Archive of SID

فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال بیستم، شماره ۶۰، پاییز ۱۳۹۷

تحلیل حقوقی نظام مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران

آرین پتفت[۱] - ولی رستمی[۲]

دریافت: ۱۳۹۵/۴/۲۹- پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۶

چکیده

مناطق ویژه اقتصادی در ایران با رویکرد تسهیل مبادلات بازرگانی و ترویج سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی برای رشد و رونق اقتصادی مناطق و کشور تشکیل شدند. از جمله مهمترین مسائل حقوقی در ارتباط با این مناطق، وضعیت مالیاتی آن‌هاست که با ترویج و جذب سرمایه‌گذاری و تقویت ویژگی‌های اختصاصی این مناطق برای رونق اقتصادی ارتباط مستقیمی دارد و لذا می‌بایست تحت نظام حقوقی خاص ضوابط مالیاتی قرار بگیرد. در این پژوهش، تلاش می‌شود تا ضمن بررسی دقیق نظام مالیاتی حاکم بر این مناطق از رهگذر مطالعه مبنایی و تطبیقی با مداقه بر قوانین کشور، فعالیت‌های مشمول مالیات و معافیت‌های آن تبیین ارزیابی مناسبی درباره آن شود. در این پژوهش این نتیجه حاصله شد که معافیت‌های مالیاتی مناطق، در بیشتر موارد نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم ـ به ویژه فعالیت‌های اقتصادی فراملی ـ بر قرار است و فقدان چشمگیر معافیت و امتیازات نسبت به مالیات‌های مستقیم و نیز مالیات غیرمستقیم در ارتباط با مبادلات بازرگانی با قلمرو گمرکی کشور از یک‌سو و پراکنده بودن ضوابط و احکام قانونی مالیاتی از سوی دیگر، از اهم اشکالات نظام مالیاتی ایران در این مورد به نظر می‌رسد که نوعاً ضوابط بازدارنده برای سرمایه‌گذاران تلقی می‌شوند.

واژگان کلیدی: *مناطق ویژه اقتصادی، مالیات مستقیم، مالیات غیرمستقیم، معافیت مالیاتی، مقررات‌گذاری مالیاتی*

۱. استادیار حقوق عمومی دانشگاه مراغه (نویسنده مسئول) arian_petoft@ut.ac.ir
۲. دانشیار حقوق عمومی دانشگاه تهران vrostami@ut.ac.ir

www.SID.ir

Archive of SID

مقدمه

امروزه با گسترش روزافزون مبادلات بازرگانی میان اقشار مختلف تجاری به‌خصوص سرمایه‌داران فعال در عرصه فراملی، اهمیت بازیگران اقتصادی بسیار افزایش یافته است. از همین‌رو، نواحی خاصی از هر کشور که در ارتقای سطح توسعه اقتصادی و رونق صنعت موقعیتی ویژه دارند بیش از سایر نواحی مورد توجه قرار می‌گیرند و برای جذب سرمایه‌گذاران جهت فعالیت در این مناطق، امتیازات و امکانات ویژه‌ای در هر نظام حقوقی در نظر گرفته می‌شود. از جمله مهم‌ترین این نواحی، مناطق ویژه اقتصادی هر کشور هستند که با مدرنیزاسیون و صنعتی کردن بعضی روستاها آغاز شده و نهایتاً با رسیدن به کمال خودگردانی تجاری، به یک مناطق مستقل خودفرمان اقتصادی مبدل می‌شوند.

در ایران نمونه‌های متعددی از مناطق ویژه اقتصادی وجود دارد که مبتنی بر قوانین مختلفی هستند و نظام حقوقی خاص خود هستند را دارند. این مناطق به دلیل اهمیت به‌سزایی که در عرصه سرمایه‌گذاری ملی و فراملی در جهت ارتقای سطح اقتصادی مناطق و کشور دارند، از ویژگی-های خاص قانونی مالیاتی برخوردارند که مستلزم بررسی حقوقی اختصاصی است. این درحالی است که ادبیات پژوهشی درخور توجهی در این زمینه وجود ندارد و این مسئله موجب تعارضات و ابهامات بسیاری در حوزه مبادلات تجاری در مناطق شده است. این پژوهش در صدد است تا علاوه بر تدوین اثر حقوقی مؤثر در این زمینه، چارچوب و مبانی نظام مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی در ایران را به‌خوبی ترسیم کند و در راستای رفع ابهامات موجود گام مؤثری بردارد. این اثر همچنین می‌تواند برای تنقیح قوانین مربوط به مسئله نیز بسیار مفید واقع شود.

سؤال اصلی در این زمینه این است که چارچوب نظام مالیاتی حاکم بر فعالیت‌های مناطقمناطق ویژه اقتصادی چیست و موارد معافیت‌های آن کدامند؟ و اینکه نقاط قوت و ضعف این نظام مالیاتی خاص نسبت به شاخص‌های کشورهای پیشرو در عرصه اداره این‌گونه مناطق چیستند؟ در وهله اول آنچه به‌عنوان فرضیه به ذهن متبادر می‌شود، موارد حقوقی مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و شمول کلی احکام مقررات صادرات و واردات و قانون مالیات بر ارزش‌افزوده است که مشتمل بر دسته معینی از مالیات‌های بر درآمد، دارایی، گمرکی و عوارض هستند و به نظر می‌رسد با توجه به نامدون بودن و پراکندگی احکام قانونی در این مورد، نظام مالیاتی نسبت به موضوع سرمایه‌گذاری در این مناطق تا حدودی بازدارنده است.

www.SID.ir

Archive of SID

برای پاسخ به سؤال این پژوهش و نیز نیل به اهداف آن، ابتدا می‌بایست نگاه کوتاه و مختصری بر ماهیت و چرایی مناطق ویژه اقتصادی داشته (گفتار نخست) و شاخص‌های تنظیمی (رگولاتوری یا وضع مقررات) موجود در نظام‌های حقوقی پیشرفته درباره این مناطق مطالعه شود (گفتار دوم) و سپس، وضعیت احکام مالیاتی درباره این مناطق در ایران را تبیین کنیم (گفتار سوم و چهارم) و در نهایت با تحلیل موضوع، به نتایج مورد توجهی دست بیابیم (نتیجه‌گیری).

گفتار نخست: جستاری بر صنعتی‌سازی روستایی و تشکیل مناطق ویژه اقتصادی

در راستای توسعه اقتصادی کشور، دو مسئله بسیار حائز اهمیت است: صنعتی شدن روستایی در چارچوب طرح جامع ملی و افزایش نرخ صادرات در جهت ایجاد تعادل در تراز پرداخت‌ها. این موضوع، خود به سه هدف عمده اصلاح درآمد سرانه، کاهش بیکاری و کاهش بی‌تعادلی بین منطقه‌ای منتهی می‌شود (طاهرخانی، ۱۳۸۰: ۳۳-۳۴؛ Jothi, 2012: 52). صنعتی‌شدن موجب رونق اقتصادی می‌شود و با ایجاد فضایی فعال، خودگردانی اقتصادی را ایجاد می‌کند (Misra, 1990: 15؛ Hare, 1992: 22). صنعتی‌کردن روستا فرایندی در راستای تنوع و نوسازی اقتصاد روستایی و ایجاد انعطاف در راهبردهای توسعه اقتصادی و مدرنیزاسیون است (ماستری فراهانی، ۱۳۸۴: ۵؛ Xiaozi, 2007: 560). استقرار نواحی صنعتی افزایش و ثبات درآمد و در نتیجه، کاهش بیکاری موجب افزایش فرصت‌های شغلی می‌شود (Curran, 1993: 2-37; Rizwanul, 1994: 1643) که خود می‌تواند عامل مهمی برای جلوگیری از مهاجرت روستاییان به شهرها و تمایل به ماندگاری در محل اقامت خود و همچنین جذب سرمایه‌گذاری باشد (Guidry, 1997: 3-15; Semai, 1979: 15). اصولاً صنایع روستایی به دلیل نیاز کم به زمان برای فرآهم کردن مقدمات استقرار، از اشتغال‌زایی بیشتری نسبت به صنایع دیگر برخوردار است (دربان آستانه، ۱۳۸۳: ۴۲).

آغاز صنعتی شدن مناطق روستایی و شهری مستلزم وجود منبع مالی و تزریق آن در توسعه صنعتی است که موجبات دسترسی به وجوه سرمایه‌گذاری را فرآهم می‌آورد (Safari et all, 2011: 215). از مهم‌ترین اقدامات صورت گرفته در راستای صنعتی شدن روستاها، تأسیس و راه‌اندازی «مناطق ویژه اقتصادی»[1] است. مناطق ویژه اقتصادی،که زین پس به اختصار مناطق گفته می‌شود به دلیل کثرت فعالیت‌های تجاری ملی و فراملی، اهمیت بسیار در عرصه اقتصادی دارند و لذا وضعیت و نظام حقوقی خاصی نسبت به دیگر نواحی سرزمینی دارند (Farole, 2012: 23-25).

1. Special Economic Zone.

www.SID.ir

Archive of SID

نتایج موردی نشان می‌دهد که مناطق باعث افزایش درآمد، افزایش فرصت‌های شغلی، افزایش انگیزه ماندگاری روستاییان و حتی مهاجرپذیر شدن این نواحی شده است (بذرافشان، ۱۳۹۲: ۴۹-۶۲؛ Krusekopf, 2010: 84).

در حقیقت، مناطق به محدوده جغرافیایی مشخص از سرزمین کشورها اطلاق می‌شود که قوانین تجاری حاکم برآن در قیاس با دیگر نواحی آن کشور شدت و محدودیت کمتری دارد (Nallathiga, 2008: 47-49; Farole, 2011: 165-171). این مناطق در راستای صنعتی‌کردن روستاها و به‌منظور پشتیبانی از فعالیت‌های اقتصادی و برقراری ارتباط تجاری بین‌المللی و تحرک در اقتصاد منطقه‌ای تأسیس می‌شوند (Gupta, 2008: 165; Warr, 2015: 1-3). به‌طور معمول، ایجاد منطقه به‌منظور بهره‌برداری از یک موقعیت ویژه با شرایط خاص صورت می‌گیردکه نظیر آن در جای دیگری وجود ندارد و نقل‌وانتقالات امکانات و منابع انسانی و فیزیکی به آن مناطق یا از آن مناطق با هزینه‌های مهمی مواجه است (Tantri, 2016: 23). در ایران نیز به‌منظور پشتیبانی از فعالیت‌های اقتصادی و برقراری ارتباط تجاری بین‌المللی و تحرک در اقتصاد، ایجاد اشتغال و جلب و تشویق سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی، دولت در شهرستان‌هایی مناطق را تشکیل می‌دهد که استعداد و توان لازم برای تحقق اهداف مذکور را دارند[۱].

گفتار دوم: وضع مقررات مالیاتی در کشورهای پیشرو در عرصه اداره مناطق ویژه اقتصادی

مطابق تحولات عرصه جهانی شدن و اقتصاد فراملی، مناطق ویژه اقتصادی عمدتاً برای آماده‌سازی اقتصاد ملی جهت پیوستن به اقتصاد جهانی تشکیل شده‌اند. نمونه‌های موفقی همچون مناطق ویژه اقتصادی هنگ‌کنگ، کره‌جنوبی، سنگاپور و تایوان در اقتصاد ملی خود اثر زیادی به جا گذاشته‌اند و در این راستا اصلی‌ترین هدف فعالیت خود را جذب سرمایه‌گذاران تعیین کرده‌اند (Majumdar, 2009: 31-38; Zeng, 2015: 3-4). با توجه به قوانین خاصی که بر مناطق هنگ‌کنگ حاکم است، این مناطق امکان جذب و رشد را برای سرمایه گذاری فراهم آورده و موجب رونق و توسعه اقتصادی محل و کشور در سطح کلان شده است. برخی از این قوانین شامل معافیت از عوارض معمول داخل کشور، صدور مجوز تمامی فعالیت‌ها درمناطق، مستثنی

۱. ماده ۱ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب۱۳۸۴ (ق.ت.ا.م) امر مذکور پیش‌تر در قوانین برنامه توسعه تأکید شده بود (تبصره ۲۰ قانون برنامه اول توسعه؛ بند د تبصره ۲۵ قانون برنامه دوم توسعه).

www.SID.ir

Archive of SID

بودن مبادلات بازرگانی با خارج از کشور از مقررات صادرات و واردات و محاسبه ارزش‌افزوده کالاهای تولید شده در مناطق برای ورود به سایر نقاط کشور می‌شوند که از جمله مشخصه‌های اصلی حقوقی فعالیت در این مناطق هستند. لذا مناطق ویژه اقتصادی بیش‌ازپیش در کشورهای پیشرفته در عرصه اقتصاد همچون چین اهمیت یافته است (Pak, 1997: 51-65).

یکی از وظایف اصلی دولت در بازار و اقتصاد مناطق، هدایتگری است. از جمله این وظایف می‌توان به پی‌ریزی سیاست‌هایی اشاره کرد که پویایی و رونق اقتصادی مناطق را تسهیل و با مقررات‌گذاری شایسته در چارچوب ضوابط و اهداف این سیاست‌ها، روابط میان بازیگران اقتصادی را جهت‌دهی، تنظیم و هدایت کند (توکلی، ۱۳۹۰، ۷۰–۷۴؛ Ding, 1997: 595-613؛ Zhu, 1994, 1611-1623). البته در این نوع «سیاست‌گذاری»[1] و «رگولاتوری (وضع مقررات)»[2] مسلماً تحلیل هزینه – فایده صورت می‌گیرد که سیاست‌گذار با رویکردی جامع نسبت به ملاحظات مرتبط با موضوع تصمیم خود، مقرره را وضع می‌کند. (Brent, 1997: 5؛ ساگدن، ۱۹۹۸: ۳۱۲).

هر منطقه ویژه اقتصادی دارای قابلیتی مانند قابلیت‌های صنعتی، نفت و انرژی، گردشگری، تجاری و معدنی است که مورد توجه ویژه کشورها قرار گرفته و بر مبنای مقتضیات حاکم بر آن منطقه، تصمیم‌گیری و مقررات‌گذاری می‌شود (Reddy, 2012: 6). مهم‌ترین وظیفه رگولاتورهای منطقه، تسهیل گردش مسائل تجاری و حذف فرآیندها و تشریفات قانونی دست‌وپاگیر در ارتباط با فعالیت‌ها در منطقه است که بخش اصلی آن را معافیت سرمایه‌گذارن از پرداخت عوارض و مالیات‌های مرسوم در منطقه سرزمینی کشورها تشکیل می‌دهد (Dolli, 2012: 270-278). در اغلب کشورهای فعال در عرصه اداره مناطق ویژه اقتصادی همچون بنگلادش، سریلانکا و هندوستان، مطالعات به‌خوبی نشان می‌دهند که منطقه دارای مزیتی برتر و استثنایی است و غالب مقررات و قوانین داخلی کشور که عموماً دست‌وپا گیر است یا سرمایه‌گذاران را به فعالیت اقتصادی ترغیب نمی‌کند، نسبت به فعالیت‌های منطقه لغو شده (Shah, 2008: 1-27) یا بعضاً در کشورهایی همچون فیلیپین با وضع مقررات خاص، جایگزین می‌شوند (IBP, 2014: 202).

منطقه، موقعیت مناسبی برای رشد و توسعه خصوصی‌سازی و اقتصاد غیردولتی است. امروزه کشورهای توسعه یافته در زمینه اقتصادی، با خصوصی‌سازی صحیح، کارها را به بخش خصوصی واگذار می‌کند و خود، رفتارهای اشخاص را در این عرصه تنظیم و بر آن‌ها نظارت می‌کند و از

1. Policy [Making].
2. Regulation.

www.SID.ir

Archive of SID

دخالت مستقیم در اقتصاد خودداری می‌کنند. لذا در اقتصاد کشورهای توسعه یافته، دولت غالباً نقش مقررات‌گذار را ایفا می‌نماید. البته بنا بر این نیست که دولت به شیوه محافظه‌کارانه کلاً دست خویش را از اقتصاد کوتاه knY; بلکه باید دولت با شیوه تنظیم‌گری صحیح تنها در صدد رفع نقایص بازار برآید (Samuelson, 1998: 34; Baldwin, 2012: 329). عرصه جهانی شدن و پیدایش روزافزون بازیگران فراملی اقتصادی و نواحی تجاری خاص همچون مناطق ویژه اقتصادی و مناطق آزاد تجاری در جهان موجب شده است (Jordana, 2011: 1345) که حتی دولت‌ها گامی فراتر از نظام خودگردانی اقتصادی برداشته و به سمت‌وسوی خودفرمانی اقتصادی حرکت کنند. خودفرمانی به معنای نظام اقتصادی است که علاوه بر فعالیت روزافزون بخش خصوصی و گسترش آن، به‌طور غالب رفتارهای بازیگران اقتصادی با نهادهای مقررات‌گذار مستقل از بدنه دولت تنظیم می‌شوند که رگولاتورهای خود فرمان نام دارند (پتفت، ۱۳۹۴، ۱۹۵-۲۰۰). اگرچه این موضوع عموماً درآمدهای مالیاتی کشور را شامل نمی‌شود و تنظیم‌گر و سیاست‌گذار اصلی و انحصاری در این مسائل، در بیشتر موارد دولت و تنظیم‌گرهای دولتی هستند.

اقتصاد امروز جهان به سمت تسهیل فعالیت‌های تجاری بین‌المللی حرکت کرده و سعی دارد با حذف تشریفات زائد و دست‌وپاگیر قانونی (مقررات‌زدایی[1]) و تعیین معافیت‌های استثنایی مالیاتی برای فعالیت سرمایه‌گذاران در مناطق، شرایط را برای ترغیب سرمایه‌گذاری و رقابت اقتصادی جهت تحقق اهداف اقتصاد مناطق‌ای ملی و فراملی فراهم آورد (Trebilcock, 2014: 756-759). مناطق ویژه اقتصادی در ایران نیز با همین رویکرد شکل گرفته‌اند (روزنامه آوای خراسان جنوبی، ۱۳۹۲: ۵).

بدون شک، یکی از عوامل تحقق نظام مالیاتی مطلوب، کارایی اقتصادی مالیات است (توکلی، ۱۳۹۰: ۲۱۱) که مبتنی بر همان مقررات‌گذاری کارآمد و پاسخ‌گوست (Lodge, 2009: 147). علی‌القاعده، اتخاذ تصمیم نسبت به اخذ مالیات باید مبتنی بر ملاحظات اصلی توسعه اقتصادی باشد. مالیات‌گذاری انگیزه سرمایه‌گذاری را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد و لذا وضع مالیات در خارج از ضوابط مورد اعتنا نسبت به تسهیل اقتصادی، با کاهش تمایل به سرمایه‌گذاری و کار و تلاش، ناکارایی منجر می‌شود. از این‌رو منطقه در کشورهای مختلف، اغلب با معافیت‌های متعدد مالیاتی و مقررات خاص، مواجه است. نظام مالیاتی کشورمان در این زمینه می‌بایست بررسی شود تا نسبت به استانداردها و شاخص‌های مناطق ویژه اقتصادی پیشرو در جهان، مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد.

1. Deregulation.

www.SID.ir

Archive of SID

از آنجا که مالیات‌های دریافتی دولت بر اساس تقسیم‌بندی متداول حقوقی به دو دسته کلی شامل مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم تقسیم می‌شوند (رستمی ،۱۳۹۰ ، ۱۱۱)؛ لذا در دو گفتار آتی پژوهش حاضر، هریک از این مالیات‌ها به طور خاص در منطقه ویژه اقتصادی مورد بررسی قرار گرفته و قواعد حقوقی مالیاتی حاکم بر منطقه (نظم هنجاری) تبیین می‌شود.

گفتار سوم: نظام مالیات‌های مستقیم حاکم بر مناطق ویژه اقتصادی

در این نوع مالیات، فشار مالیاتی بدون امکان انتقال به دیگری، مستقیم به‌دوش مؤدی می‌باشد و خود مشتمل بر مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی است (عزیزی، ۱۳۹۰: ۱۳۲). این نوع مالیات در کشورمان به‌طور کلی مطابق قانون مالیات‌ها مستقیم مصوب ۱۳۶۶ بااصلاحات بعدی آن اخذ می‌شود؛ مگر اینکه قانون‌گذار موارد استثنا تعیین کرده و قواعد حقوقی خاصی بر آن حاکم سازد. در زمینه نظام حقوقی حاکم بر مناطق، قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۸۴ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، اما این قانون، نسبت به مالیات‌های مستقیم حاکم بر فعالیت‌های مناطق، مسکوت است و مطابق ماده ۲۱ آن، «فعالیت-های درون هر منطقه به‌استثنای مواردی که در این قانون به آن اشاره شده است تابع سایر قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران است». لذا امور مالیاتی مالیات‌های مستقیم به دلیل اشاره نشدن آن‌ها در قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران، مشمول قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن است که بعضاً مشوق‌های مالیاتی برای این مناطق در نظرگرفته است؛ از این‌رو قواعد حقوقی قانون اخیرالذکر را در ارتباط با فعالیت‌های مناطق بررسی و تحلیل می‌کنیم.

۱-۳. مالیات بر درآمد

از شمول کلی حکم ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم چنین بر می‌آید که تمامی درآمدهای تحصیل شده در ایران یا خارج از ایران توسط اشخاص حقیقی ایرانی مقیم ایران یا حقوقی ایرانی در منطقه مشمول این مالیات می‌شود. همچنین، اشخاص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران و اشخاص حقیقی و حقوقی غیر ایرانی در قبالِ تمامی درآمدهایی که در مناطق تحصیل می‌کنند مشمول این مالیات هستند (بندهای ۵-۲ ماده ۱قانون مالیات‌های مستقیم که منبعد ق.م.م نامیده می‌شود).

www.SID.ir

Archive of SID

لازم به ذکر است که وزارتخانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به‌وسیله دولت تأمین می‌شود، شهرداری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف امام خمینی (ره) و آیه اله خامنه‌ای مشمول پرداخت مالیات مستقیم نیستند؛ اما از درآمدهای حاصل از فعالیت اقتصادی در مناطق از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجارتی، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص مذکور که به‌نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود و نیز سهم درآمد یا سود شرکت‌های وابسته به آن‌هاآن‌ها که تمام یا قسمتی از سرمایه آن‌ها متعلق به اشخاص مذکور است، مالیات بر درآمد اخذ می‌شود (ماده ۲ ق.م.م وتبصره‌های ۱و۲ آن).

مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، انواع مالیات بر درآمد در مناطق مورد بحث، شامل موارد زیر است:

۱-۱-۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی ازفعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی در مناطق ویژه اقتصادی پس از وضع زیآن‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست‌وپنج درصد هستند (ماده ۱۰۵ ق.م.م).

مالیات اشخاص حقوقی غیرایرانی و مؤسسات مقیم خارج از ایران نسبت به درآمدهایی که در منطقه یا از منطقه تحصیل می‌کنند در موارد تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات و امثالهم[۱] در تمام موارد و بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود به مأخذ ده تا چهل درصد کل دریافتی سالانه می‌باشد[۲] و در موارد بهره‌برداری از سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص مزبور به‌وسیله نمایندگی در منطقه انجام می‌دهند، مالیات بر اساس میزان سوددهی فعالیت آن‌ها تعیین می‌شود[۳].

مطابق حکم ماده ۱۳۲[۴] در فصل معافیت‌های مالیاتی قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده (۱۳۹۵/۱/۱)[۵] از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای

۱. نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی و سایر خدمات.
۲. ماده۱۰۷ق.م.م اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱.
۳. تبصره ۴ ماده ۱۰۷ و ماده ۱۰۶ ق.م.م اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱.
۴. اصلاحی(جایگزین) به موجب ماده۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشورمصوب ۱۳۹۴/۲/۱.
۵. به موجب تبصره ۱ ماده ۱۳۲ ق.م.م موضوع ماده۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشورمصوب ۱۳۹۴/۲/۱.

www.SID.ir

Archive of SID

آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ده‌سال بانرخ صفر مشمول مالیات است.

بند «پ» این ماده، دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور واقع در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی را به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کمتر توسعه‌یافته را به مدت سه سال افزایش داده است.

بند "ث" این ماده به‌منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته و سایر مناطق را به شرح مذکور در ذیل این ماده مورد حمایت قرار داده است.

البته به‌موجب بند «د» ماده مذکور نرخ صفر مالیاتی و مشوق‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصدوبیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایراستان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود. مع‌الوصف در این خصوص حکم ارفاقی برای مناطق ویژه اقتصادی قائل شده و مقرر می‌کند که واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار هستند و همچنین مالیات واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در تمامی مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی به‌استثنای مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های مستقر در شعاع یکصدوبیست کیلومتری مرکز استان تهران با نرخ صفر محاسبه می‌شود و از مشوق‌های مالیاتی موضوع این ماده برخوردار هستند.

در خصوص مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی یا واحدهای تولیدی که در محدوده دو یا چند استان یا شهر قرار می‌گیرند، ملاک تعیین محدوده به‌موجب آیین‌نامه‌ای است که حداکثر سه ماه پس از تصویب این قانون باپیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سازمان حفاظت محیط

www.SID.ir

Archive of SID

زیست تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

بر اساس قانون، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور موظف است بر اساس درخواست سازمان منطقه، نسبت به ثبت شرکت یا شعب نمایندگی شرکت‌هایی که قصد فعالیت در منطقه را دارند و همچنین ثبت مالکیت‌های مادی و معنوی، اقدام نماید[۱].

۲-۱-۳. مالیات بر درآمد حقوق

درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی وحقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در مناطق تحصیل می‌کند مشمول مالیات بردرآمد حقوق است.[۲] میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هرساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.[۳] قانون‌گذار به‌طور استثنا در مواردی همچون حقوق بازنشستگی، وظیفه، مستمری، فوق‌العاده و هزینه سفر، وجوه حاصل از بیمه، عیدی سالانه و هزینه معالجه کارکنان، معافیت کامل مالیاتی قائل شده است[۴].

۳-۱-۳. مالیات بر درآمد مشاغل

درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به‌عناوین مشابه دیگر، غیر از موارد خاص مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم، در منطقه تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون و همچنین درآمد شرکت‌های مدنی و درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد در منطقه، مشمول مالیات بردرآمد مشاغل می‌باشد.[۵]

۴-۱-۳. مالیات بر درآمد املاک

درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در مناطق پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات بر درآمد املاک است[۶]. واگذاری حقوق نسبت به املاک ممکن است به‌صورت واگذاری حقوق مربوط به‌عین

۱. ماده ۱۵ ق.ت.ا.م .
۲. مواد ۸۲ و ۸۳ ق.م.م .
۳. ماده ۸۴ ق.م.م اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱.
۴. بندهای ۵ الی ۱۱ ماده ۹۱ ق.م.م.
۵. ماده ۹۳ و تبصره آن، ق.م.م.
۶. ماده ۵۲ ق .م.م.

www.SID.ir

Archive of SID

(نقل وانتقال ملک) یا منافع (اجاره ملک) یا حق کسب‌وپیشه یا رهن باشد (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۱۷). قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی (مواد ۵۳ الی ۵۷) معافیت‌های خاصی برای مالیات بر درآمد اجاره املاک معین کرده است.

لازم به ذکر است به‌موجب قانون، تفکیک املاک و مستغلات واقع در مناطق با نظر سازمان مناطق و صدور اسناد مالکیت تفکیکی ذی‌ربط با رعایت قوانین جاری کشور صورت می‌پذیرد[۱].

ذکر این نکته حائز اهمیت است که به‌موجب ماده ۲۱ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران، «سازمان مسئول دولتی می‌تواند مستحدثات و اراضی متعلق به خود در منطقه را بر اساس قیمت کارشناسی واگذار کند» و چون مطابق قانون مذکور، این سازمان، شرکت دولتی محسوب می‌شود و طبق ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، شرکت دولتی از پرداخت مالیات مستثنی نمی‌باشد، لذا این نوع واگذاری مقرر در قانون در چنین مواردی مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌شود.

۵-۱-۳. مالیات بر درآمد اتفاقی

درآمد شخص حقیقی یا حقوقی به‌صورت بلاعوض یا از طریق معاملات محاباتی یا به‌عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید درآمد اتفاقی محسوب شده و مشمول مالیات می‌باشد.[۲] البته مواردی چون کمک‌های بلاعوض نهادهای خیریه و دستگاه‌های دولتی و شهرداری به اشخاص حقوقی، کمک‌های مالی اهدایی به خسارت‌دیدگان و نیز جوایز تشویقی دولت برای کشاورزی از شمول این نوع مالیات معاف می‌باشند.[۳] همچنین در موارد خاص مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم، موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی[۴] و نیز سود و جوایز،[۵] معاف از مالیات می‌باشند.

۲-۳. مالیات بر دارایی

مالیات بر دارایی، مالیاتی است که به مایملک اشخاص تعلق می‌گیرد. کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در مناطق ویژه اقتصادی ایران،

۱. ماده ۱۵ ق.ت.ا.م.
۲. ماده ۱۱۹ ق.م.م.
۳. ماده ۱۲۷ ق.م.م.
۴. ماده ۱۳۹ ق.م.م.
۵. ماده ۱۴۵ ق.م.م.

www.SID.ir

Archive of SID

مشمول مالیات بر دارایی می‌باشند.[۱] به‌طور کلی سه نوع مالیات بر دارایی در قانون مقرر شده است: مالیات بر ارث، مالیات حق تمبر و مالیات بر اراضی بایر با کاربری مسکونی که به تفکیک بررسی می‌شوند.

۱-۲-۳. مالیات بر ارث

این نوع مالیات شامل مالیات بر ماترک و مالیات بر سهم‌الارث است. در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مالیات بر ماترک حذف شد و سپس به‌موجب ماده ۱۷ اصلاحی این قانون مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مالیات بر سهم‌الارث حذف و مالیات بر ماترک جایگزین آن شد. باتوجه به ماده مذکور، اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از واقعی یا فرضی در منطقه انتقال می‌یابد به شرح زیر این ماده مشمول مالیات است. باید توجه شود که قانون مالیات‌های مستقیم در موارد خاص مصرح در بندهای ۱تا ۴ ماده ۲۴ و نیز ماده ۲۵، معافیت‌های مالیاتی مالیات بر ارث را مقرر کرده است.

۲-۲-۳. مالیات حق تمبر

این نوع مالیات از طریق الصاق و ابطال تمبر بر اسناد، اوراق و مدارک ضمن رسمیت بخشیدن و قانونی کردن آن‌ها تحصیل می‌شود. این مالیات شامل حق تمبر برگ چک، سفته، برات، گواهینامه، پلاک ترانزیت وسیله نقلیه، پروانه مشاغل، قرارداد وام و دیگر مواردی است که مواد ۴۴ تا ۴۸ قانون مالیات مستقیم آن‌ها را به‌طور تفصیلی مشخص کرده است و شامل استفاده از آن‌ها در مناطق ویژه اقتصادی است.

۳-۲-۳. مالیات براراضی بایربا کاربری مسکونی

این نوع مالیات در ق.م. مصوب ۱۳۶۶ وجود داشت که در اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰ حذف شد و سپس به‌موجب ماده ۱۵ قانون ساماندهی و حمایت از تولید و عرضه مسکن مصوب ۱۳۸۷ تحت این عنوان مجدداً برقرار شد. طبق این ماده اراضی مذکور در محدوده شهرهایی که دولت تعیین می‌کند سالانه مشمول مالیات به نرخ دوازده درصد برماخذ ارزش معاملاتی است. البته باتوجه به محدوده مناطق ویژه اقتصادی به نظر می‌رسد شامل این مناطق نمی‌شود.

۱. بند ۱ ماده ۱ ق.م.م.

www.SID.ir

Archive of SID

گفتار چهارم: نظام مالیات‌های غیرمستقیم حاکم بر مناطق ویژه اقتصادی

مالیات غیرمستقیم مالیاتی است که پرداخت‌کننده آن مشخص و معین نبوده و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد داشته و قابلیت انتقال آن‌ها بسیار زیاد است. این‌گونه مالیات‌ها قبلاً متعاقب قوانین پراکنده‌ای اخذ می‌شد و تحت شمول یک قانون واحد قرار نمی‌گرفت؛ اما در نظام حقوقی کشورمان با تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷، در حقیقت قانون جامع مالیات‌های غیرمستقیم ایران وضع شده است (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۲۸). قانون مذکور علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده، مشتمل بر مقررات حقوق و عوارض گمرکی (حقوق ورودی)، عوارض ملی و محلی و دیگر مالیات‌های غیرمستقیم است. مالیات‌های غیرمستقیم عبارت‌اند از: مالیات بر واردات و صادرات (حقوق ورودی) و مالیات بر معاملات (مالیات برارزش افزوده).

۱-۴. مالیات بر واردات و صادرات (حقوق ورودی)

مالیات بر واردات و صادرات را حقوق و عوارض گمرکی تشکیل می‌دهد که به‌موجب ماده ۴۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده و بند «دد» ماده ۱ قانون امورگمرکی مصوب ۱۳۹۰/۸/۲۲ حقوق ورودی نامیده شده است. این بند در تعریف آن مقرر می‌کند: «حقوق ورودی: حقوق گمرکی معدل چهار درصد (۴ ٪) اررزش گمرکی کالا به اضافه سود بازرگانی که طبق قوانین مربوط توسط هیئت وزیران تعیین می‌شود. به علاوه وجوهی که به‌موجب قانون گمرک مسئول وصول آن است و به واردات قطعی کالا تعلق می‌گیرد، ولی شامل هزینه‌های خدمات نمی‌شود». کالاهای موضوع حقوق گمرکی در راستای تحصیل درآمد یا حمایت از محصولات داخلی در مقابل نوع خارجی آن، برحسب مشخصات و یا برحسب قیمت، مشمول مالیات قرار می‌گیرند (امامی، ۱۳۹۱: ۱۰۳-۱۰۲). در حال حاضر در نظام مالیاتی ایران به‌منظور حمایت از صادرات هیچ‌گونه مالیات، حقوق و عوارض (بجز در موارد اندکی مانند کالاهای نفتی) از صادرات دریافت نمی‌شود[۱].

در نظام حقوقی کشورمان نیز حسب هدفی که مناطق ویژه اقتصادی دنبال می‌کند،جذب سرمایه‌گذاری خصوصاً بین‌المللی برای توسعه و رونق اقتصادی، قانون‌گذار مواردی از فعالیت‌های مناطق را از پرداخت مالیات واردات و صادرات معاف کرده است.

به‌طور کلی حقوق ورودی تحت شمول ضوابط قانون مقررات صادرات و واردات ایران

۱. ماده ۱۳ قانون مالیات برارزش افزوده و قانون معافیت صادرات کالاو خدمات ازپرداخت عوارض مصوب ۱۳۷۹.

www.SID.ir

Archive of SID

مصوب ۱۳۷۲ قرار می‌گیرد و «مقررات صادرات و واردات کالا و انجام خدمات مربوطه نسبت به کلیه صادرکنندگان، واردکنندگان و نیز آن‌هایی که شمول قانون برآن‌ها مستلزم ذکر نام است به‌موجب این قانون تعیین ... می‌گردد»[۱]؛ اما همان‌طور که از فلسفه وجودی مناطق ویژه اقتصادی پیداست، این مناطق در بعضی موارد واردات صادرات از شمول قانون مذکور خارج است. مطابق قانون، «مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از کشور یا با سایر مناطق ویژه اقتصادی و مناطق آزاد تجاری و صنعتی پس از ثبت در گمرک از حقوق گمرکی، سود بازرگانی و تمامی عوارض ورود و صدور تحت هر عنوان معاف بوده و مشمول محدودیت‌ها و ممنوعیت‌های مقررات واردات و صادرات به‌استثنای محدودیت‌ها و ممنوعیت‌های قانونی و شرعی نمی‌شود و مبادلات بازرگانی مناطق با سایر نقاط کشور به‌استثنای مناطق یادشده در فوق تابع مقررات صادارات و واردات می‌باشد».[۲] تصریح عبارت «تحت هر عنوان معاف بوده» بیانگر این نکته است که تم مبادلات بازرگانی منطقه با «خارج از قلمرو گمرکی کشور»، از مالیات بر واردات و صادرات معاف است: الف- مناطق با خارج از کشور؛ ب- منطقه با منطقه ویژه اقتصادی دیگر؛ پ- منطقه با منطقه آزاد تجاری‌صنعتی. این‌گونه مبادلات مستلزم ارائه اظهارنامه گمرکی بدون هیچ‌گونه تشریفات دیگر می‌باشد[۳]. این امر به این دلیل است که در اصل، محدوده منطقه، جزو قلمرو گمرکی ایران محسوب نمی‌شود و گمرک مکلف است با رعایت این احکام، در مبادی ورودی و خروجی آن‌ها به‌منظور اعمال مقررات مربوط به صادرات و واردات استقرار یابد[۴].

منطقه، فراخور فعالیت‌های خود نیازمند کالاهای مصرفی است که بعضاً از نقاط مختلف کشور کالاهایی وارد می‌کند. این دسته از کالاها که برای به‌کارگیری و مصرف از سایر نقاط کشور به مناطق حمل می‌گردند، از موارد نقل و انتقال داخلی کشور محسوب می‌شوند و مشمول عوارض گمرک کالاهای خارجی قرار نمی‌گیرند؛ اما صادرات آن‌ها از مناطق به خارج از کشور مشمول مالیات صادرات و واردات می‌باشد[۵]. البته این‌گونه کالاهایی که از سایر نقاط کشور به‌منظور تعمیر یا تکمیل به منطقه وارد و پس از تکمیل یا تعمیر به کشور اعاده می‌شوند، به میزان ارزش قطعات و مواد تعویض یا اضافه شده که منشأ خارجی داشته باشند، مشمول مالیات صادرات

۱. ماده ۱ قانون مقررات صادرات و واردات ایران (ق.م.ص.و).
۲. ماده ۸ ق.ت.ا.م.
۳. ماده ۸ آئین نامه اجرائی قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران (آ. ق.ت.ا.م).
۴. ماده ۲۰ ق.ت.ا.م.
۵. تبصره ۱ ماده ۸ ق.ت.ا.م.

www.SID.ir

Archive of SID

و واردات هستند.[۱]

همچنین مواد اولیه و قطعات خارجی واردشده به مناطق که جهت پردازش، تبدیل، تکمیل یا تعمیر به داخل کشور وارد می‌شود تابع مقررات «ورود موقت» بوده، پس از انجام امور مذکور (پردازش تبدیل، تکمیل یا تعمیر) جهت استفاده در مناطق با حداقل تشریفات گمرکی یا حتی بدون تنظیم اظهارنامه و پروانه صادراتی به مناطق مرجوع و تسویه می‌گردد[۲] و اساساً «واردات قبل از صادرات مواد و کالاهای مورد مصرف در تولید، تکمیل، آماده‌سازی و بسته‌بندی کالاهای صادراتی به‌صورت ورود موقت با ارائه تعهد یا سفته معتبر به گمرک از پرداخت کلیه وجوه متعلقه به واردات، جز آنچه‌که جنبه هزینه یاکارمزد دارد، معاف است»[۳]. ضوابط و تشریفات قانونی حاکم بر «ورود موقت مواد اولیه و قطعات خارجی وارد شده به منطقه» تابع شمول کلی حکم ماده ۲۴ قانون مقررات صادرات و واردات ایران قرار می‌گیرد که شرایط صدور مجوز واردات و مهلت آن و مسائل مربوط به تعهدات و سفته مربوطه در چند بند مقرر شده است.

به‌موجب قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی و قانون برنامه پنجم توسعه، کالاهای تولید یا پردازش‌شده در مناطق هنگام ورود به کلیه نقاط کشور به میزان مجموع ارزش‌افزوده و ارزش مواد اولیه داخلی و قطعات داخلی به‌کاررفته در آن مجاز و تولید داخلی محسوب شده و از پرداخت حقوق ورودی (مالیات واردات و صادرات) معاف می‌باشد[۴]. در مورد کالاهایی که مواد اولیه و قطعات خارجی در آن‌ها به‌کار رفته است، مشروط به پرداخت حقوق ورودی، مجاز و در حکم مواد اولیه و قطعات داخلی می‌باشد[۵]. مواد اولیه و قطعات خارجی به‌کار رفته در کالاهای تولید یا پردازش شده در مناطق که در گذشته از سایر نقاط کشور به آن ارسال شده و در تولید یا پردازش محصولی که به کشور وارد می‌شود، به کار گرفته شود در حکم مواد اولیه تلقی می‌گردد و از پرداخت حقوق ورودی معاف است.[۶] در ارتباط با خودرو و قطعات منفصله آن، به‌موجب قانون، حداقل سود بازرگانی به میزان شصت درصد برای مجموعه قطعات وارداتی و حداقل ده درصد با پنجاه درصد ساخت داخلی، در حقوق ورودی منظور می‌گردد[۷].

۱. ماده ۹ آ. ق.ت.ا.م.
۲. تبصره ۳ ماده ۸ ق.ت.ا.م و ماده ۱۱ آ. ق.ت.ا.م.
۳. ماده ۱۲ ق.م.ص.و .
۴. ماده ۱۱ ق.ت.ا.م و بند ب ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه.
۵. تبصره ۲ ماده ۱۱ ق.ت.ا.م و تصره ۱ ماده ۱۳ آ. ق.ت.ا.م و تبصره ۱ بند ب ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه.
۶. تبصره ۲ بند ب ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم توسعه .
۷. مستفاد از تبصره ۲ ماده ۱۱ ق.ت.ا.م و تبصره ۲ ماده ۷۲ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ .

www.SID.ir

Archive of SID

۲-۴. مالیات بر معاملات (مالیات برارزش‌افزوده)

مالیات بر فروش و مصرف کلیه کالاهایی است که در جریان توزیع قرار دارند، مالیات بر معاملات است. مالیات بر ارزش‌افزوده، مهم‌ترین و پیشرفته‌ترین مالیات بر معاملات است (موسی‌زاده، ۱۳۸۹: ۱۰۰). ارزش‌افزوده، مابه‌التفاوت ارزش یک کالا در جریان دادوستد است[۱] (سیدنورایی، ۱۳۸۵: ۲۶۰-۲۶۱؛ نادران، ۱۳۸۴: ۳۵) که مالیات آن شامل پرداختی به عوامل تولید در هر مرحله از تولید یا تفاضل داد و ستدها می‌باشد (نادران، ۱۳۸۰: ۶۲؛ ریچارد، ۱۳۷۳؛ ۴-۶). به عبارتی ساده‌تر، مالیات بر ارزش‌افزوده مالیاتی است که بر ارزش افزوده ایجاد شده توسط تولیدکنندگان در هریک از مراحل تولید، وضع می‌شود و از آن به مالیات بر تولید ناخالص ملی نیز یاد می‌شود (کمیجانی، ۱۳۷۴: ۵۲). این نوع مالیات در کشور ما به‌طور کلی بر اساس احکام قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ اخذ می‌شود[۲].

به‌موجب قانون، سازمان هر مناطق می‌تواند علاوه بر خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌کند در قبال ارائه خدمات عمومی زیربنایی و مهندسی و تسهیلات مواصلاتی، انبارداری، تخلیه، بارگیری، بهداشتی، فرهنگی ارتباطات، آموزشی و رفاهی وجوهی را دریافت کند[۳] که البته تعرفه وجوه مذکور متناسب با خدمات مربوطه و با هدف حفظ موقعیت رقابتی هر مناطق می‌باشد[۴]. این وجوه نوعی مالیات بر مصرف خدمت[۵] یا عوارض تلقی می‌شود. در غیر از این موارد، تمامی فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی در منقه به تولید کالا و خدمات، از شمول پرداخت هرگونه عوارض معمول در کشور خارج هستند. بدین معنا که پرداخت عوارض توسط فعالان تولید کالا و خدمات در مناطق به غیر از وجوهی که به سازمان و دستگاه‌های دولتی بابت خدمات مذکور پرداخت می‌کنند، از پرداخت هرگونه عوارض مرسوم در نظام مالیاتی کشور معاف هستند. این وضع، به دلیل تسهیل و تشویق فعالیت بیشتر در مناطق است که از اهداف آن است.

به‌طور کلی، عرضه کالاها (انتقال کالا از طریق هر نوع معامله[۶]) و ارائه خدمات در ایران

---

۱. مطابق ماده ۳ ق.م.ا.ا، ارزش افزوده تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد.

۲. ماده ۱ ق.م.ا.ا.

۳. ماده ۴ ق.ت.ا.م.

۴. ماده ۶ آ. ق.ت.ا.م.

۵. عوارض در حقیقت نوعی مالیات بر مصرف خدمت است که استفاده کننده از این خدمات، وجه آنرا به دولت (ارائه کننده خدمات) پرداخت می‌کند.

۶. ماده ۴ ق.م.ا.ا.

www.SID.ir

Archive of SID

(انجام خدمت برای غیر در قبال مابه‌ازاء[۱]) و همچنین «واردات و صادرات» آن‌ها مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بوده[۲] و اشخاصی که به این فعالیت‌ها مبادرت می‌ورزند مؤدی شناخته می‌شوند.[۳] با توجه به تعریفی که از صادرات و واردات در قانون مذکور ارائه شده[۴]، مشخص می‌شود که مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از قلمرو گمرکی کشور از مالیات‌های غیرمستقیم، اعم از مالیات بر صادرات و واردات و مالیات بر معاملات، معاف است. قانون مذکور در ماده ۵۲ مقرر می‌کند: «از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، ... قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغو گردیده و برقراری و دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض دیگر از تولیدکنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدمات ممنوع می‌باشد....» و در بند چهارم ماده مقرر می‌کند که «...قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴/۹/۵...از شمول حکم این قانون مستثنی می‌باشد»؛ لذا مناطق مذکور تحت احکام قانون مالیات بر ارزش‌افزوده قرار نمی‌گیرند (ابراهیمی، ۱۳۹۱: ۱۴۰).

باید به این نکته توجه کنیم که قانون‌گذار، معافیت مالیاتی را برای اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند، برای فعالیت‌ها در محدوده منطقه، مجاز دانسته است و فعالیت آنان با اشخاص قلمرو گمرکی مشمول این معافیت نیست. در واقع، معافیت مذکور برای مبادلات فیمابین اشخاص در مناطق مد نظر قانون‌گذار بوده است. به عبارتی روشن‌تر، معافیت مذکور چند شرط دارد: الف- اشتغال به کار تولید کالا و خدمات؛ ب- انجام این کار در محدوده منطقه؛ ج- مبادلات بازرگانی با خارج از قلمرو گمرکی ایران.

لذا مبادلات اشخاص منطقه با قلمرو گمرکی مشمول احکام قانون مالیات بر ارزش‌افزوده است. این موضوع در رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز تأیید و بر آن تأکید شده است: «...به‌موجب ماده ۴ قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی ج.ا.ا اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به کار تولید کالا و خدمات فعالیت دارند، برای فعالیت در محدوده منقه از

۱. ماده ۵ ق.م.ا.ا.

۲. ماده ۱ ق.م.ا.ا.

۳. .ماده ۸ ق.م.ا.ا.

۴. «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 به مناطق آزاد تجاری صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌باشد.»

www.SID.ir

Archive of SID

پرداخت هرگونه عوارض معمول در کشور معاف می‌باشند. نظر به اینکه فعالیت در محدوده مناطق مذکور با اقامت اشخاص در مناطق ملازمه دارد و این اقامت منصرف از اقامت موضوع ماده ۵۹۰ قانون تجارت است؛ بنابراین اشخاص حقیقی و حقوقی که در مناطق یاد شده با اخذ مجوز از مراجع ذی‌صلاح به فعالیت مبادرت می‌ورزند مقیم محسوب می‌شوند...» و با توجه به آنچه که در ارتباط با مالیات بر واردات صادرات بیان شد «... واردات کالا و خدمات از مناطق ... به قلمرو گمرکی کشور مشمول پرداخت مالیات و عوارض می‌باشند...». [1] البته ذکر این نکته حائز اهمیت است که صادرات کالاها و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده نمی‌باشند و مالیات‌های پرداخت شده بابت آن‌ها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبته، مسترد می‌گردد. [2]

نتیجه‌گیری

به ترتیبی که گذشت، دریافتیم که به‌منظور پشتیبانی از فعالیت‌های اقتصادی و برقراری ارتباط تجاری بین‌المللی، تحرک در اقتصاد منطقه‌ای، ایجاد اشتغال و جلب و تشویق سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی، مناطق ویژه اقتصادی تأسیس و در اغلب کشورهای پیشرو در عرصه پویایی و توسعه اقتصادی، راه‌اندازی شده‌اند. معافیت از عوارض معمول داخل کشور، صدور مجوز تمامی فعالیت‌ها درمناطق، مستثنی بودن مبادلات بازرگانی با خارج از کشور از مقررات صادرات و واردات و محاسبه ارزش افزوده کالاهای تولید شده در منطقه برای ورود به سایر نقاط کشور از جمله مشخصه‌های اصلی حقوقی فعالیت در این مناطق هستند؛ لذا یکی از وظایف اصلی دولت در بازار و اقتصاد مناطق، هدایتگری و تنظیم‌گری کارآمد و پاسخگو است. تجربه کشورهای موفق در عرصه اداره مناطق ویژه اقتصادی و جذب سرمایه‌گذاری ملی و فراملی در این مناطق نشان می‌دهد که مهم‌ترین مسئله تنظیم‌گری در منطقه، تسهیل گردش کارهای تجاری، حذف فرآیندها و تشریفات قانونی دست‌وپاگیر و نیز تعیین معافیت‌های استثنایی مالیاتی در ارتباط با فعالیت‌ها در منطقه است که بخش اصلی آن را معافیت سرمایه‌داران از پرداخت عوارض و مالیات‌های مرسوم در مناطق سرزمینی کشورها تشکیل می‌دهد. علی‌القاعده، اتخاذ تصمیم جهت اخذ مالیات باید مبتنی بر ملاحظات اصلی توسعه اقتصادی باشد. مالیات‌گذاری انگیزه سرمایه‌گذاری را تحت‌تأثیر

۱. رای هیات عمومی دیوان عدالت اداری؛ شماره دادنامه: ۶۱۲ تاریخ ۱۳۹۲/۰۹/۰۴. کلاسه پرونده: ۲۹۸/۹۲.
۲. ماده ۱۳ ق.م.ا.ا.

www.SID.ir

Archive of SID

قرار می‌دهد و لذا، وضع مالیات در خارج از ضوابط تسهیل اقتصادی، با کاهش تمایل به سرمایه-گذاری و کار و تلاش، به ناکارایی منجر می‌شود.

مالیات‌های مقرر در قبالِ فعالیت‌های منطقه، در دو دسته کلی مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم قرار می‌گیرد. در ارتباط با مالیات‌های ستقیم، شمول کلی احکام قانون مالیات‌های مستقیم مجموعه درآمدهای اشخاص حقوقی، مقرری و مزایای اشخاص حقیقی یا درآمد شغلی آن‌ها، درآمد ناشی از اجاره، نقل و انتقال املاک و همچنین درآمدهای اتفاقی و نیز مجموعه دارایی‌های اشخاص اعم از ارث و حق تمبر را شامل می‌شود. قانون‌گذار از حیث معافیت و امتیازات مالیاتی در مورد مالیات‌های مستقیم، تفاوتی میان اشخاص فعال در مناطق و نواحی سرزمینی قائل نشده است و این خود، جای نقد دارد. البته اخیرا به‌موجب ماده ۳۱ قانون رفع برخی موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴ که جایگزین ماده۱۳۲ ق.م.م شده است، امتیازات اندکی به‌صورت افزایش دوره معافیت مالیاتی برای اشخاص حقوقی فعال در مناطق ویژه در نظر گرفته است که در خور توجه است. بدیهی است که پویایی و تحرک اقتصادی در مناطق مستلزم این است که نوعی مزیت‌های حداقلی برای ترغیب افراد و سرمایه‌داران جهت فعالیت در این مناطق در نظر گرفته شود. نبود تفاوت وضعیت حقوقی مناطق با سایر نواحی کشور نسبت به احکام مالیات‌های مستقیم، از نقاط ضعف نظام حقوقی اقتصادی ایران به شمار می‌رود. مسلماً سرمایه‌گذار یا فعال در حوزه اقتصاد و حتی کارکنان راغب به فعالیت شغلی، با وجود معافیت‌های مالیاتی استثنایی در مناطق، تمایل افزون‌تری به فعالیت در این‌گونه مناطق خواهند داشت.

احکام قانون مقررات صادرات و واردات در ارتباط با مالیات واردات صادرات (حقوق ورودی یا گمرکی) و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران در ارتباط با مالیات بر مصرف و فروش، وضعیت مالیات‌های غیرمستقیم مرتبط با فعالیت‌های منطقه را مشخص می‌کند که این‌گونه فعالیت‌ها در موارد مراودات اقتصادی با منطقه سرزمینی (قلمرو گمرکی) تحت شمول احکام قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نیز قرار می‌گیرند. بخش مهم معافیت-های مالیاتی واردات و صادرات در این موارد را مبادلات بازرگانی منطقه با خارج از قلمرو گمرکی کشور،یعنی با خارج از کشور، مناطق ویژه اقتصادی دیگر یا منطقه آزاد تجاری صنعتی، تشکیل می‌دهد. قانون‌گذار، معافیت مالیاتی مصرف و فروش را در مبادلات بازرگانی با خارج از قلمرو گمرکی ایران مشروط به کار تولید کالا و خدمات در محدوده منطقه کرده است. این

www.SID.ir

Archive of SID

معافیت‌ها محل خرسندی در قبالِ تنظیم‌گری مالیاتی فعالیت‌های منطقه است؛ چراکه عموماً بستر مهمی برای ترغیب و ترویج سرمایه‌گذاری فراملی و تسهیل ورود به عرصه تجارت جهانی ایجاد کرده است. اگرچه مشمول نبودن این‌گونه معافیت‌ها نسبت به مبادلات بازرگانی با قلمرو گمرکی، این مهم را برای فعالیت‌های اقتصادی داخلی چندان میسر نکرده است.

در مجموع آنچه مشخص است، معافیت‌های مالیاتی مناطق بیشتر نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم، آن‌هم به فعالیت‌های اقتصادی فراملی بازمی‌گردد و فقدان قابل‌توجه معافیت و امتیازات نسبت به مالیات‌های مستقیم و نیز مالیات غیرمستقیم در ارتباط با مبادلات بازرگانی با قلمرو گمرکی کشور، از اشکالات نظام مالیاتی به نظر می‌رسد؛ چراکه نوعی ضوابط بازدارنده برای سرمایه‌گذاران تلقی می‌شود. علاوه بر این، مطابق آنچه که در فرضیه نیز کمابیش دریافته شده بود، پراکنده بودن ضوابط و احکام قانونی مالیاتی نسبت به فعالیت منطقه نیز محل اشکال است. همان‌طور که مناطق از حیثیت‌های مختلفی ویژه تلقی می‌شود، بهتر است نظام مالیاتی آن هم خاص و مدون باشد و ترجیحاً در سند جامع واحدی، قواعد حقوقی آن مقرر شده باشد. امر اخیر می‌تواند سرمایه‌گذاری در نتطقه را تحت‌تأثیر قرار دهد؛ زیرا اصولاً قوانین پراکنده و دست‌وپاگیر موجب بی‌رغبتی سرمایه‌گذاران به فعالیت می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

منابع

الف- فارسی

کتاب‌ها

- ابراهیمی، محمد، (۱۳۹۱)، *نظام حقوقی حاکم بر وضع مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران*، تهران: جاودانه.
- امامی، محمد، (۱۳۹۱)، *حقوق مالیه عمومی*، ج چهارم، تهران: میزان.
- توکلی، احمد، (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی*، تهران: سمت.
- دربان، آستانه، علیرضا، (۱۳۸۳)، *مفاهیم و مبانی ساماندهی صنایع در نواحی روستایی*، تهران: انتشارات سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور.
- رستمی، ولی، (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی*، تهران: میزان.
- ریچارد، پگی و ماسگریو، (۱۳۷۳)، *مالیه عمومی در تئوری و عمل*، ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی‌فر، ج۲، تهران: سازمان برنامه و بودجه.
- ساگدان، ر.و، ویلیامز آ، (۱۹۹۸)، *مبانی تحلیل هزینه- فایده عملی*، ترجمه منصور خلیلی عراقی، تهران: دانشگاه تهران.
- عزیزی، غلامرضا، (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی و خط و مشی مالی دولت*، چ دوم، تهران: کوهسار.
- کمیجانی، اکبر، (۱۳۷۴)، *تحلیلی بر مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی مقدمات اجرای آن در اقتصاد ایران*، تهران: انتشارات معاونت اقتصادی وزارت دارایی.
- ماستری فراهانی، مجید، (۱۳۸۳)، *تأثیر ایجاد شهرک‌های صنعتی و نقش آن در تحول نواحی روستایی، نمونهٔ موردی شهرک صنعتی ابیک آباد اراک*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد جغرافیا و برنامه‌ریزی روستایی، دانشگاه تربیت مدرس.
- موسی‌زاده، رضا، (۱۳۸۹)، *مالیه عمومی*، چ هشتم، تهران: میزان.
- نادران، الیاس، (۱۳۸۴)، *تخمین طرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران*، تهران: انتشارات دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده.

مقاله‌ها

- بذرافشان، جواد و طیبه محمد نیا، (۱۳۹۲)، «تحلیل پیامدهای ایجاد مناطق ویژهٔ اقتصادی بر توسعهٔ اقتصادی روستاها مورد شناسی: بخش عسلویه شهرستان کنگان»، *جغرافیا و آمایش شهری- منطقه‌ای*، شماره ۶.
- پتفت، آرین، مومنی راد، احمد، (۱۳۹۴)، «سیر تحول نحوه مداخله دولت در اقتصاد از منظر

www.SID.ir

Archive of SID

حقوق عمومی: از دولت رفاه تا دولت فراتنظیمی»، *پژوهش حقوق عمومی*، سال ۱۷، شماره ۴۷.

- سیدنورایی، سیدمحمدرضا و فاطمه عزیزخانی، (۱۳۸۵)، «بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیرزمینی و مالیات بر ارزش‌افزوده»، *مجلس و پژوهش*، شماره ۵۱.
- طاهرخانی، مهدی، (۱۳۸۰)، «نقش نواحی صنعتی در توسعهٔ مناطق روستایی، مطالعهٔ موردی: نواحی صنعتی و روستایی استان مرکزی»، *فصلنامهٔ پژوهش‌های جغرافیایی*، شماره ۴۰.
- نادران، الیاس، (۱۳۸۰)، «مالیات بر ارزش افزوده، روش‌ها و آثار»، *پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی*، شماره ۱.

اسناد حقوقی

- رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری؛ شماره دادنامه: ۶۱۲ تاریخ ۱۳۹۲/۰۹/۰۴. کلاسه پرونده: ۲۹۸/۹۲.
- قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷.
- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴.
- قانون مقررات صادرات و واردات ایران مصوب ۱۳۷۲.
- قانون برنامه پنج‌ساله اول توسعه اقتصادی، اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۶۹.
- قانون برنامه پنج‌ساله دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۴.
- قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۰.
- قانون معافیت صادرات کالاوخدمات ازپرداخت عوارض مصوب ۱۳۷۹.
- قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشورمصوب ۱۳۹۴.
- آئین نامه اجرائی قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۶.

ب- انگلیسی

Books

- Baldwin Robert, Martin Cave, Martin Lodge, (2012), *Understanding Regulation: Theory, Strategy, and Practice*, OUP: Oxford.

www.SID.ir

Archive of SID

- Brent R., (1997), *Applied Cost-Benefit Analysis*, UK, EE.

- Farole Thomas, Gokhan Akinci, (2012), *Special Economic Zones: Progress, Emerging Challenges, and Future Directions*, World Bank Publications.

- Farole Thomas, (2011), *Special Economic Zones in Africa*, World Bank Publications.

- Gupta Ed. K.R., (2008), *Special Economic Zones: Issues, Laws and Procedures*, Volume 2, Atlantic Publishers & Dist.

- Hare D.M., (1992), *Rural Non- agricultural Employment, Earnings, and in Come: Evidence from farm Households in Southern China*. Stanford University Publication.

- IBP: International Business Publications, (2014), *Philippines Business Law Handbook: Strategic Information and Laws*, USA.

- Majumdar Arjya B, (2009), *Special Economic Zones: Policy and Procedure*, CCH India: Wolters Kluwer.

- Misra R.p & Achyuta R.N, (1990), *Micro-level Rural Planning: Principle, Methods and Case Study*, Concept Publishing Company, New Delhi.

- Pak Chŏng-dong, (1997), *The Special Economic Zones of China and Their Impact on Its Economic Development*, Greenwood Publishing Group.

- Samuelson P.A. & Nordhaus W.D, (1998), *Economics*, 6thed, USA, McGraw-Hill.

- Shah S, (2008), *Special Economic Zone in South Asia: A Comparative Analysis of Bangladesh, Sri Lanka, and India*, Harvard University.

- Trebilcock Michael, Robert Howse, Antonia Eliason, (2014), *The Regulation of International Trade*, 4th Edition, Routledge.

- Tantri Malini, (2016), *Special Economic Zones in India: Policy, Performance and Prospects*, Cambridge University Press.

- Warr Peter and Jayant Menon, (2015), *Cambodia's Special Economic Zones*, ADB Economics Working Paper Series.

www.SID.ir

Archive of SID

Articles

- Curran James, (1993), "The Location of Small and New Economic policies", *World Employment Program Research*, No.3.

- Dolli S. V., T. R. Jeyaraaj and N. Malathi, (2012), "Role of Government on Special Economic Zone" in *Development of Special Economic Zones in India: Policies and issues*, by Mookkiah Soundarapandian.

- Ding Daniel, Dail Fields & Syed Akhtar, (1997), "An Empirical Study of Human Resource Management Policies and Practices in Foreign-Invested Enterprises in China: The Case of Shenzen Special Economic Zone", *The International Journal of Human Resource Management*, Volume 8, Issue 5.

- Guedry l., (1997), "Employment Impacts of Rural Industrialization LaSalle Parish Louisiana", *Louisiana Rural Economist*, Vol.39, No.3.

- Jordana j., (2011), "The Global Diffusion of Regulatory Agencies Channels of Transfer and Stages of Diffusion", *Comparative political studies journal*, Vol.44. No.1.

- Jothi s.Natchathira, (2012), "Impact of Special Economic Zones on Employment in India", in Development of Special Economic Zones in India: Policies and issues by Mookkiah Soundarapandian, *Concept Publishing Company*.

- Krusekopf Charles, (2010), "Special Economic Zones and Improved Enviromental Management in China", in *Special Economic Zones in Asian Market Economies* by Connie Carter and Andrew Harding, Routledge.

- Lodge M., (2009), "High Quality Regulation: It's Popularity, It's Tolls and it's Futures", *Public Money and Management Journal*, Vol. 29, No.3.

- Nallathiga R., (2008), "The Role of Special Economic Zones in Regional and National Development", in Special Economic Zones: Issues, Laws and Procedures, by Ed. K.R. Gupta, *Atlantic Publishers & Dist*, Volume 2.

- Rizwanul Islam, (1994), "Rural Industrialization: An Engine of Prosperity in Poster from Rural china", *World Development*, Vol. 22, No.11.

- Safari, Masoud & others, (2011), "Contribution of the Cooperatives in Industrialization of Rural Iranian Regions with Particular Reference to Lavasan Region", *International Journal of Academic Research*, Vol. 3, No.2.

www.SID.ir

Archive of SID

- Reddy A. R., (2012), "Special Economic Zones: A Step for Quality Industrialization", in *Development of Special Economic Zones in India: Policies and Issues*, by Mookkiah Soundarapandian.

- Semai W. B., (1979), "Prospects for Rural Industrialization in Ethiopia", *Ethiopia Journal of Development Research*, Vol. 3, No.2.

- Xiaozi Liu and others, (2007), "Interactions between Economic Growth and Environmental Quality in Shenzhen, China's First Special Economic Zone", *Ecological Economics*, Volume 62, Issues 3–4.

- Zeng Douglas Zhihua, (2015), "Global Experiences with Special Economic Zones: With a Focus on China and Africa", *The World Bank Trade and Competitiveness Global Practice.*

- Zhu Jieming, (1994), "Changing Land Policy and its Impact on Local Growth: The Experience of the Shenzhen Special Economic Zone, China, in the 1980s", *Urban Study*, Vol. 31, No. 10.

www.SID.ir

Archive of SID

www.SID.ir