



مرکز پژوهش‌های  
مجلس شورای اسلامی

مشخصات طرح:

دوره یازدهم - سال چهارم

شماره ثبت:

۸۷۵

شماره چاپ:

۱۴۶۷

مشخصات گزارش:



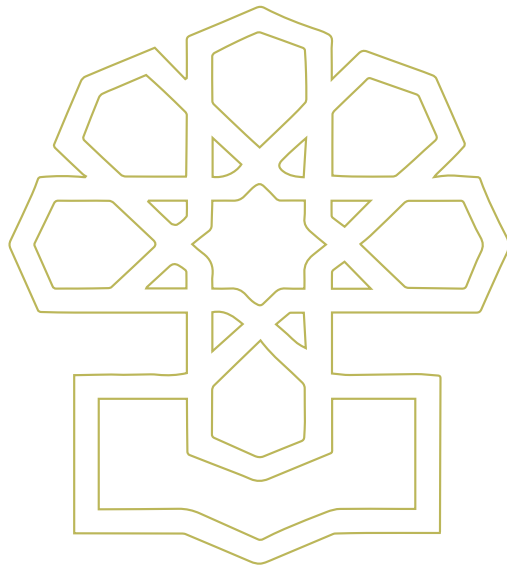
دفتر مطالعات حقوقی

شماره مسلسل:

۲۴۰۱۸۹۱۶-۱

تاریخ انتشار:

۱۴۰۲/۱۱/۹



## اظهار نظر کارشناسی درباره:

«طرح استفساریه جزء «۱» بند «الف» ماده (۹)

قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰»



امین اله پاک‌نژاد

### چکیده

مطابق بند «۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و بخشنامه مربوط به آن، «محصولات کشاورزی فراوری نشده» از قبیل محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف بودند. با تصویب قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰، معافیت مربوط به محصولات فراوری نشده در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، دچار تغییراتی شد. به تبع این تغییرات، در بخشنامه مربوطه، معافیت مربوط به محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری حذف شد. این امر سبب شد، در برداشت از جزء مذکور اختلاف نظر حاصل شود و این سؤال مطرح شود که آیا محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری مشمول معافیت جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند؟ طرح «استفساریه جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰» که با شماره ثبت ۸۷۵ در مجلس شورای اسلامی اعلام وصول شده و در کمیسیون کشاورزی، آب، منابع طبیعی و محیط زیست به تصویب رسیده است، به این مسئله می‌پردازد. در پاسخ به این پرسش با تحلیل حقوقی از جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به نظر می‌رسد، محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، مشمول معافیت مذکور نمی‌باشند و طرح حاضر، به دلیل توسعه دامنه قانون، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۱۰ شورای نگهبان است.

ناظران علمی (محمدبرزگر خسروی، احمد حکیم‌جوادی)، اظهار نظرکنندگان (پژمان اعلایی بروجنی، مهدی سرمست شوشتری)، ویراستار ادبی (زهرة عطاردی)، صفحه آرا (نرجس امیراحمدی)



## مسئله اصلی

براساس بند «۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، «محصولات کشاورزی فراوری نشده» از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف بودند. بر همین اساس، سازمان امور مالیاتی در بخشنامه شماره ۱۸۳۳ مورخ ۱۳۹۰/۲/۱۱ «فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده» را ارائه کرد. در ردیف‌های ۶-۸-۱ و ۷-۸-۱ فهرست مذکور، «عسل طبیعی» و «محصول خوراکی زنبور عسل» شامل «ژل رویال، بره موم، زهر زنبور عسل، گرده گل و موم زنبور عسل» از محصولات کشاورزی فراوری نشده قلمداد شده بود.

پس از تصویب قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰، موضوع معافیت محصولات کشاورزی فراوری نشده از مالیات بر ارزش افزوده، با تغییراتی همراه شد. براساس جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، «کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» از مالیات بر ارزش افزوده معاف شدند. به عبارتی در متن جدید قانونی، عبارت «مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» به متن سابق قانونی اضافه شد. بر همین اساس سازمان امور مالیاتی فهرست عناوین کالاها و خدمات مشمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون ارائه کرده است. در این بخشنامه، محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری از قبیل عسل و ژل رویال در لیست کالاهای معاف مشاهده نمی‌شود. از این رو معافیت محصولات مذکور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، حذف شده است.

برداشت سازمان امور مالیاتی مبنی بر حذف معافیت محصولات حاصل از زنبورداری، با عنایت به تغییرات ایجاد شده در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، این سؤال را ایجاد کرده است که آیا مطابق جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری، مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده می‌شود یا خیر؟

## نقطه نظرات

با توجه به تعاریف بیان شده در قوانین و مقررات، شکی نیست که محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصولات کشاورزی محسوب می‌شود و تهیه و تولید محصولاتی از قبیل عسل، ژل رویال و... محصول کشاورزی به‌شمار می‌رود. اما در خصوص اینکه این محصولات فراوری نشده محسوب می‌شوند یا خیر، به نظر می‌رسد با عنایت به اینکه روی این محصولات عملیات خاصی انجام نمی‌شود و ماده خام آنها بدون انجام کاری و تبدیل شدن آن به محصولات دیگر، مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا فراوری نشده محسوب می‌شوند. اما با توجه به تغییرات صورت گرفته در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، همه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشمول معافیت جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و صرفاً آن دسته از محصولات کشاورزی فراوری نشده‌ای که ذیل عناوین پنجگانه مذکور در این جزء (۱) محصولات خام زراعی و باغی، ۲. گیاهان دارویی، ۳. محصولات مرتعی، ۴. محصولات جنگل، ۵. محصولات گلخانه) قرار می‌گیرند، مشمول معافیت می‌شوند. از این رو با عنایت به اینکه محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری ذیل هیچ‌یک از دسته‌بندی پنجگانه مذکور در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی‌گیرد، این محصولات مشمول معافیت جزء مذکور نیستند. با این استدلال، استفساریه حاضر، به نوعی قانون‌گذاری جدید قلمداد می‌شود و به دلیل توسعه دامنه قانون، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۱۳۷۶/۰۳/۱۰ شورای نگهبان، مبنی بر عدم تضییق و توسعه قانون در تفسیر قانون، به نظر می‌رسد. به‌منظور اعمال معافیت این محصولات از مالیات و عوارض ارزش افزوده، ضروری است از طریق اصلاح جزء «۵» از بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده که به محصولات دامی مرتبط می‌شود، خارج از استفساریه حاضر اقدام شود.

## پیشنهادات

با عنایت به موارد فوق، پیشنهاد می‌شود به جای ارائه طرح‌ها و استفساریه‌های متعدد در این موضوع، اصلاح بند «الف» از ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به صورت اساسی با ارائه تعریفی دقیق‌تر از محصولات کشاورزی، در دستور کار قرار گیرد.

## ۱. مقدمه

براساس بند «۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، «محصولات کشاورزی فراوری نشده» از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف بودند. بر همین اساس، سازمان امور مالیاتی در بخشنامه شماره ۱۸۳۳

مورخ ۱۳۹۰/۲/۱۱ «فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده» را ارائه کرد. در ردیف‌های ۶-۸-۱ و ۷-۸-۱ فهرست مذکور، «عسل طبیعی» و «محصول خوراکی زنبور عسل» شامل «ژل رویال، بره موم، زهر زنبور عسل، گرده گل و موم زنبور عسل» از محصولات کشاورزی فراوری نشده قلمداد شده بود.

پس از تصویب قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰، موضوع معافیت محصولات کشاورزی فراوری نشده از مالیات بر ارزش افزوده، با تغییراتی همراه شد. براساس جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، «کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» از مالیات معاف شدند. به عبارتی در متن جدید قانونی، عبارت «مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» به متن سابق قانونی اضافه شد. بر همین اساس سازمان امور مالیاتی فهرست عناوین کالاها و خدمات مشمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون ارائه کرده است. در این بخشنامه، محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری از قبیل عسل و ژل رویال در لیست کالاهای معاف مشاهده نمی‌شود. از این رو معافیت محصولات مذکور از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، حذف شده است.

برداشت سازمان امور مالیاتی مبنی بر حذف معافیت محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری، با عنایت به تغییرات ایجاد شده در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، این سؤال را ایجاد کرده است که آیا مطابق جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، محصولات حاصل از زنبور عسل، مشمول معافیت مالیات بر ارزش افزوده می‌شود یا خیر؟ این موضوع در قالب طرح «استفساریه جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰» با شماره ثبت ۸۷۵ در مجلس شورای اسلامی اعلام وصول شده است و گزارش کمیسیون کشاورزی، آب، منابع طبیعی و محیط زیست از این طرح به شرح زیر می‌باشد:

«استفساریه: آیا محصولات زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل) به‌عنوان محصولات کشاورزی فراوری نشده، مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده «۹» قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ می‌شود؟ پاسخ: بلی، محصولات زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل) به‌عنوان محصولات کشاورزی فراوری نشده، مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده «۹» قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ می‌شود.» اصلی‌ترین دلیل ارائه‌کنندگان طرح جهت شمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده بر محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری، صدق عنوان «محصولات کشاورزی فراوری نشده» بر این محصولات است. به‌عبارت‌دیگر قائلین به معافیت محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری از مالیات بر ارزش افزوده، معتقدند از آنجاکه محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری جزو محصولات کشاورزی فراوری نشده هستند، این‌گونه محصولات مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و معاف از مالیات می‌باشند. همان‌گونه که مشاهده می‌شود در این استدلال دو مقدمه وجود دارد که در ادامه به بررسی این دو مقدمه می‌پردازیم:

۱. محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصول کشاورزی فراوری نشده است.
۲. هرگونه محصول فراوری نشده از جمله محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، مشمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

## ۲. آیا محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری، محصولات کشاورزی فراوری نشده محسوب می‌شوند؟

براساس صدر جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، محصولات کشاورزی فراوری نشده از پرداخت مالیات معاف است. در این ماده تعریفی از محصولات کشاورزی فراوری نشده ارائه نشده و 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 محصولات کشاورزی بیان می‌کند: «کشاورزی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به‌منظور تولیدات محصولات گیاهی و حیوانی از قبیل زراعت، باغداری، درخت‌کاری مثمر و غیر مثمر، جنگل‌داری، پرورش طیور و زنبور عسل و آبزیان»<sup>۱</sup>.

۱. بند «ب» ماده (۱) قانون تأسیس سازمان نظام مهندسی کشاورزی و منابع طبیعی جمهوری اسلامی ایران: «کشاورزی و منابع طبیعی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به‌منظور تولید محصولات گیاهی و حیوانی (از قبیل زراعت، باغداری، درختکاری مثمر و غیرمثمر، جنگل‌داری، جنگل‌داری، مرتع‌داری، بیابان‌زایی، دامداری، شیلات، آبزیان، پرورش طیور و زنبور عسل و کرم ابریشم).»



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». همچنین براساس بند «د» ماده (۲) قانون کار کشاورزی «مشاغل کشاورزی عبارتند از... د) کلیه فعالیت‌های مربوط به شیلات، پرورش ماهی، زنبور عسل، کرم ابریشم و صنعت نوغان...».

از مجموع تعاریف بیان شده در قوانین و مقررات، شکی نیست که محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصولات کشاورزی محسوب می‌شود و تهیه و تولید محصولاتی از قبیل عسل، ژل رویال و... فعالیت کشاورزی به شمار می‌رود. اما در خصوص اینکه این محصولات فراوری نشده محسوب می‌شوند یا خیر، با عنایت به اینکه روی این محصولات عملیات خاصی انجام نمی‌شود و ماده خام آنها بدون انجام کاری و تبدیل شدن آن به محصولات دیگر، مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا فراوری نشده محسوب می‌شوند. با توجه به آنچه بیان شد، محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، مشمول عنوان «محصولات کشاورزی فراوری نشده» قرار می‌گیرد. حال این سؤال پیش می‌آید که آیا صرف شمول عنوان «محصولات کشاورزی فراوری نشده» بر محصولی، موجب می‌شود آن محصول، مشمول معافیت جزء «۱» از بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد؟ به عبارت دیگر جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، شامل همه محصولات کشاورزی فراوری نشده از جمله محصولات زنبور عسل می‌شود؟ در ادامه به بررسی این پرسش می‌پردازیم.

### ۳. آیا براساس جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری، معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده هستند؟

همان‌طور که بیان شد، براساس جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، «کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ)» از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. در ساختار این جزء دو عبارت وجود دارد؛ در صدر این جزء عبارت «کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده» به صورت عام همه محصولات مذکور را شامل شده؛ ولی در ادامه عبارت «مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل (از جمله چوب خام)، محصولات گلخانه (از جمله سبزی، صیفی، گل و گیاه و انواع قارچ) بیان شده است. حال این سؤال مطرح می‌شود که رابطه این دو عبارت در متن جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، چیست؟ به بیان دیگر آیا عبارت دوم این جزء، عمومیت عبارت اول را تخصیص زده است و دایره آن را محدود کرده است؟ پاسخ به این پرسش، کلید حل مسئله مطروحه (معافیت محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری) است.

برای پاسخ به پرسش فوق‌الذکر، باید به نقش عبارت «مشتمل بر» در متن این جزء دقت کرد. به نظر می‌رسد، عبارت مذکور دامنه شمول عبارت «کلیه محصولات کشاورزی فراوری نشده» را محدود کرده است. به عبارت دیگر، مراد قانون‌گذار همه محصولات کشاورزی فراوری نشده به صورت عام نبوده، بلکه آن را به مواردی محدود کرده است. موارد مدنظر قانون‌گذار از محصولات کشاورزی فراوری نشده، شامل پنج دسته: ۱. محصولات خام زراعی و باغی، ۲. گیاهان دارویی، ۳. محصولات مرتعی، ۴. محصولات جنگل، ۵. محصولات گلخانه است. از این رو نمی‌توان همه محصولات کشاورزی فراوری نشده را مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده و معاف از مالیات دانست. به بیانی، اگر محصول کشاورزی فراوری نشده متعلق به یکی از دسته‌های پنجگانه فوق باشد، معاف از مالیات است.

با توجه به استدلال فوق، شمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری را مورد بررسی قرار می‌دهیم. همان‌طور که بیان شد، محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، از محصولات کشاورزی فراوری نشده به شمار می‌روند. حال ضروری است، این موضوع بررسی شود که محصولات مذکور، در کدام یک از دسته‌های پنجگانه مذکور در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قرار می‌گیرد. با بررسی ماهیت محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، متوجه می‌شویم که این محصولات ذیل هیچ‌یک از دسته‌بندی‌های جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قرار نمی‌گیرد. از این رو محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری مشمول معافیت موضوع جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود.

ممکن است بر استدلال مطرح شده ایرادی وارد شود، مبنی بر اینکه عبارت «مشتمل بر...» در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، جنبه تمثیلی دارد و مراد قانون‌گذار از بیان موارد پنجگانه در این جزء، تبیین فعالیت‌های کشاورزی از طریق مثال زدن بوده و موارد محصولات کشاورزی فراوری نشده منحصر به موارد مذکور در این



جزء نیست. در خصوص این استدلال با توجه به سیاق نگارش این جزء، عبارت «مشمول بر» بر احصای موارد مدنظر قانون گذار از محصولات کشاورزی فراوری نشده ظهور دارد.

#### ۴. جمع بندی

مطابق بند «۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و بخشنامه مربوط به آن، «محصولات کشاورزی فراوری نشده» از قبیل محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف بودند. با تصویب قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۰، معافیت مربوط به محصولات فراوری نشده در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، دچار تغییراتی شد. به تبع این تغییرات، در بخشنامه مربوطه، معافیت مربوط به محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری حذف شد. این امر سبب شد، در برداشت از جزء مذکور اختلاف نظر حاصل شود و طرح «استفساریه جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰» با شماره ثبت ۸۷۵ در مجلس شورای اسلامی اعلام وصول شود.

با توجه به تعاریف بیان شده در قوانین و مقررات، شکی نیست که محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصولات کشاورزی محسوب می شود و تهیه و تولید محصولاتی از قبیل عسل، ژل رویال و... فعالیت کشاورزی به شمار می رود. اما در خصوص اینکه این محصولات فراوری نشده محسوب می شوند یا خیر، به نظر می رسد با عنایت به اینکه روی این محصولات عملیات خاصی انجام نمی شود و ماده خام آنها بدون انجام کاری و تبدیل شدن آن به محصولات دیگر، مورد استفاده قرار می گیرد، لذا فراوری نشده محسوب می شوند. اما با توجه به تغییرات صورت گرفته در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، همه محصولات کشاورزی فراوری نشده مشمول معافیت جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و صرفاً آن دسته از محصولات کشاورزی فراوری نشده ای که ذیل عناوین پنجگانه مذکور در این جزء (۱. محصولات خام زراعی و باغی، ۲. گیاهان دارویی، ۳. محصولات مرتعی، ۴. محصولات جنگل، ۵. محصولات گلخانه) قرار می گیرند، مشمول معافیت این جزء می شوند. از این رو با عنایت به اینکه محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری ذیل هیچ یک از دسته بندی پنجگانه مذکور در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی گیرد، این محصولات مشمول معافیت موضوع جزء «۱» نیستند. با این استدلال، اطلاق استفساریه حاضر، به نوعی قانون گذاری جدید قلمداد می شود و به دلیل توسعه دامنه قانون، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲/۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۱۰ شورای نگهبان، مبنی بر عدم تضییق و توسعه قانون در تفسیر قانون، به نظر می رسد.

گفتنی است، یکی از ایرادهای بند «الف» از ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارائه فهرستی ناقص و تفسیرپذیر از محصولات و نهادهای کشاورزی مشمول معافیت از مالیات و عوارض ارزش افزوده است که با توجه به گستردگی این کالاها، فعالان بخش کشاورزی را دچار سردرگمی خواهد کرد. سوابق موضوع نیز نشان می دهد که عدم ارائه تعریف دقیق از کالاهای کشاورزی در قانون قبلی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، منجر به ارائه استفساریه در مجلس شورای اسلامی و یا طرح موضوع در دیوان عدالت اداری برای برخورداری برخی از این کالاها، از معافیت شده است. این موضوع ضمن ایجاد دردسر و بلا تکلیفی برای فعالان بخش کشاورزی، باعث صرف توان اجرایی، تقنینی و قضائی کشور برای رفع ابهامهای مذکور خواهد شد. لذا ضروری است به جای ارائه طرح ها و استفساریه های متعدد، اصلاح بند «الف» از ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، با ارائه تعریفی دقیق تر از محصولات کشاورزی، در دستور کار قرار گیرد. به عنوان نمونه، محصولاتی از قبیل محصولات تولید شده از فعالیت های نوغان داری نیز که همانند محصولات ناشی از فعالیت های زنبورداری، در زمره محصولات دامی هستند، تعیین و تکلیف شود.

ذکر این نکته ضروری است که این گزارش در مقام بررسی اعطای یا عدم اعطای معافیت مالیاتی به محصولات ناشی از زنبورداری نبوده و صرفاً به بررسی حقوقی طرح استفساریه فوق پرداخته است. معافیت مالیاتی محصولات فوق، دارای موافقان و مخالفانی است. قائلان به اعطای معافیت مالیاتی به عدم تبعیض میان محصولات کشاورزی فراوری نشده و همچنین سابقه معافیت این محصولات در قانون سابق اشاره می کنند. از طرف دیگر، مخالفان اعطای معافیت، به کاهش درآمدهای دولت و بار مالی آن (اصل هفتاد و پنجم قانون اساسی) تأکید می کنند. بررسی استدلال های مطرح در این زمینه موضوع مستقلاً است که باید در یک گزارش مجزا مورد بررسی قرار گیرد.

شماره ماده	موافق	مخالف	ارجاع به کمیسیون
ماده واحده			

شماره ماده	مصوبه کمیسیون	موافق	مخالف	ارجاع به کمیسیون	اظهار نظر کارشناسی	متن اصلاحی
ماده واحده	«استفساریه: آیا محصولات زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل) به‌عنوان محصولات کشاورزی فرآوری نشده، مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده «۹» قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، می‌شود؟ پاسخ: بلی، محصولات زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل) به‌عنوان محصولات کشاورزی فرآوری نشده، مشمول جزء «۱» بند «الف» ماده «۹» قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، می‌شود.»				با توجه به تعاریف بیان شده در قوانین و مقررات، شکی نیست که محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصولات کشاورزی محسوب می‌شود و تهیه و تولید محصولاتی از قبیل عسل، ژل رویال و... فعالیت کشاورزی به‌شمار می‌رود. اما در خصوص اینکه این محصولات فرآوری نشده محسوب می‌شوند یا خیر، به نظر می‌رسد با عنایت به اینکه روی این محصولات عملیات خاصی انجام نمی‌شود و ماده خام آنها بدون انجام کاری و تبدیل شدن آن به محصولات دیگر، مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا فرآوری نشده محسوب می‌شوند. اما با توجه به تغییرات صورت گرفته در قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، همه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشمول معافیت جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند و صرفاً آن دسته از محصولات کشاورزی فرآوری نشده‌ای که ذیل عناوین پنجگانه مذکور در این جزء (۱) محصولات خام زراعی و باغی، ۲. گیاهان دارویی، ۳. محصولات مرتعی، ۴. محصولات جنگل، ۵. محصولات گلخانه) قرار می‌گیرند، مشمول معافیت این جزء می‌شوند. از این رو با عنایت به اینکه محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری ذیل هیچ‌یک از دسته‌بندی پنجگانه مذکور در جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی‌گیرد، این محصولات مشمول معافیت موضوع جزء «۱» نیستند. با این استدلال، استفساریه حاضر، به‌نوعی قانون‌گذاری جدید قلمداد می‌شود و به‌دلیل توسعه دامنه قانون، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۱۰ شورای نگهبان، مبنی بر عدم تزییق و توسعه قانون در تفسیر قانون، به نظر می‌رسد.	

#### گزیده سیاستی

گزارش کمیسیون در خصوص طرح «استفساریه جزء «۱» بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ - ثبت ۸۷۵»، با موضوع معافیت محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، به‌دلیل توسعه دامنه قانون، مغایر اصل هفتادوسوم قانون اساسی و نظریه تفسیری شورای نگهبان به نظر می‌رسد.

