

الإعفاءات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار

بحث مقدم

الى المؤتمر العلمي الاول للمدة من 16-17 / 2010 الذي يقيمه المعهد العالي للدراسات المحاسبية
والمالية بالتعاون مع ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين تحت شعار
(دور العلوم المحاسبية والمالية في النهوض بواقع المؤسسات الاقتصادية)

اعداد

السبت ناجحة عباس علي & الدكتور محمد عباس احمد

المحتويات

رقم الصفحة	اسم الموضوع
2-0	المقدمة
9-3	المبحث الأول: النظام الضريبي
5-3	المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي وفاعليته
9-5	المطلب الثاني : واقع النظام الضريبي في العراق
20- 10	المبحث الثاني :الاستثمار في العراق
11-10	المطلب الأول:- مفهوم الاستثمار وأهميته وأنواعه
12	المطلب الثالث:- مزايا قانون الاستثمار العراقي
14-13	المطلب الرابع:- بيئة الاستثمار (المناخ الاستثماري)
16-15	المطلب الخامس:- محددات جذب الاستثمار الأجنبي المباشر
20-16	المطلب السادس:- القواعد والمزايا الضريبية التي تشجع الاستثمار الأجنبي
21	المبحث الثالث:- الاستثمار والإعفاءات الضريبية
22	الاستنتاجات
24-23	التوصيات

المقدمة

ان الضرائب اليوم اصبحت تلعب دورا هاما في جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وقد ازدادت أهمية هذه الآثار بأتساع دور الدولة وازدياد تدخلها و بتطور مفهوم المالية الحكومية او السياسة المالية ناهيك من ان الضريبة اضحت شأنها عالمياً .

ان اقتصاد العراق بطبيعته يتميز بوفرة موارده الطبيعية والبشرية وهذا ما يميزه عن بقية اقتصاد الدول النامية و في نفس الوقت ، يعتمد في تمويل ميزانيته على مورد واحد فقط و بالدرجة الأولى هو النفط ، وهذا ما يطلق عليه بالاقتصاد الريعي الذي تتميز به أكثر الدول العربية وخاصة دول الخليج .

ان عراقنا اليوم يمر بمرحلة تحول اقتصادي في ظل تزايد الضغوط الاقليمية والدولية المحيطة به ، لذا اصبحت الحاجة ملحة من اجل دراسة كل خطوة في رسم السياسة الاقتصادية لانها سوف ترسم مستقبل العراق ومنها السياسة الضريبية .

وبوجود التكتلات الاقتصادية الدولية والاقليمية ومنظمة التجارة العالمية والمنظمات النقدية وضرورة التعامل معها فقد اصبحت الدول اكثر اندماجا مع دول العالم وبالتالي فان انظمتها الضريبية لايمكن ان ينظر اليها بصورة منعزلة ولهذا اصبحت الدول تتسابق الى تطوير انظمتها الضريبية . بحيث تكون الضريبة اداة مشجعة للاستثمارات المحلية والاجنبية وتنشط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود امام السلع الاجنبية عن طريق ترشيد الاعفاءات الضريبية ودراستها من الناحية الفنية والاقتصادية ومدى استفادة الدولة منها .

ويكمن دور الضرائب في تشجيع الاستثمار من خلال الحوافز التي تمنحها ولكن هل ان هذه الحوافز الضريبية كافية لخلق بيئة استثمارية من الطبيعي ان هناك منظومة متكاملة من العوامل التي تلعب دور في تشجيع حركة الاستثمار المحلي والاجنبي والضرائب واحدة من تلك العوامل .

والله ولي التوفيق

الاطار العام للبحث

مشكلة البحث :

إن الظروف التي شهدتها العراق خلال السنوات الماضية قد أدت الى عدم استقرار الاقتصاد العراقي والخطورة المرتبطة بهذه الظاهرة وما نجم عنها من سوء في توزيع الدخل نتج عنه أوسع نطاق التفاوت في مستويات الدخل وقلة الموارد في تمويل الموازنة العامة، الأمر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مسؤوليات إضافية من أجل تفعيل مساهمتها في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها العراق وتصحيح الاختلال والحد من التفاوت الاقتصادي كون الضريبة لها وزناً كبيراً في الاقتصاد، وان اقتصاد العراق الريعي يجعل الضريبة ذات تأثير محدود في الناتج المحلي الاجمالي حيث تشكل 95 % إيرادات نفطية وبقيّة النسبة هي رسوم وضرائب مباشرة وغير مباشرة . اذا لابد من جعل الضريبة اداة فعالة في خلق بيئة استثمارية وذلك بمنح اعفاءات رشيدة مع الاخذ بنظر الاعتبار ان النسب الضريبية في العراق منخفضة مقارنة بدول اخرى . يعتبر هذا الموضوع من مواضيع الساعة نظراً للدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في تحقيق التنمية الاقتصادية . ولاهمية الضرائب دولياً على الحكومات ان تتجه نحو تفصيل أنظمتها الضريبية.

اهمية البحث :

ان العراق في اشد الحاجة اليوم الى جذب الاستثمار لتمويل الخطط التنموية ومن خلال خلق مناخ استثماري متوفرة كل عناصره القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية الملائمة . لقد تزايد الاهتمام بدراسة الحوافز الضريبية وهل الاعفاءات الضريبية هي المشجع الوحيد والواحد الذي يساعد في خلق بيئة الاستثمار ام ان هناك عوامل اخرى لاتقل اهمية عنه ، عليه لابد من اعطاء اهمية لدراسة الاعفاءات التي يمنحها المشرع العراقي في القانون الضريبي وقانون الاستثمار وتحليلها اقتصادياً وكذلك التطرق وبيان اهمية العوامل الاخرى غير الضريبية التي تساعد في خلق بيئة الاستثمار . فضلاً عن ان دراسة مثل هكذا مواضيع ذات اهمية عالية في ظل تزايد الانشطة الاقتصادية الجديدة مثل الاتصالات والشركات النفطية بعد عام 2003.

هدف البحث :

يهدف البحث الى التعرف على حجم الاثار الاقتصادية للضريبة ودورها وأهميتها في الاقتصاد العراقي من خلال دراسة بيان اثرها على الاستثمار حيث هدف البحث الى دراسة الاتي :

- التعرف عن النظام الضريبي الفعال .
- تحليل اعفاءات قانون الضريبة وقانون الاستثمار
- العلاقة التي تربط الضريبة واثرها على الاستثمار
- دراسة العوامل غير الضريبية التي تشجع الاستثمار

فرضيات البحث :

- 1- تعد الضريبة اهم ادوات السياسة المالية نظرا للدور الذي تلعبه في تشجيع الاستثمار
- 2- النظام الضريبي السليم والفعال هو النظام الذي يوفر للدولة موارد مالية ويؤثر على الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية للبلد في نفس الوقت
- 3- يفترض البحث بان اهمية الاعفاءات الضريبية في ظل قانون ضريبي يفرض نسب منخفضة وبوجود عوامل غير ضريبية اخرى غير مشجعة للاستثمار يكون تأثيره غير واضح ومحدود لخلق بيئة استثمار جيدة .

منهجية البحث :

أن منهجية البحث هو المنهج الاستنباطي في بيان طبيعة العلاقة ما بين الاستثمار والاعفاءات الضريبية .

هيكلية البحث :

- المبحث الاول : النظام الضريبي
- المبحث الثاني : الاستثمار في العراق
- المبحث الثالث : الإعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار

المبحث الأول : النظام الضريبي

المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي وفاعليته

1- مفهوم النظام الضريبي : يمكن ان نعرف النظام الضريبي (من وجهة نظر امين) ¹ هو النظام الذي يسعى الى تحقيق اهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية للمجتمع ضمن اقليم دولة معينة من خلال استخدام سلطتها في فرض وجباية الضرائب ضمن ذلك الاقليم ويتالف من مجموعة من المكونات التالية :

• السياسة الضريبية

أ - الاهداف

ب - الهيكل الضريبي

ج - التنظيم الفني للضرائب

• نظام التحاسب الضريبي

أ - القواعد والاحكام التشريعية

ب - التنظيم الاداري

ج - القضاء الضريبي

• نظام التغذية الراجعة (العكسية) .

2- النظام الضريبي والاهداف المختلفة للضريبة .

عند وضع أي نظام ضريبي يجب ملاحظة الاهداف المختلفة للضريبة التي يسعى النظام الى جبايتها ومن المعروف ان اهداف الضريبة قد تكون مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية وقد تكون ضريبة واحدة او عدة ضرائب وبذلك سيكون الاثر للضريبة واحدة على نشاط اقتصادي محدد وانما اثر عدد من الضرائب على قطاعات مختلفة من النشاط الاقتصادي عليه عند اقرار النظام هناك ضرورة الموازنة بين الاهداف المختلفة للضرائب المختلفة التي يتكون منها النظام ².

3- وظائف النظام الضريبي الفعال .

يمكن حصر وظائف النظام الضريبي في ثلاث هي :

¹ د. عبدالله محمود امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، اطروحة دكتوراه ،الجامعة المستنصرية2000 ص 46-60 (

² د. محمد دويدار ، مبادئ الاقتصاد السياسي ،الجزء الرابع الاقتصاد المالي ، بيروت ، ص338-339

أ- **وظيفة مالية** : تتمثل في تحقيق إيراد مالي ولكن يجب ان نبتعد عن المغالاة في تحقيق هذا الهدف لانه سوف يغفل عن هموم المجتمع .

ب- **وظيفة تصحيحية** : وتتمثل في تصحيح الاختلالات الناجمة عن الاداء التلقائي للاقتصاد عبر قوى السوق وهناك نوعين منها :-

- الاختلال في نمط استخدام قوى الإنتاج وهو يترك بعض المناطق اقل تطورا او يترك قطاعات حيوية للنشاط الاقتصادي او ينتج خدمات ضرورية وأخرى ضارة .
- اختلال في توزيع الدخل بصورة غير متساوية بين طبقات المجتمع او تقلبات في مستوى النشاط الاقتصادي .

ج- **وظيفة تنمية** : دور النظام الضريبي في تعبئة الفائض الاقتصادي لتحقيق الاستثمارات والتي تحقق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية ³ .

4- معايير فاعلية النظام الضريبي

من اهم معايير النظام الجيد والسليم هي :-

الحصيلة المالية والمتمثلة بما يتحقق من اموال على مدار السنة .

بساطة النظام الضريبي ، من حيث الهيكل والاجراءات الضريبية المستخدمة وما يرتبط بها من سهولة نسبية في التعرف عليه واستيعابه بواسطة المكلفين والمستثمرين واشخاص الادارة الضريبية .

مرونة النظام الضريبي ، ذلك من خلال استيعاب المشرع الضريبي بوضع الحلول للمشكلات الفنية

والاقتصادية للضرائب والتي تتوافق مع المستويات المختلفة للنشاط الاقتصادي مع احتمالات تقلبه عبر الزمن .

استقرار النظام الضريبي ، يتحقق من خلال عدم الاكثار في التعديلات ولايعني ذلك ان يكون نظام يمتاز

بالجمود ولكن بإمكانه التغيير وتغيرات ملحة وهامة .

كفاءة الجهاز الضريبي ، تتحدد بقدرة النظام على تحصيل وربط الضريبة وبأسلوب قانوني غير قهري مع

الآخذ بنظر الاعتبار تكلفة اقامة وادارة هذا الجهاز .

وهناك **معايير اقتصادية واجتماعية** لسلامة النظام اهمها هو توزيع العبء الضريبي بين الطبقات الاجتماعية

وفق المقدرة التكلفة الحقيقية ابتداء من نمط توزيع الثروة في المجتمع ونمط توزيع الدخل في الاقتصاد الوطني

في الاقتصاديات المتخلفة تقاس سلامة النظام بمعايير عديدة منها دور النظام الضريبي في تعبئة مايلزم لتمويل

الاستثمار المحقق للاستخدام الامثل للقوى البشرية والمادية ، ومن ثم دوره في تحقيق حد ادنى من الذاتية في

شروط تجدد الانتاج الاجتماعي ودوره في تحقيق نمط توزيع الدخل الذي يمكن بمرور الزمن ان يحسن

مستوى معيشة السكان . ⁴ .

³ المصدر السابق ص 339-340

⁴ المصدر السابق / ص 341-342

5- الخصائص الهيكلية للنظام الضريبي الفعال

يمكن ان نحدد خصائص اي نظام ضريبي من خلال انواع الضرائب المكونة لهذا النظام والمكان الذي تشغله كل ضريبة هذا النظام ويمكن تحديدها من خلال معرفة ما يلي :-

- اثر النظام الضريبي على نمط توزيع الثروة وامكانية تغييرها عبر الزمن ويمكن من خلاله ان نعرف الوزن النسبي لكل من الضرائب على الثروة والضرائب على الدخل .
 - الوزن النسبي لعموم الضرائب على الدخل والتي تشمل العقارية وراس المال وعلى دخل العمل .
 - الوزن النسبي لضرائب الدخل حين تحصيله و الضرائب على الدخل حين انفاقه (ضريبة الاستهلاك) والاخيرة تصيب ذوي الدخول المحدودة .
 - الوزن النسبي للضرائب الكمركية
 - تركيبة التعريف الكمركية
 - الوزن النسبي للاعفاءات في النظام الضريبي بصورها المختلفة وهي :-
- 1- يجب التفريق بين ما يسمى الاعفاء المحقق لشخصية الضريبة والاعفاء المنزل لحق الدولة في حصيلة الضريبة .
- 2- الاعفاء الذي يتقرر بصفة عامة لفترات من فترات النشاط والاعفاء المرتبط بتحقيق هدف اقتصادي محدد خلال فترة محددة .
- 3- الوضع الخاص للاعفاءات التي يتمتع بها راس المال الأجنبي .⁵

المطلب الثاني : واقع النظام الضريبي في العراق

1 - نظرة حول التشريعات الضريبية النافذة

تبنى العراق اول قانون لضريبة الدخل المرقم 52 لسنة 1927 بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة ، تأثر هذا القانون بقانون ضريبة الدخل النموذجي الذي اعدته بريطانيا عام 1922 لغرض استخدامها في مستعمراتها آنذاك .

منذ عام 1927 وحتى اعتماد قانون ضريبة الدخل الحالي رقم 113 لسنة 1982 لم يطرا اي تغيير هام او تطور او تحديث له اثر يذكر على التشريع السابق . وان القانون رقم 113 هو ايضا لم يحضى باي تعديلات هامة سوى التعديلات التي ليس لها اي اثر واضح على النظام الضريبي .

وبعد سقوط النظام السابق قامت سلطة الائتلاف المؤقتة بأصدار القرار رقم 37 اغلقت بموجبه النظام الضريبي في الاول من نيسان اعتبارا من 16 نيسان 2003 ولغاية عام 2004 واصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر 49 والذي خفض بموجبه سعر الضريبة وزاد السماحات القانونية واخضعت به موظفي الدولة الى ضريبة الدخل اسوة بموظفي القطاع الخاص لتحقيق نوع من العدالة . و ابقى على

⁵ للمزيد من التفاصيل انظر، محمد ديودار، مبادئ الاقتصاد السياسي، مصدر سبق ذكره / ص343-344

القوانين الحالية نافذة المفعول مع ابقاء الاصلاح الضريبي الذي بدأت به من خلال تخفيض سعر الضريبة وزيادة السماحات⁶.

ونعني بضريبة الدخل في العراق بانها جميع الضرائب التي تجبها الهيئة العامة للضرائب من خلال تنفيذ

القوانين التالية :-

- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
- قانون ضريبة العقار رقم 163 لسنة 1959 المعدل.
- قانون ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 (الفنادق والمطاعم) .
- قانون ضريبة التركات رقم 64 لسنة 1985 (الغي بموجب القانون رقم 33 لسنة 1994 على الوفيات الواقعة خلال فترة نفاذه) .
- قرار ضريبة نقل ملكية العقار (القرار 120 لسنة 2002) .
- تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم 1 لسنة 2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لعام 2008 .

2- مواصفات وخصائص النظام الضريبي في العراق :

أن من أهم مواصفات النظام الضريبي في العراق هي⁷ :-

اولاً- الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وذلك عن طريق فرض ضرائب مباشرة على الدخل وراس المال، وكذلك فرض ضرائب بصورة غير مباشرة عن طريق الرسوم الكمر كيج ورسم الطابع ورسم التسجيل العقاري ورسوم الإنتاج .

ثانياً- كثرة الإعفاءات والسماحات حيث نلاحظ توسع المشرع العراقي في الإعفاءات بهدف القضاء على الأثر السلبي للضرائب اقتصادياً واجتماعياً .

ثالثاً- يتميز القانون الضريبي العراقي بكثرة التعديلات الغير هامة التي طرأت عليه .

رابعا - يعتبر قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المكلف العربي مقيماً" بمجرد دخوله للعراق بغض النظر عن المدة التي يقضيها .

خامساً- يعتمد في تحقيق قاعدة الضريبة على ثلاث عناصر هي :

1- تضمين مبالغ الدخل الخاضعة للضريبة

2- تشخيص الدخل المعفى من الضريبة

3- تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة

⁶ تهاامي رايم /الاصلاح الضريبي في العراق / الوكالة الدولية للتنمية الدولية / المشروع الاقتصادي الحكومي/2005

⁷ مصدر سابق / تهاامي رايم /الاصلاح الضريبي في العراق

سادسا : قانون ضريبة الدخل يقر بالوحدة الضريبية من خلال المادة (6) الفقرة (1) ولكنه ايضا يعتمد على مبدأ دمج المدخولات من خلال الفقرة (2) من نفس المادة .

سابعا : الإقامة هو معيار الخضوع للضريبة والإقليمية في تحقق الدخل .⁸

المكلفون في الهيئة العامة للضرائب هم :

1- الافراد والشركات (الشركات بانواعها ، الافراد اصحاب المهن والاعمال التجارية وكذلك مالكي

العقارات الخاضعين لقانون ضريبة العقار)

2- موظفو القطاع العام والخاص

3- مالكي العقارات

3- الاعفاءات بموجب قانون ضريبة الدخل واهدافها

ان الفصل الرابع اختص بالاعفاءات والتي انحصرت في المادة السابعة من القانون راجع الملحق 1 . ان الاعفاءات

التي وردت في القانون جاءت بناء على اهداف اسس من اجلها الاعفاء وهي كما يأتي .⁹

1- تشجيع الاستثمار في القطاع الزراعي .

2- تشجيع الحركة العمرانية في البلد بالاضافة الى منع الازدواج الضريبي .

3- تشجيع المؤسسات ذات النفع العام والغير ربحية .

4- تطبيق القانون الدولي على الدبلوماسيين.

5- رعاية اجتماعية للمتقاعدين

6- تشجيع النشاط بالجمعيات التعاونية

7- تشجيع الاستثمار بقطاع الفنادق من الدرجة الممتازة والاولى .

8- تشجيع قطاع المصارف

9- تشجيع الاستثمار في قطاع الطيران

10 – تشجيع العمل الادبي والعلمي

11- تشجيع قطاع النقل للمنتجات النفطية

12 – اعفاءات تراعي بها الحالة الاجتماعية والاقتصادية لبعض الفئات

⁸ قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته / وزارة العدل /

⁹ نفس المصدر السابق

4- واقع الحصيلة الضريبية من ايرادات الدولة

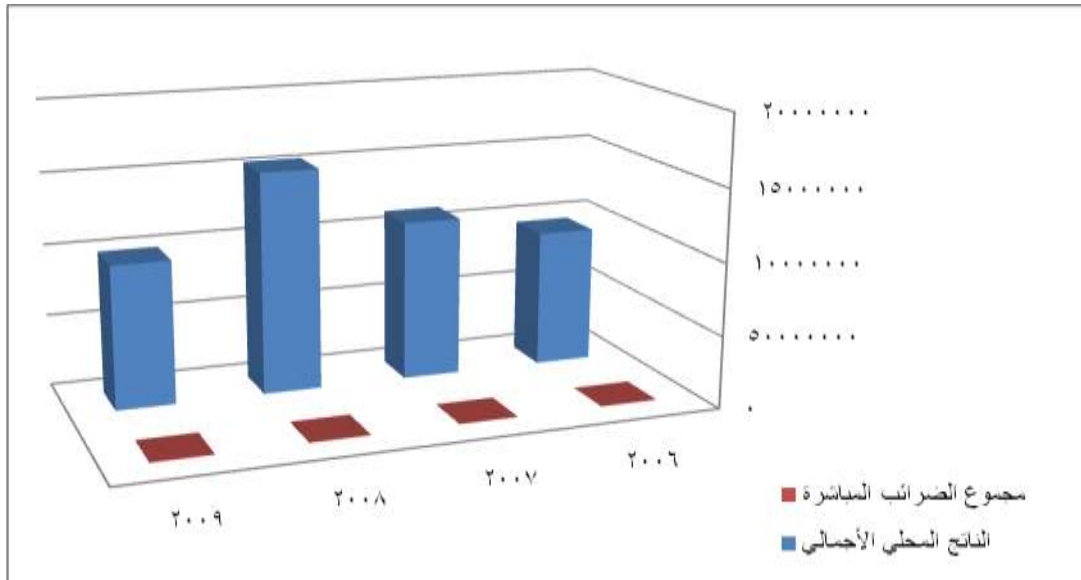
يعاني العراق من حصيلة ضريبية متدنية حيث تبلغ نسبتها من الناتج المحلي الاجمالي كمتوسط للمدة (2006-2009) بلغت (0,46) كما موضح في الجدول والشكل (1) .
ان نسبة مساهمة هذه الايرادات في النفقات العامة بلغت كمتوسط للمدة (2006-2009) حيث بلغت (1,08)
ايضا هي نسبة ضئيلة وكما موضحة في جدول والشكل (2) .
ان نسبة الايرادات الضريبية من الايرادات العامة كمتوسط للمدة (2006-2009) بلغت (0,92) كما موضح بالجدول والشكل (2) .

الجدول (1)

نسبة الضرائب المباشرة من الناتج المحلي الاجمالي للمدة (2009-2006)

السنة	مجموع الضرائب المباشرة	الناتج المحلي الأجمالي	الضغط الضريبي
2006	307943	95587954.8	0.32
2007	440805	111530810	0.40
2008	581351	153971202	0.38
2009	739000	99552836.7	0.74

شكل (1)



المصدر : الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

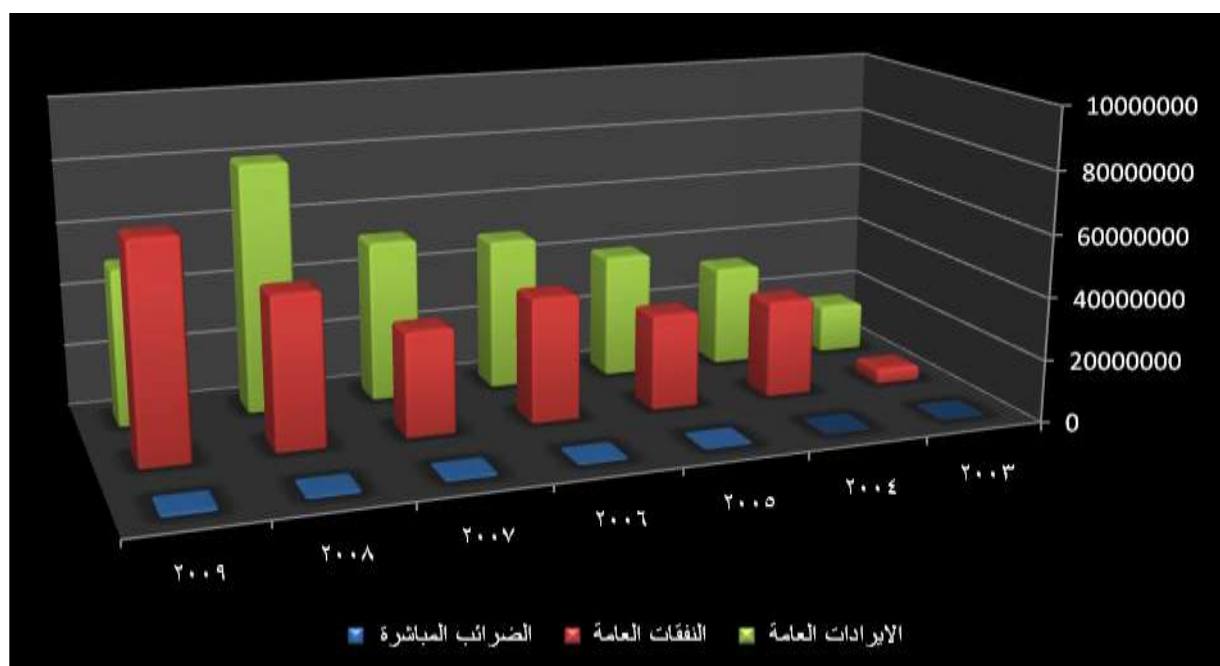
جدول (2)

نسبة الضرائب المباشرة من الإيرادات والنفقات العامة للدولة

السنة	الإيرادات العامة	النفقات	الضرائب المباشرة	نسبة الضرائب من الإيرادات العامة	نسبة الضرائب من النفقات العامة
2003	15985527	4901961	28447	0.18	0.58
2004	32988850	31521427	73613	0.22	0.23
2005	40435740	30831142	174754	0.43	0.57
2006	49098839	40323400	307943	0.63	0.76
2007	52046698	33545143	440805	0.85	1.31
2008	80252182	49027882	581351	0.72	1.19
2009	50408000	69165001	739000	1.47	1.07

شكل (2)

الضرائب المباشرة من الإيرادات والنفقات العامة للدولة



المصدر : الهيئة العامة للضرائب / قسم الإحصاء والأبحاث

المبحث الثاني : الاستثمار في العراق

المطلب الاول : مفهوم الاستثمار والهيئته وانواعه

ان معنى الاستثمار لغوياً بعيداً عن معناه المالي او الاقتصادي هو من وظف ماله او استثماره اما في مفهومه الاقتصادي هو مصدر التعامل بالاموال للحصول على الارباح اما في مجال المالية فهو يشير الى اصول المالية التي تودع في البنك او السوق والتي يمكن ان تستخدم في شراء اصول حقيقية . الاستثمار بمعناه البسيط وهو توظيف الاموال التي بالامكان الاستغناء عنها في الوقت الحالي لتعمل وتكسب من وراءها اموال اضافية . وهناك فرق بين الاستثمار والادخار حيث يطلق على الادخار بانه نوع من الاستثمار السلبي وهو استغلال المال بوضعها في البنك والحصول على فائدة بسيطة من وراء ذلك ويركز هذا النوع على الحفاظ على راس المال بدلا من التركيز على الربح

اما مفهومه على مستوى الاقتصاد القومي حيث يتعلق الاستثمار بالانفاق الراسمالي على المشروعات الجديدة في قطاعات المرافق العامة والبنية التحتية مثل مشروعات شق الطرق الرئيسية والفرعية ومشروعات التنمية الاجتماعية المتمثلة في التعليم والصحة والاتصالات بالاضافة الى القطاعات الاخرى الخدمية كالصناعة والزراعة والاسكان والسياحة .

وتكمن اهمية الاستثمار في زيادة الانتاج والانتاجية مما يؤدي الى زيادة الدخل القومي وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه وبالتالي تحسين مستوى معيشة المواطنين وكذلك توفير فرص عمل وتقليل نسبة البطالة ، وزيادة معدلات التكوين الراسمالي للدولة من خلال انتاج السلع والخدمات التي تشجع حاجات المواطنين وتصدير الفائض منها للخارج مما يوفر العملات الاجنبية اللازمة لشراء الالات والمعدات . 10

المطلب الثاني :- انواع الاستثمار

ويمكن تصنيف الاستثمار الى ثلاثة انواع هي:

1. الاستثمار العام، الذي تقوم به المؤسسات العامة للدولة وعادة يركز هذا النوع من الاستثمار على الخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع كالخدمات الصحية والتعليمية والخدمية الاخرى كالماء والكهرباء والصرف الصحي.
2. الاستثمار الخاص، الذي يقوم به الاشخاص او الشركات من خلال توظيف مدخرات المواطنين او من خلال الاقتراض من المؤسسات المالية المحلية او الخارجية.

3- الاستثمار الاجنبي: وهو الاستثمار الذي يقوم به الافراد او الشركات او المؤسسات الدولية داخل البلد المعني، وهذا النوع من الاستثمار له اهميته في كثير من دول العالم ولاسيما النامية منها. من خلال ما يقوم به افراد طبيعون او شركات من نقل اموال من بلد لاستثماره في بلد آخر قد هيا له المناخ الملائم لعملية الاستثمار. والاستثمار الأجنبي على نوعين: 11

أ - **الاستثمار الاجنبي غير المباشر**، ويتسم هذا النوع من الاستثمار الاجنبي بكونه استثمارا قصير الاجل يهتم في شراء الاسهم والسندات الخاصة او الحكومية، اي ان هذا الاستثمار لا يتم في اصول انتاجية حقيقية، بل يكون الاستثمار في المضاربة بالاسواق المالية. وهذا ما يطلق عليه بالاستثمار المالي الذي أخذ يشكل نسبة كبيرة من حجم الاستثمارات الكلية في العالم. ومما يؤخذ على هذا النوع من الاستثمار ما قد يتعرض له الاقتصاد الوطني لدولة ما نتيجة المضاربة وانتقال رؤوس الاموال السريعة الامر الذي قد يترك آثاراً سلبية على عملية التنمية بدلاً من دعمها.

ب - **الاستثمار الاجنبي المباشر**، وهو عبارة عن نقل الأموال من بلد المستثمر الى بلد المضيف لاستثمارها في مشروعات اقتصادية تدعم الاقتصاد الوطني للبلد المعني. وتأتي اهمية هذا النوع من الاستثمار في كونه لا يحمل الدولة المستثمر فيها اي اعباء لكونه لا يترتب عليه اية فوائد لانه لا يمثل اقتراضا ماليا . يعد الاستثمار الاجنبي المباشر (سواء كان مشتركاً ام منفرداً) مصدر تمويل خارجي غير تقليدي وبديلاً مرغوباً من الناحية التمويلية كبديل عن النقص الحاصل في القدرة على تأمين التمويل الخارجي ، خاصة بعد التراجع المفرط على قروض السوق الدولية وفي ظل تراجع معدلات الادخار القومي . ويمكن ان يحقق مجالاً واسعاً لتحريك عجلات النمو ليس فقط في البلد المضيف للاستثمارات وانما في البلد المصدر لتلك الاستثمارات ايضاً .

وللاستثمارات الاجنبية سواء كانت مشتركة ام غير مشتركة فائدة للبلدين المصدر والمضيف 12

وان اهم مزايا هذا الاستثمار بالنسبة للبلد المضيف هي :-

يعد الاستثمار الاجنبي المباشر وسيلة اكثر اماناً للتمويل مقارنة بالقروض باعتباره غير منشىء للمديونية ولايولد التزامات . يتيح نقل وتوطين تكنولوجيا متقدمة في مجالات الانتاج واساليب التنظيم والادارة .

1 - يتيح فرصاً للدخول في شبكات تسويق اقليمية ودولية .

2 - يساهم في تدريب العاملين وتاهيلهم على اكتساب مهارات في ادارة مشروعات الاعمال الجديدة وتشغيلها وبالتالي تنمية راس المال البشري وخلق فرص العمل والمساهمة في الحد من البطالة .

3 - يحفز المنافسة في السوق المحلية ويدفع الشركات الوطنية على تطوير قدراتها الإنتاجية .

11 <http://www.uaeec.com/vb/t59188.htm>

12 رسلان خضور ، الاستثمارات السورية الايرانية المشتركة ، دراسات ستراتيجية ، جامعة دمشق ، العدد (21-22) ، 2007 ، ص 298

4 - يؤمن الحصول على موارد ضريبية من ارباح الشركات الاجنبية العاملة في السوق المحلية

اما بالنسبة الى البلد المصدر للاستثمارات فيمتاز بمايلي :-

1 - اتاحة فرص وخيارات اوسع لتوظيف الاموال والحصول على ارباح اعلى قد لا يستطيع تحقيقها في بلده الاصيلي .

2 - فتح افاق جديدة للتوسع وزيادة القدرات التنافسية في السوق العالمية

3 - الاستفادة من المزايا التي يتمتع بها البلد المضيف لتحقيق مزايا اقتصادية وتنافسية .

ولكل ماسبق كان للدول الاسلامية دور بارز في الاستفادة من هذا الاستثمار خاصة بعد ارتفاع حجم الديون الخارجية الى مستويات عالية نتيجة لاتجاه تلك الدول الى التمويل الخارجي بانواعه المختلفة وذلك لمعالجة الفجوة الحاصلة بين مواردها المحلية واحتياجاتها التنموية .

المطلب الثالث: مزايا قانون الاستثمار العراقي

ان المتتبع لقانون الاستثمار العراقي يجد انه يتضمن عدد من المزايا والضمانات للمستثمرين ولعل اهمها : 13

1- اخراج راس المال الذي ادخله الى العراق وعوائده وبعملة قابلة للتحويل .

2- التداول في سوق العراق للاوراق المالية بالاسهم والسندات المدرجة واكتساب العضوية والشركات المساهمة والمختلطة .

3- استثمار الاراضي اللازمة للمشروع او المساطحة على ان لا تزيد عن (50 سنة) قابلة للتجديد .

4- التامين على المشروع الاستثماري لدى شركة تأمين وطنية او اجنبية .

5- فتح الحسابات بالعملة العراقية او الاجنبية او كليهما لدى مصارف العراق او خارجه .

6- يمنح حق الاقامة وتسهيل دخول المستثمر وخروجه من والى العراق .

7- عدم مصادرة او تأميم المشروع الاستثماري .

8- للعاملين من غير العراقيين تحويل رواتبهم وتعويضاتهم الى خارج العراق .

9- الاعفاء من الرسوم والضرائب لمدة 10 سنوات من بدء تشغيل المشروع قابلة للزيادة الى 15 سنة كذلك الاثاث والموجودات اللازمة لتوسيع المشروع .

وهنا نجد ان المشرع العراقي قد اعتمد الى منح المزيد من الاعفاءات والامتيازات من اجل ان يخلق بيئة استثمارية ملائمة للمستثمر الاجنبي ويسهم في خلق البيئة الملائمة لورود راس المال والخبرة الأجنبية التي من المؤمل ان تسهم في بناء قاعدة للبنى التحتية الاساسية للاقتصاد العراقي .

والجدير بالذكر هنا ان العراق اليوم يشكل بيئة ملائمة للاستثمار خصوصاً ان هناك تسعة محافظات بالإضافة الى كردستان العراق تعتبر بيئة آمنة للاستثمار لان هذه المحافظات تتمتع بالاستقرار السياسي والامني .

المطلب الرابع :- بيئة الاستثمار (المناخ الاستثماري)

يمكن تلخيص اهم العناصر التي تؤثر على مناخ الاستثمار في اكثر البلدان العربية :- 14

- 1- مدى تمتع البلد المضيف باستقرار سياسي واستقرار في سعر الصرف بالنسبة الى العملة المحلية وحرية في تحويل الارباح الى الخارج وامكانية تحقق عائدات مرتفعة من عملية الاستثمار .
- 2- وضوح القوانين وسهولة الاجراءات للحصول على تراخيص الاستثمار وسهولة التعامل مع الجهات الرسمية والحكومية .
- 3- توفر بنية هيكلية وعناصر انتاج والضرائب والرسوم الكمر كية ، وتوافر شريك محلي في بلد المضيف ويمكن التطرق الى هذه العناصر بصورة اعمق :

بيئة السياسة الاقتصادية الملائمة :-

يجب ان تكون للسلطات الوطنية القدرة على جذب الاستثمارات لها وذلك بتوفر بيئة ذات استقرار سياسي وامن و سياسة اقتصادية تنسم بالوضوح والاستقرار من خلال جملة من الاجراءات الاقتصادية في المجالين المالي والنقدي ومعالجة كل التشوهات في هيكلية الاقتصاد الوطني ويجب ان تتوافق مع مجموعة من القوانين المساعدة على تنفيذها، هذا يعني ان تشجيع الاستثمار لايتحقق بالقانون او كثرة المزايا والاعفاءات والاستثناءات وخاصة الحوافز الضريبية ، بل بسياسة اقتصادية متوافقة توفر مستلزمات الانتاج باسعار منافسة من ناحية ، وتؤمن السوق والطلب الفعال لتصريف المنتجات من ناحية اخرى وهذا ممكن ان يتوقف على مايلي :-

- اعادة توزيع الدخل وزيادة حصة الرواتب والاجور
- تشجيع التصدير وازالة كافة العقبات من امامه
- تطوير اجراءات التصدير وازالة كافة العقبات من امامه
- تطوير اجراءات التسليف وتنشيط المصرف الصناعي ، وتخفيض سعر الفائدة على القروض المقدمة للصناعيين ، بشكل يساعد على تخفيض تكاليف الانتاج ويسمح للمنتجات بالمنافسة الخارجية .

2 - تهيئة الاطار التشريعي والقانوني :-

الذي ينظم عملية الاستثمار من خلال عدد من الاطر المؤسسية والتشريعية التي تؤمن الحماية الكاملة لحركة الاستثمار بما يخدم الاقتصاد الوطني. ضرورة ترابط وانسجام القوانين مع بعضها البعض وعدم تناقضها ووضوحها ، وعدم اختلافها مع القرارات والسياسات المختلفة وكذلك عدم تشعبها وتعديلاتها

المتلاحقة ومن هذه القوانين هي قوانين الاستثمار والتجارة والمالية والكمارك . وخاصة القوانين الضريبية وقانون الاستثمار والاتفاقيات التي تعالج الازدواج الضريبي اي تهيئة بيئة او مناخ قانوني امن للمستثمر يكون مطمئناً للاستثمار في هذا البلد دون الاخر .

3- البنية التحتية :-

توفر بنية تحتية اللازمة للاستثمار وخصوصاً المناطق الصناعية الملائمة من حيث توفر الكهرباء والماء والمواصلات والاتصالات ، بدرجة افضل ان لم تكن مساوية لاغلب دول العالم ، حيث ان نظرية التنمية الاقتصادية تشير الى ضرورة توفر حد ادنى من هذه البنية ووضعها تحت تصرف المستثمرين باسعار معتدلة . وكذلك يندرج ضمن ضمن البنية التحتية ضرورة توفر الكفاءات والعناصر الفنية وكذلك توفر اسواق الاسهم والاوراق المالية ومن الضروري ان تكون اسعار عناصر الانتاج من كهرباء ومياه واتصالات وايجارات وقيمة الاراضي قليلة بحيث تشجع المستثمرين وتوفر في تكاليف الاستثمار .

4 - بنية ادارية مناسبة :-

توفر بيئة ادارية بعيدة عن اجراءات الروتين من خلال تسهيل الحصول على الخدمات المختلفة للمستثمرين من خلال تراخيص مختلفة من وزارة الكهرباء والصناعة والبلديات لمساعدة المستثمرين من مشقة متابعة هذه الاجراءات . 15

المطلب الخامس:- محددات جذب الاستثمار الاجنبي المباشر

ان العوامل المشجعة للاستثمار ممكن اذا ماتحقت هذه ان تكون هي عوائق لهذا الاستثمار او محددات له ويمكن تلخيص هذه المحددات من خلال المخطط التالي 16



ويمكن تلخيص اهم عوائق الاستثمار بما يلي :- 17.

- 1- التكلفة : ان ارتفاع تكاليف الانتاج يعيق الاستثمار
- 2- معوقات التمويل : ارتفاع سعر الفائدة والكلف بالاضافة الى قلة ضمانات التمويل ، بالاضافة الى عدم وجود برامج تمويل متخصصة .
- 3- معوقات التسويق : يصادف المستثمر عدة مشاكل لتسويق منتجاته محليا او خارجيا .
- 4- معوقات مهارية : يد عاملة ذات كفاءة منخفضة ، نقص الخبرة العلمية .
- 5- الضرائب : ارتفاع النسب الضريبية وتعددتها ، الازدواج الضريبي ، عدم وضوح القوانين الضريبية .
- 6- المعوقات البيروقراطية : انتشار الفساد الاداري كالرشوة والتعصب بالاضافة بطء الاجراءات وتعقدها .
- 7- معوقات قانونية : وتتمثل في تعدد القوانين وكثرة تعديلاتها بالاضافة الى عدم تطبيقها بشكل جيد .

المطلب السادس:- القواعد والمزايا الضريبية التي تشجع الاستثمار الاجنبي

هناك عدد من المزايا والقواعد يمكن ان تتبعها الدول المستقطبة للاستثمار لجذب الاستثمار الاجنبي اليها وستطرق الى اهمها وبصورة مفصلة وحسب الاهمية :-

اولاً – تجنب الازدواج الضريبي

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي في شتى صورته عبئاً مالياً ثقيلاً على المستثمر الاجنبي ، اذا انه يؤدي الى استفاد الجانب الاكثر من ايراداته وعوائده وهو بذلك يضع المعوقات امام انتقال رؤوس الاموال من دولة الى اخرى وفقاً لمآقتضيه الازمات الاقتصادية ويحول دون استثمارها استثماراً صحيحاً ومنتجاً لذلك فقد سعت المنظمات الدولية ومنها عصابة الامم ومن بعدها الامم المتحدة ، الى اجراء الدراسات النظرية وتشكيل اللجان المتخصصة للوقوف على الاساليب الفنية والقانونية التي يتم بمقتضاها تلافي هذه الظاهرة القانونية الاقتصادية . اما على الصعيد العملي فان الدول المختلفة تحرص على منع الازدواج الضريبي من خلال ابرام الاتفاقيات الدولية . وتتضمن تلك الاتفاقيات في الواقع تحديد اختصاص كل دولة متعاقدة في فرض الضريبة وقواعد استحقاقها . كما تقرر في الوقت ذاته طرماً معينة لمنع الازدواج الضريبي وعقد مثل هذه الاتفاقيات هي بلا شك تشجيع للتجارة الخارجية وتعد مواجهة للازدواج الضريبي الدولي. فالاتفاقية الدولية تعد اكثر فاعلية من مواجهة باجراء قانوني منفرد من قبل الدولة وذلك للأسباب التالية 18.

17 : حجارة مبروكة ، اثر السياسة الضريبية على ستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، رسالة ماجستير 2006 ، ص 36

18 : د. دريد محمود السامرائي ، الاستثمار الاجنبي المعوقات والضمانات القانونية ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، 2006 ، ص 230-231

1 - ان الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي التي تبرم بين الدولة المصدر والدولة المستقطبة تحقيق الاستبعاد الكلي او الجزئي للازدواج الضريبي اما الاجراء القانوني المنفرد الذي تتخذه الدولة لمواجهة هذه

الظاهرة فانه يكون قليل الاهمية والاختلاف في تحديد الوعاء الضريبي وسعر الضريبة للدولة المصدرة والدولة المتقبلة للاستثمار كما ان الدولة تملك حق التعديل في قوانينها متى ما تشاء .

2- يمكن من خلال الاتفاقيات اضافة فاعلية اكثر على الحوافز والمزايا الضريبية التي تقدمها الدولة للاستثمار وذلك من خلال الدولة المصدرة بالالتزام بالاتفاق الدولي بالعمل على تحاشي الازدواج الضريبي .

3- تؤدي الاتفاقيات الدولية الى خلق مناخ نفسي ملائم للاستثمار في الدولة ، وبالتالي فانها تشجع المستثمرين الاجانب على استثمار رؤوس اموالهم في الدولة المستقبلة للاستثمار اطراف الاتفاقية .

ولعل اهم الاتفاقيات الدولية في هذا الصدد هي اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل وراس المال التي ابرمت بين الدول العربية الاعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بتاريخ 1997/12/3 والتي اعيد سريانها وتوقيعها خلال عام 2001.

والجدير بالذكر ان عدد الاتفاقيات حتى عام 1997 بلغ (1871) ومنذ عام 1999 بدأت اكثر من 71 دولة في ابرام 79 اتفاقية ومن بين هذه الدول 39 دولة نامية .

اما بخصوص ماوصله اليه العراق بتوقيعه لهذه الاتفاقيات حيث وقع العراق قبل احداث عام 2003 ثلاث اتفاقيات ثنائية مع كل من تونس والسودان واليمن واتفاقية جماعية لمنع الازدواج الضريبي ، اما بعد عام 2003 ولغاية عام 2010 فقد تم دراسة عدد من الاتفاقيات وارسلت الى مجلس شورى الدولة وهي الاتفاقية اللبنانية والايرانية والاردنية والاكرائية والعمانية والماليزية والسورية والتشيكية والاتفاقية مع البوسنة والهرسك والمصرية تم التوقيع بالاحرف الاولى على كل من الاتفاقية اللبنانية والسورية والايرانية وقد تم الحصول على المشورة القانونية من المجلس بكل هذه الاتفاقيات عدا المصرية قيد الدراسة ونتوقع ان يتم خلال هذا العام توقيع الاتفاقيات المعروضة وكذلك اصبح بإمكان العراق ان يعرض اتفاقيته الخاصة به من خلال النموذج العام المعد لاتفاقية منع الازدواج الضريبي .

ومن خلال الجدول (3) الذي يمثل نشاط بعض الدول العربية في توقيع اتفاقيات منع الازدواج الضريبي حيث نلاحظ ان الدول التي ينتعش بها الاستثمار هي الدول الموقعة لعدد اكثر من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وكما موضحة في الشكل المذكور ايضاً ، اي ان حجم الاستثمار يتناسب طردي مع عدد توقيع الاتفاقيات . وهذا يظهر دور واهمية اتفاقيات منع الازدواج الضريبي .

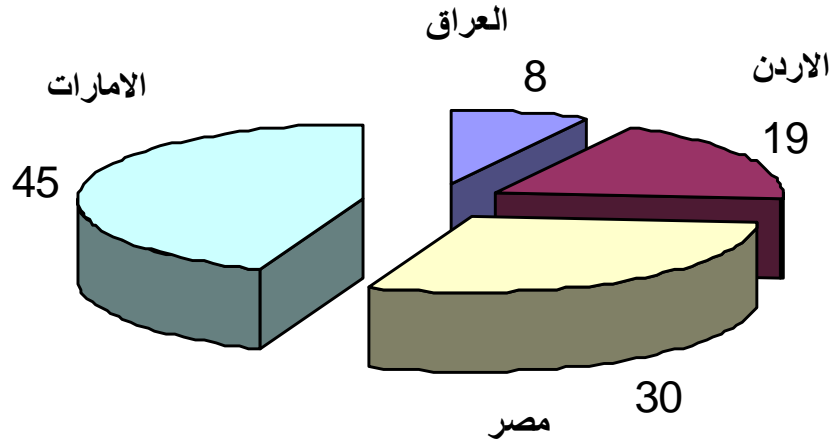
ثانياً - التميز في فرض الضريبة

وكما قلنا سابقا ان الدولة لها الحق في فرض الضريبة على مواطنيها والاجانب المقيمين فيها من خلال حق السيادة التي تملكه على اراضيها . ناهيك عن ان للدولة حق في فرض ضرائب عامة وموحدة على الاجانب تفوق تلك المفروضة على مواطني البلد . وهذا هو مايعرف بالتميز في فرض الضريبة . وهو واحد من معوقات جذب الاستثمارات الأجنبية للبلد . وهو ماصبح غير مسموح به في الوقت الحاضر الاقتصاد الدولي . وليست الضرائب المميزة هي وحدها التي تشكل عائقاً للاستثمار الاجنبي ، بل ان الضرائب العامة قد تكون هي الاخرى ذات اثر سلبي على التجارة الدولية والاستثمار الاجنبي وذلك عندما ترى الدولة انه من الضروري اللجوء الى الضرائب التصاعدية التي تفرض على ارباح المشروعات عموماً ، فمثل هذه الضرائب تؤدي الى اعراض المنتجين على زيادة انتاجهم حتى لاتخضع زيادتهم للضرائب التصاعدية . وبالتالي انخفاض مستوى ارباحهم . او انهم قد يغيروا الى فروع انتاج اخرى تكون الضرائب المفروضة اقل وطأة منها .

جدول رقم (3)

مقارنة بين اعداد اتفاقيات الازدواج الضريبي الموقعة لبلدان مختلفة

الاتفاقيات الموقعة	الدول
8	العراق
19	الاردن
30	مصر
45	الامارات



المصدر : الجدول والرسم من اعداد الباحثين والمعلومات مؤخوذة من مواقع متفرقة من الانترنت .

وهنا لابد من التذكير ان هناك اثار سلبية نفسها قد تترتب من الضرائب غير المباشرة وخصوصاً التي تؤدي الى رفع اثمان المنتجات وبالتالي تخفيض الاستهلاك وانكماش السوق المحلي امام تلك المنتجات .¹⁹ وبالتالي يمكن ان نقول ان القواعد القانونية الضريبية يمكن ان تكون اداة مهمة لتوجيه واستقطاب الاستثمارات الاجنبية في ضوء متطلبات الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية للبلد وماتسعى الدولة الى تحقيقه ، ممكن للدولة ان تعفي من الضريبة الاستثمارات التي تسعى الى تشجيعها (تحديد قطاع الاستثمار المهم) ، او ان تخفض سعر الضريبة عليها ، كما يمكن ان تفرض ضريبة عالية على الاستثمارات الغير مرغوب فيها او تلك التي ترغب بتقليصها او خفضها .

ثالثاً - الاجراءات والاعباء الضريبية المبالغ فيها

يمنح القانون الدولي الدول بفرض ضرائبها على الاجانب واموالهم الموجوبين في اقليمها بالمعدلات التي تحقق مصالحها الوطنية . كما وان لها الحرية المطلقة في وضع القواعد القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة وجبايتها ، بيد ان الافراط في فرض الضرائب وعدم استقرارها لمدة معقولة او التطبيق المعيب او المعقد للنظام الضريبي داخل الدولة المستقطبة للاستثمار الاجنبي قد يشكل عائقاً يمنع او يقلص من استقطاب راس المال الاجنبي الى هذه الدولة .

فقد تتسم الضرائب لبعض الدول بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات التي ترد عليها مما يجعل الالمام بها من قبل المستثمر الاجنبي امراً عسيراً بل وعلى العاملين في الميدان الضريبي ايضاً .²⁰

¹⁹ زين العابدين ناصر، مذكرات في اقتصاديات المالية العامة، القاهرة ، دار النهضة العربية ،1973، ص ص 102 - 103

ناهيك من ان كفاءة الادارة الضريبية وخبرتها العلمية والعملية وصلاحياتها لاداء المهمة الملقاة على عاتقها تشكل السبيل الامثل لنجاح النظام الضريبي في تحقيق اهدافه وغاياته ، اذ ان الادارة الكفوءة قادرة على تلافي بعض جوانب القصور والنقص الذي قد يشوب التشريع الضريبي احياناً وبالتالي فان عدم كفاءة الادارة الضريبية ونقص الخبرة العلمية والعملية لديها من شأنه ان يؤدي الى تعقيد الاجراءات الضريبية ، مما يخل بثقة المستثمر ويقلل من درجة اطمئنانه وقد يعوق في النهاية استقطاب راس المال الاجنبي الى الدولة .21

رابعاً - ترشيد الاجراءات الضريبية التي تسلكها الادارة

على الرغم من الحوافز والاعفاءات الضريبية التي تضعها الدولة لاجتذاب الاستثمار الاجنبي الى بلدها الا انه في ظل التطبيق المعيب او المعقد للنظام الضريبي داخل الدولة لايتوقع اجتذاب اي استثمار اجنبي قد تكون المعاملة جيدة من الناحية النظرية بيد ان تطبيقها العملي يكون مرهقاً للغاية بحيث يؤدي الى تقويت الجزء الالم من مزاياها بالنسبة الى المستثمر الاجنبي .وهنا يقتضي على الدولة اختيار العناصر المدربة والواعية لادارة النظام الضريبي تجاه المستثمرين الاجانب، فضلا في مراعاة المصلحة العامة . وعلى المشرع الوطني في دولة اختارت سياسة تشجيع الاستثمارات بمحض ارادتها ان يراعي اجراء التنسيق بين تشريع الاستثمارات وتشريعات الضرائب المتعددة فكثير ماتقع الصعوبات والعقبات نتيجة التناقضات الخفية بين قانون الاستثمار وقوانين الضرائب ولعل اهم مزايا النظام الضريبي الامثل لمعاملة الاستثمارات الاجنبية هي العدالة ، الوضوح والاستقرار .

خامساً - الحوافز والمزايا الضريبية

يسعى اي مستثمر اجنبي الى تحقيق اكبر عائد ممكن من استثمار امواله في الخارج فانه قبل الشروع في الاستثمار يقوم بدراسة تكلفة لكل مشروع ويقوم بالموازنة ما بين العائد الذي يحصل عليه وبين المخاطر والصعوبات التي يتحملها في سبيل الحصول على هذا العائد . وان اهم عناصر الموازنة التي تؤثر تائيراً مباشراً في عوائد الاستثمار هي الحوافز الضريبية والمزايا الضريبية وتترك جميع الدول هذه الحقيقة . وكذلك ان جميع الدول تعتمد في ايراداتها على الضرائب . والجدير بالذكر انه ينبغي على الدولة حتى تحافظ على ايراداتها الضريبية من الضياع وفي نفس الوقت الحفاظ على المشاريع المستثمرة ان تتوخى قدر المستطاع تحقيق التوقعات المشروعة للمستثمر الاجنبي ويجب ان تكون هناك دراسة وافية عند منح الحوافز الضريبية وتكلفتها ومدى اهمية المشروع الاستثماري . اذن وضع تنظيم قانوني ضريبي يكفل التوازن المصالح المتقابلة قدر الامكان وان اهم هذه الحوافز هي:-

1 - المعاملة التفضيلية

2 - الحماية الكمركية

20 د. رضا عبد السلام ، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة ، 2006 . <http://www.arabicebook.com>

21 د. دريد محمد السامرائي ، مصدر سابق ، ص 129

المبحث الثالث : الاستثمار والاعفاءات الضريبية

ان العراق بحاجة ملحة الى جذب الاستثمارات لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفير المناخ الاستثماري بعناصره القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والملائمة . وان العالم اليوم انطلقت به افكار العولمة وتحرير التجارة وازالة القيود والمعوقات التي تحول دون تدفق السلع والخدمات ورؤوس الاموال بين الدول دون اجراءات حمائية او قيود من اي نوع . وان الكثير من الدول توجهت الى الانفتاح على العالم وتبنت المساوات بين المستثمر الاجنبي والمستثمر الوطني في المعاملة ولاربيب ان ازالة هذه المعوقات امام تشجيع الاستثمار خطوة هامة بالاضافة الى سياسة الاعفاءات الضريبية التي سارت عليها معظم الدول العربية اعتقادا منها ان الاعفاء الضريبي هو سلاح فعال لتشجيع الاستثمار لانه يخفف على المستثمر اعباء اداء الضريبة فتزيد ارباحه الصافية مما يجعله يفضل الدول التي تمنحه مزيدا من الاعفاءات غي ان هذه السياسة لم يكتب لها النجاح في كثير من الدول لعدة اسباب :

- 1- ان الاعفاءات الضريبية المؤقتة او محدودة المدة لاتشجع الا الاستثمار قصير الاجل الذي يرغب في استرداد راس ماله وجني الارباح في مدة قصيرة هي مدة الاعفاء وهذا ما عانته مصر .
- 2- ان المستثمر الاجنبي لايستفيد من الاعفاء الذي تمنحه الدولة المضيفة في حين المستثمر ينتمي الى دولة تطبق مبدا عالمية الايراد الذي يعني خضوع كافة الدخل الذي يحققه المستثمر للضريبة في بلده ايا كان البلد مصدر الايراد ، مما يجعل الاعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول النامية لهذا المستثمر انماهو تنازل من الدول الضريبية عن حصتها في الضريبة لصالح الدولة التي ينتمي اليها دون ان يستفيد المستثمر من

الاعفاءات بصورة فعلية ، مع ان بعض الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي تبرمها الدول تحاول التخفيف من هذه الحقيقة . ولهذه الاسباب بدا التوجه الحديث في السياسة الضريبية هو ترشيد الاعفاءات الضريبية والبحث عن الية لتخفيف العبء الضريبي عن المستثمر من خلال ما يلي :

- سعر ضريبي منخفض ولا توجد في الدول العربية سعر منخفض يوازي العراق والبالغ 15%.
- تعديل النصوص القانونية حملة الاصلاح الضريبي وضعت هذا الهدف من اولويات اصلاحها .
- استحداث اليات قانونية متميزة لحل المنازعات بين المستثمر والادارة الضريبية وتشجيع مبدا التصالح والتحكيم عادة المستثمر يبحث عن الدولة التي فيها نظام تحكيم ولايفضل النظام القضائي التي تطول فيه المنازعات . 22.

الاستنتاجات

حاولنا في هذا البحث الى التوصل الى مايلي :

- 1- الضرائب هي احد العناصر المهمة في استقطاب الاستثمارات المحلية والاجنبية .
- 2- ان الاعفاءات الممنوحة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 كثيرة جدا وتحتاج الى اعادة دراستها .
- 3- الاعفاءات الممنوحة في قانون الاستثمار جيدة .
- 4- تطبيق برامج الاصلاح المعدة للهيئة العامة للضرائب بصورة جدية وخاصة مراجعة التشريعات
- 5- ان الدول تتنافس فيما بينها في منح الحوافز واجراءات ضريبية التي توفر الارضية الملائمة للاستثمار الاجنبي في بلدانها .
- 6- في ظل العولمة اليوم يلعب الاستثمار الاجنبي المباشر دور بارز في دعم اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية ، ولاسيما في ظل القروض الممنوحة نتيجة ارتفاع المديونية العالية في البلدان النامية .
- 7- ان اغلب البرامج والسياسات للاقتصاد الدولي ومؤسساته الفاعلة المتمثلة بصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ، تركز على خلق البيئة الاستثمارية الملائمة .
- 8- ان الازدواج الضريبي يعد من اهم عوائق الاستثمار ولغرض معالجة هذا الازدواج لجات اكثر الدول العربية والاجنبية لعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي .ان العراق له نشاط لاباس به بهذا الموضوع .

9- ان الدول قي منحها للامتيازات والاعفاءات الملائمة وعقد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي تقارن بين التكلفة لتلك الامتيازات والاعفاءات وبين العوائد التي يمكن ان يحصل عليها من جراء منحها تسهيلات الاستثمار الاجنبي .

10 – هناك محددات غير ضريبية تحد من نشاط الاستثمار .

11- هناك دراسات معاصرة جديدة توصلت الى ان الحوافز الضريبية لم تعد هي الحافز الرئيسي للاستثمار ولكن هناك عوامل وحوافز اخرى اعظم من الحوافز الضريبية

التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي توصل اليها البحث نوصي بما يلي :

1- ان الاقتصاد العراقي يمر بخطى بطيئة نحو الانخراط في الاقتصاد الدولي او العالمي وذلك بسبب تاثره بالوضع السياسي للبلد.

2- ان النظام الضريبي يشكل جزء من المناخ الاستثماري ، ولكن الاعفاء الضريبي وان كان عاملا مشجعا لجذب الاستثمارات الا انه ليس العامل الوحيد ولا بد دراسة الاعفاء قبل منحه ويفضل منح الاعفاء للمشاريع الاستثمارية تبعا لطبيعة الاستثمارات .

3- توفير المقومات الرئيسية الاخرى غير الضريبية لتشجيع الاستثمار ، تشريع مرن يوفر اطمئنان

للمستثمرين ، استقرار نقدي تحديث البيئة المالية .الكثرونيا مكافحة الفساد بصورة جدية

4- تفعيل والاهتمام باتفاقيات الازدواج الضريبي واستحداث قسم خاص باتفاقيات الازدواج الضريبي بدلا من الشعبة الحالية .

5- توفير جميع المتطلبات للسير بالاصلاحات الضريبية

6- الحد من الفساد

7- يجب السعي نحو تشجيع الاستثمار من خلال قضايا تتعلق بالضرائب :-

• تحسين الإطار القانوني للنظام الضريبي

يجب العمل على سن قانون ضريبي جديد يقوم على معالجة التعقيدات والتداخلات التي يعاني منها النظام الضريبي اليوم، وتوضيح كثير من النصوص القانونية والعمل على جعل التشريع الجديد يواكب التطورات والأنشطة الاقتصادية التي يشهدها البلد كالشركات النفطية والاتصالات وغيرها، ويواكب مسألة التحاسب الضريبي عبر الإقرارات الضريبية والمزمع تنظيمها في العراق.

• تحسين عدالة النظام الضريبي

السير نحو تطبيق المزيد من العدالة الضريبية من خلال المعاملة الضريبية ومراعاة الأنشطة الاقتصادية والموقع الاقتصادي للبلد.

• معالجة التهرب الضريبي

يجب العمل على سن قانون جديد أو سن تشريعات قانونية ضريبية جديدة تعالج كثير من حالات التهرب والتجنب الضريبي.

• تحسين الإدارة الضريبية

معالجة حالات الفساد الإداري والمالي من خلال تطبيق نظام التقدير الذاتي والاقتطاع من المنبع مما يقلل من الأعباء المترتبة على الإدارة الضريبية وتشجيع الالتزام الطوعي للمكلفين.

• اللجوء إلى استخدام نظام الحوافز الضريبية لمواطني الدولة.

- تشجيع الحوافز الضريبية الأخرى كالمناطق الصناعية وغيرها.
- دراسة الأنفاق الضريبي وما تتحمله الدولة من فقدان لدخلها جراء منح ذلك الإعفاء.
- إعفاء أرباح الأسهم على المستثمر المحلي وفرضها على المستثمر الأجنبي.
- تذهب الدول اليوم إلى زيادة الضرائب على عناصر الإنتاج المتراكمة ومنها نرى أن يتوجه العراق إلى تفعيل الضرائب النفطية ويقلل من ضرائبه على عناصر الإنتاج المشتركة.
- في ظل الأوضاع السياسية والاقتصادية المستقرة على الدولة أن تزيد من سعرها الضريبي.

الملاحق

ملحق 1

الفصل الرابع : الإعفاءات (1)

المادة السابعة :-

تعفى من الضريبة المدخولات الآتية :-

- 1- الدخل الزراعي الناجم للزراع ومربي الحيوانات من المنتوجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوانات.
- 2- دخل العقار الخاضع لقانون ضريبة العقار .
- 3- دخل الأوقاف والمعابد والمعاهد الدينية المعترف بها قانونا والجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام ، إن لم يكن ذلك ناجما عن صناعة أو مهنة أو عمل تجاري.
- 4- الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة المثل .
- 5- ملغاة (2).

بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المرقم 49 لسنة 2004 وكالاتي:-

- 1- لاتخضع سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقوات الدول العاملين بالتنسيق مع قوات الائتلاف واقسام ووكلات حكومات القوات الائتلافية لاي ضريبة او رسم مشابهه ضمن اقليم جمهورية العراق
- 2- لاتخضع الحكومات والمنظمات الدولية لاي ضريبة او رسم مشابه ضمن اقليم جمهورية العراق.
- 3- لا يخضع المنتسبين (غير العراقيين) والمتعاقدون والمتعاقدون من الباطن (غير العراقيين) في سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقوات الدول العاملين بالتنسيق مع قوات الائتلاف ووكلات واقسام حكومات قوات الائتلاف التي تقدم المساعدة الفنية والمالية واللوجستية والادارية أو مساعدة غيرها الى العراق، والمنتسبين الأجانب المتعاقدين أو المتعاقدين من الباطن لا يخضعون الى دفع اي ضريبة على الدخل أو رسم مشابه ضمن اقليم جمهورية العراق عن دخل نشأ من مصادر خارج العراق أو على الدخل الناتج المدفوع بالنيابة عن سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف وقوات الدول العاملة بالتنسيق مع قوات الائتلاف أو الأقسام أو الوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف.
- 4- لا يخضع المنتسبين (غير العراقيين) والمتعاقدون والمتعاقدون من الباطن (غير العراقيين) للحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلون طبقاً لمراسلة السلطة الائتلافية المؤقتة رقم 45 والذين يقدمون مساعدة فنية او مالية اولوجستية او ادارية او مساعدة غيره الى العراق ، والمنتسبين الاجانب لمثل هؤلاء المتعاقدين او المتعاقدين من الباطن سوف لن يدفعوا اي ضريبة على الدخل او رسم مشابه ضمن اقليم جمهورية العراق على الدخل من مصادر اجنبية او على الدخل الناتج او المدفوع نيابة عن مثل هذه الحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية .

6- مدخولات المتقاعدين أو عيالهم (الخلف) الناجمة من المصادر الآتية :-

أ- الرواتب التقاعدية . ب- المكافأة التقاعدية .

ج- مكافأة نهاية الخدمة . د- رواتب الإجازات الاعتيادية.

7- الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها الى موظفيها ومستخدميها .

8 - أرباح مدخولات مؤسسات ومنشات القطاع الاشتراكي بما فيها البلديات والحكم المحلي.

9- أي مبلغ مقطوع يدفع كمكافأة أو تعويض لعائلة المتوفي أو أي تعويض يدفع للمكلف مقابل الإصابة بأذى أو الوفاة.

10- أي دخل معفى من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي .

11- الدخل الناجم لأصحاب أو مستأجري وسائط النقل البحرية المنصوص عليه في المادة الخمسين من هذا القانون إذا كانت الوسائط المذكورة مشحونة بالنفط .

12 - دخل الجمعيات التعاونية .

13- دخل الفنادق من الدرجات الممتازة والأولى المقامة في بغداد عند إنشائها وخلال السنوات الخمس

الأولى من بدء استثمارها أما الفنادق المماثلة المقامة خارج مدينة بغداد فتكون مدة الإعفاء سبع سنوات من بدء استثمارها . على أن لا يستفيد من هذا الإعفاء المحلات التابعة للفنادق المذكورة والتي ليس لها علاقة بالاستثمار كالمخازن وقاعات العرض سواء كانت هذه المحلات مؤجرة من قبل المستثمر أو

مستثمرة من قبله مباشرة .

- 14- العمولات المتحققة في العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج التي تعفى المصارف العراقية من الضريبة على العمولات المترتبة في بلدانها بتأييد المصرف العراقي المختص .
- 15- دخل الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وصناديق التوفير العراقية .
- 16- دخل مؤسسات الطيران ، كلاً أو بعضاً ، بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات

- 4- اضافة لما تقدم يعفى الاشخاص التالي ذكرهم من دفع ضريبة الدخل :
- أ - اعضاء البعثات الدبلوماسية الاجنبية للعراق وكذلك عوائلهم ان لم يكونوا مواطنين عراقيين.
- ب- اعضاء الدوائر القنصلية وكذلك عوائلهم ان لم يكونوا مواطنين عراقيين.
- ج - القنصليون الفخريون للدول الاجنبية فقط عن الدخل المستلم من البلد الذي عينهم بهذه الصفة .
- 6- استناداً الى التوجيه الاداري الذي سيصدر من وزارة المالية فان المنظمات غير الحكومية المسجلة بامر سلطة الائتلاف المؤقتة المرقم (45) والمنظمات التي لا تستهدف الربح والتي لا تحتاج لتسجيلها كمنظمات غير حكومية ولا تمارس اعمال سياسية لا تكون خاضعة لاي ضريبة على الدخل او رسم ضمن اقليم جمهورية العراق .
- (2)- الغيت الفقرة (5) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004.

- 17- دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء كانت بالعملة العراقية أو العملات الأجنبية .
- 18- الإكراميات التشجيعية الممنوحة من قبل الحكومة للمواطنين.
- 19- ملغاة.
- 20- ملغاة.(1)
- 21- الأرباح الناجمة للمكلف عن حقول الدواجن والمفاقر التي يمتلكها أو يديرها.
- 22- المبالغ التي تصرف من دوائر الدولة أو القطاع الاشتراكي لقاء تأليف أو ترجمة أو تملك أو مساعدة طبع الكتب أو الإشراف على طبعها .
- 23- معاملات التنازل التي تتم بين ورثة الشهيد ممن تؤول إليهم الدار أو الشقة السكنية أو قطعة الأرض السكنية المخصصة لذوي الشهيد .
- 24- دخل أصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لإيصال المنتجات النفطية الى داخل القطر أو تصديرها منه .
- 24- (مكررة) دخل أصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام الى خارج القطر .

- 25- المبالغ التي توول الى المستحقين العراقيين نتيجة نزع ملكية العقار والحقوق التصرفية والعينية الأصلية الأخرى فيه مهما كان نوعها وجنسها سواء كان ذلك باسم الإستملاك أو الاستيلاء بعوض مماثل أو الاستبدال أو الإطفاء أو بأي تعبير قانوني آخر مماثل.
- 26- الهبة للمؤسسات الرسمية والجهات والجمعيات الخيرية والتعاونية والثقافية والعلمية .
- 27- المخابز والأفران التي تنتج الخبز والصمون ذات الأوزان 120 غم و 165 غم بعد الشوي .
- 28- دور حضانة الأطفال

(1)- الغيت الفقرة (20) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 بموجب القرار رقم 120 لسنة 2002 .

المصادر

- 1- د. عبدالله محمود امين ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، اطروحة دكتوراه ،الجامعة المستنصرية، 2000
- 2- د. محمد دويدار ، مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع الاقتصاد المالي ، بيروت ، 3- تهامي رايم /الاصلاح الضريبي في العراق / الوكالة الدولية للتنمية الدولية / المشروع الاقتصادي الحكومي 2005 /2
- 3- مصدر سابق / تهامي رايم /الاصلاح الضريبي في العراق
- 4- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته / وزارة العدل /
- 5- (<http://www.uaeec.com/vb/t59188.htm>)
- 6- رسلان خضور، الاستثمارات السورية الايرانية المشتركة، دراسات استراتيجية، جامعة دمشق ، العدد (21-22) ، 2007
- 7- د. فوزي عطوي ، المالية العامة / النظم الضريبية وموازنة الدولة ، بيروت ، 2003، ص 456-457
- 8- الموسوعة الحرة / اقتصاد <http://ar.wikipedia.org>
- 9- اونكتاد الاتجاهات والمحددات 1998 ، / المعهد العربي للتخطيط
- 10- حجارة مبروكة، اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،رسالة ماجستير ، 2006
- 11- د. دريد محمود السامرائي ، الاستثمار الاجنبي المعوقات والضمانات القانونية، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، ط1، 2006 ،

- 12- زين العابدين ناصر، مذكرات في اقتصاديات المالية العامة، القاهرة ، دارالنهضة العربية ، 1973 ،
- 13- د. رضا عبد السلام ، محددات الاستثمار الاجنبي المباشر في عصر العولمة ، 2006
- 14- . <http://www.arabicebook.com>
- 15 - د. دريد محمد السامرائي ، مصدر سابق ،
- 16- الاستاذ حسني جاد ، اثر الاستثمار في مصر والدول العربية ، بحث منشور في المؤتمر الضريبي الرابع ، 2004 ،