

بررسی ظرفیتهای نظام مالیاتی برای توسعه مشارکت بخش عمومی و خصوصی در ایران

علی عسکری *

چکیده

دولتها از مشوقهای مالیاتی برای رسیدن به طیف وسیعی از اهداف توسعه‌های، افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال استفاده میکنند و در این میان توسعه مشارکت بخش عمومی-خصوصی نیز میتواند یکی از اهداف مورد نظر در طراحی سیاست مشوقهای مالیاتی باشد. مشارکت عمومی-خصوصی (PPP)، به همکاری بلند مدت سازمان یافته بین بخش عمومی و شرکت های بخش خصوصی اطلاق می شود. این نوع همکاری ابتدا در امریکا توسعه یافت و سپس در دیگر کشورها به خصوص اروپا به منظور بهبود کیفیت و کارایی خدمات و کاهش بار هزینه‌های عمومی به کار گرفته شد. اتفاق اصلی که در PPP به وقوع می پیوندد، این است که سازمانها و نهادهای عمومی از ارائه کننده خدمات به متقاضیان خدمات بنگاههای بخش خصوصی برای اجرای تعهدات بخش عمومی تبدیل می - شوند. صرفنظر از مدل به کار گرفته شده برای PPP، بخش خصوصی و شریک آن در بخش عمومی هر دو مشمول مالیات و عوارض مختلفی در طول دوره مشارکت میباشند که به طور حتم بر هزینهها و در نتیجه انگیزه ورود آنها به چنین فرآیندی اثرگذار خواهد بود. این مقاله به بررسی دو نوع رابطه بین سیستم مالیاتی و PPP میپردازد. در بخش نخست چگونگی رفتار مالیاتی با PPP بررسی میشود که در این رابطه دو رفتار متفاوت مالیاتی وجود دارد؛ قرار گرفتن تحت سیستم مالیاتی کنونی و یا رفتار تبعیض آمیز و خاص با آنها (اعطای مشوقهای مالیاتی). نتایج بررسیها نشان میدهد که هر دو روش دارای اثرات منفی هستند: در روش نخست هزینه بالقوه نهادهای عمومی افزایش می یابد و در مورد دوم علاوه بر افزایش پیچیدگی و هزینه های مالیات ستانی، فضای رقابتی نیز دچار انحراف میگردد. در بخش دوم قابلیت‌های سیستم مالیاتی برای افزایش همکاری بخش خصوصی در قالب مشارکت های عمومی- خصوصی بررسی میگردد.

واژگان کلیدی: بخش عمومی، بخش خصوصی، مشارکت عمومی و خصوصی، مالیات

مقدمه

مشارکت عمومی - خصوصی، یک قرارداد و یا شکل توسعه یافته‌ای از همکاری بین بنگاههای خصوصی و عمومی است که در نقاط مختلف دنیا به منظور دستیابی به روش مطلوبتر ارائه خدمات در مقایسه با روشهای سنتی، مورد توجه دولتها

* عضو هیئت علمی اقتصاد دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز و رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

□ مشارکت عمومی - خصوصی: Public Private Partnership

قرار گرفته است. در توجیه استفاده از PPP، استدلال ساده‌ای که وجود دارد، این است که در ارائه خدمات غیر حاکمیتی، که شرکت‌های خصوصی بهتر می‌توانند آنها را ارائه و مدیریت نمایند، بخش خصوصی جایگزین بخش عمومی شده و یا با آن همکاری کند. به لحاظ تئوریک این روش مزایایی برای بخش عمومی، بنگاه‌های خصوصی و عموم مردم دارد.

با این وجود، در عمل نهادینه کردن ایده مشارکت عمومی-خصوصی با وجود اغراق‌های صورت گرفته در خصوص مزایای آن، ممکن است چالش‌های مختلفی در زمینه قانون، اقتصاد یا رویه‌های اجرایی و اداری، بوجود آورد. به جز چند کشور معدود، مشارکت بخش عمومی و خصوصی در بسیاری از کشورها نتایج عملی مثبتی به همراه نداشته است. به طور کلی ارزیابی و تعیین نوع خدمات قابل ارائه از طریق مشارکت عمومی-خصوصی، حتی اگر روش‌های بسیار پیچیده‌ای نیز در برآورد متوسط بازدهی این روش به کار گرفته شوند، تا حد بسیار زیادی مشکل به نظر می‌رسد (پوساتز، ۲۰۰۸).

نقش دولت و سیاست‌های تشویقی آن به عنوان عامل تأثیرگذار در تصمیمات سرمایه‌گذاری از جمله PPP ها، بسیار مهم است. این مشوقها در واقع یکی از شیوه‌های متداول مداخله دولت در اقتصاد بخش خصوصی محسوب می‌شود. دولت با این مداخله، می‌تواند با تشویق سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، زمینهای رشد و توسعه بخشهای موردنظر را فراهم می‌کند. بر این اساس، سیاست‌های مالیاتی یکی از عوامل مؤثر در توسعه بخش خصوصی و توسعه سایر بخشهای هر کشور محسوب می‌شود. از طرفی ایران به عنوان یکی از کشورهای در حال توسعه، نیاز مبرمی به اجرای پروژه‌های زیرساختی دارد و در این میان استفاده از سرمایه، تخصص و نوآوری بخش خصوصی در اجرای پروژه‌ها ضروری به نظر می‌رسد. در این راستا PPP به عنوان یکی از شیوه‌های جلب مشارکت بخش خصوصی در جهت توسعه زیرساخت‌های موردنیاز کشور مطرح می‌باشد.

تأکید بر لزوم وجود مشارکت عمومی و خصوصی با توجه به اهداف و سیاست‌های کلان دولت در بسیاری از قوانین و مقررات از جمله بند ج ماده ۴۶ قانون برنامه پنجم توسعه، بند الف ماده ۲۴ قانون خدمات کشوری و آیین نامه اجرایی آن وجود دارد. فراهم نمودن بسترهای قانونی، برقراری تعامل نظاممند بین بخش خصوصی و عمومی و ایجاد جذابیت برای همکاری این دو بخش برای اجرای چنین شیوه‌های در کشور ضروری به نظر می‌رسد. نظام مالیاتی کشور، نیز از این قاعده مستثنی نبوده و بایستی همگام با اهداف و سیاست‌های کلان دولت اقداماتی را در تقویت مشارکت عمومی-خصوصی انجام دهد. به همین دلیل، لازم است نحوه اثرگذاری سیاست‌های مالیاتی بر توسعه این نوع همکاری و نیز قابلیت‌های نظام مالیاتی در همکاری با بخش خصوصی و برون سپاری بخشی از وظایف غیرحاکمیتی خود مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

در بخش نخست این مقاله به بررسی ادبیات مشارکت عمومی-خصوصی (PPP) پرداخته و تعاریف و مدل‌های مطرح و نیز مزایای قابل ذکر برای آن ارائه می‌شود. سپس در بخش دوم مقاله ادبیات تجربی موجود در زمینه PPP با تأکید بر مباحث مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. تحلیل رابطه مالیات با قراردادهای مشارکت عمومی-خصوصی و چگونگی اثرپذیری PPP ها از نحوه رفتار مالیاتی با آنها، مبحث بعدی مقاله خواهد بود. در این ارتباط، دو نوع رفتار مالیاتی با PPP در چارچوب ساختار فعلی نظام مالیاتی موجود و یا رفتار مالیاتی ترجیحی با این نوع مشارکتها، بررسی می‌گردد. بر این اساس مشخص می‌شود که از طرفی رویکرد گنجانیدن در ساختار فعلی مالیاتی برای اجرای PPP کافی و مطلوب نبوده و از طرف دیگر رفتار خاص مالیاتی نیز به زیانهای در سطح خرد و کلان اقتصاد منجر گردد (مثلاً انحراف در فضای رقابتی). در همین

راستا به تحلیل تأثیر استفاده از مشوقهای مالیاتی در جهت توسعه مشارکت های عمومی - خصوصی خواهیم پرداخت. در نهایت نیز شرایط و قابلیت های سیستم مالیاتی برای ارائه توسط بخش خصوصی تحت مشارکت PPP معرفی میگردد. البته لازم به ذکر است این مقاله به مباحث کلی و پایهای میپردازد و سعی در ایجاد انگیزه برای تحقیقات بیشتر دارد.

ادبیات نظری

طرحهای مشارکت عمومی - خصوصی (PPP)، در چهار گوشه دنیا روز به روز محبوبیت بیشتری در تامین خدمات عمومی و زیرساختها پیدا میکنند. این مساله عمدتاً ناشی از این واقعیت است که PPP ها این امکان را برای دولت فراهم میکنند تا بدون افزایش فوری مالیاتها و یا استقراض از سیستم بانکی، بتوانند زیرساختهای ضروری را تامین کنند. امروزه، بسیاری از کشورها PPP ها را گزینه برد-برد در تامین نیازهای سرمایههای خود می دانند.

عبارت «مشارکت عمومی-خصوصی (PPP)» معنای اصطلاحی در زبان فارسی ندارد و به عبارت بهتر، به مثابه یک اصطلاح با معنای جا افتاده و مورد توافق -آنگونه که در انگلیسی و برخی زبانهای دیگر است- شناخته نمیشود. در هر صورت، معنای اصطلاحی این عبارت، محصول ایده پردازیهها و مفهوم سازیهایی است که متخصصان مالیه عمومی، حقوق تجارت، اقتصاد توسعه و امثالهم طی دهههای اخیر انجام دادهاند. PPP ها را میتوان تدابیری تعریف نمود که در آن، دستگاوهای بخش عمومی وارد توافقات قراردادی بلندمدت با بخش خصوصی میشوند که طی آن، طرفهای خصوصی در فراهم ساختن زیرساختها، مشارکت یا پشتیبانی دارند. به عبارت دیگر یک طرح PPP منتج به قراردادی میشود که طبق آن یک بنگاه خصوصی خدمات عمومی زیرساخت محور ارائه میدهد (گرامسی و لويس، ۲۰۰۲). خصیصه اصلی و حتمی یک PPP این است که طرف دولتی (عمومی)، دستکم در آغاز توافق، مالک زیرساخت نیست اما یا به مرور زمان مالکیت زیرساخت را از شریک خصوصی میخرد و یا اینکه زیرساخت مورد نظر را برای طول مدت قرارداد از شریک خصوصی اجاره میکند .

انعکاس نقش چالش برانگیز بخش عمومی

انواع مختلفی از همکاری بین نهادهای عمومی و بنگاههای خصوصی از دیرباز وجود داشته است. شکل این همکاریها به دوره زمانی و تاریخی کشورها بستگی دارد و میان دو حد نهایی ارائه خدمات توسط نهادهای عمومی (کاملاً عمومی) و خصوصی سازی کامل در نوسان بوده است. بررسی روشهای اولیه موفق نظیر برون سپاری، فروش و اجاره[□] یا خصوصی سازی نشان میدهد که هرچند ممکن است PPP گونهای متفاوت و عملی از همکاری های عمومی - خصوصی باشد، اما قطعاً پدیدههای نو محسوب نمیگردد. عامل انگیزه بخش برای استفاده از PPP، مشابه مشوقهای مطرح برای اجرای انواع سنتی همکاری بین بخش عمومی و خصوصی، دستیابی به حداکثر منافع از طریق ترکیب استعدادها و قابلیت های مختلف هر

□ -sale and lease back

دو بخش عمومی و خصوصی میباشد. بدین ترتیب مهارتها و مزیت‌های متمایز و ویژه هر یک از بخش‌های عمومی و خصوصی منجر به پیامدهای مطلوب (مثلاً هزینه‌های کمتر، کیفیت بالاتر، کارایی بیشتر و غیره) در قالب همکاری بین دو بخش میگردد. با این حال، جنبه‌های خاصی وجود دارد که PPP را از دیگر اشکال همکاریها متمایز مینماید. PPP در کل به همکاری بلندمدت اشاره دارد (همراه با قراردادهایی تا ۳۰ سال) که برای حل مشکلات پیچیده و فراهم نمودن خدماتی که برای پاسخ به نیازهای خاصی مناسب میباشد، طراحی شده است. در این فرآیند به تسهیم مناسب ریسک در کنار تعهدات و مسئولیتهای بین شرکاء توجه ویژه‌ای میشود و نوع خاصی از ریسک به شریکی که قابلیت بهتری برای مدیریت آن دارد، منتقل و در مقابل پاداش متناسبی نیز به وی داده میشود. با این حال توجه صرف به مباحث مربوط به بخش عمومی (مانند تأمین مالی آسانتر و کاهش بدهی بخش عمومی) نمیتواند تمام امتیازات مربوط به PPP را پوشش دهند (پوساتز، ۲۰۰۸).

حدود ۵۰ سال پیش برای اولین بار در آمریکا از PPP برای بازسازی امور شهری استفاده شد. البته در آن زمان ارتباط بین بخش عمومی و خصوصی در مقایسه با درک امروز ما از PPP متفاوت بود. نهادهای عمومی سعی داشتند تا سرمایه‌گذاری - های شرکتهای خصوصی را در پروژههای خاص و مورد نظر با اعطای یارانهها و امتیازات ویژه تحریک نمایند. در طول دهه - های گذشته بر کثرت و پیچیدگی پروژههای مناسب برای PPP در بخش زیادی از کشورهای مختلف دنیا افزوده گردید. به طوری که امروزه PPP روشی جذاب در ساخت/بازسازی زیرساختها یا ارائه خدمات به روشی جدید میباشد. در اروپا نیز این روش ابتدا در بریتانیا بکار گرفته شد (که به جای PPP تحت عنوان تأمین مالی خصوصی[□] شناخته میشود) و پس از آن بسیاری از کشورهای اروپایی آن را مورد توجه قرار داده و هم اکنون در صدد انتقال از موقعیت ارائه خدمت به واگذاری آن در قالب همکاری با شرکای خصوصی و یا حتی تقاضای ارائه کامل آن از سوی شرکتهای بخش خصوصی هستند (پوساتز، ۲۰۰۸).

در خصوص پروژه های مناسب برای PPP نیز میتوان به ساخت (و نگهداری) بیمارستانها، فرودگاهها، زندانها، مدارس و دانشگاهها، بزرگراهها و غیره اشاره کرد.

طبقه‌بندی مدل‌های مشارکت بخش عمومی-خصوصی

از آنجا که PPP نمایانگر تعداد زیادی از پروژههای مختلف است، تعریف مدل اولیهای که بتواند مورد عمل همه انواع پروژهها باشد، بسیار مشکل است. در کل روشهای مختلفی برای طبقه‌بندی پروژههای واجد شرایط وجود دارد؛ نوع مسئولیتهای و تعهداتی که به شریک خصوصی منتقل میشود یا رابطه قانونی بین شرکای خصوصی و عمومی و غیره از اهم معیارهای طبقه‌بندی مدل‌های مشارکت عمومی-خصوصی میباشند. به رغم ویژگیهای مشترک و عام، توافقات بین طرف های دولتی و خصوصی در چهارچوب الگوی PPP گونهای مختلفی میتوانند داشته باشند که از آن جمله میتوان به موارد ذیل اشاره کرد:

□-PFI (private finance initiative)

الف) ساخت - تملک - بهره برداری (BOO) [□]: در این روش بخش خصوصی زیرساختی را احداث، تملک و سپس از آن بهره برداری میکند و با دریافت عوارض یا حق الزحمه از کاربران و استفاده کنندگان از زیرساخت، درآمد کسب میکند.

ب) خرید - ساخت - بهره برداری (BBO) [□]: در این روش بخش خصوصی زیرساخت و امکانات عمومی موجود را خریداری و سپس آن را بازسازی میکند و با دریافت عوارض یا حق الزحمه از استفاده کنندگان از زیرساخت مورد نظر، درآمد کسب میکند.

ج) ساخت - تملک - بهره برداری - انتقال (BOOT) [□]: شبیه مورد الف است به استثنای اینکه امکانات یا دارایی مورد نظر در پایان دوره های معین به بخش عمومی انتقال داده میشود.

د) ساخت - انتقال - بهره برداری (BTO) [□]: بخش خصوصی دارایی (زیرساختی) را ساخته یا احداث میکند و مالکیت حقوقی آن را به دولت انتقال میدهد. سپس، آن دارایی بلافاصله به همان طرف خصوصی اجاره داده می شود تا از آن بهره برداری و از طریق دریافت عوارض و حق الزحمه از کاربران و استفاده کنندگان، درآمد کسب کند.

قطع نظر از اشکال و فرمهای مختلف، منطق زیربنایی و دلیل اصلی اقبال دولتها به PPP این است که کالاها و خدمات عمومی با قیمت و ریسک پایینتری برای دولت تدارک گردند (گرامسی و لویس، ۲۰۰۲).

در کشورهایی که زبان رسمی آنها انگلیسی است، [□] پروژههای PPP براساس وظایفی که به شریک خصوصی منتقل می - گردد، طبقه بندی میشوند. بر این اساس، طبقه بندی این تعهدات با توجه به ساخت (B)، اجرا (O)، تأمین مالی (F)، مالکیت (O)، توسعه (D)، انتقال و تحویل (T)، اجاره (L)، بازسازی (R) و غیره متفاوت میباشد. البته مدلی که به طور گسترده مورد استفاده قرار میگیرد مبتنی بر طول عمر PPP است، مانند BFOT (ساخت، تأمین مالی، اجرا، تحویل). در عمل شریک خصوصی (برای مثال کنسرسیومی از شرکتهای بخش خصوصی) برای مثال بیمارستانی را در مرحله نخست دوره عمر ساخته و تأمین مالی میکند. در طول فاز اجرا، شریک خصوصی مسئولیت نظافت، نگهداری، بخش نگهداری و غیره را به عهده می گیرد. در حالی که بخش عمومی بر استفاده در نظر گرفته شده (برای مثال موارد مربوط به امور درمانی بیمارستان) متمرکز میشود. در نهایت مالکیت و ریسک بهره برداری از وسایل و ابزار زیرساختی به بخش عمومی منتقل (برگشت) داده می شود. در طول دوره عمر به شریک خصوصی برای خدمات ارائه شده حق الزحمه تعلق میگیرد که البته در اغلب موارد میزان آن به شاخصهای کمی خاصی (مثلاً بکارگیری ظرفیت یا مقادیر مشخص پیش بینی شده) بستگی دارد.

[□] - Build-own-operate (BOO)

[□] -Buy-build-operate(BBO)

[□] - Build-own-operate-transfer (BOOT)

[□] - Build-transfer-operate(BTO)

[□] -Anglophone

روشی دیگر طبقه‌بندی PPP که به طور گسترده در کشورهای اروپایی و به ویژه در کشورهای آلمانی زبان مورد استفاده قرار می‌گیرد، مبتنی بر رابطه رسمی و قانونی بین شریک خصوصی، شریک عمومی و استفاده کننده نهایی می‌باشد. این مدل در آلمان به عنوان مدل اپراتور[□] شناخته می‌شود و نشان دهنده انتقال موقعیت بخش عمومی از ارائه کننده خدمات به تقاضا کننده خدمات است. از دیدگاه استفاده‌کننده نهایی، مشارکت شریک خصوصی احتمالاً دارای اثرات جانبی است، زیرا هنوز با شریک بخش عمومی نیز با توجه به خدمات اصلی (مثلاً درمان پزشکی) و پرداخت‌های بالقوه تعامل وجود دارد. طبقه‌بندی دیگر کشورهای آلمانی زبان مدل امتیاز[□] است که بر روابط رسمی متفاوت به عنوان خدمتی که مستقیماً توسط شریک خصوصی به استفاده کننده نهایی ارائه می‌گردد دلالت دارد. تعامل میان شرکای بخش عمومی و خصوصی بر حق نظارت شریک عمومی در اموری مانند قیمت‌گذاری، و جنبه‌های مربوط به پاداش و حداقل‌ها تأکید دارد. مورد اخیر در عمل مثلاً وقتی که یک PPP در ساخت و نگهداری یک بزرگراه فعالیت می‌کند، اهمیت دارد. اگر چه پرداخت حداقل‌ها از محل پرداخت‌های استفاده کننده نهایی (عوارض) صورت می‌گیرد، اما با این حال، ممکن است شریک عمومی برای اطمینان از پرداخت حداقل‌ها مناسب از طریق پرداخت عوارض سایه[□] به شریک خصوصی، تضمین لازم را بدهد. در نهایت مدل تعاونی است، که در آن یک واحد رسمی با مشارکت شرکای بخش عمومی و خصوصی تاسیس می‌شود. این نوع از مدل PPP، با توجه به سهم مالکیت و میزان گسترش و پذیرش عمومی آن ممکن است حتی انعطاف و مزایای بیشتری نیز داشته باشد (پوساتز، ۲۰۰۸).

مزایای مشارکت عمومی-خصوصی

به طور کلی PPP مزایایی برای شرکای بخش عمومی، خصوصی و استفاده کننده نهایی به همراه دارد. امتیازات اصلی برای بخش عمومی در قالب واحدهای فدرال و شهری، بیشتر بر وظایف اصلی، تقلیل در بار مالی و بدهی‌های عمومی و انتقال ریسک تمرکز دارد. انتقال کامل برخی وظایف به بنگاه‌های متخصص بخش خصوصی، نهادهای عمومی را قادر می‌سازد تا بر معیارها، ایجاد تعادل و نظارت بر برون‌دادها متمرکز شوند. البته با نگاهی دقیقتر مشخص می‌شود که واحد عمومی - بسته به پروژه مورد نظر - هنوز بابت تعهدات مختلفی از جمله واگذاری قراردادها، ارزیابی نیازهای زیرساختی، پرداخت بابت خدمات، نظارت بر بنگاه و امکانات مالی و غیره پاسخگو و مسئول می‌باشد (گریسی و لویس، ۲۰۰۴).

به کارگیری PPP برای امکانات زیرساختی با مقیاس بزرگ مانند ساخت بزرگراهها، بیمارستانها، زندانها و غیره واکنشی به افزایش مشکلات بودجه‌ای حکومتها و سازمانهای محلی نیز می‌باشد و ابزاری است که از طریق آن میتوان از سرمایه های بخش خصوصی برای مخارج عمومی استفاده کرد. هرگاه بدهی‌های عمومی موجود محدودیتی برای پروژههای

□ -betreiber model

□ Konzessions model

□ shadow toll

زیرساختی جدید باشند، PPP راه حلی برای تأمین مالی آنها به روشی متفاوت ارائه میکند. به طور کلی هزینه‌های اولیه و راهاندازی بالا، به صورت تدریجی و با گردش مالی کوچکتر در طی دوره زمانی بلندمدتری به آینده منتقل میشوند. این مورد به ویژه زمانی که خدمات بخش خصوصی مستقیماً از طریق حقالزحمه و عوارض جبران می‌شود، بیشتر مشاهده می‌شود. در چنین شرایطی شریک عمومی امکانات زیرساختی خود را بدون افزایش مخارج عمومی توسعه میدهد، زیرا هزینه های آن در نهایت به طور مستقیم توسط خود پروژه تأمین مالی صورت می‌گیرد.

انتقال ریسک عمدتاً مزیتی است که برای PPP ذکر میشود. با این وجود ریسک به طور کامل حذف نمیشود، زیرا احتمالاً حقالزحمه بالاتری در وضعیتهای سودآور برای شریک عمومی وجود دارد. عامل حیاتی این است که آیا شریک خصوصی میتواند ریسک خاص موجود را برای مثال به خاطر مهارتهای ویژه‌ای که دارد، مدیریت کند و بنابراین به گونهای پرداختهای بابت حقالزحمه را تأمین مالی کند که در مقایسه با افزایش هزینه ناشی از در نظر گرفتن ریسک توسط شریک عمومی، پایین تر باشد (پوساتز، ۲۰۰۸).

PPP ممکن است پیامدهای مثبت دیگری برای شریک عمومی بدنبال داشته باشد. برای مثال اگر شرکتهای بخش خصوصی برای مشارکت در یک PPP وارد رقابت شوند، این امکان برای شریک عمومی وجود دارد که خدمت مورد نظر را حتی با هزینه پایینتری ارائه نماید. به علاوه سطح کیفیت خدمات ارائه شده در این نوع همکاری میتواند در مقایسه با رابطه سنتی پیمانکاری[□] بالاتر باشد، و این ناشی از مسئولیت و پاسخگویی شریک خصوصی نه تنها برای ساخت امکانات بلکه برای نگهداری آنها نیز میباشد. زیرا در بلندمدت ساخت ضعیف و نامناسب میتواند هزینههای نگهداری و تعمیرات را برای شریک خصوصی افزایش دهد. در مجموع بخش عمومی میتواند از اثرات مثبت واگذاری پروژهها در قالب زمان، هزینهها و کیفیت، حذف لزوم تخصص فوق العاده به همراه بهبود نگهداری زیرساختهای عمومی منتفع گردد.

بنگاههای بخش خصوصی نیز به دلایل مختلفی در PPP مشارکت میکنند. نهادهای عمومی معمولاً طرفهای قرارداد قابل اعتماد همراه با پرداخت مناسب و ریسک پایین ورشکستگی و ناتوانی در پرداخت تعهدات میباشد. به علاوه این همکاری میتواند باعث دستیابی به بخشهای تجاری جدید و یا حتی نوعی انحصار گردد. بسته به خدمت خاص مورد نظر، شریک خصوصی میتواند کسب و کار خود را از طریق ارائه خدمت به نهادهای عمومی دیگر نیز توسعه دهد، برای مثال یک شرکت بخش خصوصی که متخصص مراقبت و نگهداری از ساختمانهای آموزشی است، میتواند این خدمت را به نهادهای مختلفی پیشنهاد نماید.

استفاده کنندگان نهایی (مثلاً شهروندان، جامعه در کل) هم از PPP در جهت بهبود خدمات دریافتی در قالب کیفیت، هزینه، تنوع، نوآوری و سرعت بهره میبرند. همچنین امکانات زیرساختی بیشتری با وجود محدودیت در مخارج عمومی ساخته و یا بازسازی میشوند (پوساتز، ۲۰۰۸).

[□] consignee

مشارکت عمومی- خصوصی و تجربه جهانی

با وجود این که PPP ابزاری جذاب برای ارائه خدمات در کشورهای مختلف میباشد، اما هنوز تحقیقاتی در این خصوص با تمرکز بر مباحث کاربردی مالیاتها و عوارض صورت نگرفته است. یک دلیل برای این مسأله ممکن است ناشی از این حقیقت باشد که هر چند مالیات و عوارض تأثیراتی بر PPP دارند اما در تصمیمات مربوطه معیار مهمی برای PPP محسوب نمیشوند. بدین ترتیب نسبت به وضعیت غیر قابل محاسبه و مبهم و نیز مشکلات آشکار در رابطه با سیستمهای مالیاتی موجود انتقاداتی مطرح میگردد.

در آلمان، PPP به طور گسترده برای ساخت مدارس و نیز تعمیر و بازسازی بزرگراه ها مورد استفاده قرار میگیرد. از نقطه نظر بخش عمومی این پرسش مطرح می شود که آیا سیستم مالیاتی موجود PPP را در مقایسه با ارائه خدمات سنتی توسط نهادهای بخش عمومی دچار محدودیت میکند. در بین انواع مالیاتها، مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر نسبتاً محسوسی بر PPP بر جای میگذارد (برای مثال، شنکه و گبهاردت، ۲۰۰۴:۶ را ملاحظه نمایید).

در آلمان تمایل بر این است که مشکلات پیش آمده برای PPP با اعطای معافیتهای مالیاتی مختلف حل شود. با توجه به تعداد معافیتها و پیامدهای آنها، چنین راهکاری ممکن است به ایجاد نوعی "سیستم مالیاتی سایه" منجر گردد. با توجه به مالیات نقل و انتقال دارایی در آلمان، در حال حاضر با اجرای قانون شتاب[□] رفتار مالیاتی ویژههای با PPP صورت میگیرد. با فرض دو بار انتقال دارایی در طول عمر یک PPP (مثلاً دارایی در مراحل اولیه از شریک عمومی به شریک خصوصی منتقل شده و در پایان همکاری برگردانده شود) روال منطقی این است که مالیات نقل و انتقال دارایی دوبار اخذ گردد. اما چنین هزینههای در صورتی که انتقال داراییها در قالب PPP باشد، اخذ نمیشود. چنین راهکاری تا حدودی سوال برانگیز است، زیرا برای مثال تعامل با بخش عمومی در قالب PPP در مقایسه با رابطه معمول تجاری بین شرکت خصوصی و نهاد عمومی از نظر مالی دارای ترجیح است (پوساتز، ۲۰۰۸).

در بریتانیا، نشانهایی مبنی بر رفتار مالی خاص با PPP وجود دارد. به خصوص در شروع PFI، حمایتهای زیادی از طریق اعطای معافیتهای مالیاتی برای جذب شریک خصوصی انجام میشود (تری، ۱۹۹۶:۱۰). همچنین در طول انجام پروژه نیز یارانهای با نرخ یکنواخت (flat) بسته به نوع پروژه PFI (برای مثال، سلامت، دفاع یا آموزش) اعطا میشود. همچنین در این کشور تخفیفات[□] مالیاتی برای PFI با این شرط که امتیازات حداقل به طور غیرمستقیم بین شرکای بخش عمومی و خصوصی تسهیم گردد، اعطا میگردد (شروود، ۲۰۰۳).

در کشورهای دیگر اروپایی نیز (نظیر فرانسه، سوئیس، یونان، پرتغال، اسپانیا و غیره) دولتها لزوم تجدیدنظر در رفتار مالیاتی با PPP را با توجه به نقش عمومی آنها مورد نظر قرار دادهاند. ملاحظات مالیات ستانی و عوارض به خصوص مالیات بر ارزش

□ ÖPP-Beschleunigungsgesetz

□ allowance

افزوده و انواع مختلف مالیات و عوارض غیرمستقیم بایستی با توجه به معافیت‌های موجود مالیاتی و دلیل وجود آنها مورد بررسی مجدد قرار گیرد (بینگیسر، ۲۰۰۵).

دولت ویتنام نیز جهت تشویق بخش خصوصی به مشارکت در پروژه‌ها (ساخت، راه‌اندازی، انتقال)، معافیت از پرداخت عوارض و مالیات بر درآمد برای ۴ سال یا معافیت ۸ سال برای پروژه‌هایی که از اهمیت بالاتری برخوردار بوده را پیشنهاد کرده است. (غیاث آبادی و فرخی، ۱۳۹۰).

رابطه مالیات و PPP

نوع مواجهه نظام مالیاتی با PPP یکی از عوامل مؤثر بر این نوع سرمایه‌گذاری بخش خصوصی می‌باشد، زیرا با توجه به مدل PPP و مرحله خاصی از دوره عمر (مثلاً ساخت، نگهداری و غیره) مالیات‌ها و عوارض به طور مستقیم و غیرمستقیم بر هزینه‌ها و منافع شرکای بخش عمومی و خصوصی اثر می‌گذارند. برای مثال دولت میتواند با اعطای معافیت از پرداخت عوارض و مالیات و اعطای مشوق مالیاتی بخش خصوصی را به مشارکت در پروژه‌ها تشویق نماید. این روش در بسیاری از کشورها مرسوم می‌باشد.

با تمرکز بر نوع تعهدات بخش عمومی ارائه از یک سو و هدف نهایی ارائه آن خدمت توسط بخش عمومی، نحوه رفتار مالیاتی با بنگاه بخش عمومی قابل درک خواهد بود. بر این اساس بین تعهدات و وظایف حاکمیتی و دیگر تعهدات تفاوت وجود دارد. وظایف حاکمیتی مانند تأمین امنیت یا محاکم قضائی توسط نهادهای بخش عمومی نبایستی به شرکتهای خصوصی واگذار گردد. به طور کلی این تعهدات حاکمیتی مشمول هیچگونه مالیات و عوارضی نمیشوند. در مقابل توجیهی برای مستثنی نمودن نهادهای بخش عمومی از پرداخت مالیات - در صورت داشتن وظایف غیرحاکمیتی - وجود ندارد، به خصوص اگر بخش عمومی تمایل داشته باشد، وارد رقابت تجاری با شرکتهای خصوصی گردد. برای مثال در اروپا این موضوع در قالب هماهنگ‌سازی ساختار مالیات بر ارزش افزوده اتحادیه اروپا مورد توجه قرار گرفته است. هدف اصلی، ایجاد تعادل (در قالب مالیات بر ارزش افزوده) بین بنگاههای بخش عمومی و بخش خصوصی از طریق نپذیرفتن معافیت بخش عمومی است، البته در صورتی که این معافیت منجر به انحراف جدی در رقابت گردد. با وجود اینکه این روش ممکن است مشکلات اجرایی (برای مثال تعیین و تعریف انحراف جدی در رقابت) در پی داشته باشد، اما دارای علائم مثبتی برای مالیات ستانی متناسب با فعالیت واقعی به جای استناد به طبقه بندی خاص و از پیش تعیین شده می‌باشد (پوساتز، ۲۰۰۸).

مالیات و عوارض، بر هزینه‌ها و قیمت‌گذاریهای شریک بخش خصوصی اثر می‌گذارد. بررسی این مسأله حداقل از دو طریق میتواند انجام شود - یکی با تمرکز بر مالیات‌ها و عوارضی که در مرحله خاصی از دوره عمر رخ میدهد و دیگری اثرگذاری بر روابط تجاری بین شرکای بخش عمومی و خصوصی.

با توجه به رابطه تجاری و نوع قرارداد PPP، اجرت و حقالزحمه پیش‌بینی شده برای ارائه خدمت، عنصر مهمی برای بخش عمومی محسوب میشود، البته مواردی مانند کیفیت خدمت یا تجربه کاری نیز دارای اهمیت می‌باشند. مالیات‌ها و عوارض بر ارائه خدمات (مثلاً ساخت، نگهداری) نشان دهنده عاملی هزینه‌زا برای شریک خصوصی است و این هزینه در قالب

محاسبات قیمتی به شریک عمومی منتقل میشود. مالیات بر ارزش افزوده نیز می تواند عاملی هزینه زا باشد، در صورتی که ساختار مالیاتی تنها اجازه کسر مالیات پرداختی اولیه را بدهد که مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده باشد و بخش عمومی بتواند مالیات پرداختی اولیه را کسر کند به نوع خدمت ارائه شده از طریق PPP بستگی دارد (منجر به کسر اگر بخش عمومی مالیات بر ارزش افزوده را برای خدمت خود پرداخت نموده باشد). بخش عمومی با مالیات پرداختی اولیه غیرقابل کسر، متحمل هزینه میشود. بنابراین برای شریک خصوصی مناسب است که وضعیت مالیاتی خدمت دریافتی از نهاد بخش عمومی را بداند یا حداقل بتواند پیش بینی کند. در نتیجه شریک خصوصی برای اینکه رقابتی باشد تلاش خواهد کرد که راههایی را برای تحمل نکردن بار مالیاتی ناشی از بخش عمومی با مالیات غیرقابل کسر، پیدا کند.

شریک خصوصی با توجه به مدل PPP با انواع مالیاتها و عوارضی در طول دوره عمر پروژه مواجه است. در آغاز مشارکت، برای مثال در مرحله ساخت یک امکانات زیرساختی، شریک خصوصی معمولاً با عوارض مربوط به تملک مستغلات، اعتبار قانونی و رسمی قراردادها و نیز قوانین کار مواجه است. همچنین ممکن است مواردی از مالیات بر ارزش افزوده در آغاز PPP وجود داشته باشد، اما غالباً این موضوع در مرحله نگهداری است که شریک خصوصی به ارائه خدماتی مانند نظافت، نظارت و نگهداری، نگهداری، تعمیرات و غیره می پردازد. اینکه این خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده میشوند، بستگی به شرایط مختلفی دارد. یکی از مسائل مهم این است که بدانیم که آیا خدمت خاصی مشمول مالیات بر ارزش افزوده میباشد و آیا سیستم مالیاتی اجازه کسر مالیات پرداختی اولیه را میدهد یا خیر. با فرض اینکه خدمت ارائه شده مشمول مالیات بر ارزش افزوده نباشد، بنابراین شریک خصوصی اجازه ندارد که مالیات پرداختی اولیه را در رابطه با ارائه خدمت خاص دریافت نماید

در نهایت انتقال تسهیلات زیرساختی تکمیل شده (برای مثال ساخت و اداره بیمارستان) از بخش خصوصی به عمومی ممکن است دارای اثرات مالیاتی باشند. به ویژه عوارض انتقال دارایی همراه با عایدی سرمایه ناشی از انتقال در محاسبات شریک خصوصی وارد می شود (پوساتز، ۲۰۰۸).

به طور کلی مشکل اصلی در تبیین رفتار مطلوب مالیاتی با PPP از موقعیت شریک عمومی نشأت میگیرد. در ارتباط با کاهش نقش بخش عمومی در فعالیتهای اقتصادی و افزایش حضور شرکتهای بخش خصوصی، لازم است چهارچوب حقوقی جدید برای بخش دولتی ارائه شود و یا اینکه چهارچوبهای حقوقی موجود اصلاح شوند.

هرگاه این مساله را در حوزه نظام مالیاتی مورد توجه قرار دهیم به دو موضوع مهم می رسیم:

- اول؛ لزوم اجتناب از ضربه زدن به رقابت و
- دوم؛ تاثیر مالیات ها بر تصمیم گیری ها.

از منظر تعقیب منافع و طلب سود، قیمت خدمات اصلی ترین عامل در تصمیمگیری است. از اینرو، اگر رقبای دولتی که خدمات مشابهی را ارائه میکنند همانند بخش خصوصی مشمول مالیات نباشند، بنگاههای خصوصی با موانع رقابتی مواجه خواهند بود. حتی اگر تفاوت اساسی بین بنگاههای بخش خصوصی و عمومی وجود داشته باشد (برای مثال انگیزه تهیه و ارائه خدمت یا تسهیلات مالی)، دلیلی وجود ندارد که با خدمات مشابه، رفتار مالیاتی متفاوتی شود.

در خصوص PPP به عنوان نوع خاصی از همکاری میان بنگاههای بخش خصوصی و بخش عمومی، حداقل دو رویکرد حدی در سیستم مالیاتی وجود دارد.

الف) گنجاندن PPP در ساختار مالیاتی موجود

در این رویکرد میتوان به طور جداگانه بر جنبههای مالی مترتب با شرکای خصوصی و دولتی تمرکز نمود. در این روش نیازی به رفتار قانونی ویژه با PPP نیست و علاوه بر این تدوین یک چهارچوب قانونی نهایی و واحد برای PPP با توجه به تنوع مدل‌های آن بسیار مشکل می‌باشد. یکی از معایب این روش این است که در آن ممکن است، مشکلات فعلی که در رابطه با مالیات ستانی از بخش عمومی وجود دارد، به PPP منتقل شود و همچنین میتواند هزینه‌های بخش عمومی را در نتیجه بار مالی مستقیم و غیرمستقیم ناشی از آن افزایش دهد. در صورتی که بخش عمومی خدمتی حاکمیتی ارائه نماید - بسته به سیستم مالیاتی - که از مالیات و عوارض معاف است، توجیهی برای افزایش هزینه‌ها ناشی از رفتار متفاوت و در برخی مواقع زیان آور مالیاتی از طریق فرآیند PPP وجود ندارد (بنابراین در این شرایط خدمات حاکمیتی تحت رفتار مشابه قرار نمیگیرند). در مجموع بایستی به این نکته اشاره شود که یک سیستم مالیاتی مطلوب بایستی اثری بر تصمیمات سرمایه گذاری داشته باشد. توجه به مالیات و عوارض بخش عمومی نباید بر تصمیم راجع به اینکه خدمت توسط نهاد بخش عمومی ارائه شود یا اینکه از طریق بخش خصوصی در قالب PPP باشد تأثیر گذارد. به جای آن مواردی مانند کیفیت، کارایی، وضعیت بودجه‌های یا بهره‌گیری از رقابت شرکتهای خصوصی باید در تصمیمات تعیین کننده باشد (پوساتز، ۲۰۰۸).

ب) رفتار ترجیحی مالیاتی با PPP

یکی از مباحث جدی در رابطه با این رویکرد، نحوه طراحی این سیاست و ارائه راه‌حلهای مشخص برای مقابله با چالش‌های احتمالی می‌باشد. با توجه به تجربیات مالیات ستانی از PPP در کشورهای مختلف، در خصوص اثرات مثبت رویکرد ترجیحی و خاص مالیاتی با PPP تردید وجود دارد. به علاوه ویژگی بلندمدت PPP ایجاب میکند ریسکهای موجود (برای مثال تغییر نامطلوب نرخ مالیاتی) در طول فرآیند طراحی و محاسبه، در نظر گرفته شود. به طور حتم رفتار مالیاتی با PPP که شامل اعطای معافیت یا نوعی از تخفیف مالیاتی برای شریک خصوصی باشد، بخش خصوصی را به همکاری با نهادهای بخش عمومی تشویق میکند. بنابراین یک رفتار مالیاتی خاص ممکن است به بخش عمومی در یافتن یک شریک مناسب کمک کند. اما ملاحظاتی نیز در رابطه با رفتار ویژه مالیاتی برای PPP وجود دارد. رفتار خاص مالیاتی با PPP از یک طرف مغایر با ساده‌سازی سیستم مالیاتی می‌باشد و از طرف دیگر فارغ از اینکه این همکاری در ارائه خدمات حاکمیتی است یا خیر، توجیهی برای اتخاذ رفتار ترجیحی با بخش‌های عمومی و خصوصی مشارکت کننده در یک PPP وجود ندارد. جذب شریک بخش خصوصی همراه با معافیت از عوارض یا ساختار مالیاتی ترجیحی ممکن است انحراف در رقابت بین شرکتهای بخش خصوصی را در پی داشته باشد. همانطور که پروژه‌های PPP با ویژگی بزرگی اندازه قرارداد شناخته می -

شوند، سازمانهای دولتی تمایل دارند با شرکتهای بزرگ همکاری نمایند. علاوه بر این اگر PPP سرمایه‌گذارهای جذابی را ارائه کند به خاطر قرار گرفتن تحت رفتار مالیاتی نیز، انحراف در رقابت افزایش یافته و شرکتهای کوچک و متوسط از فعالیت در یک مشارکت عمومی خصوصی محروم میگردند. البته برخی مواقع با فرض اینکه PPP همواره زیرمجموعه‌ای از ارائه خدمات حاکمیتی عمومی است مطرح می‌شود که ارائه‌کننده چنین خدماتی رقیب دیگر شرکتهای بخش خصوصی نبوده و در نتیجه منجر به ایجاد انحراف در رقابت نمی‌گردد. (پوساتز، ۲۰۰۸).

نظر به اینکه معمول‌ترین روش برای حمایت مالیاتی از PPP استفاده از مشوقهای مالیاتی است، بررسی تفصیلی مکانیسم اثرگذاری مشوقها و منافع و مضرات استفاده از این اهرم، ضروری به نظر می‌رسد.

۱) استفاده از مشوقهای مالیاتی جهت توسعه PPP

مشوق مالیاتی یک امتیاز مالیاتی است که از طریق آن دولتها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال به گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق هدفمند) و یا به همه آنها (مشوق عام یا غیر هدفمند) ارائه میکنند. توسعه مشارکتهای بخش عمومی – خصوصی نیز میتواند یکی از اهداف موردنظر در طراحی سیاستهای مشوق مالیاتی باشد. مشوقهای مالیاتی کم و بیش در اغلب نظامهای مالیاتی جهان وجود دارد، اما شکل آنها در کشورهای مختلف متفاوت است. به نظر میرسد مشوقها بر تصمیمات فعالان اقتصادی اثرگذار باشند، اما در شرایط مختلف اقتصادی، کاملاً روشن نیست که نتیجه به چه صورت خواهد بود و هزینههای آن در برابر منافع حاصله به چه میزان می‌باشد. مشوقهای مالیاتی به هر شکلی که باشد دارای هزینههای اقتصادی و مالی است. این مسئله در کنار تردیدهایی که در خصوص میزان اهمیت عوامل مالیاتی در تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری و نیز میزان اثربخشی مشوقها در تحقق اهداف مورد نظر دولتها وجود دارد، بسیاری از کشورهای جهان را بر آن داشته تا در سیاست مشوق مالیاتی تجدید نظر نمایند.

به طور کلی کاهش نرخهای مالیاتی، نرخهای ترجیحی برای پروژههای معین، تعطیلات مالیاتی، اجازه استهلاك سریع سرمایه، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری، رفتار ترجیحی با سود تقسیمی، کسر اضافه برای مخارج مشخص، مشوقهای ویژه صادرات، کاهش عوارض واردات تجهیزات و مواد اولیه، و تعرفههای حمایتی از انواع مشوقهای رایج مالیاتی میباشد که البته همه این موارد برای طرحهای PPP قابل اعمال نمیشوند. به طور کلی مباحث بسیاری در خصوص منافع و معایب اعطای مشوق مالیاتی برای انواع مختلف سرمایه‌گذارها (از جمله PPP) وجود دارد که بایستی به دقت مدنظر قرار گیرند. این خطر وجود دارد که در خصوص منافع این سیاست اغراق صورت گیرد و در مورد هزینههای آن عکس این اتفاق افتد. این مسائل ممکن است باعث ایجاد تورش به نفع اجرای این سیاست گردد. از سوی دیگر معمولاً اثربخشی به معنی میزان تأثیر مشوقهای مالیاتی بر اجرای طرحهای موردنظر تعریف می‌شود. چنین تعریفی تنها بر شاخصهای کمی تأکید دارد، در حالی که کیفیت طرحها و پروژهها نیز حداقل به اندازه مقدار آن دارای اهمیت است. مشوقهایی که منجر به اجرای پروژههای نامطلوب میشوند، مانعی برای توسعه اقتصادی هستند. چنین طرح‌هایی نباید به عنوان نشانه‌ای از اثربخشی به شمار آیند.

به طور کلی اعطای مشوقهای مالیاتی با فرض تحریک سرمایه‌گذاری بخش خصوصی صورت می‌گیرد. اما درستی چنین فرضیه‌های به شرایط مختلفی بستگی دارد. اگرچه این سیاست می‌تواند سرمایه‌گذاری را به حرکت وا دارد، اما در اغلب پروژه‌ها عوامل غیرمالیاتی مطلوبیت سرمایه‌گذاری را تعیین می‌کنند. آثار مثبت و منفی مختلفی برای مشوقهای مالیاتی به عنوان مهمترین نوع رفتار ترجیحی با PPP ذکر می‌گردد:

جدول (۱) - آثار مشوقهای مالیاتی

آثار منفی	آثار مثبت
زیانهای درآمدی	افزایش سود و نرخ بازدهی سرمایه‌گذاری
ایجاد فرصت برای اجتناب و فرار مالیاتی	پیامدهای جانبی مثبت
اثرات منفی بر سازمان مالیاتی	ابزاری برای سیاستگذاری اقتصادی
اثرات منفی بر منابع تأمین مالی بودجه و ایجاد انحراف در آن	ارسال سیگنال نسبت به تعهد به بهبود فضای سرمایه‌گذاری
ایجاد انحراف اقتصادی	تأثیر مثبت بر تحرک سرمایه
اثر منفی بر عدالت و برابری	رقابت مؤثر مالیاتی با رقبا
فقدان شفافیت	جبران نقائص دیگر در فضای سرمایه‌گذاری
لایبی‌ها و تحرکات سیاسی زیان آور	افزایش درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری‌های جدید
اولویت داشتن ابزارهای دیگر	امتیازات سیاسی نسبت به دیگر ابزارهای بهبود محیط سرمایه‌گذاری

منبع: دفتر پژوهش و بهبود فرآیندهای سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰

به طور کلی مزایا و معایب هر مشوق مالیاتی می‌تواند در قالب ۴ معیار مهم مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد:

(۱) تحریک سرمایه‌گذاری در طرح موردنظر، (۲) اثر درآمدی، (۳) کارایی اقتصادی، و (۴) تأثیر بر سازمان وصول مالیات از نقطه نظر حوزه تأثیر نیز می‌توان آثار مشوق‌های مالیاتی را در دو حوزه داخل و خارج از سازمان مورد بررسی قرار داد. در بخش شرایط داخلی سازمان مالیاتی، اثرگذاری مثبت و منفی اجرای مشوق مالیاتی از نظر پیچیدگی اجرا، هزینه‌های اداری اجرایی، تأثیر بر فساد در داخل سازمان و غیره بررسی می‌گردد. در حوزه بیرونی نیز مسائلی مانند اثرات درآمدی (تأثیر کاهش و یا افزایش درآمد مالیاتی بیشتر بر خارج از سازمان می‌باشد)، اثر بر نرخ نهایی مؤثر مالیات[□]، ایجاد فرصت برای سوء استفاده و فساد در خارج از سازمان، تحریف تصمیمات اقتصادی، تأثیر بر بهره‌وری و غیره مطرح می‌باشد.

[□] مقداری که سیستم مالیاتی نرخ واقعی بازدهی سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد و به صورت نهایی اندازه‌گیری می‌شود:

$$METR = (RORbT - RORaT) / RORbT$$

که در آن RORbT و RORaT نرخهای واقعی بازدهی قبل و بعد از مالیات می‌باشد.

در خصوص اثرگذاری مشوقهای مالیاتی بر انواع مختلف سرمایه‌گذاری (نه فقط طرحهای PPP) مطالعات تجربی بسیاری در قالب مطالعات اقتصادی، پیمایشی از سرمایه‌گذاران و بنگاه‌ها، و مطالعات موردی صورت گرفته است. در حوزه مطالعات اقتصادی، پیام اصلی این تحقیقات این است که مشوقهای مالیاتی میتواند سرمایه‌گذاران بخش خصوصی را تحریک کنند، اما خصوصیات کلی اقتصادی یک کشور میتواند برای موفقیت یا شکست پروژهها بسیار مهمتر از بستههای تشویقی مالیاتی باشد. اما مطالعات پیمایشی نیز عموماً نشان میدهند که ملاحظات مالیاتی در ردههای پایین رتبه بندی عوامل تعیین کننده سرمایه‌گذاری قرار دارند. به طور کلی مهمترین درس از مطالعات تجربی در خصوص عوامل تعیین کننده سرمایه‌گذاری این است که مالیات ستانی برخی از سرمایه‌گذاریها را در برخی شرایط تحت تأثیر قرار میدهد، اما در کل ملاحظاتی اولیه و اساسی برای سرمایه‌گذاران نمی باشد (بولنیک، ۲۰۰۴).

- بنابراین توجه همزمان به شرایط داخلی و خارجی سازمان وصول و اثری که مشوق مالیاتی بر هر یک از این دو حوزه می گذارد، برای انتخاب رفتار ترجیحی با PPP ضروری است. به طور کلی در اتخاذ سیاستهای حمایتی مالیاتی، علاوه بر تجزیه و تحلیل دقیق تأثیرات مشوق بر جذب سرمایه‌گذاری و نیز درآمدهای وصولی، توجه لازم و جدی به تواناییهای سازمان وصول برای اجرای سیاست و نیز اثراتی که اجرای آن بر سازمان مالیاتی میگذارد، ضروری میباشد. البته بدیهی است مرحله نخست برای هر کشوری در طراحی یک سیستم مشوق مالیاتی، تعیین این نکته است که آیا مؤلفه‌های مالیاتی عامل تأثیرگذاری بر تصمیمات بخش خصوصی میباشند یا خیر. همانطور که ذکر شد در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، مالیات جزو اولویتهای نخست تعیین کننده تصمیمات فعالان اقتصادی نمیشد و عوامل دیگر تأثیرگذار بر محیط اقتصادی از اهمیت بسیار بیشتری برخوردار هستند. تنها پس از پاسخ مثبت به این پرسش است که اتخاذ رفتار ترجیحی با PPP قابل توجیه شده و مراحل طراحی و تعیین اینکه چه نوع مشوق مالیاتی و با چه رویه‌های مورد استفاده قرار گیرد، آغاز میگردد.

۲) قابلیت های سیستم مالیاتی برای PPP

- نظام مالیاتی ایران نیز همگام با اهداف و سیاستهای کلان دولت میتواند، اقداماتی را در جهت تقویت مشارکت عمومی - خصوصی انجام دهد. سازمان امور مالیاتی کشور در سالهای گذشته نیز همکاریهایی با بخش خصوصی برای انجام برخی وظایف خود البته نه در قالب PPP داشته است.
- با توجه به اینکه سازمان امور مالیاتی نهاد حاکمیتی است، فعالیتهای اصلی و کلیدی سازمان قابلیت واگذاری به بخش خصوصی را ندارد، اما برخی از خدمات و امور اداری میتواند به بخش خصوصی و یا حتی دولتی واگذار شود که علاوه بر صرفه جوییهای مالی، صرفه جوییهای زمانی نیز به همراه داشته باشد و در نهایت منجر به بهره وری بیشتر گردد. با توجه به پیچیدگی و تنوع فرایندهای کاری در سازمان امور مالیاتی به بررسی قابلیت برون سپاری چند حوزه و منبع مالیاتی می پردازیم.
- در حال حاضر به صورت محدود و در چند ماده قانونی برون سپاری فعالیتهای مالیاتی مستتر است.

ماده (۲۷۲) ق.م.م گزارش سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی مورد تأیید سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

بر اساس ماده (۲۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده خدمات مشاوره‌ای به «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» که بر اساس این قانون تأسیس می‌شود، واگذار می‌گردد.

در حال حاضر در بخش تحقیق و توسعه از متخصصین خارج از سازمان جهت انجام طرحهای پژوهشی استفاده می‌شود. همچنین برگزاری همایش‌ها برون سپاری شده است.

در ضمن بر اساس جزء ۲ به ندرت ماده ۴۶ قانون برنامه پنجم توسعه- دولت مکلف است تا پایان برنامه، خدمات قابل ارائه خود را در خارج از محیط اداری و قابل واگذاری یا برونسپاری را به دفاتر پستی و پیشخوان خدمات دولت که توسط بخشهای غیردولتی اعم از خصوصی یا تعاونی ایجاد و مدیریت می‌شوند، واگذار نماید- مالیات مشاغل خودرو به دفاتر پیشخوان دولت واگذار شده است.

هرچند هدف از اقدامات صورت گرفته و مواد قانونی مذکور، همکاری با بخش خصوصی در قالب PPP نبوده است، اما شباهتهایی با این نوع مشارکت داشته و میتوانند زمینه را برای این منظور فراهم کرده و راهگشایی برای همکاریهای بعدی سیستم مالیاتی با بخش خصوصی در قالب PPP باشند.

به طور کلی وظائف مختلفی از سازمان امور مالیاتی (البته نه در بخش تشخیص) می‌تواند به خارج از سازمان واگذار گردد که میتواند جهت همکاری در قالب PPP مورد بررسی قرار گرفته و در صورت توجیه عملی و اقتصادی در دستور کار قرار گیرد. امور اداری و خدماتی در حوزه مستغلات به ویژه نقل و انتقال املاک در بخش وصول از جمله این وظائف است که قابلیت همکاری با بخش خصوصی را دارند. در بخش اجرا نیز اموری مانند خدمات مالیاتی مانند آموزش، تبلیغات و اطلاع رسانی، خدمات مشاوره‌ای و شناسایی هویت مودیان دارای چنین قابلیت می‌باشند.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مشارکت عمومی و خصوصی به عنوان یکی از شیوه‌های واگذاری فعالیتهای دولت به بخش خصوصی در راستای اصل ۴۴ قانون اساسی است که نقش موثری در خصوص‌سازی و ارتقا سطح کیفی فعالیتهای دولت و به تبع آن افزایش کارایی خواهد داشت. بدیهی است اجرایی شدن این شیوه همکاری در کشور مستلزم فراهم شدن بسترهای قانونی و فنی، برقراری تعامل نظاممند بین بخش خصوصی و عمومی و فرهنگ‌سازی آن در کشور می‌باشد. تأکید بر لزوم مشارکت عمومی و خصوصی با توجه به اهداف و سیاستهای کلان کشور در بسیاری از قوانین و مقررات از جمله بند ج ماده ۴۶ قانون برنامه پنجم توسعه، بند الف ماده ۲۴ قانون خدمات کشوری و آیین نامه اجرایی آن بهوضوح مشهود است.

بدیهی است مالیاتها و عوارض بر تصمیمات شرکتهای بخش خصوصی و نهادهای بخش عمومی به مشارکت در قالب PPP تأثیر می‌گذارند. برای شریک بخش خصوصی، مشوقهای مالیاتی ممکن است موجب جذابتر شدن رابطه تجاری از

طریق PPP شود. با توجه به اینکه بخش عمومی از PPP در قالب کیفیت یا سبک شدن مسئولیت بهره می برد، اگر هزینه ها به خاطر زیان های مربوط به مباحث مالی افزایش یابد، ممکن است این منافع اهمیت خود را از دست بدهند. به نظر میرسد در نگاه اول رفتار مالیاتی ترجیحی با PPP راه حل مطلوبی باشد، البته اگر پیامدهای منفی آن و فقدان توجه مناسب برای اتخاذ رفتار خاص را در نظر نگیریم. مشکل اصلی که در نهایت باعث انحراف در رقابت میشود، از موقعیت شریک عمومی نشأت میگیرد. در این زمینه بایستی به یاد داشته باشیم که چالشهای مربوط به رفتار مالیاتی بخش عمومی همانند مشکلاتی است که در حال حاضر پیش از ظهور PPP در این خصوص وجود دارد. در هر حال - تردیدها در خصوص ایجاد انحراف در رقابت پذیری جدیتر میشود، زیرا سوء استفادههای احتمالی شرکتهای خصوصی که وارد PPP شدهاند، ممکن است شرایط رقابت را برای دیگران مشکل کنند.

اگرچه که رفتار مالیاتی با یک PPP هرگز عامل اصلی و تعیین کننده تصمیمگیری به نفع یا بر علیه چنین همکاریهایی در کشورهای مختلف نیست، اما بایستی توجه داشت که در برنامه های اصلاح نظام مالیاتی، طراحی یک قانون قابل اعتماد و با ثبات و اطمینان قانونی مورد توجه قرار گیرد. البته ممکن است به منظور نهادینه نمودن PPP و با توجه به نوع رفتار مالیاتی با آن، بررسی مجدد نیازهای قانونی خاص در جهت فراهم نمودن اثرات مثبت و تشویقی در سطح خرد و کلان مورد نیاز باشد. در هر حال هر دو رویکرد مالیاتی با PPP دارای هزینههایی میباشد. در رویکرد گنجاندن در قوانین مالیاتی موجود، دریافت مالیات و عوارض از PPP، در محاسبات قیمتی شرکتهای بخش خصوصی برای انجام پروژه وارد شده و در نهایت به بخش عمومی منتقل میگردد. رویکرد اتخاذ رفتار مالیاتی خاص با PPP نیز باعث افزایش پیچیدگی سیستم مالیاتی و هزینه اجرای این سیاست ها میشود. این رویکرد از سوی دیگر منجر به انحراف در شرایط رقابتی بازار خواهد شد. البته در صورت تصمیم به اتخاذ رفتار خاص مالیاتی با PPP (در قالب مشوق های مالیاتی) بایستی موارد ذیل مدنظر قرار گیرند:

۱) بدیهی است مالیات ستانی از PPP ها بایستی به گونهای طراحی شوند که موجب تحریک و تشویق سرمایهگذاران بخش خصوصی در طرح ها و پروژه های مورد نظر باشد. مشارکت در یک PPP نبایستی تنها ملاک اعمال رفتار ترجیحی مالیاتی باشد بلکه به جای آن نوع پروژه، میزان سرمایهگذاری، میزان اشتغال ایجاد شده و مواردی از این دست بایستی ملاک عمل واقع شوند. همچنین این مشوقها بایستی طرح هایی را که بدون حمایت و مشوق مالیاتی جذابیتهای ندارند، پوشش دهند.

۲) برنامههای مربوط به نوع رفتار مالیاتی با PPP باید سازگار با مدیریت درآمدی باشد. به خصوص کشورهایی که با محدودیتهای درآمدی شدیدی مواجه هستند، بایستی در خصوص ارائه مشوقهایی که برای درآمدها به صورت مستقیم یا غیرمستقیم مشکل ایجاد میکنند، محتاط باشند.

۳) در تعیین نوع رفتار مالیاتی با PPP بایستی تمام جنبههای داخلی و خارجی سازمان امور مالیاتی و شرایط و ویژگیهای اقتصادی کشور مدنظر قرار گیرد و از یکجانبه نگری فاصله گرفت. یک سیاست مشوق مالیاتی موفق با توجه همزمان به تمام جوانب امر تعیین میگردد.

۴) توجه بیش از حد به نوع رفتار مالیاتی با PPP نباید از ملاحظات مربوط به دیگر زمینهای قانونی، سیاستها و برنامههایی که برای بهبود بازدهی و جذاب نمودن طرح ها لازم است غافل نماید. باید دقت نمود در خصوص اثرات مثبت مشوقهای مالیاتی

در انواع مختلف سرمایه‌گذاری به طور گسترده‌ای اغراق میشود، و این در حالی است که هزینه‌های آن اغلب کمتر از واقع ارزیابی شده و یا به کل از آن صرف‌نظر می‌گردد.

در حوزه وظایف سازمان امور مالیاتی نیز به غیر از فرآیندهای مربوط به تشخیص، اموری اجرایی و خدماتی مختلفی وجود دارند که قابلیت همکاری با بخش خصوصی در قالب PPP را دارا می‌باشند که رویه‌های مربوط به وصول و اجرا از آن جمله می‌باشند.

فهرست منابع و مآخذ

- بازنگری مشوق های مالیاتی در ایران، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت پژوهش، برنامه ریزی و قراردادهای بین الملل، دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، ۱۳۹۰.
- غیاث آبادی، علی و محمد فرخی، نگاهی به مشارکت عمومی - خصوصی در کشورهای مختلف، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۶۱۴، ۲۸ شهریور ۱۳۹۰.
- Posautz, G. 2008. The taxation of Public-Private Partnerships (PPP), Annual Meeting Sessions American Taxation Association.
- Grimsey, D., & Lewis, M. 2004. The Governance of Contractual Relationships in Public-Private Partnerships. The Journal of Corporate Citizenship: 91-109.
- Bingisser, S., & Bolz, U., & Cathomen, I., & Oehry, W. 2005. Public Private Partnership – ein Lösungsansatz für die Schweiz. Zürich: Schulthess Druck AG.
- Sherwood, B. 2003. Ministry closes PFI tax loophole. Financial Times [London edition], Feb 14 2003: 4.
- Bolnick, B. 2004. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region, SADC Tax Subcommittee, SADC Trade, Industry, Finance and Investment Directorate.
- Grimsey, D., & Lewis, M. 2002. Evaluating the risks of public private partnership for infrastructure projects, International Journal of Project Management 20 (2002) 107-118.