیمه نکند و حفاظت‌های فیزیکی و ایمنی را انجام دهد تا یکسال ضرر کند و در عوض ۵ سال هیچ مالیاتی نپردازد. بنابراین در صورت اخذ چنین راهکاری، باید مدت آن کوتاه (۲ یا ۳ سال) باشد و سقف مشخصی نیز برای آن لحاظ شود [۲۲]. مهم‌ترین کشوری که این شیوه را برگزیده ژاپن است که تا سه سال امکان انتقال ضرر را به کشاورزان می‌دهد [۱۹]. همچنین در برخی ایالت‌های آمریکا همچون میشیگان، برای مالیات محلی (ایالتی) از درآمد کشاورزی، کشاورزان می‌توانند تا دو سال ضرر را از ۸۰ درصد بدهی مالیاتی‌شان کسر کنند [۲۲]. هرچند در ایران تمام فعالیت‌های بخش کشاورزی به‌طور کامل معاف از مالیات است، ولی ظرفیت قانونی انتقال ضرر و زیان برای تمام اشخاص حقیقی و حقوقی در صنایع مختلف پیشبینی شده است. مطابق بند (۱۲) ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم، زیان اشخاص حقیقی و حقوقی از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک‌پذیر است. در این سازوکار هیچ محدودیت زمانی در نظر گرفته نشده و میان صنایع مختلف هم تمایزی قائل نشده است.

## ۲-۲. عدم پیوستگی درآمد و رواج معاملات سلف و نسیه

یک ویژگی خاص درآمد کشاورزی این است که بیشتر فعالیت‌های این بخش، یک یا دو بار درآمد دفعی عاید کشاورز یا شرکت کشاورزی می‌کند. به عبارت دیگر همچون درآمد کارگران یا مشاغل آزاد، تدریجی نیست، بلکه چند ماه صرفاً هزینه است و در فصل برداشت محصول، درآمد نصیب کشاورز می‌شود. این ویژگی خاص موجب شده تا کشاورزان برای امرار معاش و مدیریت درآمد-هزینه خود بیش از سایر بخش‌ها به معاملات سلف و نسیه روی آورند. برخی کشاورزان محصول خود را پیش‌فروش می‌کنند یا به اصطلاح به‌صورت سلف می‌فروشند. در این زمینه نیز برخی احکام شرعی و قوانین مدنی وجود دارد که باید رعایت شود. همچنین کشاورزان بسیاری از ملزومات مزرعه خود یا حتی مایحتاج زندگی‌شان را به‌صورت نسیه و پیش‌خرید خریداری می‌کنند تا پس از فروش محصول و کسب درآمد، دیون خود را بپردازند. پس بخش زیادی از درآمد و بخشی از هزینه‌های آنها به‌صورت دین (تعهد مالی) است نه به‌صورت نقد. این ویژگی مالیات‌ستانی را مقداری دشوار می‌کند که با این دیون چگونه برخورد شود.

### ۲-۲-۱. راهکار حسابداری نقدی بجای حسابداری تعهدی

بسیاری از کشورها، برای ویژگی خاص فوق و به‌منظور نوعی کمک و تخفیف مالیاتی، حسابداری نقدی را بجای



حسابداری تعهدی برای محاسبه مالیات درآمد کشاورزی، اجرا می‌کنند. حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این سیستم هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها به صورت نقد پرداخت گردد. در حسابداری تعهدی، درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌گردند که تحصیل می‌شوند یا تحقق می‌یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص می‌شود یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌گردد. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد. همچنین در این مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌گردد یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود [۲]. مهم‌ترین کشورهای که برای پرداخت مالیات بر درآمد کشاورزی، به دامداران و کشاورزان (حقیقی یا حقوقی) اجازه می‌دهند به جای استفاده از حسابداری تعهدی، از روش حسابداری نقدی استفاده کنند عبارتند از: کانادا، فرانسه، ایالات متحده آمریکا، اتریش و آلمان [۱۹].

### ۲-۳. گره خوردن معیشت خانوارها به درآمد کشاورزی

این نکته حائز توجه است که منبع اصلی درآمد و تامین معاش بسیاری از خانوارهای روستایی درآمد کشاورزی است. به همین دلیل درآمد کشاورزی به معیشت حجم قابل توجهی از روستائیان گره خورده است. بسیاری از روستائیان، منبع درآمد دیگری غیر از کشاورزی ندارند و تنها محل ارتزاق آنها درآمد ناشی از شغل کشاورزی یا دامداری است. بخش قابل توجهی از خانوارهای کم درآمد کشور نیز به فعالیت‌های جزئی کشاورزی و دامداری اشتغال دارند. بنابراین باید در برنامه‌ریزی‌ها به این قشر توجه نمود.

#### ۲-۳-۱. راهکار حمایت‌های فرابخشی

اگرچه برخی از کشورها برای حمایت از کشاورزان فقیر و کم‌درآمد معافیت‌های خاصی قائل شده‌اند؛ ولی سیاست کارآمدتر آن است که چتر حمایتی برای همه فقرا و نیازمندان جامعه ذیل مالیات بر مجموع درآمد تمهید شود و با نگاه فرابخشی این خانوارها نیز تحت حمایت قرار گیرند و معافیت جداگانه وضع نشود. این نکته مورد تأکید گزارشات بین‌المللی است. دلیل آن هم این است که نباید تفاوتی میان خانواده یتیم ساکن در حاشیه شهر و خانوار کم‌درآمد ساکن در روستا و کشاورز قائل شد. حمایت جداگانه از کشاورزان کم‌درآمد خلاف اصل عدالت افقی مالیاتی است. در الگوی مالیات بر مجموع درآمد، هر خانواده کم درآمد چه کشاورز، چه کارگر ساختمانی یا ناتوان از کار، باید به طور مشابه از معافیت مالیاتی و حمایت برخوردار شود [۱۹]. همچنین با سایر سیاست‌های توسعه‌ای می‌توان کمک نمود تا روستائیان شغل جانبی و مکمل نیز داشته باشند تا منابع درآمدی خانوارهای روستایی متنوع شود. گسترش شغل‌هایی همچون صنایع دستی، صنایع تبدیلی و جانبی، گردشگری و بومگردی، می‌تواند ضمن توسعه روستاهای کشور به متنوع‌سازی درآمد کشاورزان کمک کند.

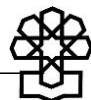
#### ۴-۲. دشواری مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی

طبق تجربه (در سطح جهان) ثابت شده است که مالیات‌ستانی از سه بخش دشوارتر از سایر بخش‌ها است؛ آن سه بخش عبارتند از: کشاورزی، خدمات و کسب و کارهای کوچک. سختی اخذ مالیات از درآمد کشاورزی به دلایل مختلف از جمله تعداد زیاد کشاورزان، پراکندگی جغرافیایی کشاورزان، سطح سواد حداقلی برخی کشاورزان، نداشتن دفتر حسابداری جهت ثبت جزئیات درآمد و هزینه عمده کشاورزان حقیقی و دشواری محاسبه استهلاک برای ابزارآلات و دام‌های شیرده است [۲۰]. درواقع اگر نظام‌های مالیاتی بخواهند به شیوه سایر فعالیت‌ها از کشاورزان مالیات بگیرند، متحمل هزینه اجرایی بسیار زیادی می‌شوند و با به دردرس انداختن کشاورزان خرد، با واکنش‌های اعتراضی آنها مواجه خواهند شد. بنابر این باید در هنگام طراحی قوانین مالیاتی و اجرای آن به تفاوت‌های اجرایی این بخش با سایر بخش‌ها توجه شود.

##### ۴-۲-۱. راهکار مالیات بر اساس هکتار بجای مالیات بر درآمد

برخی از کشورها برای فرار از دشواری‌های متعدد این بخش و بجای الزام همه کشاورزان به ثبت هزینه و درآمد خود، کشاورزان بسیار کوچک مقیاس را معاف از مالیات اعلام می‌کنند. آنها کشاورزان با مقیاس‌های متوسط را نیز بر اساس وسعت زمین و واحد هکتار مشمول مالیات می‌کنند. در این شیوه فقط کشاورزان پردرآمد و با زمین‌های بزرگ موظف به ثبت هزینه و درآمد در دفاتر حسابداری استاندارد و گزارش درآمد واقعی به نظام مالیاتی هستند. این شیوه موجب می‌شود تا تعداد بسیار کمی از کشاورزان درگیر فرآیند اجرایی محاسبه درآمد مشمول مالیات شوند به نحوی که حتی در مواردی ۹۵٪ کشاورزان لازم نیست درآمد و هزینه‌هایشان را ثبت کنند و براساس وسعت زمین مالیات اندکی می‌پردازند یا معاف از مالیات می‌شوند. این ساختار با فراغ بالی که برای ماموران مالیاتی ایجاد می‌کند امکان رسیدگی دقیق‌تر را به آنها می‌دهد. پژوهشگرانی از کشور هند و سایر کشورهای درحال توسعه با توجه به تعداد زیاد کشاورزان خرد، پراکندگی جغرافیایی و توان اجرایی دولت پیشنهاد داده‌اند که بجای مالیات بر درآمد واقعی، مالیات بر ملک بر اساس وسعت زمین وضع شود [۲۰]. کشورهای پاکستان، لهستان و ایتالیا از جمله کشورهایی هستند که این شیوه را اجرا کرده‌اند [۱۹]. در خصوص زمین‌های اجاره‌ای یا مشارکتی، این مالیات را می‌توان به شکل‌های مختلف یا از مالک یا از کشاورز و یا تسهیم بین آن دو بر طبق قرارداد اخذ نمود [۱۹]. از منظر اقتصادی مفهوم «اصابت مالیاتی»<sup>۱</sup> بیان می‌دارد که در چنین مواردی از نظر بار مالی نهایی که به رفاه طرفین وارد می‌شود، تفاوتی ندارد که از نظر حقوقی چه کسی مکلف به پرداخت مالیات باشد و اصابت بار مالیاتی به کشش‌های عرضه و تقاضا بستگی دارد. زیرا اگرچه یک طرف قانوناً مکلف به پرداخت مالیات است ولی طرف پرداخت‌کننده مالیات، بخشی از مالیات را از طریق قیمت (با سهم مشارکت یا اجاره‌بها) به طرف مقابل منتقل می‌کند [۱۵].

البته ضروری است این شیوه مالیات‌ستانی با سایر سیاست‌های مکمل تلفیق شود تا مانع از کوچک شدن اراضی کشاورزی شود. باید برای افزایش مقیاس زمین‌های کشاورزی از طریق ادغام و یکپارچه سازی آنها برنامه‌ریزی کرد. به‌عنوان مثال ایتالیا، با وجود اینکه مالیات املاک را بر اساس مقیاس زمین اخذ می‌کند، همزمان یک طرح ملی با عنوان UUA برای سامان‌دهی اراضی کوچک به اجرا درآورده و طی آن در سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶، موفق شده است تعداد



اراضی کمتر از ۵ هکتار و خرده زمین‌های کوچک‌تر از یک هکتار را ۶۸ درصد کاهش دهد. همچنین بعد از اجرای این طرح، اراضی بالاتر از ۵ هکتار و زمین‌های وسیع بزرگ‌تر از ۵۰ هکتار، افزایش یافته است [۱۹]. جالب توجه است که در سابقه قوانین ایران برخی از زیربخش‌های کشاورزی بر اساس مقیاس مشمول مالیات یا معاف می‌شدند؛ مثلاً در تبصره ۶ ماده ۲ قانون فروش خالصات مصوب ۱۳۳۴ آمده: «از رعایای املاک خالصه که مقدار گوسفندان و احشام آنها از پنجاه رأس تجاوز ننماید تا زمانی که خالصات به فروش نرفته است، حق‌المرتع اخذ نمی‌شود». همچنین در تاریخ باستان ایران یکی از تحولات مالیاتی انوشیروان ساسانی شیوه پیمایش بوده است که در آن مساحت زمین و نوع محصول، شرط دریافت مالیات بود و نه میزان محصول. در آن ساختار از زمین‌هایی که در آن کشاورزی نشده بود نیز مالیات دریافت میشد که باعث افزایش احیای اراضی و افزایش بهره‌وری می‌شد [۱۲].

### ۲-۴-۲. راهکار درآمد و هزینه استاندارد در حسابداری

یکی از راهکارهای ساده‌سازی مالیات بر درآمد بخش کشاورزی، استفاده از درآمد و هزینه استاندارد به جای هزینه و درآمد واقعی مبتنی بر دفاتر حسابداری است. در این شیوه کشاورزان کم درآمد (یا همه کشاورزان حقیقی) نیازی به حسابداری واقعی مبتنی بر درآمدها و هزینه‌های خود ندارند؛ بلکه تنها درآمد ناخالص حاصل از فروش محصول یا دام خود را به همراه مستندات به نظام مالیاتی گزارش می‌دهند؛ سپس دولت مرکزی متناسب با شرایط آن سال و نوع فعالیت درآمد و هزینه استاندارد را برای کل کشور محاسبه می‌کند. مثلاً ممکن است اعلام شود که تا ۷۰ درصد درآمد ناخالص به‌عنوان هزینه کسر می‌شود و ۳۰ درصد به‌عنوان سود مشمول مالیات خواهد شد. برخی کشورها از جمله ترکیه و اتریش از این شیوه استفاده می‌کنند و کشورهای دیگر همچون اسپانیا و بلژیک سایر روش‌های برآوردی مشابه را برای ساده‌سازی سیستم مالیاتی به کار می‌برند [۱۹].

### ۲-۴-۳. راهکار شناسایی از طریق سامانه مودیان و بستر اجرایی

برخی کشورهای دنیا و حتی ایران، در سال‌های اخیر به سمتی حرکت کرده‌اند که بتوان درآمدهای غیرشفاف و مشکل‌محاسبه را از طریق سیستم‌های هوشمند شناسایی کرد. این سازوکار مختص کشاورزی نیست و شامل کلیه فعالیت‌های اقتصادی می‌شود. به‌طور خلاصه این سازوکار این‌گونه است که فعالان اقتصادی چه معاف از مالیات باشند چه مشمول مالیات، مکلف می‌شوند تبادلات اقتصادی خود را از طریق پایانه‌های فروشگاهی همچون دستگاه کارتخوان (POS) انجام دهند یا حساب‌های تجاری معرفی شده به سازمان مالیاتی. اگر با حساب غیرتجاری تعامل کنند، سازمان مالیاتی تا میزان مشخصی (مثلاً یک میلیارد تومان در سال) چشم‌پوشی می‌کند و بیش از آن را مشمول مالیات‌های دیگر با نرخ بالاتر می‌کند. سپس اطلاعات صورتحساب‌های الکترونیک افراد و فعالان اقتصادی به سامانه‌ای وارد خواهد شد و در آن سامانه برای هر فعال اقتصادی و شخص حقیقی کارپوشه‌های تجاری و غیرتجاری اختصاص می‌یابد. صورت‌حساب خرید و فروش و تعاملات اقتصادی مودیان مالیاتی در کارپوشه آنها منعکس می‌شود و با لحاظ معافیت‌ها و... مالیات اشخاص مشمول محاسبه خواهد شد.

### ۳. تجربه کشورها در مالیات بر درآمد کشاورزی

ابتدا یک تصویر کلی از وضعیت مالیات بر درآمد کشاورزی و معافیت‌ها در جهان به خصوص کشورهای توسعه یافته به نمایش گذاشته می‌شود و پس از آن تجربه چند کشور منتخب به صورت جزئی‌تر بررسی می‌شود.

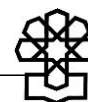
#### ۳-۱. تصویر کلی از وضعیت کشورها

در جدول زیر کشورهای مختلف (با تمرکز بر کشورهای OECD) از منظر معافیت‌ها و تخفیفاتی که به اشخاص حقیقی بخش کشاورزی می‌دهند مقایسه می‌شوند. برخی کشورها همچون کشورهای اسکاندیناوی هیچ معافیت و تخفیف جداگانه‌ای برای کشاورزی در نظر نمی‌گیرند و در مقابل برخی دیگر از کشورها همچون هند معافیت کامل درآمد کشاورزی را لحاظ کرده‌اند؛ البته اکثر کشورها راه میانه را در پیش گرفته‌اند بدین معنا که تخفیف و معافیت هدفمند برای کشاورزان در نظر گرفته شده است.

جدول ۱. معافیت و تخفیف‌های مالیات بر درآمد کشاورزی اشخاص حقیقی در جهان<sup>۱</sup>

نام کشور	نوع معافیت یا تخفیف مالیاتی بر درآمد کشاورزی
۱ فنلاند	بدون هیچ معافیت و امتیازی برای درآمد کشاورزی
۲ دانمارک	بدون هیچ معافیت و امتیازی برای درآمد کشاورزی
۳ جمهوری اسلواکی	بدون هیچ معافیت و امتیازی برای درآمد کشاورزی
۴ سوئد	بدون هیچ معافیت و امتیازی برای درآمد کشاورزی
۵ سوئیس	بدون هیچ معافیت و امتیازی برای درآمد کشاورزی
۶ هلند	یارانه‌های پرداختی به طرح‌های خاص جنگلداری و برنامه‌های طبیعی تعریف شده معاف از مالیات است. (بقیه اقسام درآمد کشاورزی مشمول مالیات است)
۷ ژاپن	کشاورزان می‌توانند تا سه سال از اعتبار انتقال ضرر استفاده کنند. پرداخت‌های مستقیم جهت تثبیت و توسعه مزرعه از درآمد کشاورز کسر می‌شود و معاف از مالیات است.
۸ ایالات متحده آمریکا	استفاده از حسابداری نقدی بجای حسابداری تعهدی استفاده از میانگین‌گیری درآمد دارایی‌های سرمایه‌ای در سال اول خرید، کسر می‌شود امکان کسر هزینه‌های توسعه‌ای خاص داده می‌شود، شامل هزینه‌های افزایش دام‌های لبنی و افزایش و پرواربندی دام‌های گوشتی تا سن بالغ شدن دام کسر هزینه‌های مربوط به حفاظت آب و خاک و جلوگیری از فرسایش خاک درآمد حاصل از فروش دارایی‌هایی که در کشاورزی استفاده می‌شود (مثل زمین، ماشین‌آلات شخم‌زنی، فروش دام برای تولید مثل یا فعالیت ورزشی) مشمول درآمد کشاورزی نیست، بلکه مشمول مالیات بر عایدی سرمایه با نرخ‌های کمتر است.
۹ استرالیا	به‌کارگیری شیوه میانگین‌گیری از درآمد امتیازاتی برای بیمه نمودن محصولات، دام‌ها و دارایی یارانه‌های پرداختی برای آب روستایی و کشاورزی معاف از مالیات است و جزو درآمد کشاورزی محسوب نمی‌شود هزینه قابل قبول و مزایای ویژه (مثل استهلاک سریع برای هزینه‌های مدیریت آب یا ذخیره‌سازی علوفه)

۱. جزئیات مربوط به مالیات بر درآمد کشاورزی برخی از کشورها در ادامه گزارش می‌آید.



نام کشور	نوع معافیت یا تخفیف مالیاتی بر درآمد کشاورزی
	و برخی امتیازات برای درآمد فعالیت خاص همچون پشم‌چینی، کشتار و دفن اجباری دام و...
آلمان	کشاورزان کوچک مقیاس با کمتر از ۲۰ هکتار، به‌صورت تخمینی با نرخ هموار (غیرتصادفی) مشمول مالیات می‌شوند. کشاورزانی (مجرد) که کمتر از ۳۰۷۰۰ یورو در سال درآمد خالص دارند (متأهلان کمتر ۶۱۴۰۰ یورو)، می‌توانند ۹۰۰ یورو از درآمد مشمول مالیات‌شان را کسر کنند. به کاربردن شیوه درآمد متوسط
کره جنوبی	غلات و سایر محصولات غذایی معاف از مالیات هستند. درآمد مزارع کشت گیاه با درآمد کم، معاف از پرداخت مالیات هستند. سود تقسیمی سهام بنگاه‌های کشاورزی که محصولات غذای انسانی تولید می‌کنند به‌طور کلی یا جزئی معاف از مالیات هستند (جزء مالیات بر مجموع درآمد محاسبه نمی‌شوند). سایر محصولات دامی و کشاورزی مشمول مالیات بر درآمد هستند.
کانادا	حسابداری نقدی سازوکار انتقال ضرر کسر برخی مخارج سرمایه‌های خاص از درآمد کشاورزی در نظر گرفتن مزایایی برای تلف شدن دام مهلت دادن و به تعویق انداختن مالیات دامداران در خشکسالی یا سیل و...
ایتالیا	درآمد کشاورزی، تحت عنوان عوارض یا مالیات بازدهی زمین و مستغلات بر اساس مساحت زمین و میزان ساختمان آن برآورد می‌شود نه بازدهی واقعی فعالیت کشاورزی ناشی از سود فروش محصولات. در این سیستم کشاورزان مالیات کمتری می‌پردازند.
مکزیک	امتیازات خاصی برای بخش کشاورزی تحت عنوان «رژیم کشاورزی، جنگلداری و شیلات» در نظر گرفته شده است که نتیجه آن برخی معافیت‌ها و مالیات با نرخ‌های پایین‌تر است.
فرانسه	حسابداری نقدی برای کشاورزان با گردش مالی ۲ ساله زیر ۳۵۰۰۰۰ یورو لحاظ متوسط درآمد برای کشاورزان با گردش مالی ۳ ساله زیر ۸۲۰۰۰ یورو کسر پس‌انداز احتیاطی از درآمد کشاورزی اندازه‌گیری متوسط درآمد برای کشاورزان جدید که تحت مقررات خاص شروع به کار کنند تا ۵ سال متوالی، اجازه کسر از درآمد مشمول مالیات داده می‌شود. امکان تقسیط مالیات کشاورزی تا ۵ سال
اسپانیا	از سیستم برآوردی (تخمینی) برای محاسبه درآمد کشاورزی مشمول مالیات استفاده می‌شود؛ به این صورت که میزان فروش در ضرایب خاصی ضرب می‌شود و متوسط هزینه هر نوع فعالیت نیز برآورد می‌گردد. دو درصد درآمد کشاورزی (درآمد ناخالص هنگام فروش) در منبع کسر می‌گردد به‌عنوان مالیات
مغولستان	افراد که غلات، سیب‌زمینی، سبزیجات و میوه به کارند، معادل ۵۰ درصد درآمد فروش از اعتبار مالیاتی برخوردار می‌شوند
هند	درآمد کشاورزی به‌طور کلی معاف از مالیات است.
لهستان	فقط درآمد برخی محصولات خاص مشمول مالیات است و سایر کشاورزان معاف از مالیات هستند (این محصولات خاص فقط حدود ۲-۵ درصد کشاورزان را شامل می‌شود) درآمد مشمول مالیات یا بر اساس ضرایب استاندارد تخمین زده می‌شود یا براساس دفاتر حسابداری محاسبه می‌شود. ۹۵٪ کشاورزان بر اساس مالیات بر درآمد کشاورزی مشمول مالیات نمی‌شوند بلکه به جای آن تحت عنوان مالیات بر زمین و املاک مشمول مالیات خواهند بود.

Source: OECD, 2019; Ernst & Young, 2019.

تنوع رفتار مالیاتی کشورها جالب و قابل توجه است، اما مهم‌ترین نکته مشترک آن است که در اغلب کشورها معافیت کامل درآمد کشاورزی وجود ندارند. در این میان کشورهایی با کشاورزی و دامداری گسترده همچون آمریکا، مکزیک، استرالیا، هلند و دیگر کشورها وجود دارند که علی‌رغم مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی، صادرکننده عمده محصولات کشاورزی و دامی در جهان هستند.

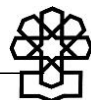
## ۲-۳. مرور کلی بر وضعیت مالیاتی اشخاص حقوقی در جهان

در ادامه تجارب برخی کشورها در زمینه معافیت‌های مالیاتی درآمد اشخاص حقوقی در بخش کشاورزی (سود شرکت‌های کشاورزی)، مرور می‌شود. تجارب کشورها نشان می‌دهد معافیت‌ها و امتیازات داده شده به شرکت‌ها بسیار کمتر از اشخاص حقیقی و کشاورزان خرد است.

جدول ۲ معافیت‌ها و امتیازات ویژه مالیات بر سود شرکت‌های کشاورزی (اشخاص حقوقی) در دنیا

ردیف	نام کشور	نوع معافیت یا تخفیف خاص برای شرکت کشاورزی
۱	استرالیا	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۲	دانمارک	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۳	فرانسه	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۴	فنلاند	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۵	کانادا	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۶	شیلی	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۷	کاستاریکا	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۸	استونی	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۹	آلمان	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۰	ایرلند	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۱	نیوزیلند	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۲	نروژ	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۳	انگلستان	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۴	اسپانیا	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۵	سوئد	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۶	سوئیس	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۷	جمهوری اسلواکی	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۸	اسلونی	بدون هیچ معافیت و امتیازی خاصی برای شرکت‌های کشاورزی
۱۹	ایتالیا	برخی معافیت‌های خاص برای تعاونی‌های کشاورزی در نظر گرفته می‌شود.
۲۰	یونان	تعاونی‌های کشاورزی نصف مالیات شرکت‌های کشاورزی را می‌پردازند.
۲۱	ژاپن	تعاونی‌هایی که خدمات بانکی، بیمه‌ای، بازاریابی و مشاوره فنی به اعضای خود بدهند، در نرخ‌های پایین‌تر نسبت به سایر شرکت‌ها مشمول مالیات می‌شوند.
۲۲	هلند	عایدی سرمایه ناشی از فروش زمین برای شرکت‌ها، دارای معافیت مالیاتی خاصی است.
۲۳	مکزیک	امتیازات خاصی برای بخش کشاورزی تحت عنوان «رژیم کشاورزی، جنگلداری و شیلات» در نظر گرفته شده است که نتیجه آن برخی معافیت‌ها و مالیات با نرخ‌های پایین‌تر است. البته این امتیازات به اندازه شرکت بستگی دارد.
۲۴	ایالات متحده آمریکا	حسابداری نقدی برای شرکت‌های کشاورزی با درآمد ناخالص کمتر از ۱ میلیون دلار.
۲۵	اتریش	حسابداری نقدی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات تعاونی‌های کشاورزی تحت شرایط خاص مشمول معافیت‌های جزئی می‌شوند.
۲۶	هند	معافیت کامل درآمد کشاورزی

Source: OECD, 2019



همان‌طور که قابل ملاحظه است، کشورها برای این حوزه معافیت‌ها یا امتیازاتی در نظر گرفته‌اند که بیشتر مربوط به شرکت‌های تعاونی و نیز برقراری حسابداری نقدی برای شرکت‌های کوچک است. اساساً سازوکار شرکت‌های کشاورزی تفاوت عمده‌ای با شرکت‌های صنعتی ندارد. در بسیاری موارد یک شرکت هم فعالیت کشاورزی دارد هم فعالیت صنعتی عمدتاً در زمینه صنایع تبدیلی و جانبی، که به شرکت‌های کشت و صنعت مشهور هستند. به دلیل این درهم آمیختگی‌ها و ماهیت شرکت‌های کشاورزی دلیل موجهی در معافیت مالیاتی گسترده آنها وجود ندارد. عمده دلایل وجود معافیت‌ها و امتیازات خاص برای کشاورزان حقیقی صعوبت مالیات‌ستانی از آنها و نیز حمایت از خانوارهای روستایی و فقیر در بحران‌های طبیعی است که این مسائل برای شرکت‌های کشاورزی کمتر مطرح است.

### ۳-۳. تجربه هند

طبق قانون مصوب ۱۹۶۱ در هند، تمام درآمدهای کشاورزی بدون هیچ محدودیتی معاف از مالیات است. سؤال مهم آن است که چرا هند برخلاف بسیاری از کشورها درآمد کشاورزی را به‌طور کلی معاف کرده است و هیچ محدودیتی بر آن وضع نکرده است؟ مطابق پژوهش‌های جدید عدم تعیین سقفی معین و معافیت کامل برای کشاورزان پر درآمد بیشتر به مسائل اقتصاد سیاسی مرتبط شده است [۱۶].

بر اساس برخی مقالات نکته مهم این است که از معافیت کامل بخش کشاورزی در هند برای پولشویی و فساد و فرار مالیاتی سوء استفاده می‌شود. برخی سیاستمداران این کشور، برای تبدیل پول‌های سیاه به سفید و عدم ردگیری پول‌های کثیف، از بخش کشاورزی و معافیت کامل آن سوء استفاده می‌کنند. به همین دلیل با وجود آن که بسیاری از کارشناسان هندی هر ساله پیشنهاد مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی و ایجاد معافیت تا سقف مشخص را می‌دهند، سیاستمدارانی که ذی‌نفع هستند و از این بخش سوء استفاده می‌کنند اجازه منضبط سازی معافیت‌های کشاورزی را نمی‌دهند. چنانچه دولت قصد اعطای تخفیف مالیاتی به کشاورزان را داشته باشد می‌تواند همچون بسیاری کشورها آنها را تا سقف مشخصی معاف کند [۱۶].

همچنین کارشناسان و ممیزهای مالیاتی که به دایره ممنوعه معافیت کشاورزی برای شناسایی موارد پولشویی وارد می‌شوند، سریع از سیستم اداری حذف و اخراج می‌شوند. به‌عنوان نمونه، اخیراً یک مأمور ارشد در بخش مالیاتی که در مورد سوء استفاده وزیر دارایی سابق هند از معافیت درآمد کشاورزی تحقیق می‌کرد، یک مرتبه اخراج شد و آن پرونده مسکوت ماند [۱۶]. این گزارش‌ها نشان‌دهنده آن است که معافیت کامل و بی‌حد و حصر درآمد کشاورزی در هند، ناشی از حمایت هوشمندانه از بخش کشاورزی نیست، بلکه ناشی از تعارض منافع، فساد، پولشویی و فرار مالیاتی در لایه سیاستی است.

### ۳-۴. تجربه ترکیه

در ترکیه درآمد کشاورزی تحت دو سیستم مالیات بر مجموع درآمد برای اشخاص حقیقی و مالیات بر سود شرکت مشمول مالیات می‌شود. در این کشور برای کشاورزان حقیقی معافیت و تخفیفاتی در نظر گرفته شده است. تحت این سیستم، کشاورزان کوچک اگر درآمد یا اندازه عملیاتی‌شان کمتر از میزان مشخصی باشد که در قوانین تعیین شده است، معاف از مالیات هستند.

سایر کشاورزان تنها درآمد ناخالصشان را باید به‌طور دقیق محاسبه و گزارش کنند. برای هزینه‌ها و به‌دست آوردن

درآمد خالص، ضرایب خاصی تعیین شده است. به این صورت که ۸۰٪ درآمد ناخالص حاصل از فروش دام، محصولات دامی، شیلات و شکار، به‌عنوان هزینه‌های آن بخش مبنا قرار می‌گیرد و برای سایر فعالیت‌های کشاورزی ۷۰٪ درآمد ناخالص، به‌عنوان هزینه از درآمد ناخالص کسر می‌شود. به این ترتیب امکان برآورد درآمد خالص مشمول مالیات فراهم می‌گردد. همچنین این امکان وجود دارد که کشاورزان ریز هزینه‌های خود را شامل استهلاک، حقوق و دستمزد، هزینه ماشین‌آلات، بذر، کود، سم و خوراک دام و دیگر هزینه‌های خود را محاسبه کنند و از درآمد ناخالص کسر نمایند. در واقع نظام مالیاتی ترکیه دو گزینه پیش روی کشاورزان قرار داده است که یا خودشان هزینه‌های خود را در دفاتر حسابداری ثبت و از درآمد ناخالص کسر نمایند یا نظام مالیاتی بین ۷۰٪ تا ۸۰٪ را به‌عنوان هزینه از درآمد ناخالص آنها کسر نماید. درآمد خالص شرکت‌های کشاورزی (سود شرکت) همچون سایر شرکت‌ها مشمول مالیات با نرخ ۲۲٪ است و معافیت خاصی ندارند [۱۸].

### ۵-۳. تجربه پاکستان

در برخی ایالت‌های پاکستان دو سیستم برای مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی تعبیه شده است:

- اخذ مالیات بر اساس هکتار و مساحت زمین
  - اخذ مالیات بر اساس درآمد واقعی ناشی از فعالیت کشاورزی پس از کسر هزینه‌ها
- کشاورزان پاکستانی می‌توانند به انتخاب خود یکی از روش‌های فوق را برای مالیات انتخاب کنند. البته کشاورزان کم درآمد که زمین‌های کوچکی دارند از پرداخت مالیات معاف هستند [۲۱]. در ادامه جداول مربوط به نرخ‌های تصاعدی هر دو روش مالیات‌ستانی از کشاورزی در ایالت پنجاب پاکستان به تفکیک می‌آید:

جدول ۳. میزان مالیات بر درآمد کشاورزی بر اساس مساحت زمین در ایالت پنجاب پاکستان

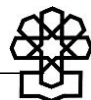
ردیف	مساحت زمین	میزان مالیات
۱	اراضی کشاورزی کمتر از ۱۲/۵ هکتار	معاف از مالیات
۲	اراضی ۱۲/۵ تا ۲۵ هکتار	۱۰۰ (روپیه) به ازای هر هکتار
۳	اراضی ۲۶ تا ۵۰ هکتار	۲۵۰ (روپیه) به ازای هر هکتار
۴	اراضی بیش از ۵۰ هکتار	۳۰۰ (روپیه) به ازای هر هکتار

Source: The Punjab Agricultural Income Tax, 2019

جدول ۴. پلکان نرخ‌های مالیات بر درآمد واقعی کشاورزی در پاکستان

ردیف	پلکان درآمد	نرخ مالیاتی
۱	درآمد کمتر از ۱۰۰۰۰۰ (روپیه)	۵ درصد
۲	درآمد بین ۱۰۰۰۰۰ تا ۲۰۰۰۰۰ (روپیه)	۷/۵ درصد
۳	درآمد بین ۲۰۰۰۰۰ تا ۳۰۰۰۰۰ (روپیه)	۱۰ درصد
۴	درآمد بیش از ۳۰۰۰۰۰ (روپیه)	۱۵ درصد

Source: The Punjab Agricultural Income Tax, 2019



نظام مالیاتی پاکستان (به خصوص در ایالت پنجاب) به گونه‌ای طراحی شده است که ضمن اخذ مالیات تصاعدی، به بخش کشاورزی و کشاورزان کم درآمد فشاری تحمیل نشود و دشواری چندانی در اجرا نداشته باشد. از آنجا که اراضی کوچک مقیاس معاف هستند، هیچ رفت و آمدی با دستگاه اجرایی اخذ مالیات ندارند. کشاورزان دیگر نیز چنانچه برایشان تهیه و تنظیم دفاتر حسابداری مشکل باشند می‌توانند به آسانی براساس مساحت زمینی که در اختیار دارند، فارغ از میزان درآمد آن سال، مشمول مالیات شوند.

### ۳-۶. تجربه برزیل

در برزیل مالیات‌های متعددی بر کشاورزان اعمال می‌شود و اساساً نظام مالیاتی برزیل، بسیار پیچیده است. مالیات‌ها در سطوح مختلف شهری، ایالتی و فدرال اخذ می‌شود. مالیات‌های اصلی که کشاورزان این کشور می‌پردازند به شرح زیر است: مالیات‌ها بر فروش و انتقال زمین‌های کشاورزی:

- مالیات بر درآمد عایدی سرمایه ناشی از انتقال (IR, IRRF, CSLL)
- مالیات بر نقل و انتقال ملک و زمین (ITBI)
- مشارکت‌های تأمین اجتماعی (حق بیمه) بر درآمد ناخالص (PIS and COFINS)

برای IR, IRRF, CSLL، عایدی سرمایه تفاوت بین قیمت فروش و قیمت خرید ثبت شده برای املاک و مستغلات در اداره ثبت املاک و مستغلات است. هرگونه عایدی سرمایه بدست آمده با نرخ‌های تصاعدی ۱۵، ۱۷/۵، ۲۰، ۲۲/۵ درصد مشمول مالیات بر درآمد می‌شوند. برای اشخاص حقوقی نیز نرخ ۳۴ درصد بر عایدی سرمایه اعمال می‌شود. برای ITBI از نقل و انتقال مالکیت زمین، با ثبت تغییر مالکیت در اداره ثبت املاک و مستغلات، با نرخ‌های مختلف از ۲٪ تا ۶٪ (بسته به موقعیت زمین) اخذ می‌شود. PIS و COFINS یا همان مالیات نقل و انتقال املاک و مستغلات کشاورزی متعلق به اشخاص حقوقی برزیل با نرخ ۳.۶۵٪ یا ۹.۲۵٪ مشمول مالیات است. علاوه بر آن مالیات سالانه زمین و املاک کشاورزی در برزیل اخذ می‌گردد. اراضی کشاورزی با توجه به استفاده از زمین، سایز آن و موقعیت زمین بین ۰/۳ تا ۲۰ درصد مشمول مالیات سالانه می‌شوند [۱۳].

### ۴. انواع سیاست‌های حمایتی در بخش کشاورزی

کشاورزی با توجه به اهمیت در امنیت غذایی، آسیب پذیر بودن و سایر مسائلی که در بخش دوم گزارش اشاره شد، نیازمند حمایت‌های گوناگون است. طرق بسیار متنوعی برای حمایت از بخش کشاورزی وجود دارد و منحصر در معافیت مالیاتی نیست. سیاستگذار باید حمایت‌های مختلف را به گونه‌ای به یکدیگر مرتبط سازد و آنها را ضابطه‌مند کند که توسعه بخش کشاورزی و معیشت کشاورزان در بهترین حالت ممکن قرار گیرد؛ البته با در نظر گرفتن اهداف پیشرفت کلی کشور در سایر بخش‌ها. پیش از بیان دسته بندی حمایت‌های مختلف از بخش کشاورزی، ذکر این نکته ضروری است که هر گونه حمایتی منجر به شکوفایی بخش کشاورزی نمی‌شود. اساساً سیاست‌های حمایتی از بخش‌های خاص، باید محدود، مشروط، زمان‌مند، معین و ضابطه‌مند باشد؛ چراکه سیاست‌های حمایتی مطلق و بی حد و اندازه، معمولاً

نتیجه معکوس دارد و هدف سیاستگذار محقق نمی‌شود [۹]. حمایت‌ها از بخش کشاورزی را می‌توان به‌طور خلاصه به چند دسته کلی حمایت‌های زیرساختی، حمایت‌های ساختاری، حمایت‌های مالیاتی و یارانه‌ای و حمایت‌های مالی تقسیم‌بندی نمود. آنچه در ادامه می‌آید تنها فهرستی از عناوین سیاست‌های حمایتی گوناگون است که امکان دارد از بخش کشاورزی صورت بگیرد. در واقع آنچه در این بخش می‌آید گزینه‌های متنوع حمایت از بخش کشاورزی پیش روی سیاست‌گذار است که از میان آنها گزینه مناسب برای ایران را انتخاب کند. روشن است که ضرورت ندارد کشوری همه این حمایت‌ها را همزمان انجام دهد. اغلب حمایت‌های زیرساختی و ساختاری، لازم هستند و پیش‌نیاز پیشرفت بخش کشاورزی محسوب می‌شوند. ولی حمایت‌های مالی و حمایت‌های یارانه‌ای-مالیاتی بستگی به نیاز کشور مورد نظر دارد. کشورها معمولاً متناسب با شرایط خود تعدادی از این سیاست‌ها را به‌صورت مکمل با یکدیگر به کار می‌گیرند:

#### ۴-۱. حمایت مالی

۱. وام بانکی
۲. کمک از طریق صندوق توسعه ملی<sup>۱</sup>
۳. خرید تضمینی
۴. تخفیف بیمه‌ای
۵. جبران بخشی از خسارت‌های حوادث طبیعی از بودجه عمومی

#### ۴-۲. حمایت مالیاتی و یارانه‌ای

۱. معافیت یا امتیازاتی در مالیات بر درآمد کشاورزی برای اشخاص حقیقی و حقوقی
۲. معافیت یا تخفیف‌هایی در مالیات بر ارزش افزوده
۳. معافیت یا تخفیف‌هایی در مالیات بر عایدی سرمایه
۴. معافیت یا تخفیف‌هایی در مالیات بر نقل و انتقال زمین<sup>۲</sup>
۵. معافیت یا تخفیف‌هایی در مالیات بر زمین و ملک کشاورزی (عوارض)
۶. معافیت یا تخفیف‌هایی در مالیات‌های شرکت‌های دانش بنیان یا طرح‌های تحقیق و توسعه بخش کشاورزی<sup>۳</sup>
۷. یارانه انرژی (برق، سوخت، آب)
۸. یارانه کود
۹. یارانه سم<sup>۴</sup>

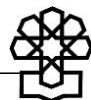
۱. در ایران تاکنون چندین بار برای توسعه یا جبران خسارت بخش کشاورزی از منابع صندوق توسعه ملی یا حساب ذخیره ارزی تأمین مالی شده است. به‌عنوان مثال طرح احیای ۵۵۰ هزار هکتار از اراضی خوزستان و ایلام به دستور مقام معظم رهبری در دهه ۱۳۷۰ از نمونه‌های توسعه‌ای در بخش کشاورزی است. در چند مورد برای زیان کشاورزان خسارت‌دیده از سیل و زلزله شدید از این منابع جبران شد.

۲. لازم به ذکر است در ایران نقل و انتقال زمین‌های کشاورزی ممنوعیت‌های خاص شرعی و قانونی دارد.

۳. جهت اطلاع بیشتر از انواع مالیات‌های مرتبط با بخش کشاورزی می‌توانید به این منبع رجوع کنید:

OECD (2019), Taxation in agriculture, Trade and Agriculture Directorate Committee for Agriculture.

۴. خلاصه‌ای از وضعیت مالیاتی و یارانه‌ای بخش کشاورزی در ایران در ادامه این گزارش می‌آید.



### ۳-۴. حمایت از طریق اصلاحات ساختاری

۱. کاهش تعداد واسطه میان تولیدکننده (کشاورز) و مصرف‌کننده نهایی
۲. ارتقای دانش کشاورزان
۳. اصلاح نژاد در درختان، بذرها و دام‌های مولد
۴. مقررات‌گذاری و سیاست‌گذاری قاعده‌مند (مدیریت و کنترل بدون دخالت مستقیم)، کاهش تعداد مقررات به‌خصوص در حوزه صادرات و واردات محصولات کشاورزی و خودداری از اعمال دفعی ممنوعیت‌های صادرات و واردات بدون برنامه‌ریزی و اعلام قبلی
۵. ساماندهی نظام آبی کشور و تعیین تکلیف چاه‌های غیرمجاز
۶. کاهش ناطمینانی و ریسک سرمایه‌گذاری در کشاورزی
۷. اصلاح الگوی کشت به‌خصوص در محصولات آب‌بر
۸. کمک به تسطیح اراضی و اصلاح شبکه زهکشی
۹. برنامه‌ریزی توسعه منطقه‌ای و آمایش سرزمین به‌منظور مزیت‌سنجی محصولات هر منطقه و حمایت‌های مورد نیاز از آن و ایجاد زنجیره ارزش هر محصول در منطقه مزیت دار.

### ۴-۴. حمایت از طریق توسعه زیرساخت‌ها

۱. توسعه جاده‌ها و بزرگراه‌های ترانزیتی
  ۲. تجهیز حمل‌ونقل بین‌الملل به کانتینرهای سردخانه‌دار
  ۳. تأسیس انبار و سردخانه به مقدار نیاز ذخیره‌سازی
  ۴. توسعه صنایع بسته‌بندی
  ۵. گسترش صنایع جانبی و صنایع تبدیلی
  ۶. تمهید مقدمات فنی و تکنولوژی الگوهای نوین کشت و آبیاری
  ۷. تجهیز و به‌روزرسانی میادین میوه و تره‌بار و کشتزارهای دام و طیور<sup>۱</sup>
- واضح است که دادن تخفیف مالیات بر درآمد کشاورزی، تنها یکی از چندین نوع حمایت لازم و ممکن است. بسیاری از دیگر سیاست‌های حمایتی و اصلاحات ساختاری ضرورت فوق‌العاده بیشتری دارند و با توجه به ضرورت حمایت هدفمند از بخش کشاورزی حتی در صورت اخذ مالیات از این بخش باید منابع حاصل از طریق سایر سازوکارهای حمایتی هدفمند به این حوزه اختصاص یابد. برخی از این موارد به حدی مهم است که تا هنگامی که اجرا نشوند اغلب تخفیف‌های مالیاتی و حمایت‌های یارانه‌ای بی‌اثر خواهند بود. به‌عنوان نمونه، تا وقتی که دلالی و واسطه‌گری چندمرحله‌ای در محصولات کشاورزی از مزرعه تا مصرف‌کننده نهایی وجود داشته باشد اغلب حمایت‌ها به نفع واسطه‌گر خواهد بود نه کشاورز. زیرا در این حالت حاشیه سود کشاورز پایین است و بیشتر سود نصیب دلالان و واسطه‌گران

۱. برخی از موارد فوق در گزارش «آسیب‌شناسی سیاست‌های حمایت از بخش کشاورزی ایران» و دیگر گزارشات دفتر مطالعات زیربنایی مرکز پژوهش‌های مجلس تشریح شده‌اند.

می‌شود. همچنین تا هنگامی که زیرساخت‌های ذخیره و صادرات محصولات کشاورزی در حد نیاز وجود نداشته باشد، حمایت‌های مضاعف یارانه‌ای و مالیاتی بی‌فایده است. زیرا تا مقدمات صادرات برخی محصولات فراهم نشود کشاورز آن را تولید نمی‌کند، اگر هم تولید کند فاسد و دورریز می‌شود. بنابراین سیاستگذار باید دید جامعی به سیاست‌های حمایتی به‌خصوص توسعه زیرساختی و اصلاح ساختاری داشته باشد. همچنین سیاست‌هایی از نوع اعطای معافیت و یارانه، نباید مطلق و بی‌ضابطه باشد، بلکه باید محدود، زمان‌دار، مقید، مشروط و هوشمند باشد.

### ۵. تجربه تقنینی مالیات بر درآمد کشاورزی در ایران

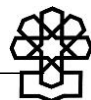
در ایران مالیات بر درآمد کشاورزی سابقه‌ای بسیار طولانی دارد. متون تاریخی و فقه اسلامی گویای این است که مالیات‌های متنوعی بر اراضی کشاورزی و دامداری‌ها وضع می‌شده است. اگر تنها قوانین یکصد سال اخیر کشور بررسی شود، در می‌یابیم که پس از قانون اصلاحات ارضی و تغییر نظام مالکیت در دهه ۴۰ شمسی، ساختار قوانین مالیات کشاورزی نیز تغییر کرده است. قوانین قبل از دهه ۴۰ شمسی، براساس نظام ارباب رعیتی طراحی شده بود و اکنون رهنمود ویژه‌ای برای طراحی قوانین جدید ندارد. تنها یک نکته قابل تأمل است که در اغلب آن قوانین درآمد کشاورزی و املاک زراعی به نحوی مشمول مالیات بودند؛ حتی برخی سال‌ها در عنوان قانون، مالیات املاک مزروعی، درج شده است. عناوین مهم‌ترین قوانین مالیاتی پیش از انقلاب اسلامی عبارت است از: قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۲، قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد ۱۳۲۸، قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۴، قانون فروش خالصجات، ۱۳۳۴، قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۵، قانون مالیات بر درآمد ۱۳۳۷.

#### ۵-۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵

مواد مرتبط با درآمد کشاورزی در قانون ۱۳۴۵، به شرح ذیل است:

#### جدول ۵. بخش درآمد کشاورزی در قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵

عنوان قانون	متن قانون
مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵	<p>بخش دوم - درآمد کشاورزی</p> <p>ماده ۸ - درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به فعالیت‌های کشاورزی در ایران تحصیل می‌نماید مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی می‌باشد.</p> <p>ماده ۹ - درآمد مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی عبارت است از ۱۰ تا ۴۵ درصد قیمت کل محصول سالانه در فصل استحصال در حوزه شهرستان نسبت به مورد فعالیت کشاورزی و به همین نسبت در مورد سایر درآمدهای کشاورزی از قبیل دامداری و فروش آب برای مصارف کشاورزی و نظائر آن پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون - در مورد املاک استیجاری اجاره بها و در مورد مزارع و مسابقات سهمی که به مالک پرداخت می‌شود از درآمد مشمول مالیات کسر خواهد شد.</p> <p>تبصره ۱ - نسبت مذکور در این ماده برای مناطق مختلف با توجه به نحوه کشت و عوامل مختلف کشاورزی و نوع محصول به موجب آیین‌نامه‌ای که از طرف وزارت دارایی و وزارت کشاورزی تهیه می‌شود تعیین و پس از تصویب هیأت وزیران به موقع اجرا گذارده خواهد شد.</p> <p>تبصره ۲ - تعیین قیمت محصولات کشاورزی در فصل استحصال برای حوزه‌های شهرستان در هر سال به عهده کمیسیونی است مرکب از رؤسای ادارات دارایی و کشاورزی و بانک ملی شهرستان یا نمایندگان آنان و یک نفر نماینده شرکت‌های تعاونی روستایی به معرفی سازمان تعاونی روستایی و یک نفر معتمد بصیر در امور کشاورزی که کارمند دولت نباشد به معرفی فرماندار و نظر کمیسیون در</p>



عنوان قانون	متن قانون
	<p>این مورد قطعی است.</p> <p>ماده ۱۰ - کلیه مشمولین مالیات بر درآمد کشاورزی مکلفند ظرف شش ماه از تاریخ اجرای این قانون اظهارنامه طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت‌دارایی تهیه می‌شود تنظیم و به اداره دارایی محل تسلیم نمایند.</p> <p>ماده ۱۱ - میزان محصول کشاورزی وسیله ادارات دارایی از طریق ممیزی برآورد و نتیجه آن به مؤدی ابلاغ خواهد شد. در صورتی که مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ نسبت به نتیجه ممیزی کتباً اعتراض نکند نتیجه ممیزی قطعی خواهد بود و در صورت اعتراض پرونده برای رسیدگی به کمیسیون کشاورزی مرکب از یک نفر نماینده اداره دارایی و یک نفر نماینده اداره کشاورزی و یک نفر معتمد محل بصیر در امور کشاورزی که کارمند دولت نباشد به معرفی فرماندار احاله خواهد شد. رأی کمیسیون که با دعوت قبلی از مؤدی صادر می‌شود به اکثریت قطعی است.</p> <p>تبصره - آیین‌نامه راجع به نحوه ممیزی املاک کشاورزی و ممیزی سایر درآمدهای موضوع این بخش از طرف وزارت دارایی تنظیم و به موقع اجراگذارده خواهد شد.</p> <p>ماده ۱۲ - نتیجه ممیزی املاک کشاورزی که طبق مقررات این قانون انجام و به مرحله قطعیت برسد جز در موارد مذکور در موارد ۱۳ و ۱۴ نسبت به سال ممیزی و سنوات بعد مادام که تجدید ممیزی نشده است معتبر و مبنای تشخیص درآمد مشمول مالیات خواهد بود. فاصله بین دو ممیزی نباید کمتر از ۵ سال باشد.</p> <p>تبصره - در صورتی که پس از انقضای ۵ سال مذکور در این ماده و قبل از اقدام به ممیزی بعدی اطلاعاتی از طریق سازمان‌های دولتی و عمومی و مؤسسات وابسته به دولت به دست آید که حاکی از افزایش درآمد ملک به میزانی بیش از سی درصد نتیجه ممیزی باشد اداره دارایی پرونده مربوط را برای تشخیص درآمد قطعی به کمیسیون کشاورزی موضوع ماده ۱۱ ارجاع و ضمن دعوت کتبی از مؤدی برای حضور در جلسه کمیسیون مبلغ مورد ادعای خود را به مؤدی ابلاغ خواهد نمود رأی کمیسیون کشاورزی قطعی بوده و نسبت به مالیات سالی که سررسید پرداخت مالیات آن بعد از تاریخ ابلاغ دعوت‌نامه مذکور می‌باشد و سال‌های بعد تا ممیزی جدید معتبر و ملاک عمل خواهد بود.</p> <p>ماده ۱۳ - در مواردی که درآمد ملکی به سبب عواملی خارج از اختیار مؤدی بیش از ۲۵ درصد کاهش حاصل کند مالک یا مستأجر می‌تواند قبل از برداشت محصول تقاضای رسیدگی و تخفیف مالیاتی نماید. تقاضای مذکور در کمیسیون کشاورزی موضوع ماده ۱۱ مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت و در صورتی که به موجب رأی کمیسیون ادعای مؤدی مسلم گردد درآمد مشمول مالیات مؤدی به نسبت نقصان محصول و برای مدتی که از طرف کمیسیون تعیین می‌شود تقلیل داده خواهد شد.</p> <p>ماده ۱۴ - در مواردی که محصول کشاورزی ناحیه‌ای بر اثر بروز آفت عمومی یا حوادث دیگر تقلیل یابد بنا به تشخیص و پیشنهاد وزارت کشاورزی و تصویب هیأت وزیران مالیات کشاورزی آن ناحیه کلاً یا جزئاً بخشوده خواهد شد.</p> <p>ماده ۱۵ - مشمول مالیات بر درآمد کشاورزی موظف است مالیات بر درآمد کشاورزی خود را در هر سال از اول تیر ماه تا آخر آذر ماه به تشخیص وزارت دارایی از حیث فصل برداشت محصول در هر محل به نرخ مذکور در ماده ۱۳۴ بپردازد.</p> <p>ماده ۱۶ - در مورد مواد ۱۱ و ۱۳ در صورتی که مؤدی تقاضای رسیدگی محلی کند کمیسیون در صورتی که تقاضای مؤدی موافقت خواهد کرد که معادل هزینه رسیدگی محلی به تشخیص کمیسیون طبق مقررات مربوط از طرف مؤدی در صندوق دارایی تودیع شود.</p> <p>ماده ۱۷ - تا زمانی که ممیزی املاک مزروعی طبق مقررات این قانون انجام نشده است به شرح زیر عمل خواهد شد:</p> <p>الف - در مورد املاکی که سابقه ممیزی دارد درآمد مشمول مالیات به نسبت و بر اساس آخرین ممیزی با رعایت مقررات این قانون تشخیص و مالیات متعلق در سررسید مقرر وصول خواهد شد و در صورتی که نتیجه آخرین ممیزی به مرحله قطعیت نرسیده باشد اختلافات در کمیسیون کشاورزی موضوع ماده ۱۱ حل و فصل خواهد شد.</p> <p>ب - در مورد املاکی که سابقه ممیزی ندارد مادام که ممیزی موضوع این قانون به عمل نیامده است مالیات متعلق بر اساس درآمد مشمول مالیات مذکور در اظهارنامه مؤدی که در سررسید پرداخت مالیات هر سال تسلیم خواهد شد وصول می‌گردد و ادارات دارایی مکلفند نسبت به این گونه املاک خارج از نوبت اقدام به ممیزی نمایند و در صورتی که نتیجه قطعی ممیزی تا بیست درصد بیشتر از اظهارنامه باشد درآمد مذکور در اظهارنامه قطعی تلقی می‌گردد و گرنه مالیات متعلق به مابه‌التفاوت به اضافه جریمه‌های معادل بیست درصد آن وصول خواهد شد و در سنواتی که مؤدی از تسلیم اظهارنامه خودداری نماید نتیجه قطعی ممیزی که مطابق مقررات این قانون به عمل خواهد آمد درآمد مشمول مالیات سنوات مذکور تلقی خواهد شد.</p> <p>ماده ۱۸ - مشمولین این بخش که دارای دفاتر قانونی هستند درآمد مشمول مالیات آنان بر اساس مقررات مواد ۵۸ و ۶۱ تشخیص داده می‌شود و نسبت به کسانی که ضمن فعالیت کشاورزی از طریق ایجاد فروشگاه محصول خود را به فروش می‌رسانند در صورتی که دارای دفاتر قانونی باشند درآمد مشمول مالیات آنان کلاً بر اساس مقررات مواد ۵۸ و ۶۰ و ۶۱ تشخیص و الا نسبت به هر یک از فعالیت‌های کشاورزی و مشاغل جداگانه طبق مقررات بخش‌های مربوط مشمول مالیات خواهند بود.</p>

مطابق قانون فوق، درآمد کشاورزان ایران مشمول مالیات تصاعدی با نرخ‌های ۱۵ درصد تا ۵۵ درصد می‌شدند. کشاورزان می‌توانستند درآمد و هزینه‌های خود را در دفتر حسابداری به یکی از روش‌های مرسوم حسابداری (نقدی یا تعهدی) ثبت و محاسبه نمایند. در صورت عدم ثبت، بین ۱۵ تا ۴۵ درصد قیمت فروش محصول، به‌عنوان درآمد مشمول مالیات کشاورزی برآورد می‌گردد. نسبت مذکور برای مناطق مختلف با توجه به نحوه کشت و عوامل مختلف کشاورزی و نوع محصول متفاوت بوده و طبق آیین‌نامه‌ای که از طرف وزارت دارایی و وزارت کشاورزی تهیه می‌شود، محاسبه می‌شد. ممیزهای مالیاتی، هر ۵ سال یکبار یا بیشتر، درآمد هر کشاورز را به‌صورت علی‌الرأس برآورد می‌کردند. قیمت محصولات نیز از سوی کمیته‌ای هر سال به کشاورزان اعلام می‌شده و مطابق قیمت بازار آزاد نبوده است. شکایات کشاورزان نیز در فرآیندی پیچیده رسیدگی می‌شده است. همچنین اگر طی آن ۵ سال کشاورزی نسبت به سال قبل بیش از ۲۵ درصد کاهش درآمد داشته باشد، باید مجدد در فرآیندی نسبتاً پیچیده از طریق کمیسیون کشاورزی شهرستان درخواست رسیدگی مجدد دهد.

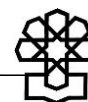
این قانون پیچیدگی زیادی داشته است، اگرچه طراحان آن سعی کرده بودند که کشاورزان را به ارائه دفاتر حسابداری الزام نکنند تا دچار پیچیدگی‌های محاسبه درآمد نشوند؛ اما سازوکار جایگزین با توجه به عدم معافیت زمین‌های کوچک، منوط کردن قیمت‌گذاری به کمیسیون کشاورزی شهرستان، نقش پررنگ ممیز مالیاتی، ضرورت برآورد تمامی اراضی کشاورزی توسط ممیز و سازوکار پیچیده شکایات و درخواست رسیدگی مجدد، موجب شده است که قانون دشواری بسیاری در مرحله اجرا داشته باشد. براساس مصاحبه با کارشناسان باسابقه مالیاتی این قانون پیش از انقلاب و در سال‌های ابتدایی انقلاب اسلامی اجرا نشده است. علاوه بر مشکلات فوق، این قانون تناسبی با شرایط تورمی حال حاضر ندارد، زیرا فاصله برآوردهای ممیزان از درآمد را حداقل ۵ ساله در نظر گرفته است. همچنین در صورت بروز حوادث طبیعی و ضرر کشاورز، مؤدی مالیاتی باید فرایند پیچیده رسیدگی مجدد را طی کند و به‌طور خودکار و آسان از پرداخت مالیات معاف نمی‌شود.

## ۲-۵. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی

### جدول ۶. مالیات بر درآمد کشاورزی در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶

عنوان قانون	متن قانون
مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶	فصل دوم - مالیات بر درآمد کشاورزی ماده (۸۱) درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل تا پایان سال ۱۳۷۲ از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. دولت مکلف 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 به موقع تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

مطابق این قانون، درآمد فعالیت‌های کشاورزی به‌طور موقت برای حدود ۶ سال، تا سال ۱۳۷۲ معاف از مالیات اعلام شده است. همچنین دولت مکلف شده که برای ادامه معافیت صرفاً در بخش‌هایی که ضرورت دارد لایحه بدهد.



از متن این قانون می‌توان متوجه شد که سیاستگذار قصد معافیت کامل و دائم نداشته است، بلکه احتمالاً قصد مالیات‌ستانی داشته ولی به دلیل چالش‌های اجرایی و اینکه کدام بخش‌ها به معافیت نیاز دارد، در آن فرصت زمانی به نتیجه نرسیده است. از همین رو برای مدت محدود درآمد کشاورزی را معاف کرده است و از سوی دیگر دولت را به مطالعه، بررسی و ارائه لایحه در این خصوص مکلف کرده است. اما در سال ۱۳۷۱ و یکسال قبل از اتمام معافیت فعالیت کشاورزی، این ماده در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۷۱ اصلاح شد و ضمن افزودن مصادیق دیگر از فعالیت کشاورزی، عبارت «تا پایان سال ۱۳۷۱» حذف شد و سقف زمانی این معافیت بخش کشاورزی برداشته شد. بنابراین معافیت‌ها پس از سال ۱۳۷۲ بر خلاف قانون ۱۳۶۶ ادامه یافت و برای ادامه معافیت نیز مطالعه‌ای جدی صورت نگرفت و اقدامات اصلاح این ماده انجام نشد. ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم بعدها با اصلاحاتی که در سال ۱۳۸۰ صورت گرفت به شکل زیر تغییر یافت؛ که طبق آن و برای دولت جهت بررسی و ارائه لایحه مهلت زمانی معین شد. بعد از این اصلاحات این ماده تغییری نکرد.

#### جدول ۷. اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص مالیات بر درآمد کشاورزی در ۱۳۸۰

عنوان قانون	متن قانون
اصلاحات (سال ۱۳۸۰) مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶	فصل دوم - مالیات بر درآمد کشاورزی ماده (۸۱) درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. دولت مکلف 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.

تنها سندی که از پیگیری رسمی دولت برای تعیین تکلیف ادامه معافیت‌های درآمد کشاورزی یافت شد، نامه‌ای از سوی معاون وقت وزارت امور اقتصاد و دارایی به ریاست وقت سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۸۱ است. در این نامه با مالیات‌ستانی از درآمد کشاورزی مخالفت می‌شود و دلایل ذیل در توجیه این مخالفت اقامه می‌شود:

«به دلایل ذیل اخذ مالیات از این زیر بخش توصیه نمی‌گردد:

- اغلب شاغلان بخش زراعت را گروه‌های فقیر و کم‌درآمد جامعه تشکیل می‌دهند،
- به دلیل نداشتن دفاتر حسابداری و همچنین پراکندگی شدید کشاورزان، اخذ مالیات بسیار مشکل خواهد بود،
- به دلیل شمار زیاد کشاورزان زراعت کار، اخذ مالیات از آنان مستلزم صرف هزینه‌های بالایی خواهد بود،
- بخشی از تولیدات توسط خود کشاورزان مصرف می‌شود که تفکیک آن از قسمت فروش رفته بسیار مشکل خواهد بود،

- اخذ مالیات موجب ایجاد انگیزه برای کوچک شدن قطعات زمین‌های زراعی خواهد گردید که این امر منجر به عدم استفاده از تکنولوژی و ماشین آلات و نهایتاً کاهش درآمد کشاورزی و عدم استفاده بهینه از منابع موجود در بخش زراعت خواهد شد.

... در زیر بخش دامداری نیز قسمت سنتی آن که دارای ارزش افزوده کمی می‌باشد و اغلب فعالان این قسمت را طبقات پایین درآمدی در مناطق روستایی و شهرهای کوچک تشکیل می‌دهند. اخذ مالیات در این قسمت با گسترش

عدالت اجتماعی در تناقض خواهد بود، چون افراد مذکور توانایی پرداخت مالیات را نخواهند داشت، ضمن اینکه انجام این کار به علت گستردگی این فعالیت عملاً امکان پذیر نخواهد بود.

اما از قسمت صنعتی، به دلیل ارزش افزوده بالا و تمرکز آن می‌توان مالیات اخذ نمود گرچه ممکن است به علت بازدهی بالای بخش خدمات در کشور در اثر اخذ مالیات از این قسمت انگیزه‌های سرمایه‌گذاری در این زیر بخش نیز کاهش یابد.

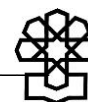
... بررسی فعالیت‌های بخش کشاورزی نشان می‌دهد که شرایط لازم برای اخذ مالیات در زمینه زیر بخش‌های آن در حال حاضر فراهم نشده است.» (سازمان امور مالیاتی، شماره سند: ۸۰/۲۶۱۲)

مهم‌ترین استدلال این سند برای مالیات نگرفتن از درآمد کشاورزی عبارت بود از: فقیر بودن عمده کشاورزان و دامداران، نداشتن دفاتر حسابداری، دشواری زیاد برای سازمان امور مالیاتی و بازدهی بخش خدمات اقتصاد. البته از سوی دیگر بر اساس مطالعه تجربیات سایر کشورها راهکارهایی برای مشکلات مطرح شده معرفی شده است به‌عنوان نمونه، برای خانوارهای فقیر، می‌توان سقف معافیت تعیین نمود؛ برای صعوبت اجرایی و نداشتن دفاتر حسابداری، می‌توان راهکارهایی همچون معافیت اراضی کوچک، یا مالیات ثابت به میزان اندک از اراضی کوچک و متوسط براساس وسعت زمین نه درآمد، یا کسر ۷۰ درصد درآمد فروش به‌عنوان هزینه (روش هزینه استاندارد) به کار گرفت. بازدهی سایر بخش‌ها نیز با برقراری مالیات بر مجموع درآمد و رفتار یکسان با درآمدهای مختلف، مرتفع خواهد شد.

به‌هر حال، اگرچه قانون (در اصلاحات مصوب ۱۳۸۰) تا پایان برنامه توسعه سوم، به دولت برای ارائه اصلاحات ماده (۸۱) مهلت داده بود، ولی تاکنون که در برنامه ششم توسعه به سر می‌بریم، اقدام موثری صورت نگرفته است. مروری بر ترکیب جمعیتی کشاورزان و دامداران و میزان مالکیت آنها می‌تواند در تنظیم دقیق مالیات بر درآمد کشاورزی مفید باشد. لازم به ذکر است مالیات کشاورزی در مالیات‌های شرعی وجود دارد. در زکات چهار محصول کشاورزی گندم، جو، کشمش و خرما مشمول پرداخت زکات هستند. سه نوع دام گوسفند، شتر و گاو به شرط چرا از مرتع در تمام سال مشمول پرداخت زکات هستند. هر کدام از این محصولات و دام‌های نصاب‌های مخصوص به خود را دارد. در ایران اگرچه به موجب قانون زکات مصوب ۱۳۹۰، شورای عالی زکات متشکل از ۱۱ وزارت‌خانه و سازمان تشکیل می‌شود، ولی جمع آوری زکات متولی ثابتی ندارد. به‌عنوان مثال دفاتر مراجع تقلید، نمایندگان ولی فقیه، کمیته امداد امام خمینی (ره) و برخی مراکز خیریه اقدام به جمع آوری زکات از کشاورزان و دامداران می‌کنند.

## ۶. ترکیب جمعیتی کشاورزان و دامداران

دانستن ترکیب جمعیتی و میزان مالکیت هر فرد، به سیاستگذار جهت تعیین میزان معافیت و طراحی دقیق قانون، کمک قابل توجهی می‌کند. در جداول زیر که از سرشماری کشاورزی سال ۱۳۹۳ استخراج شده است، تعداد کشاورزان و دامداران به تناسب وسعت زمین و دام‌شان آمده است. پیش از مرور آمار، لازم به ذکر است که در این سرشماری میان اشخاص حقیقی و حقوقی تفکیک نشده است؛ بنابراین تعداد بهره‌برداران در جداول جمع اشخاص حقیقی و حقوقی است. ارقام اعشار درصدها آورده نشده و نسبت‌ها گرد شده‌اند.



## جدول ۸. تعداد و مساحت بهره‌برداری‌های با زمین بر حسب وسعت اراضی کشاورزی

درصد	تعداد	وسعت اراضی کشاورزی
۱۰۰	۳۳۵۹۴۰۹	جمع
۳۶	۱۲۳۸۱۵۹	کمتر از ۱ هکتار
۳۷	۱۲۷۶۲۲۱	۱ تا ۵ هکتار
۲۰	۶۸۰۶۹۹	۵ تا ۲۰ هکتار
۳	۱۲۹۲۶۵	۲۰ تا ۵۰ هکتار
۱	۳۵۰۶۵	بیش از ۵۰ هکتار

مأخذ: سرشماری کشاورزی، ۱۳۹۳

مطابق این آمار کشاورزان بالای ۲۰ هکتار تنها ۴ درصد از کشاورزان کشور را شامل می‌شود. البته این ۴ درصد وسعت بسیار زیادی از مزارع و باغات را در اختیار دارند. طبق محاسبات تحقیق براساس این سرشماری، این جمعیت اندک حدود ۴۴ درصد اراضی کشاورزی را در مالکیت خود دارد. لازم به ذکر است در آمار فوق مقصود از اراضی کشاورزی، هم مزارع کشت است هم باغات اشجار [۸].

## جدول ۹. بهره‌برداری‌های دارای دام سبک (گوسفند، بره، بز، بزغاله)

## و تعداد دام آنها در روز آمارگیری بر حسب تعداد دام سبک

درصد	تعداد بهره‌بردار	تعداد دام سبک
۱۰۰	۱۱۶۴۱۵۹	جمع
۴۸	۵۶۲۱۲۲	کمتر از ۲۰ رأس
۴۲	۴۹۳۵۹۶	بین ۲۰ تا ۹۹ رأس
۹	۱۰۸۴۴۱	بیش از ۱۰۰ رأس

مأخذ: همان.

## جدول ۱۰. بهره‌برداری‌های دارای گاو و گوساله در روز آمارگیری و تعداد دام آنها بر حسب تعداد دام سنگین

درصد	تعداد بهره‌بردار	تعداد دام سنگین
۱۰۰	۶۹۵۵۲۵	جمع
۸۸	۶۱۷۵۵۴	کمتر از ۱۰ رأس
۹	۶۹۲۰۷	بین ۱۰ تا ۴۹ رأس
کمتر از ۱ درصد	۵۵۴۸	بین ۵۰ تا ۹۹ رأس
کمتر از نیم درصد	۳۲۱۶	بیش از ۱۰۰ رأس

مأخذ: همان.

در دامداری‌ها نیز همچون وضعیت اراضی کشاورزی، تعداد دامداران با دام‌های زیاد بسیار اندک است و درصد پایینی از جمعیت صاحب بیش از ۲۰ یا ۳۰ رأس دام هستند. عمده دامداران کمتر از ۱۰ یا ۲۰ رأس دام دارند که آنها نیز جزو کشاورزان کم درآمد به حساب می‌آیند. جالب توجه است که طبق محاسبات تحقیق، مالکان دامداری‌های دام سنگین بالای ۵۰ رأس، با اینکه قریب ۱ درصد از جمعیت دامداران کشور هستند، بیش از ۳۰ درصد تعداد گاو و گوساله کشور را در اختیار دارند. همچنین مالکان دامداری‌های دام سبک بالای ۱۰۰ رأس، با وجود اینکه ۹ درصد از جمعیت

دامداران را تشکیل می‌دهند، بیش از ۴۵ درصد دام سبک (گوسفند و بز) کشور را در اختیار دارند. باید توجه داشت مالکان اراضی بسیار بزرگ و دامداری‌های با بیش از ۱۰۰ رأس دام، اغلب اشخاص حقوقی هستند که چندان مشکل دفاتر حسابداری و ثبت جزئیات هزینه و درآمد را نیز ندارند.

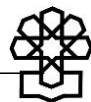
## ۷. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مطابق آنچه در این گزارش تشریح شد، حمایت از بخش کشاورزی با توجه به ویژگی‌های خاص درآمد کشاورزی و اهمیت آن در امنیت غذایی کشور امری ضروری است. در این چارچوب حمایت‌های ساختاری همچون اصلاح ساختارهای تولید و توزیع، ثبات سیاست‌ها و تمهید زیرساخت‌های لازم، بر حمایت‌های مالیاتی و یارانه‌ای مقدم است و در صورت وصول مالیات از حوزه کشاورزی اختصاص منابع حاصل به تمهید حمایت‌های هدفمند در این حوزه در اولویت است. این یافته مهم خروجی بررسی تجارب جهانی، مباحث نظری و تجربه ایران است. تجربه چند دهه حمایت مطلق صرفاً مالیاتی و یارانه‌ای بدون اصلاحات ساختاری و زیرساختی در بخش کشاورزی، نشان داده است که این شیوه حمایت کارآمدی لازم را ندارد و هدف سیاستگذار را در توسعه و شکوفایی بخش کشاورزی محقق نمی‌کند. مطابق بررسی‌های این گزارش و بر اساس تجارب جهانی، اکثر کشورها از روش معافیت مالیاتی هدفمند محدود و تا آستانه مشخص بهره می‌برند.

همچنین تجارب جهانی حکایت از آن دارد که عموم معافیت‌ها یا تخفیفات مالیاتی بخش کشاورزی متعلق به اشخاص حقیقی فعال در این بخش است و اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) بخش کشاورزی در اغلب کشورها یا معافیتی ندارند یا کمتر از اشخاص حقیقی از معافیت و تخفیف مالیاتی برخوردار هستند.

## منابع و مأخذ

- [۱] اعلامی بروجنی، پژمان (۱۳۹۸). درباره یارانه انرژی در ایران ۵. تصویر مصرف حامل‌های انرژی و آب در بخش کشاورزی، مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات زیربنایی، شماره مسلسل: ۱۶۶۵۶.
- [۲] باباجانی، جعفر (۱۳۸۴). سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور تحولی بنیادی در نظام اطلاعاتی فرآیند مالیات، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۰.
- [۳] حبیبیان، لیلا و یونس آبادی، معصومه و ساوری نژاد، علیرضا، ۱۳۹۴، ارزیابی ارقام مختلف گندم در توانایی رقابت با علف هرز فالاریس (Phalaris minor Retz.)، ششمین همایش علوم علف‌های هرز ایران، بیرجند، <https://civilica.com/doc/736472>
- [۴] حمیدی، هانا و طالبی، رضا و کشاورزی، فاطمه، ۱۳۹۲، بررسی تنوع ژنتیکی ژرم پلاسما گندم‌های اصلاح شده ایرانی با استفاده از نشانگر مولکولی ISSR، دومین همایش ملی مباحث نوین در کشاورزی، ساوه، <https://civilica.com/doc/287473>
- [۵] خالدی، کوهسار؛ طالبی، تکتام (۱۳۹۵). بیمه کشاورزی: بیمه کشاورزی در ایران؛ وضعیت، چالش‌ها و راهکارها، مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر مطالعات زیربنایی، شماره مسلسل: ۱۵۱۸۹.
- [۶] سامانه قوانین و مقررات، سایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، <https://rc.majlis.ir/fa/law>
- [۷] سامانه قوانین، سازمان امور مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، <http://www.intamedia.ir/Pages/Action/LawsIndex/>
- [۸] سرشماری کشاورزی (۱۳۹۳). مرکز آمار ایران.



- [۹] شاکری، عباس (۱۳۹۵)، اقتصاد کلان، نظریه‌ها و سیاست‌ها، انتشارات رافع.
- [۱۰] قانون بودجه سال ۱۳۹۹ کل کشور
- [۱۱] قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی
- [۱۲] میرزایی، علی اصغر (۱۳۹۴). بررسی نظام مالیاتی ساسانی و اصلاحات مالی خسرو انوشیروان، فصلنامه پژوهش‌های تاریخی، شماره ۲۶، صص ۱۰۹-۱۲۴.
- [13] Bonamin et al (2020). Agricultural law in Brazil: overview, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-603-7265?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/3-603-7265?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)
- [14] Ernst; & Young. (2019). Worldwide Personal Tax and Immigration Guid 2018-2019. EY Tax Services.
- [15] Gruber, Jonathan. (2016). Public Finance and Public Policy. New York: Worth Publishers.
- [16] Gupta, Rajeev (2019). Why agricultural income is tax free in India without any limit?, Readers' Blog.
- [17] income averaging. (n.d.) *Farlex Financial Dictionary*. (2009). Retrieved November 3 2020 from <https://financial-dictionary.thefreedictionary.com/income+averaging>
- [18] kanberkilinc (2020). Tax System In Turkey Agricultural Income, <https://kanberkilinc.com.tr/tax-system-in-turkey-agricultural-income.htm>
- [19] OECD (2019), Taxation in agriculture, TRADE AND AGRICULTURE DIRECTORATE COMMITTEE FOR AGRICULTURE.
- [20] Rajaraman, I. (2004). Taxing agriculture in a developing country: A possible approach. *Contributions to economic analysis*, 268, 245-268.
- [21] Ul Haq, Ikram (2019). Agricultural Income and its Taxation in Punjab, <https://khilji.net.pk/agricultural-income-and-its-taxation-in-punjab/>
- [22] Zahrt, Michael (2019). Tax Planning for Farm Losses, *Foster Swift Agricultural Law News*.



#### گزیده سیاستی

باتوجه به اهمیت شیوه حمایت مالیاتی از بخش کشاورزی، ضروری است به تجربه چند دهه گذشته در ایران و تجارب جهانی در این زمینه، جهت شکوفایی بیشتر بخش کشاورزی و سایر بخش‌ها توجه شود.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

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

تلفن: ۷۵۱۸۳۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: [mrc@majles.ir](mailto:mrc@majles.ir)

وبسایت: [rc.majles.ir](http://rc.majles.ir)