



اظهار نظر کارشناسی درباره:

«طرح استفساریه شمول و یا عدم شمول مالیات و عوارض بر ارزش افزوده و

عوارض بر آلاینده‌گی تولیدات مناطق آزاد و ویژه اقتصادی»

### بیان مسئله

طرح استفساریه شمول یا عدم شمول مالیات و عوارض بر ارزش افزوده و عوارض آلاینده‌گی موضوع قانون مذکور در خصوص تولیدات کالاها و خدمات فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی با هدف شفاف‌سازی حوزه عمل و رفع هر نوع برخورد سلیقه‌ای در رابطه با شمولیت احکام قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص مناطق آزاد و ویژه اقتصادی مطرح شده است. این طرح در قالب یک ماده واحد به صورت سؤال استفساریه و پاسخ آن به ترتیب زیر بیان شده است:

**سؤال -** با توجه به اینکه قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی از شمول احکام قانون مالیات بر ارزش افزوده مستثنا شده‌اند و در این دو قانون (از جمله ماده (۴) قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی)، مناطق آزاد و مناطق ویژه اقتصادی از پرداخت هرگونه عوارض معمول در کشور معاف شده‌اند، آیا تولیدات این مناطق اعم از اینکه صادر شود، در منطقه مصرف شود و یا وارد کشور شود، از پرداخت مالیات و عوارض آلاینده‌گی معاف هستند یا خیر؟

**جواب -** خیر. تولیدات این مناطق در صورتی که در منطقه مصرف و یا صادر شوند از پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده معاف و در صورتی که در کشور مصرف شود مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده می‌شود. تولیدات این مناطق بدون توجه به اینکه در کجا مصرف می‌شود، در صورت آلاینده بودن مشمول عوارض آلاینده‌گی می‌شوند.

**به عبارت دیگر** طراحان این طرح در صدد هستند تا با تفکیک مالیات و عوارض (سهم دولت و سهم شهرداری‌ها) و همچنین عوارض آلاینده‌گی (عوارض خاص) موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده، مشخص کنند که فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی بالاخره طبق قوانین موجود تحت چه شرایط مشمول این نوع از عوارض و مالیات می‌شوند. طراحان طرح در پاسخ به استفساریه تهیه شده ابراز داشته‌اند در صورتی که محصولات تولید شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در محل خود مناطق مورد استفاده قرار گیرند یا در قالب کالاها و خدمات صادراتی از این مناطق به خارج از کشور صادر شوند در این صورت مشمول مالیات بر ارزش افزوده نخواهند شد. اما اگر این کالاها از مناطق یاد شده وارد محدوده داخلی کشور شوند در این صورت واردات تلقی شده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهند شد.

در ادامه این استفساریه تکالیف فعالان اقتصادی مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در خصوص عوارض (خاص) آلاینده‌گی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده (یک درصد عوارض فروش) مطرح شده است که پاسخ‌دهندگان به استفساریه در این بخش بیان کرده‌اند که تولیدات این مناطق (مناطق آزاد و ویژه اقتصادی) فارغ از محل تولید و در هر شرایطی مشمول عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود. **به عبارت دیگر این استفساریه شمول یا عدم شمول عوارض آلاینده‌گی موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را مرتبط با محل استقرار فعالان اقتصادی ندانسته و معتقد است که پیگیری اهداف زیست محیطی فارغ از نوع منطقه استقرار باید مدنظر قرار گیرد.**

مشخصات طرح

دوره نهم - سال سوم

شماره ثبت:

۴۹۵

شماره چاپ:

۱۱۴۸

تاریخ چاپ:

۱۳۹۳/۶/۸

معاونت پژوهش‌های  
اقتصادی

دفاتر: مطالعات برنامه

و بودجه

مطالعات اقتصادی

مطالعات انرژی،

صنعت و معدن

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۳۰۱۳۸۸۶

تاریخ انتشار:

۱۳۹۳/۶/۲۹

## اظهار نظر کارشناسی

با توجه به مطالب مطرح شده در طرح استفساریه و با توجه به قوانین موجود (که باید تفسیر نیز براساس قوانین موجود صورت گیرد) مطالب زیر برای روشن شدن وجوه طرح آمده است:

- **دو موضوع اساسی** در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی در این طرح مطرح است. اول موضوع مالیات بر ارزش افزوده یعنی مالیاتی که کالاها و خدمات مبادله شده در اقتصاد ایران مشمول است و دیگری عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده که واحدهای تولیدی آلاینده مشمول پرداخت آن می‌شوند. در رابطه با **موضوع اول** (مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات) باید اذعان کرد که مفاد (۶) و (۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> به روشنی تکلیف این مالیات در خصوص کلیه کالاها و خدمات را مشخص کرده است. در ماده (۶) قانون بحث واردات و در ماده (۷) نیز بحث صادرات به روشنی مدنظر قرار گرفته است. **ماحصل جمع‌بندی** این دو ماده این است که قلمرو مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی مانند قلمرو گمرکی خارج از مرزهای کشور لحاظ شده و بر این اساس صادرات از داخل کشور به این مناطق مانند صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور و واردات کالاها و خدمات از این مناطق به داخل کشور نیز همانند واردات کالا و خدمات از خارج به داخل کشور تلقی شده است. **براین اساس تولید، مصرف و مبادله کالاها و خدمات در داخل این مناطق و همچنین صادرات کالاها و خدمات از این مناطق به خارج از مرزهای کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده نشده و صرفاً ورود کالاها و خدمات از این مناطق به داخل کشور مانند واردات از خارج است که در این شرایط مانند هر نوع واردات دیگر مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.** لذا در بخش اول موضوع، مفاد طرح استفساریه و قانون یکسان بوده و طبیعتاً دستگاه اجرایی نیز می‌بایست بر مبنای این قواعد قانونی عمل کند.

- در رابطه با **موضوع دوم** که بحث عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده به پایه قیمت فروش کالاها و خدمات مطرح است، **اختلاف نظر اساسی بین ذی‌نفعان وجود دارد.** طرح استفساریه با در نظر گرفتن افق وسیع با لحاظ شرایط زیست‌محیطی کشور تصریح کرده است که بدون توجه به مکان فیزیکی استقرار واحدهای تولیدی و فعالیت‌های اقتصادی اگر این واحدها آلاینده تشخیص داده شدند (توسط مرجع قانونی که سازمان حفاظت از محیط زیست می‌باشد) مشمول عوارض آلاینده‌گی خواهند بود. در مقابل این دیدگاه، مخالفین این رویکرد با استناد به قسمت اخیر مفاد ماده (۴) قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران<sup>۲</sup> براین باورند که عوارض آلاینده‌گی قابل تسری به فعالیت‌های واحدهای تولیدی مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی نمی‌باشد چراکه اساساً این مناطق تحت حکمرانی قانونی سازمان امور مالیاتی نمی‌باشد.

**در این مورد باید اذعان شود** که با توجه به مفاد ماده (۴) قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران و همچنین مفاد ماده (۴۰) و ماده (۵۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با مضمون استثنا شدن قوانین چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ از شمولیت قانون مالیات بر ارزش افزوده، فعالان مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی نیز از شمول عوارض آلاینده‌گی خارج می‌باشند. البته برخی از فعالان اقتصادی در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی مدعی هستند که با شرایط فعلی نیز عوارض ۱ درصد آلاینده‌گی را برای کالاهایی که از این مناطق وارد قلمرو گمرکی کشور می‌شود، پرداخت می‌کنند.

۱. ماده (۶) - واردات در این قانون، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می‌باشد.

ماده (۷) - صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می‌باشد.

۲. ماده (۴) - سازمان می‌تواند مطابق آیین‌نامه‌ای که به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، علاوه بر خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌نمایند در قبال ارائه خدمات عمومی زیربنایی و مهندسی و تسهیلات مواصلاتی، انبارداری، تخلیه، بارگیری، بهداشتی، فرهنگی، ارتباطات، آموزشی و رفاهی وجوهی را دریافت نماید. اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند، برای فعالیت در محدوده منطقه از پرداخت هرگونه عوارض معمول در کشور معاف می‌باشند.

اما باید توجه شود که سیاستگذاری در حوزه محیط زیست با توجه به برخی ویژگی‌های خاص این بخش و همچنین محدود نشدن مسائل مرتبط با محیط زیست به مکان و زمان خاص، ضروری است مورد بازنگری و اصلاح اساسی قرار گیرد. چراکه نمی‌شود فعالیت‌های آلاینده را در محدوده مکانی مشخصی، آزاد و بدون هزینه باشد و قواعدی بازدارنده برای این محدوده (مانند مناطق آزاد و ویژه) در نظر نگرفت. به نظر می‌رسد در صورت تداوم رویکرد فعلی (مستثنا کردن فعالیت‌های آلاینده محیط زیست مستقر در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی از پرداخت اندک هزینه یا عوارض آلاینده‌گی)، باید منتظر گسترش آلاینده‌گی از یکسو (بروز فجایع زیست‌محیطی با محوریت مناطق آزاد و ویژه اقتصادی) و گسترش تقاضا برای اعلام مناطق آزاد و ویژه بی‌شمار در اقصی نقاط کشور بود چون که فعالیت در این نوع از مناطق با مناطق دیگر متفاوت بوده و هزینه و محدودیتی برای تخلفات و آثار منفی خارجی زیست‌محیطی در آن تعبیه نشده است. این درحالی است که در مقوله آلاینده‌گی، دنیا به سمتی پیش می‌رود که کشورها باید در چارچوب پروتکل‌ها و کنوانسیون‌های جهانی فعالیت خود را پیگیری نمایند و در مورد آلودگی نیز چنین پیمان‌هایی در جهان وجود دارد.

نکته مهمی که باید به آن توجه شود این است که در ساختار و مکانیسم فعلی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و مفاد ماده (۱۲۳) قانون برنامه پنجم توسعه مقرر شده است که منابع حاصل از عوارض آلاینده‌گی توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها صرف شود. اما در این قوانین به طور دقیق مشخص نیست که محل صرف این منابع توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها کجاست؟ آیا این منابع که با عنوان عوارض آلاینده‌گی دریافت می‌شود صرف رفع عوارض آلاینده‌گی می‌شود یا نه؟ نکته بعدی این است که آیا شهرداری‌ها و دهیاری‌ها قادرند در راستای رفع عوارض آلاینده‌گی و در موارد مختلف و متنوع آلودگی‌های زیست‌محیطی نقش ایفا کنند؟ البته بحث‌های تخصصی مختلفی در خصوص چگونگی استفاده از ابزار مقرراتگذاری و مالیات‌ستانی در رابطه با حفاظت از محیط زیست مطرح است که به نظر می‌رسد ضروری باشد در فرآیند بررسی و دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش‌افزوده باید آنها را به دقت مورد بررسی قرار داد.

### جمع‌بندی و پیشنهاد

با توجه به مراتب فوق موارد زیر در خصوص طرح استفساریه به ترتیب زیر پیشنهاد می‌شود:

- ضروری است در اصلاحات آتی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده قوانین و مقررات مالیاتی و غیرمالیاتی دقیقی برای جلوگیری از گسترش فعالیت‌های تولیدی آلاینده محیط زیست بدون توجه به مختصات مکانی خاص در قالب قوانین مالیات سبز تعیین شود. در این خصوص باید دقت شود تا منابع حاصل شده توسط دستگاه‌ها و نهادهای قانونی ذی‌ربط بسته به نوع آلودگی و آثار آن و با نظارت دقیق سازمان محیط زیست صرفاً در راستای رفع عوارض ناشی از آلاینده‌گی در محیط زیست کشور صرف شود.

- متن استفساریه با توجه به موارد تصریح شده در بخش‌های قبلی به ترتیب زیر تنظیم شود:

**ماده واحده - سؤال -** آیا محصولات تولیدی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مشمول مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۶) و بند «الف» ماده (۳۸) و عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشند یا خیر؟

**پاسخ -** فروش محصولات واحدهای تولیدی در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران در داخل محدوده مناطق و صادرات آنها مشمول مالیات و عوارض موضوع ماده (۱۶) و بند «الف» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نمی‌باشند، اما فروش این محصولات به سرزمین اصلی، واردات از خارج محسوب شده و مشمول مالیات و عوارض مواد مذکور است. واحدهای آلاینده مستقر در مناطق یاد شده مشمول عوارض آلاینده‌گی نمی‌باشند.

زیرا اگر هدف طراحان طرح استفساریه، دریافت عوارض آلاینده‌گی از فعالان اقتصادی مستقر در مناطق ویژه و آزاد اقتصادی باشد، این مهم با طرح استفساریه (به دلیل وجود قوانین قابل اتکا در این مورد) قابل پیگیری نیست و باید برای این منظور طرح و یا لایحه اصلاحیه مشخصی به همراه لغو یا نسخ قوانین موجود ارائه شود.