



معاونت پژوهش‌های
کاربردی

سند

نظرات استدلالی

طرح استفساریه جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده

شماره مسلسل: ۴۰۳۲۰۳۶

تاریخ: ۱۴۰۳/۰۶/۲۵

باسمه تعالی

نظرات استدلالی شورای نگهبان

در خصوص مصوبات مجلس شورای اسلامی

طرح استفساریه جزء (۱) بند «الف» ماده (۹)
قانون مالیات بر ارزش افزوده

تاریخ تصویب: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱

کد خزانه: ۴۰۳۲۰۳۶

۱۴۰۲/۰۶/۲۵

تاریخ نظر شورای نگهبان: ۱۴۰۳/۰۳/۲۳



پژوهشکده شورای نگهبان

باسمه تعالی

طرح استفساریه جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده درباره‌ی مصوبه

طرح «استفساریه جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده» که در ابتدا طرح «استفساریه جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰» نام داشت، با امضای (۳۳) نفر از نمایندگان مجلس در تاریخ ۱۴۰۱/۱۲/۱۰ اعلام وصول و جهت طی مراحل قانونی به هیئت رئیسه‌ی مجلس تقدیم شد. در بخشی از مقدمه‌ی توجیهی این طرح آمده است: «صنعت زنبورداری کشور به عنوان یک صنعت سبز و مولد با توان اشتغال‌زایی بالا، گرده‌افشانی گیاهان زراعی، باغی و مرتعی و تولید محصولات سلامت‌محور همچون عسل و ژل رویال، نقش بی‌بدیلی در توسعه‌ی پایدار کشور ایفا می‌نماید. ... در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، محصولات تولیدی زنبورستان همچون سایر محصولات حوزه کشاورزی و دامی، در موارد معاف از مالیات بر ارزش افزوده ذکر شده؛ اما در بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، محصولات زنبور عسل در لیست کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده لحاظ نشده است؛ در صورتی که سایر محصولات کشاورزی و دامی همچنان معاف هستند. با توجه به فشارهای اقتصادی وارده به زنبورداران و تولیدکنندگان عسل و با عنایت به نظر مساعد «کمیسیون کشاورزی، آب، منابع طبیعی و محیط زیست» و «معاون قوانین مجلس شورای اسلامی»، لازم است محصولات زنبور عسل نیز همچون سایر محصولات حوزه کشاورزی در لیست کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده لحاظ گردد.»

این طرح جهت بررسی کارشناسی بیشتر به کمیسیون کشاورزی، آب، منابع طبیعی و محیط‌زیست مجلس شورای اسلامی به عنوان کمیسیون اصلی ارجاع شد و با اصلاحاتی در عنوان و متن به تصویب رسید. طرح مذکور در جلسه‌ی مورخ ۱۴۰۳/۳/۱ صحن علنی مجلس شورای اسلامی با اصلاحاتی در متن به تصویب رسید و طی نامه‌ی شماره ۱۲۶۰۲ مورخ ۱۴۰۳/۳/۵ برای طی مراحل قانونی مقرر در اصل (۹۴) قانون اساسی، به شورای نگهبان ارسال شد. شورای نگهبان با بررسی این مصوبه در جلسه‌ی مورخ ۱۴۰۳/۳/۲۳، مفاد آن را مغایر با قانون اساسی تشخیص داد و نظر خود در این خصوص را طی نامه‌ی شماره ۱۰۲/۴۲۴۷۴ مورخ ۱۴۰۳/۳/۲۳ به مجلس شورای اسلامی اعلام کرد.

«نظرات استدلالی شورای نگهبان در خصوص طرح استفساریه جزء (۱) بند

«الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده»

موضوع استفساریه:

آیا فرآورده‌های طبیعی زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل و نیز کلنی زنبور عسل) به عنوان محصولات کشاورزی فرآوری نشده، مشمول جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ می‌شود؟

پاسخ:

بلی، فرآورده‌های طبیعی زنبور عسل (عسل، ژل رویال، بره موم، گرده گل، موم و زهر زنبور عسل و نیز کلنی زنبور عسل) به عنوان محصولات کشاورزی فرآوری نشده، مشمول جزء (۱) بند «الف» ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ می‌شود.

▪ دیدگاه مغایرت

الف) هرچند با در نظر گرفتن سایر قوانین و مقررات، محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، «محصولات کشاورزی فرآوری نشده» محسوب می‌شوند، اما در جزء (۱) بند الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، با توجه به استفاده از عبارت «مشمول بر» در متن؛ تعریف محصولات کشاورزی فرآوری نشده در موارد پنج‌گانه‌ی مذکور، احصاء شده است. از این رو نمی‌توان همه‌ی محصولات کشاورزی فرآوری نشده را مشمول جزء (۱) بند الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده دانست. در واقع، هرچند بر مبنای سایر قوانین

۱. ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۹- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد:

الف- کالاها

۱- کلیه محصولات کشاورزی فرآوری 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)

تبصره- ...»

و مقررات، محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، محصول کشاورزی فرآوری نشده هستند، اما چون متعلق به یکی از دسته‌های پنج‌گانه‌ی مذکور در ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند، معاف از مالیات نخواهند بود. به خصوص اینکه براساس بندهای (۱) و (۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷^۱ محصولات کشاورزی فرآوری نشده و زنبور عسل از پرداخت مالیات معاف بودند، ولی در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ معافیت محصولات حاصل از فعالیت زنبورداری حذف شده است، این موضوع مؤید این است که قانون‌گذار فرآورده‌های طبیعی زنبور عسل را آگاهانه از کالاهای مشمول معافیت خارج کرده است. لذا مشمول دانستن این گونه فرآورده‌ها از طریق تفسیر قانون، مصداق توسعه‌ی قانون و قانون‌گذاری جدید بوده و از این حیث معایر نظریه‌ی تفسیری مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای نگهبان^۲ ذیل اصل (۷۳) قانون اساسی است.

ب) در متن مصوبه‌ی حاضر از واژه‌های غیرفارسی «ژل»، «رویال» و «کلنی» استفاده شده است. این موضوع مغایر اصل (۱۵) قانون اساسی است؛ چه اینکه مطابق مفاد اصل مذکور، متون رسمی از جمله متن قوانین، باید صرفاً با زبان و رسم الخط فارسی نوشته شود.

■ دیدگاه عدم مغایرت

الف) در بند (ب) ماده (۱) قانون تأسیس سازمان نظام مهندسی کشاورزی و منابع طبیعی جمهوری اسلامی ایران^۳، تولید محصولات از زنبور عسل به عنوان «فعالیت کشاورزی» دانسته

۱. ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱۲- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛»

۲. نظر تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای نگهبان از اصل (۷۳) قانون اساسی: «۱- مقصود از تفسیر، بیان مراد مقنن است بنابراین تزییق و توسعه قانون در مواردی که رفع ابهام قانون نیست، تفسیر، تلقی نمی‌شود. ۲- ...»

۳. ماده (۱) قانون تأسیس سازمان نظام مهندسی کشاورزی و منابع طبیعی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۰/۴/۲ مجلس شورای اسلامی: «ماده ۱- تعاریف

شده است. همچنین در ماده (۲) قانون کار کشاورزی،^۱ کلیه فعالیت‌های مربوط به پرورش زنبور عسل به عنوان «شغل کشاورزی» شناخته شده است. بنابراین محصولات ناشی از فعالیت زنبورداری، مشمول عنوان محصولات کشاورزی می‌شوند و تهیه و تولید محصولاتی از قبیل عسل، ژل رویال و... فعالیت کشاورزی هستند. همچنین با عنایت به اینکه عملیات خاصی روی این محصولات انجام نمی‌شود و ماده‌ی خام آنها بدون انجام کاری و بدون تبدیل شدن به محصولات دیگر، مورد استفاده قرار می‌گیرد، فرآوری نشده محسوب می‌شوند. همچنین این محصولات در رویه‌ی سازمان امور مالیاتی نیز تا قبل از تصویب قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده، محصول کشاورزی فرآوری نشده محسوب می‌شده است. بنابراین تفسیر ارائه شده در این مصوبه، مصداق توسعه‌ی قانون نیست و تنها مراد مقنن را در خصوص حکم جزء (۱) بند (الف) ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده روشن کرده است و در نتیجه مغایرتی با اصل (۷۳) قانون اساسی و نظریه‌ی تفسیری شورای نگهبان در رابطه با اصل مذکور ندارد.

▪ نظر شورای نگهبان

- ۱- از آنجا که طرح مذکور تفسیر نبوده و قانون‌گذاری جدید محسوب می‌شود، مغایر اصل (۷۳) قانون اساسی و نظریه تفسیری شماره ۷۶/۲۱/۵۸۳ مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ شورای نگهبان از این اصل شناخته شد.
- ۲- استفاده از واژه‌های غیرفارسی «ژل»، «رویال» و «کلنی»، مغایر اصل (۱۵) قانون اساسی شناخته شد.

→

الف- ...

ب- کشاورزی و منابع طبیعی عبارت است از بهره‌برداری از آب و زمین به منظور تولید محصولات گیاهی و حیوانی (از قبیل زراعت، باغداری، درخت‌کاری مثمر و غیرمثمر، جنگل‌داری، جنگل‌کاری، مرتع‌داری، بیابان‌زدایی، دام‌داری، شیلات، آبزیان، پرورش طیور و زنبور عسل و کرم ابریشم).
۱. ماده (۲) قانون کار کشاورزی مصوب ۱۳۵۳/۳/۷ مجلس شورای ملی: «ماده ۲ (اصلاحی ۱۳۵۹/۴/۱۵)- مشاغل کشاورزی عبارتند از: الف- ...

د- کلیه فعالیت‌های مربوط به شیلات، پرورش ماهی، زنبور عسل، کرم ابریشم و صنعت نوغان.»

مقام معظم رهبری حضرت آیت الله خامنه‌ای مدظله العالی

«... شما استدلال دارید، اما این استدلال برای مجلس، گاهی معلوم نیست، گاهی برای مجمع تشخیص هم درست معلوم نیست، ... در حالی که خوب است در متن آن حکم اشاره‌ای به استدلال بشود و در یک محل جداگانه آن استدلال به تفصیل نوشته بشود.»

در دیدار با اعضای شورای نگهبان (۱۳۷۹/۴/۲۸)

تهران | خیابان شهید بهشتی
خیابان سرافراز | کوچه پنجم | پلاک ۱۱

www.ccri.ac.ir

کدپستی ۱۵۹۷۸۵۶۱۱۳
دیپارتمان ۰۲۱۸۸۵۳۳۴۲۲



پژوهشکده شورای نگهبان