

اظهار نظر کارشناسی درباره:

لایحه «اصلاح تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده»

مهدی سرمست شوستری

[Doi: 10.22034/report.mrc.2025.1404.33.7.21081](https://doi.org/10.22034/report.mrc.2025.1404.33.7.21081)

چکیده

هدف لایحه «اصلاح تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده» جلوگیری از مالیات مضاعف از تبادلات اقتصادی میان سرزمین اصلی و مناطق آزاد تجاری یا با خارج از کشور است. بررسی مفاد و متن لایحه نشان می‌دهد لایحه مذکور در تحقق هدف خود یعنی حذف مالیات مضاعف، لایحه مناسبی است. البته اصلاحات مدنظر لایحه موجب مقداری پیچیدگی در قانون می‌شود که تا حدودی اقتضای این کار بوده است. زیرا در این لایحه مناطق آزاد به دو دسته تقسیم شده‌اند و برای هر دسته به شیوه‌ای خاص مالیات مضاعف برطرف شده است. در مجموع تصویب این لایحه اقدامی مثبت در جهت تسهیل تجارت و فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی ارزیابی می‌شود.

هادی ترابی‌فر، سیدعباس پرهیزکاری (ناظران علمی)؛ محمدحسام محمدی‌فرد «دفتر اقتصادی»، امین الله پاک‌نژاد «دفتر حقوقی» (اظهار نظرکنندگان)؛ زهره عطاردی (ویراستار ادبی)؛ سمیرا صادقی عسکری (صفحه‌آرا).



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

مشخصات لایحه:

دوره دوازدهم - سال دوم

شماره ثبت:
۱۷۶

شماره چاپ:

تاریخ چاپ:

مشخصات گزارش:



دفتر مطالعات بخش عمومی

گروه سیاست‌های
مالیاتی

نوع گزارش:

- پیش‌نویس قانونی
- طرح / لایحه
- راهبردی
- نظارتی

شماره مسلسل:
۲۱۰۸۱

تاریخ انتشار:
۱۴۰۴/۷/۲۷



مسئله اصلی

چالش مالیات مضاعف یکی از چالش‌های جدی فعالان اقتصادی مناطق آزاد کشور در سال‌های اخیر بوده و بدین معناست که یک کالا دو بار مشمول مالیات شود. این نوع از مالیات، مربوط به مالیات بر ارزش افزوده واردات است که در تبادلات اقتصادی میان سرزمین اصلی و مناطق آزاد تجاری یا با خارج از کشور امکان رخ دادن دارد. لازم به ذکر است؛ مالیات مضاعف نتیجه ایراد قانونی و ناهماهنگی تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده است. لایحه مورد بحث، سعی دارد با اصلاح این دو تبصره، مالیات مضاعف را در تمامی حالت‌های ممکن برطرف کند.

نقاط ضعف و قوت لایحه

بررسی مفاد و متن لایحه نشان می‌دهد لایحه مذکور در تحقق هدف خود یعنی حذف مالیات مضاعف لایحه مناسبی است. لایحه مذکور مناطق آزاد را به دو دسته تقسیم‌بندی کرده و براساس آن مالیات مضاعف را برطرف کرده است. همان‌طور که در قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده آمده است، مناطق آزاد به دو دسته دارای شروط سه‌گانه (خارج از نقاط جمعیتی، محصور، دارای تراز تجاری مثبت) و فاقد شروط سه‌گانه تقسیم شده‌اند. دسته‌بندی این لایحه نیز بر همین مبناست و به نحوی قصد اصلاح قانون را دارد که مناطق آزاد در هر کدام از این دسته‌بندی‌ها که باشند دچار مالیات مضاعف واردات نشوند. البته تقسیم‌بندی باعث پیچیدگی قانون می‌شود؛ زیرا همان‌طور که بیان شد در این لایحه مناطق آزاد به دو دسته تقسیم شده‌اند و برای هر دسته به شیوه‌ای خاص، مالیات مضاعف برطرف شده است. بنابراین نقطه قوت لایحه برطرف کردن چالش مالیات مضاعف و نقطه ضعف آن، پیچیدگی متن است.

پیشنهاد‌های مرکز پژوهش‌ها

در مجموع تصویب این لایحه اقدامی مثبت ارزیابی می‌شود. رفع مالیات مضاعف موجب رفع نگرانی و نااطمینانی سرمایه‌گذاران در مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد شد. بنابراین تصویب این لایحه آثار مثبتی بر تسهیل تبادلات اقتصادی و تجاری فعالان مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد داشت.

۱. مقدمه

لایحه «اصلاح تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده» به شماره ثبت ۱۷۶ در تاریخ ۱۴۰۳/۰۷/۲۹ اعلام وصول شده است. البته این لایحه یک‌بار پیش از این، در دوره یازدهم مجلس شورای اسلامی و در زمان دولت سیزدهم در تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۴ به مجلس ارسال شده بود که بررسی آن به سرانجام نرسید. هدف این لایحه جلوگیری از مالیات مضاعف از تبادلات اقتصادی میان سرزمین اصلی و مناطق آزاد تجاری یا با خارج از کشور است. در ادامه گزارش چالش‌های قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده در این خصوص بیشتر تشریح خواهد شد. متن لایحه به این شرح است:

«ماده واحده- تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شرح زیر اصلاح می‌شوند:

۱ در انتهای تبصره «۲» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده شامل مناطق

آزاد تجاری-صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون نخواهد بود» الحاق می‌شود.

۲ در انتهای تبصره «۳» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده صرفاً شامل

مناطق آزاد تجاری-صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون خواهد بود» الحاق می‌شود.»

البته متن لایحه نیاز به ویرایش شکلی مختصر دارد و پیشنهاد می شود به صورت زیر نگاشته شود:

«ماده واحده- تبصره های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شرح زیر اصلاح می شوند:

۱- در انتهای تبصره «۲» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به مناطق آزاد تجاری- صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون نخواهد بود» الحاق می شود.

۲- در انتهای تبصره «۳» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده صرفاً مربوط به مناطق آزاد تجاری- صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون خواهد بود» الحاق می شود. گفتنی است؛ در این گزارش ابتدا ایرادات و چالش های قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده در خصوص تبادلات تجاری میان مناطق آزاد، سرزمین اصلی یا خارج از کشور عنوان می شود. سپس به بررسی مفاد لایحه و نقاط قوت و ضعف آن پرداخته خواهد شد. پس از آن سناریوهای جایگزین لایحه برای اصلاح قانون بررسی می شود.

۲. چالش قانون فعلی

تبصره های «۲»^۱ و «۳»^۲ ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ به مالیات بر کالاهای وارداتی هنگام ورود به کشور اختصاص دارد. مطابق تبصره «۲» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، گمرک موظف است از کالاهای وارداتی هنگام ورود به کشور مالیات اخذ نماید. از آنجاکه مطابق بند «ب» ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده^۳ «واردات» به هر گونه ورود کالا و خدمت به قلمرو گمرکی یا مناطق آزاد تجاری تعریف شده است؛ گمرک موظف است براساس تبصره «۲» ماده (۱۷)، از کالاهایی که از خارج کشور به مناطق آزاد وارد شده اند همچون سایر قلمروهای گمرکی مالیات ارزش افزوده اخذ نماید. به بیان دیگر، مناطق آزاد از این منظر همچون سرزمین اصلی هستند و کالاهای وارداتی به آنها مشمول مالیات بر ارزش افزوده می شوند [۱]. از طرف دیگر به موجب تبصره «۳» ماده (۱۷) این قانون، واردات از منطقه آزاد به سرزمین اصلی نیز مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. چالش اول این است که اگر کالایی از خارج از کشور وارد منطقه آزاد شود و سپس دوباره از منطقه آزاد وارد سرزمین اصلی شود، دو بار از آن مالیات بر ارزش افزوده واردات اخذ می شود. این مالیات مضاعف نتیجه ایراد قانونی تبصره های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده است و قانونگذار توجه نکرده که در حالت هایی یک کالا ممکن است مشمول هر دو تبصره شود. مسیر برخی از کالاهای وارداتی (با فراوری یا بدون فراوری) از منطقه آزاد و سپس سرزمین اصلی می گذرد و این چالش برای آنها وجود دارد.

همچنین در مناطقی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند (شرایط بند «الف» ماده (۱۰) را ندارند)، در صورت تولید کالا در منطقه که مواد اولیه آن از داخل منطقه خریداری شده یا از سرزمین اصلی وارد شده، محصول تولیدی در صورت خروج از منطقه آزاد به سرزمین اصلی، علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده ای که در زنجیره پرداخت شده، مشمول مالیات بر ارزش افزوده واردات هنگام عبور از گمرک مستقر در مرز منطقه آزاد و سرزمین اصلی می شود.

البته پس از ارسال لایحه به مجلس شورای اسلامی، بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۲/سازمان امور مالیاتی مورخ ۱۴۰۳/۱۱/۱۶ با تفسیری براساس دادنامه دیوان عدالت اداری، مالیات مضاعف را تنها شامل کالاهای وارداتی از خارج کشور به مناطق آزاد و

۱. تبصره «۲» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده- گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات و عوارض کالاهای وارداتی را در زمان ترخیص قطعی و مالیات و عوارض کالاهای مترو که راقبل از ترخیص نهایی وصول و به صورت برخط به حساب سازمان واریز کند. گمرک جمهوری اسلامی ایران موظف است ضمن درج اطلاعات پرداخت در پروانه های گمرکی و یا فرم های مربوط، امکان دسترسی برخط سازمان به پایگاه های اطلاعاتی ذی ربط را فراهم نماید. گمرک مکلف است در «ورود موقت» و «ورود موقت برای پردازش»، تضمین های لازم را براساس مقررات تبصره ماده (۵۳) قانون امور گمرکی اخذ کند.

۲. تبصره «۳»- واردکنندگان کالا از مناطق آزاد تجاری- صنعتی به سرزمین اصلی مکلفند کالاهای مزبور را به گمرک اظهار نمایند. گمرک موظف است از قسمتی از کالاهای اظهار شده که به موجب بند «ب» ماده (۶۵) قانون احکام دائمی برنامه های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۰/۱۱/۱۰، «تولید داخل» محسوب می شود، فقط مالیات و عوارض، و از قسمت باقی مانده که «کالای وارداتی» محسوب می شود، مالیات و عوارض و حقوق ورودی را دریافت و مالیات و عوارض آن را به حساب سازمان واریز کند.

۳. بند «ب» ماده (۱)- واردات: ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور به قلمرو گمرکی کشور یا مناطق آزاد تجاری- صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی.



مجدد وارد شده به سرزمین اصلی دانسته و کالاهای تولیدی در مناطق آزاد که به سرزمین اصلی وارد می‌شوند را مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در مبادی گمرکی ندانسته است.^۱



۳. موضوع لایحه



هدف لایحه «اصلاح تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده» جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از تبادلات اقتصادی میان سرزمین اصلی، خارج از کشور و مناطق آزاد تجاری، فارغ از بخشنامه فوق است. به عبارت دیگر، این لایحه قصد دارد عدم هماهنگی میان تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده را که موجب مالیات بر ارزش افزوده واردات از مناطق آزاد به سرزمین اصلی شده است را برطرف کند.

همان‌طور که در بالا بیان شد این مالیات مضاعف در دو حالت امکان رخ دادن دارد:

- حالت اول در صورتی است که کالایی از خارج کشور وارد منطقه آزاد شود و سپس از منطقه آزاد به سرزمین اصلی وارد و دوبار از آن مالیات ارزش افزوده بر واردات اخذ شود.
- حالت دوم مربوط به کالای تولیدی منطقه آزاد است که مواد اولیه آن از خارج از کشور تهیه نشده است (یا از درون منطقه خریداری شده یا از سرزمین اصلی) و طی زنجیره مالیات و عوارض آن در صورت مشمول بودن پرداخت شده است، سپس آن کالا به سرزمین اصلی وارد و دچار مالیات مضاعف شود.

لایحه مذکور مالیات مضاعف را در هر دو حالت فوق مرتفع خواهد کرد؛ اگرچه بخشنامه‌ای که پس از ارسال لایحه به مجلس ابلاغ شده است براساس تفسیری خاص، مالیات مضاعف را برای کالاهای تولیدی در مناطق آزاد برطرف کرده است. رفع مالیات مضاعف موجب رفع نگرانی و نااطمینانی سرمایه‌گذاران در مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد شد. بنابراین تصویب این لایحه آثار مثبتی بر تسهیل تبادلات اقتصادی و تجاری فعالان مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد داشت.



۴. بررسی مفاد لایحه



به دلیل شیوه رفع مالیات مضاعف در حالت‌های مختلف، متن لایحه با وجود اختصار، مقداری پیچیده و فهم آن نیازمند دقت است. در این قسمت با تفکیک حالت‌های مختلفی که در معرض مالیات مضاعف هستند سعی شده تا فهم لایحه راحت‌تر شود. لایحه مذکور مناطق آزاد را به دو دسته تقسیم‌بندی کرده و براساس آن مالیات مضاعف را برطرف کرده است. همان‌طور که در قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) [قانون مالیات بر ارزش افزوده](#) آمده است، مناطق آزاد به دو دسته دارای شروط سه‌گانه (خارج از نقاط جمعیتی، محصور، دارای تراز تجاری مثبت) و فاقد شروط سه‌گانه تقسیم شده‌اند. دسته‌بندی این لایحه نیز بر همین مبناست و به نحوی قصد اصلاح قانون را دارد که مناطق آزاد در هر کدام از این دسته‌بندی‌ها باشند دچار مالیات مضاعف واردات نشوند.

۱. متن بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۴۰۳/۵۲:

در راستای بهبود فضای کسب و کار و حمایت از فعالیت‌های تولیدی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مطابق نص صریح رأی هیئت تخصصی مالیاتی-بانکی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه شماره ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۶۰۰۳۱۹۰۰ مورخ ۱۴۰۰/۰۷/۲۸ به‌عنوان قاعده:

۱. آنچه در تبصره «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده آمده است، در خصوص کالاهایی است که قبلاً از ورودی به سرزمین اصلی از خارج کشور به مناطق وارد شده‌اند.

۲. کالاهای تولیدی در داخل مناطق در حکم کالای تولیدی در داخل کشور بوده، بر این اساس ورود کالای تولید شده در داخل مناطق آزاد تجاری-صنعتی از مناطق مذکور به سرزمین اصلی، در مبادی گمرکی مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. حکم مذکور به معنای معافیت عرضه کالاهای غیرمعاف در مناطق آزاد و سرزمین اصلی نخواهد بود.

۲. صادرات کالاهای و خدمات از قلمرو گمرکی سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی خارج از نقاط جمعیتی که دارای تراز تجاری مثبت باشند، در صورتی که محصور بودن آنها به صورت سالیانه به تأیید گمرک جمهوری اسلامی ایران برسد، مشمول این بند خواهد بود.



در ادامه منطبق لایحه بر اساس تقسیم‌بندی فوق تشریح می‌شود:

الف) مناطق آزاد دارای شروط سه‌گانه (خارج از نقاط جمعیتی، محصور، دارای تراز تجاری مثبت)

ابتدا حالت دوم بررسی می‌شود، به موجب قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارسال کالا از سرزمین اصلی به مناطق آزاد فقط در مناطق دارای شروط سه‌گانه (خارج از نقاط جمعیتی، محصور، دارای تراز تجاری مثبت) معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. از آنجاکه ورود کالا از سرزمین اصلی به مناطق آزاد دارای شروط فوق، معاف از مالیات است و مبادله کالا نیز در این مناطق معاف از مالیات بر ارزش افزوده است، لایحه خروج کالا از مناطق آزاد (با شرایط سه‌گانه) به سرزمین اصلی را مشمول مالیات کرده است تا تنها یک‌بار مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند. این موضوع از بند دوم لایحه و عبارت «در انتهای تبصره «۳» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده صرفاً شامل مناطق آزاد تجاری- صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون خواهد بود» الحاق می‌شود» برداشت خواهد شد. بنابراین حالت دوم مضاعف که در قسمت قبل تشریح شد؛ برای مناطق آزاد دارای آن سه ویژگی منتفی می‌شود و فقط یک‌بار مشمول مالیات بر درآمد خواهند شد.

اما در خصوص حالت اول، یعنی واردات کالا از خارج کشور به منطقه آزاد و سپس از منطقه آزاد به سرزمین اصلی، مطابق این لایحه، مالیات بر ارزش افزوده هنگام واردات کالا از خارج کشور به منطقه آزاد منتفی می‌شود و نباید اخذ گردد؛ و تنها هنگام خروج کالا از منطقه آزاد به سرزمین اصلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده واردات خواهد شد. این مفهوم از بند اول لایحه و عبارت «در انتهای تبصره «۲» ماده (۱۷)، عبارت «حکم این تبصره در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده شامل مناطق آزاد تجاری- صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون نخواهد بود» الحاق می‌شود» در کنار بند دوم لایحه برداشت می‌شود. بنابراین در این حالت نیز مالیات مضاعف برای این مناطق بر طرف خواهد شد.

به‌طور خلاصه برای مناطق آزاد دارای ویژگی‌ها سه‌گانه در هر دو حالت تنها یک‌بار مالیات بر ارزش افزوده از واردات کالا اخذ می‌شود: در حالت اول واردات کالا از خارج کشور به منطقه آزاد معاف و سپس هنگام خروج از منطقه آزاد به سرزمین اصلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد؛ و در حالت دوم ورود کالا از سرزمین اصلی به مناطق آزاد دارای شروط فوق معاف از مالیات و خروج کالا از مناطق آزاد (با شرایط سه‌گانه) به سرزمین اصلی؛ یا اگر کالای تولیدی منطقه آزاد که مواد اولیه آن از خارج از کشور تهیه نشده است (یا از درون منطقه خریداری شده یا از سرزمین اصلی) سپس آن کالا به سرزمین اصلی وارد شود، تنها هنگام خروج از منطقه آزاد به سرزمین اصلی مشمول مالیات ارزش افزوده واردات است.

ب) مناطق آزاد فاقد شروط سه‌گانه (اکثر مناطق آزاد)

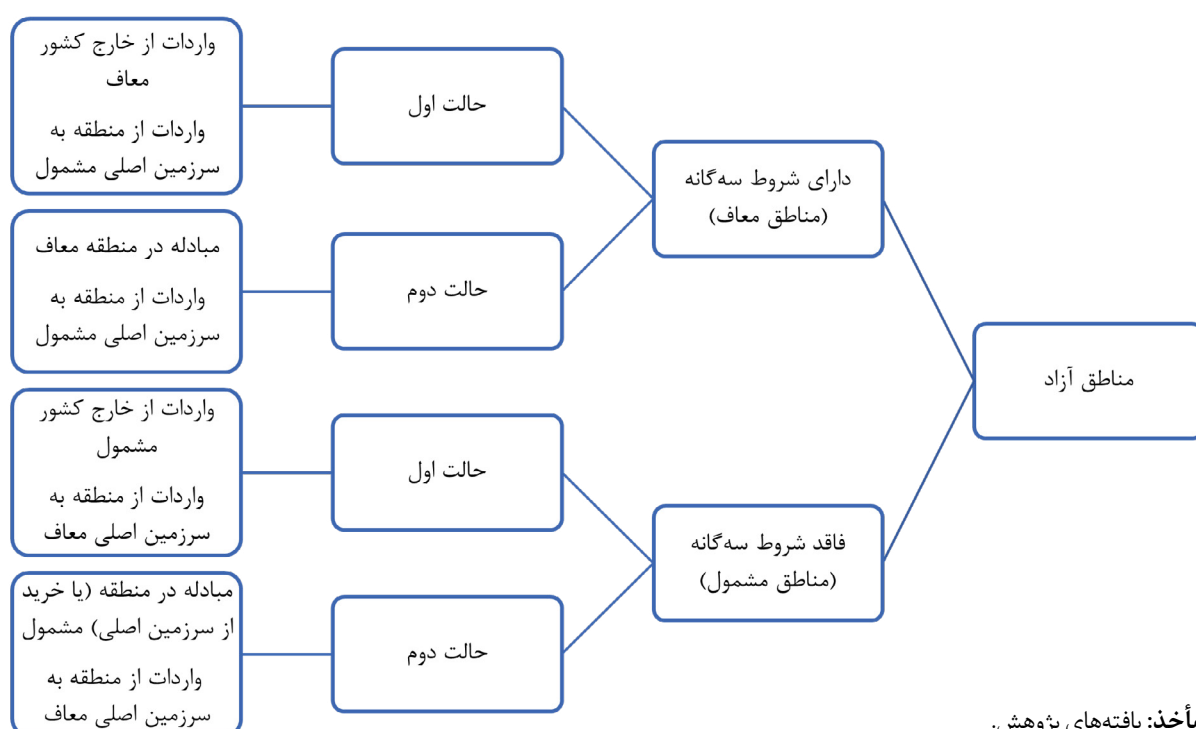
اگر منطقه‌ای از مناطق آزاد، فاقد شروط سه‌گانه (خارج از نقاط جمعیتی، محصور، دارای تراز تجاری مثبت) باشد، نیز مشکل مالیات مضاعف آن در هر دو حالت مطابق لایحه بر طرف می‌شود. طبق بررسی‌ها و گزارش‌های میدانی اغلب مناطق آزاد تجاری- صنعتی در ایران فاقد شرایط فوق هستند. ابتدا حالت اول (یعنی واردات کالا از خارج کشور به منطقه آزاد و سپس از منطقه آزاد به سرزمین اصلی) را برای مناطق فاقد این شرایط در لایحه بررسی می‌کنیم. مطابق لایحه در این حالت، واردات کالا از خارج کشور به منطقه آزاد مشمول مالیات بر ارزش افزوده و سپس واردات از منطقه آزاد به سرزمین اصلی معاف خواهد بود. این موضوع از بندهای اول و دوم لایحه در کنار یکدیگر فهم می‌شود؛ مطابق تبصره «۲» ماده (۱۷) در مرحله عبور کالا از خارج از مرزهای کشور به منطقه آزاد فاقد ویژگی سه‌گانه، این اقلام مشمول مالیات خواهند بود. اما در تبصره «۳» ماده (۱۷) در خصوص مالیات بر ارزش افزوده در هنگام عبور کالا از منطقه آزاد به سرزمین اصلی، این مالیات را صرفاً برای مناطق دارای شروط سه‌گانه معتبر دانسته است؛ بنابراین مناطق آزاد فاقد شروط سه‌گانه در این مرحله از معافیت برخوردارند تا دچار مالیات مضاعف نشوند.

در حالت دوم (یعنی ورود کالا یا نهاده از سرزمین اصلی به مناطق آزاد یا خرید نهاده از درون منطقه آزاد و سپس خروج کالا از



مناطق آزاد به سرزمین اصلی)، منطق لایحه این است که مالیات ارزش افزوده این نوع کالاها در این مناطق طی زنجیره اخذ شده و خروج کالا از مناطق آزاد فاقد شروط سه گانه به سرزمین اصلی معاف باشند. این موضوع از در کنار هم قرار دادن قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) و متن اصلاح شده تبصره «۳» ماده (۱۷) در لایحه مستفاد می گردد. مطابق بند «الف» ماده (۱۰) مبادلات درون این مناطق یا خرید از سرزمین اصلی مشابه سرزمین اصلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده در طی زنجیره است. از طرف دیگر در تبصره «۳» ماده (۱۷) در خصوص مالیات بر ارزش افزوده در هنگام عبور کالا از منطقه آزاد به سرزمین اصلی، این مالیات را صرفاً برای مناطق دارای شروط سه گانه معتبر دانسته است؛ بنابراین مناطق آزاد فاقد شروط سه گانه در این مرحله از معافیت برخوردارند. لذا به این شیوه مالیات مضاعف در حالت دوم نیز برای این مناطق مرتفع می شود و هنگام خروج کالا از این مناطق به سرزمین اصلی نیازی به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده واردات به گمرک مستقر در مرز میان منطقه و سرزمین اصلی نیست. بیان خلاصه لایحه در شکل زیر نمایش داده شده است که در صورت تصویب لایحه، چنین وضعیتی برای مبادلات مناطق آزاد در حالت های مختلف رخ خواهد داد.

شکل ۱. وضعیت شمول یا عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده واردات در مناطق آزاد در صورت تصویب لایحه



مأخذ: یافته های پژوهش.

راهنمای نمودار:

حالت اول: کالایی از خارج کشور وارد منطقه آزاد شود و سپس از منطقه آزاد به سرزمین اصلی وارد شود.
حالت دوم: حالت دوم مربوط به کالا یا مواد اولیه ای است که از سرزمین اصلی به منطقه آزاد ارسال می شود و سپس همان کالا یا فرآوری شده آن مجدداً به سرزمین اصلی وارد شود.

۵. ارزیابی لایحه از دیدگاه قانون نویسی

بر اساس بند «۹» سیاست های کلی نظام قانون گذاری، قانون باید شفاف و واضح باشد؛ به طوری که در عمل و اجرا زمینه برداشت های متفاوت وجود نداشته باشد. عبارت های لایحه، از حیث مستثنا کردن مناطق مذکور از حکم تبصره ها، از آنجا که در تبصره ها احکام متعددی در خصوص اخذ مالیات وجود دارد و یقیناً مستثنا کردن مناطق مذکور از همه این موارد، منظور اصلاحیه نیست، در عمل ایجاد ابهام می کند. لذا به منظور شفافیت در قانون گذاری و همچنین جلوگیری از پیچیدگی قانون، مراد اصلاحیه باید به صورت شفاف و روشن بیان شود.



۶. جمع‌بندی و پیشنهادات

چالش مالیات مضاعف یکی از چالش‌های جدی فعالان اقتصادی مناطق آزاد کشور در سال‌های اخیر بوده است. این نوع از مالیات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده واردات است و در دو حالت که در گزارش تشریح شد، امکان رخ دادن دارد. لازم به ذکر است؛ مالیات مضاعف نتیجه ایراد قانونی و ناهماهنگی تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) [قانون مالیات بر ارزش افزوده](#) است. لایحه مورد بحث، سعی دارد با اصلاح این دو تبصره، مالیات مضاعف را در تمامی حالت‌های ممکن برطرف کند. بررسی مفاد و متن لایحه نشان می‌دهد لایحه مذکور در تحقق هدف خود یعنی حذف مالیات مضاعف موفق بوده است. البته باعث پیچیدگی قانون نیز شده است؛ زیرا در این لایحه مناطق آزاد به دو دسته تقسیم شده‌اند و برای هر دسته به شیوه‌ای که در قسمت‌های قبل تشریح شد، مالیات مضاعف برطرف شده است.

در مجموع تصویب این لایحه اقدامی مثبت ارزیابی می‌شود. رفع مالیات مضاعف موجب رفع نگرانی و نااطمینانی سرمایه‌گذاران در مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد شد. بنابراین تصویب این لایحه آثار مثبتی بر تسهیل تبادلات اقتصادی و تجاری فعالان مناطق آزاد تجاری-صنعتی خواهد داشت. البته متن لایحه نیاز به ویرایش مختصر دارد و پیشنهاد می‌شود به صورت زیر تصویب شود: «ماده واحده- تبصره‌های «۲» و «۳» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به شرح زیر اصلاح می‌شوند:

- ۱ در انتهای تبصره «۲» ماده (۱۷)، عبارت «گمرک جمهوری اسلامی در خصوص اخذ مالیات و عوارض ارزش افزوده مربوط به مناطق آزاد تجاری-صنعتی حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰) این قانون تکلیفی نخواهد داشت و واردات کالا و خدمات از خارج از کشور به این مناطق مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود» الحاق می‌شود.
- ۲ در تبصره «۳» ماده (۱۷)، عبارت «حائز شرایط قسمت اخیر بند «الف» ماده (۱۰)» بعد از مناطق آزاد تجاری-صنعتی افزوده می‌شود».

منبع و مأخذ

[۱] [قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب، ۱۴۰۰.](#)

گزیده سیاستی

لایحه مذکور به منظور حذف مالیات مضاعف از مبادلات مناطق آزاد تجاری-صنعتی با سرزمین اصلی و خارج از کشور ارائه شده است و تصویب آن توصیه می‌شود.

