

دور الحافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في إقليم كوردستان

د. طالب برايم سليمان^(١)

مقدمة

تصف التنمية الاقتصادية باهمية بالغة في عالمنا المعاصر سواء اكان بالنسبة للدول المتقدمة ام النامية، بيد ان هذه الاهمية تظهر جلياً وبصورة اكثر وضوحاً والاحاد بالنسبة للدول النامية نظراً لما يواجه تتميتها من عقبات وتحديات مما يظهر ضرورة الاستعانة برؤوس الاموال الاجنبية، وفي هذا المطاف يُعد الاستثمار الاجنبي من أهم القنوات التي تتجسد عبرها هذه الاستعانة، وهو يمثل أبرز أوجه النشاط التجاري في وقتنا الحاضر؛ إذ إنه يضطلع بدور كبير على صعيد عملية التنمية الاقتصادية، كونه القناة الرئيسية التي يتدفق عبرها رأس المال والخبرة العلمية والفنية، وتؤثر على خلق فرص عمل جديدة، وتوظيف العمالة الوطنية، وتحسين البيئة التحتية، والانفتاح على الأسواق الخارجية، فضلاً عن تعزيز قدراتها التكنولوجية ومهاراتها الفنية في الإنتاج والتصنيع والإبتكار، ودرعاً بهذه الآثار الإيجابية قامت إقليم كوردستان العراق مؤخراً بتهيئة المناخ الملائم لاستقطاب هذا النط من الاستثمار حيث اقرت الاصلاحات الاقتصادية والانفتاح على اقتصاد السوق، واتبعت سياسة الباب المفتوح واتخذت التدابير والإجراءات اللازمة داخل الأنشطة المؤثرة فيما الاطر التشريعية حيث اقامت السياسة الضريبية المنفتحة والمشجعة للاستثمار الاجنبي وذلك بمنح العديد من الحوافز والمزايا الضريبية المؤثرة على قرار الاستثمار.

مشكلة البحث

لما كان الحافز الضريبي تعد جزءاً مهماً من عناصر المناخ الاستثماري باعتبارها لها علاقة وطيدة بنسبة العوائد المتوقعة للمشروع الاستثماري، فقد اتجهت معظم الدول نحو سياسة اعطاء المزيد من هذه الحوافز والمزايا الضريبية في قوانين الاستثمار، وكان إقليم كوردستان العراق انتهزت هذه السياسة تجاه الاستثمار الاجنبي في الاونة الاخيرة لاسيما عقب صدور قانون الاستثمار الكورديستاني رقم (٤) لسنة ٢٠٠٤، الذي يتضمن العديد من المزايا والحوافز الضريبية الا انه يؤخذ على هذه الحافز والمزايا بانها تعتبرى الى النقص والغموض وقد يغلب عليها طابع المغالاة والافراط في بعض الاحيان بحيث لاينسجم مع الواقع العملي لحجم تدفق الاستثمار الاجنبي الى الإقليم مما يجعل اعادة النظر في الكثير منها وتعديلها، واعادة ترشیدها بشكل تلائم مع الخطط التنموية في الإقليم.

هدف البحث

للبحث اهداف عديدة منها:

- ١- التعرف على المزايا والحوافز الضريبية في قانون الاستثمار الكورديستاني النافذ رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦.
- ٢- الوقوف على القصور التشريعية لقانون الاستثمار الكورديستاني النافذ في مجال الحافز والمزايا الضريبية.
- ٣- تحليل وتقدير نصوص خاصة بالحوافز والمزايا الضريبية وتقدير المقترفات المناسبة بغية اعادة النظر فيها واعادة ترشیدها بشكل تلائم مع الخطط التنموية في إقليم كوردستان.

خطة البحث: لدراسة جميع المفردات المتعلقة بدور الحافز الضريبي لتشجيع الاستثمار في إقليم كوردستان ارتينا تقسيم البحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الوضاع القانونية للحوافز والمزايا الضريبية

المطلب الأول: الإجازة الضريبية (Tax Holiday)

المطلب الثاني: المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة (loss carry)

المطلب الثالث: الاندثار للأصول الانتاجية (Accelerated depreciation)

المطلب الرابع: الاسعار الضريبية التمييزية

المبحث الثاني: الآثار القانونية للحوافز والمزايا الضريبية

المطلب الاول: تنظيم الحافز الضريبي في قانون الاستثمار لإقليم كوردستان

المطلب الثاني: تقدير الحافز الضريبي في إقليم كوردستان

الخاتمة

المبحث الأول

الوضاع القانونية للحوافز والمزايا الضريبية

تعرف الحافز الضريبي بأنها "مختلف التيسيرات الضريبية التي يمنحها المشرع لأنشطة المختلفة لتحقيق أهداف معينة"^(٢)، ويعني ذلك إحداث آثار إيجابية من شأنها تشجيع المستثمر الاجنبي وتدفعه إلى إصدار قراره بالاستثمار في البلد الذي يمنح هذه الحافز، ولأجلال في أن الاستثمار الاجنبي ينتقل من دولة لأخرى سعياً وراء تحقيق العوائد

(١) مدرس القانون التجاري بفلكنلي القانون، جامعة سوران، ومحاضر في كلية القانون، جامعة حياة الخاصة للعلوم والتكنولوجيا.

(٢) د. إبراهيم متولي حسن المغربي، دور الحافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي، ط١، دار الفكر الجامعي، ٢٠١١، ص ٧٨.

المجزية. ولما كان فرض الضريبة من العوامل المؤثرة على نسبة هذه العوائد، فإن تخفيف أعبانها في دولة معينة دون أخرى يمهد السبيل إلى جذب المزيد من الاستثمار الأجنبي إليها، وعادةً يتم تخفيف الأعباء الضريبية من خلال إعطاء المزيد من المزايا والحوافز الضريبية، وهذه الحوافز والمزايا على عدة الأوضاع القانونية منها: الإجازة الضريبية، والمعاملة الضريبية للخسائر المرحلة، واندثار الأصول الانتاجية، والاسعار الضريبية التمييزية وعليه نفس المبحث إلى اربع مطالب كالتالي:

المطلب الأول

الإجازة الضريبية (Tax Holiday)

يقصد بالإجازة الضريبية "منح اعفاء ضريبي مؤقت للمشروع الاستثماري بحيث لا يتطلب من المكلف أو الممول دفع ضريبة عن الإيرادات والارباح التي يتحققها عن نشاط معين خلال فترة محددة من الزمن"^(١) او هي: "منحك المشروعات الاستثمارية إعفاء ضريبياً لعدد محدد من السنوات في بداية حياتها الإنتاجية، ويترتب على ذلك تمنع المستثمر بإجازة من التعامل مع الإدارة الضريبية"^(٢). وبعد الإجازة الضريبية أكثر الأنواع شيوعاً من بين الحوافز الضريبية وذلك نسبةً لدوره الحيوي في تشجيع الاستثمار، فغالبية الدول تستخدم هذا الأسلوب، خاصة الدول النامية، التي تسهر وتنتفس فيما بينها من أجل اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية^(٣).

ويمكن القول إن للإجازة الضريبية أهمية خاصة في تشجيع الاستثمار الأجنبي، لأن المستثمر عندما يقرر توظيف أمواله في دولة ما يأخذ بعين الاعتبار هذه المزية عند إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية لمشروعه الاستثماري، كما وإن قراره هذا هو في بداية الأمر محفوف بالمخاطر، وأن هذه الإجازة يغطي قدرًا كبيرًا من آثار هذه المخاطر، ويتولد لديه الشعور بالطمأنينة والأمان إلى حد كبير، من جانب آخر أن الإجازة الضريبية يمارس دوراً حيوياً في التأثير على حجم الاستثمار ونمط توزيعه بين القطاعات المختلفة، ويزيد العائد الصافي المتوقع، ويحقق سيولة ذاتية للمشروعات الاستثمارية، التي تتمتع به، وعلى وجه الخصوص تلك التي تحقق أرباحاً في بداية حياتها الإنتاجية، مما يحده بالمستثمر الأجنبي أن يقرر توظيف أمواله في الدولة التي تعطي الإجازة الضريبية^(٤).

عموماً: ان هذا الأسلوب هو الأكثر انتشاراً في البلدان النامية، إدراكاً منها بأنه أكثر جاذبية وملفت للنظر بالنسبة للمستثمرين الأجانب، لدرجة نجد معها أن هذه البلدان تتنافس من أجل إعطاء المزيد من هذا المزية وفي هذاخصوص يرى جانب من الفقه المصري^(٥): بأن "ضرورة عدم الإكثار في منح الإجازة الضريبية، ولا بد من ترشيد سياسة هذه الاعفاءات بما يحقق مصلحة الدولة في المحافظة على إيرادات مهم من إيرادات الدولة وعدم تفريط به"، وفي رأينا المتواضع نجد أنه من الأفضل للدولة الراغبة في الاستثمار عند وضعها الاعفاء الضريبي أو الإجازة الضريبية أن تأخذ بعين الاعتبار الوجه الآخر له وهو تقوية المورد الضريبي، لذلك نجد أن تقوم بإجراء موازنة حقيقة بين ما تخسر وما تجني من ثمار، جراء هذا الإعفاء، وأن يقتصر الإعفاء الضريبي على المشاريع والأنشطة ذات الأهمية الكبيرة التي لها الأولوية بالنسبة لاقتصاد الدولة، وبحسب حاجة وخطط مدروسة ومتأنية، لأنه قد يتربّط على تنفيذ الإعفاءات الضريبية مجموعة من المحاذير والمشاكل والسلبيات، التي تتطلب بدورها بذل المزيد من الجهد والمثابرة لمعالجتها وتلافيها وفيما يلى الأهم منها:

أولاً: قد تثور مشكلة أمام الإجازة الضريبية وهي ان المشروعات الاستثمارية وفقاً لطبيعة كل مشروع تختلف امام فرص تحقيق الربح عند بداية التشغيل هذا يعني ان تحقيق الربح في بداية التشغيل تختلف من مشروع إلى آخر فقد يكون هناك من المشروعات تربح طالما نتيجة لجودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها إلى الجمهور، أو بسبب الشهرة أو السمعة التي تتمتع بها، بينما نجد بعضاً من المشروعات تحقق أرباحاً ضئيلة أو ربما تتبدد خسائر لايسما في السنوات الأولى من بدء نشاطها، وإن الإجازة الضريبية تقضي بإعفاء المشروع الاستثماري لعدد محدد من السنوات، على أساس مساعدة المشروع لمواجهة المخاطر التي تواجهه، وتؤثر على نسبة العوائد المتوقعة من نشاطه، ويعود ذلك

(١) وسام مجدي محمد عطيه، اليات القانونية والاقتصادية لتحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر، ط١، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٢، ص ١٩٤.

(٢) فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقاً لمنهج الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، مصر، ١٩٩٣، ص ٢٦٤.

(٣) تجد الاشارة إلى جانب الإجازة الضريبية هناك اعفاء ضريبي اخر يسمى بـ(الاعفاء الدائم أو الاعفاء المطلق) ولكن اقل متبوعاً من قبل الدول المضيفة ويقصد به: "ذلك الإعفاء الذي يتمتع به المشروع الاستثماري طول حياته دون خضوعه للضريبة مادام يزاول النشاط الذي ينص على إقامته بصورة مطلقة، ويراعي الإجراءات والقواعد= التي يقررها القانون للتتمتع بهذا الإعفاء"، وعادةً يستخدم هذا النوع من الإعفاء بالنسبة للمشروعات التي ترتفع تكاليفها الاستثمارية أو ذات العائد المنخفض أو كليةم، للتفصيل اكثر ينظر: د. ابراهيم متولي حسن المغربي، مصدر سابق، ص ٩١

(٤) د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٨٣ وما بعدها.

(٥) د. عبد الواحد الفار، الجوانب القانونية لمعاملة الاستثمار الأجنبي في مصر ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٧٥ ، ص ٤١ . ومابعدها.

مشكلة: ولمعالجتها يرى جانب من الفقه^(١) أن حلها يمكن في "تفاوت مدة الإعفاء بحسب طبيعة المشروع والعائد المتوقع منه بحيث لا تكون مدة الإعفاء موحدة بالنسبة لكافحة المشروعات".

ولكن وفقاً لرأينا المتواضع انه ينبغي على الإداره الضريبيه القيام بدراسة علمية وعملية للمشروعات عند تطبيقها الحوافر الضريبية وأن تعطي الحافز على أساس طبيعة المشروع والعاده المتوقع منه، فقد تكون الإجازة الضريبية الحل الأمثل بالنسبة للمشروعات التي يتوقع أن تصل أرباحها إلى نسبة معينة عند بداية التشغيل. أما إذا تجاوزت الأرباح تلك الحدود فتعد الإجازة الضريبية إفراطاً وتضخيلاً من قبل الدولة الضريبية لا مبرر له لتلك المشاريع، ولذا يجب وضع الحدود القصوى للأرباح التي تتمتع بالإعفاء الضريبي، أما بالنسبة للمشاريع الاستثمارية التي تتوقع أن تحقق خسارة منذ بدء نشاطها أو بالآخر في السنوات الأولى من مباشرتها بالنشاط. فنرى أن مثل هذه المشاريع ونسبة خسارتها قد لا تستحق الضريبية أصلاً حتى تتمتع بالإجازة الضريبية، وعليه نرى عدم جدوى هذا الإعفاء كحافز ملائم لمصلحة هذه المشاريع، بل يجب البحث عن حافز ضريبي آخر، وفي هذا المطاف قد يكون المعاملة الضريبية للخسائر المرحله، حافزاً اشد تأثيراً وتشجيعاً ومنسجماً من الإجازة الضريبية (كما سنرى لاحقاً).

ثانياً: تحديد بداية سريان فترة الإجازة الضريبية كيف تحسب؟ هل تبدأ من تاريخ الحصول على الموافقة النهائية بإقامة المشروع، أم من تاريخ بدء تشغيل المشروع، أم من تاريخ الحصول على الأرباح؟ إنه بلا شك إذا احتسبت الإجازة الضريبية من تاريخ المباشرة بالإنتاج، أو الحصول على الأرباح، قد يدفع بالمستثمر الأجنبي إلى المماطلة والتراخي في تنفيذ المشروع، وفي اطالة فترة الإنشاءات والتجهيزات السابقة لبدء الإنتاج مما يعني ضياع الكثير من القواعد المرجوة من الاستثمارات على الدولة الضريبية، وأما إذا احتسبت الفترة اعتباراً من تاريخ الحصول على الموافقة؛ فإنه بالتأكيد سوف يؤدي الأمر إلى تأخير فعلي لفترة الإعفاء، بما يعادل سنوات الإنشاء والتجهيز، ويؤدي ذلك إلى الحد من تمنع المشروع بالإعفاء الضريبي، لأنه توجد هناك حالات قد تستغرق فيها فترة إنشاء المشروع أمداً طويلاً يصل إلى كل أو بعض فترة الإعفاء، ولمعالجة هذه المشكلة يرى جانب من الفقه^(٢) أنه: "الابد من تحديد مدد تقديرية لفترات الإنشاء والتجهيز، لكل نوع من أنواع الاستثمارات على حدة، لأن هذا التحديد سوف يدفع بالمستثمر الأجنبي إلى الإسراع في عملية الإنشاءات والتجهيز، وذلك حتى يكون بوسعي التمتع بفترة من الإعفاءات الضريبية قبل بداية الإجازة أو على الأقل حتى لا يفقد جزءاً من الإعفاءات الضريبية المتاحة"، بينما يرى جانب الآخر^(٣) أنه ينبغي أن نعطي للمستثمر مدة معقولة لإقامة المشروع، وتبدأ هذه المدة من تاريخ الموافقة النهائية من الجهة المختصة على إنشاء المشروع على أن تبدأ فترة هذا الإعفاء بانتهاء هذه المدة المعقولة، هذا إذا لم يكن المشروع قد بدأ التشغيل بالفعل، وفي هذه الحالة الأخيرة فإن الإعفاء يبدأ من تاريخ التشغيل أو أي التاريخين أقرب إلى الموافقة النهائية على إقامة المشروع، ونحن بدورنا نرجح هذا الرأي الأخير: لأنه يأخذ بعين الاعتبار تحديد بداية مدة الإجازة الضريبية، في حالة المشروع على قيد الإنشاء والتجهيز، وحالة مباشرة المشروع بنشاطه الاستثماري، ومن ثم يراعي مصلحة الدولة الضريبية عندما يقر الأخذ بالمدة الأقرب إلى تاريخ منح الإجازة ممارسة النشاط من قبل هيئة الاستثمار.

ثالثاً: قد تلجأ الشركات التي انتهت فترة الإعفاء بالنسبة لها إلى غلق أبوابها تمهيداً لتكوين شركات جديدة حتى تتمكن بفترة إعفاء أخرى، أو عند قرب انتهاء فترة الإعفاء تلجأ إلى تشكيل فروع ناجمة عنها لتتمكن بإعفاء ضريبي جديد^(٤). ولتلafi هذه المشكلة، ولضمان عدم استغلال هذا الحافز من قبل الشركات، يرى جانب من الفقه^(٥)، بأن توضع الحلول التشريعية على حظر إنتهاء المشروع الاستثماري، أو التوقف عن النشاط أو التنازل عنه، بعد انتهاء فترة الإعفاءات، لمدة لا تقل عن ضعف فترة الإعفاء المنوه، والا التزم المكلف بالضريبة بمبلغ الضريبة الواجبة عن فترة الإعفاء.

رابعاً: قد تمنح بعض الدول فترة الإعفاء للتسعات في المشروعات، وهذا يؤدي إلى تداخل فترات الإعفاء وبالتالي صعوبة تحديد الأرباح الناتجة عن المشروع الأصلي وإعادة استثمار الأرباح (التسعات اللاحقة)، خصوصاً إذا لم تتخذ تلك التسعات شكل خطوط إنتاج جديدة مستقلة، فهنا تختلط حسابات المشروع الأصلي مع حسابات التسعات. ولمعالجة هذه المشكلة جانب من الفقه^(٦) أنه في هذه الحاله: "ينبغي إلزام المستثمر بإمساك دفاتر منتظمة لكل من المشروع الأصلي والتسعات اللاحقة فيه لكل على حدة، أو يكون من خلال معاملة ضريبية لهذه التسعات وفقاً لتقدير حصتها في رأس المال الإجمالي للمشروع".

(١) عطية عبدالحليم الصقر، الحافز الضريبي لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٣٥.

(٢) د. حامد عبدالحميد دراز، دراسات في السياسة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٢١٥.

(٣) د. عطية عبدالحليم صقر، مصدر سابق، ص ١٣٤.

(٤) د. إبراهيم متولى حسن المغربي، مصدر سابق، ص ١٠١.

(٥) د. رمضان صديق محمد، ضوابط الإعفاء الضريبي، الضرائب ودورها في علاج عجز الموازنة، كتاب الأهرام الاقتصادي، عدد ٤٦، ديسمبر ١٩٩١، ص ١١٣، نقلأً عن المصدر السابق، ص ١٠١.

(٦) د. إبراهيم متولى حسن المغربي، مصدر سابق، ص ٩٩.

المطلب الثاني

المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة (loss carry)

ويقصد بهذا الحافز السماح للممول (المشروع الاستثماري) بخصم الخسائر التي يحققها في من أرباح سنة أخرى وذلك لمساعدتها على الخروج من كبوتها. هذا والخسائر التي يجوز ترحيلها لا تخرج عن كونها: "كل نقص حقيقي ومؤكد أصاًب أصلًا أو أصولًا مملوكة لمشروع استثماري أو ممول، خاضع إيراده لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن، وليس هناك ما يقابل هذا النقص من تعويضه أو غيره، بحيث لو أن النقص أقلب على نقيضه لأصبح ربحاً يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن"^(١) ولعليه يمكن القول إن هذا الحافز يبدوا أشد تأثيراً من الإجازة الضريبية بالنسبة للمشروع الاستثماري الذي يواجه ظروفًا خاصة خارج إرادته وتلحق خسارة بدلًا من أرباح، كما وإن قواعد العدالة ومصلحة الاقتصاد الوطني هي أيضاً تقضي مساعدة وإعانة هذه المشروعات من المشاكل التي وقعت فيها، ذلك عبر السماح لها بترحيل خسائرها من أرباح السنوات التالية أو السابقة، وبهذا الشأن يقول رأي^(٢) إن السماح بنقل الخسائر بترحيلها إلى الأمام أو الخلف، وتحديد الفترة التي يسمح بالترحيل من خلالها، يمكن لهذه الطرق أن تتحقق للسياسة الضريبية هدفها من زيادة الاستثمار بوجه عام، وعادة يتم المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة أو ما يسمى بـترحيل الخسائر في صيغتين، أولاهما: وتكون من خلال ترحيل الخسائر للأمام (loss carry forwards) ونعني بذلك السماح للمشروعات الاستثمارية بـخصم الخسائر التي تكبدتها من أرباح السنوات المقبلة، وقد يكون هذا الترحيل بشكل مطلق إلى أن تستنفذ كافة الخسائر، أو قد يكون محدودة بفترة زمنية معينة، لا يسمح بعدها بالترحيل، وثانيتها بـترحيل الخسائر إلى الخلف (loss carry backwards) وهنا يتم ترحيل الخسائر التي تصيب مشروع استثماري في سنة ما لتخصيصها من أرباح السنوات السابقة على وقوع هذه الخسائر، والهدف من ذلك هو مساعدة المشروع على توفير سيولة نقدية تخرج من عثرته^(٣).

المطلب الثالث

الإندثار للأصول الانتاجية (Accelerated depreciation)

يعد الإنثار للأصول الانتاجية أو ما يسمى بالاستهلاك المعجل، وسيلة أخرى من وسائل تخفيض العبء الضريبي على كاهل الممول، ويقصد به: "السماح للمشروعات الاستثمارية باستهلاك أصولها الرأسمالية في وقت أقل من العمر المقدر لها ضريبياً"^(٤)، أو إنه: "كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكاليف التاريخية للأصول الرأسمالية، خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية"^(٥)، وهذا يعني أنه وفقاً لأسلوب الاستهلاك المعجل: يتم استهلاك الأصول الرأسمالية بنفس قيمة تكلفتها الرسمية، ولكن في خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية. وعليه فإن الالتزامات الضريبية التي يتحملها المستثمر وفقاً لنظام الاستهلاك المعجل لا تتأثر في جملتها ولكن فقط في توقيت دفعها، حيث تخفض في السنوات الأولى من حياة الأصل، وتزيد في السنوات الأخيرة^(٦)، لذلك شبه البعض هذا الأسلوب بالقرض بدون فائدة^(٧). ولابد من الإشارة إلى أن لهذا الحافز ميزة خاصة للمشروع، حيث يزيد من أرباحه الاستثمارية من خلال تأثيره على كل من مقدار الضريبة وتوقيت دفعها؛ الأمر الذي يؤدي إلى جذب مزيد الاستثمارات وتوطينها، كما وأنه يشجع المستثمر على شراء أصول جديدة مما يتربّط عليه ارتفاع إنتاجية المشروع، وتخفيض التكاليف، والذي ينصب على تخفيض الأسعار: أي جعل سعر السلعة تناصفياً مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف المعيشة، كما يعد الاستهلاك المعجل وسيلة بيد الدولة المضيفة، لتشجيع الاستثمار وتوجيهها نحو القطاعات الاقتصادية، التي من شأنها أن تحقق المزيد من الفعالية في عملية التنمية الاقتصادية^(٨). هذا ويتم اللجوء إلى نظام الاستهلاك المعجل من خلال عدة طرق أهمها: طريقة الاستهلاك الخمسي وطريقة الاستهلاك الحر وندرج عليهما باختصار مفيد وكالتالي:

١- طريقة الاستهلاك الخمسي: ووفقاً لهذه الطريقة يتم تقسيم قيمة الأصول الرأسمالية إلى خمسة أقساط؛ تخص بالكامل من الوعاء الضريبي وعلى مدى السنوات الخمس الأولى من عمر المشروع، دون الأخذ بعين الاعتبار العمر

(١) نزيه عبدالمقصود مبروك، الآثار الاقتصادية بـالاستثمارات الأجنبية، ط١، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣، ص ١٥٤.

(٢) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، الحوافز الضريبية واثرها على مصر، (دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧) بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية التي تصدرها أستاذة كلية الحقوق بجامعة عين شمس، العدد ١، السنة ٤٥، ٢٠٠٣، ص ٦.

(٣) سليم محمد سليم حسن، ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ٢٠٠٩، ص ٤٧.

(٤) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، الحوافز الضريبية واثرها على مصر، مصدر سابق، ص ٨.

(٥) د. حامد عبدالحميد دراز، مصدر سابق، ص ٢٦٤ ..

(٦) فوزي السيد سليمان الخولي، مصدر سابق، ص ٢٧٦.

(٧) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، الحوافز الضريبية واثرها على مصر، مصدر سابق، ص ٨؛ د. إبراهيم متولي حسن المغربي، مصدر سابق، ص ١٠٦.

(٨) د. حامد عبدالحميد دراز، مصدر سابق، ص ٢٦٣.

الإنتاجي الافتراضي لتلك الأصول، ولهذه الطريقة إيجابيات عديدة من بينها: أنها تدعم المشاريع في بداية عمرها الإنتاجي، وهي أوقات حرجة بالنسبة للمشاريع من زيادة تكاليف الإنتاج وصعوبات أخرى مقارنة مع السنوات اللاحقة، وتتجدر الإشارة إلى أن الولايات المتحدة لجأت إلى هذا الأسلوب مرتين أبان الحرب العالمية الثانية في عام (١٩٤٥) وفي حرب كوريا عام (١٩٥٠) وذلك لتغطية حاجتها إلى الصناعة الحربية، من خلال تحفيز المستثمرين للاستثمار في القطاعات الحربية^(١).

٢- طريقة الاستهلاك الحر: بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بإعطاء المستثمر حق تحديد المبلغ السنوي الذي يرغب في خصم كفالة استهلاك لأصوله الرأسمالية للوصول إلى ضريبة الأرباح، طالما أن مجموع أقساط الاستهلاك لا يتجاوز تكاليف الأصل الدفترية^(٢)، وهذا يعني، أن هذه الطريقة تعطي للمستثمر الممول الحق في خصم قيمة الأصل بالكامل في سنة واحدة إذا رغب في ذلك وكانت الأرباح تسمح به، كما وأنه - الممول - يحق له أن يزيد من قيمة القسط في السنوات التي تحقق معدلاً مرتفعاً للأرباح والعكس في السنوات التي تخضع فيها للأرباح^(٣).

المطلب الرابع الاسعار الضريبية التمييزية

يمكن استخدام الاسعار الضريبية التمييزية كأداة لجذب نوع معين من الانشطة لتشجيع الاستثمار وعليه يقصد بهذه الطريقة: "السماح بتحفيض سعر الضريبة لبعض المشروعات وأوقات محددة"، أو إخضاع بعض المشروعات للضرائب، ولكن بأسعار تقل عن الأسعار السارية بالنسبة لغيرها من الأنشطة^(٤). ويتم بموجب هذا النظام تحرير معاملة تميزية لنوع معين من النشاط، ومجموعة معينة من المستثمرين (الممولين) ولأسباب معينة، وعادةً يتم ذلك بأسلوبين^(٥):

١- الأسعار التمييزية: وتعد هذه الصورة من أشهر صور التمييز في المعاملة الضريبية، حيث يفرض المشرع أسعاراً مختلفة وفقاً لنوع المشروع أو حجمه أو مدى مساهمته في أهداف خطة التنمية: كاستخدام سعر ضريبي تميزي للأنشطة الصناعية عن التجارية.

٢- الخفض الحكمي لمبلغ الضريبة: حيث تعتمد هذه الطريقة عندما يتم تحديد وتقدير مبلغ الضريبة الواجب دفعها وفقاً للإجراءات والأسعار المعتادة، ويقرر المشرع خفض هذا المبلغ بمقدار معين بالنسبة لوجه أو أكثر من أوجه للنشاط المراد حفظها، لأن يقرر هذا المشرع خفض المبلغ الضريبي الواجب دفعه إلى نصف المبلغ.

المبحث الثاني

الآثار القانونية للحوافز والمزايا الضريبية

تميل الدول المختلفة في العالم إلى منح العديد من الحوافز والمزايا الضريبية وذلك بهدف السعي وراء جذب المزيد من الاستثمار الأجنبي لإدراكتها من تأثير هذا النمط من الاستثمار على زيادة معدلات النمو الاقتصادي، وتحقيق التنمية الاقتصادية^(٦)، لأنه كما هو معلوم لدى الجميع ان المستثمر في الدولة المضيفة للاستثمار عادةً يوازن بين عوائد الاستثمار التي يسعى للحصول عليها، وبين النفقات التي يتحملها في سبيل الحصول على هذه العوائد، فإذا ما قدمت له الدولة المضيفة من عناصر هذه الموازنة يجعلها ترجح كف الإقدام على قرار الاستثمار، ويدفع رؤوس أموالها للاستثمار فيها^(٧). وعلى هذا النحو يعد تخفيف الأعباء الضريبية من عناصر فعالة لهذه الموازنة، لذلك نجد أن مختلف الدول تتقدم بمنحة المستثمر المزيد من الحوافز والمزايا الضريبية، بيد أن تأثير هذه الحوافز الضريبية يختلف من دولة لأخرى، ومن نشاط لآخر، ذلك طبقاً لاختلاف الأهداف التي تتوى الدولة تحقيقها من خلال سياسة وضع الحوافز والمزايا الضريبية^(٨). وللإطلاع على آثار الحوافز والمزايا الضريبية ومدى فاعليتها على نسبة تدفق الاستثمار الاجنبي إلى الأقليم نقسم البحث إلى مطلبين في المطلب الأول نسلط الضوء على تنظيم الحوافز والمزايا الضريبية في قانون الاستثمار رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦، وفي المطلب الثاني نركز على تقدير الحوافز الضريبية المقررة في قانون الاستثمار في إقليم كورستان وعلى النحو التالي:

(١) د. نزيه عبدالمقصود مبروك، مصدر سابق، ص ١٤٦.

(٢) د. نزيه عبدالمقصود مبروك، المصدر السابق، ص ١٤٣.

(٣) فوزي السيد سليمان الخولي، مصدر سابق، ص ٢٢٦.

(٤) أحمد محمد محمد أبوسعود، ضمانات وحوافز الاستثمار الزراعي في الفقه الإسلامي والقانون الوضعي، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٢، ص ٨٢.

(٥) د. نزيه عبدالمقصود مبروك، مصدر سابق، ص ١٤٤.

(٦) للمزيد عن هذه العوامل: د. السيد عبدالمولى، المعاملة التفضيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية المقررة في قوانين الاستثمار العربية، بحث منتشر في: دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحث والدراسات العربية، القاهرة، ١٩٧٨، ص ص، ٣٧٣-٣٧٢.

(٧) د. رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، بدون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٥٤.

(٨) د. صفوت عبدالسلام عوض الله، الحوافز الضريبية وأثرها على مصر، مصدر سابق، ص ١.

المطلب الأول

تنظيم الحوافز الضريبية في قانون الاستثمار في إقليم كوردستان

لقد تضمن قانون الاستثمار في إقليم كوردستان العراق رقم (٤) لسنة ٢٠٠٦ العديد من النصوص التي تقضي بمنح المستثمرين المزيد من الحوافز والمزايا الضريبية سعياً لجذب الاستثمارات الأجنبية وذلك بهدف خلق مناخ استثماري مشجع للاستثمار الأجنبي في الإقليم، حيث خصص لهذا الإعفاء عدة مواد في هذا الخصوص، وعلى الأخص المادة (١٥) بالقول "يعفى المشروع من جميع الضرائب والرسوم غير الجمركية لمدة (١٠) سنوات اعتباراً من تاريخ بدء المشروع بتقديم الخدمات أو تاريخ الإنتاج الفعلي".

أول ما يلاحظ على النص أنه يحمد المشروع على أنه لم يفرق بين المستثمر الوطني والأجنبي في منح هذه الإجازة الضريبية وأن عبارة المشروع الواردة في النص تتصرف إلى جميع المشاريع الاستثمارية، سواء أكانت مملوكة للأجنبي أم للوطني. كما ويحمد على النص لأنه لم يفرط في إعطاء هذه الميزة ذلك لأن الإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة (١٠) سنوات يشكل مدة معقولة أسوة بالتشريعات العربية الأخرى في هذا المجال^(١)، وفقاً لرأينا المتواضع فإنَّ المشرع لم يكن موفقاً عندما قرر نفاذ فترة الإعفاء من تاريخ الإنتاج الفعلى في المشروع، لأن التجارب أثبتت أنه عندما يدرك المستثمر بأن فترة الإعفاء الضريبي أو الإجازة الضريبية لمشروعه الاستثماري تبدأ من تاريخ الإنتاج الفعلى سيبدأ بالمقاطلة والتراخي في فترة إقامة المشروع أو إنشاء التجهيزات السابقة على الإنتاج، مما لا ريب فيه أن الإقليم يتضرر من هذه الخطوة، لأنها تؤدي إلى ضياع الكثير من الفوائد المرجوحة لهذه المشاريع خلال تلك الفترة، ولذلك نرى بأنه كان الأفضل للمشروع احتساب سريان فترة الإعفاء بعد فترة وجيزة ومعقولة من حصول المشروع على إجازة الاستثمار، من قبل هيئة الاستثمار، وذلك بحسب طبيعة المشروع ونوع النشاط الذي يمارسه، لكي يتسمى المستثمر إقامة مشروعه على وجه السرعة، وللقضاء على كل أوجه التحايل نحو القانون والذي قد يتوقع من المستثمر ارتكابه، كما يدخل هذا المقترن الوقت بالنسبة للإقليم بالحصول على أثار هذه المشاريع في التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة. ومن حيث الإعفاء من الضرائب والرسوم المفروضة على عمليات استيراد احتياجات المشروع: من الآلات والأدوات والأجهزة والمعدات، نجد أن المشرع قدم كل ما في وسعه من أجل توطين الاستثمار الأجنبي وتوسيع نطاقه، حيث عمل جاهداً في سبيل نجاح عمليات التوسيع في المشاريع القائمة، لزيادة قدراتها والطاقة التصميمية لديها، كما قدم كل التسهيلات الازمة من أجل إقامة مشاريع جديدة، ولاسيما في مجال إعطاء الإعفاء من الرسوم أو الضرائب الجمركية، حيث خصص عدة أحكام في هذا الخصوص، وتتناولها بالتفاصيل والجزئيات ليتسنى فهمها ورفع الغموض عنها وبصيغة يغلب عليها إلى حد ما طابع المغالاة والإفراط^(٢).

ومن حيث نطاق الإعفاءات الضريبية، من حيث مجالات الاستثمار، فنجد أن هذه الإعفاءات تتصرف إلى جميع المجالات الواردة في القانون^(٣) والقطاعات التي تضاف إليها مستقبلاً^(٤)، لأن إيراد مجالات الاستثمار جاء على سبيل الدالة والمثال وليس على صيغة التقيد والحصر، وهذه الخطوة تحتسب من إيجابيات القانون ويعمد عليها. ولكن يلاحظ أن المشرع استبعد صراحة قطاع النفط والغاز، لخضوعه لحوافز وضمانات مقررة بموجب قانون النفط والغاز لإقليم كوردستان رقم (٢٢) لسنة (٢٠٠٧)^(٥).

وبالنسبة للإعفاءات الإضافية نصت المادة (٦/أولاً) من قانون الاستثمار لإقليم كوردستان على أنه "للهيئة وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة في الإقليم منح حوافز وتسهيلات إضافية للمشاريع الاستثمارية المجازة وفق أحكام هذا القانون، والتي تتوافر فيها السمتين التاليتين، وذلك وفقاً لضوابط تضعها الهيئة لهذا الغرض: ١- المشاريع التي تقام في المناطق الأقل نمواً في الإقليم، ٢- المشاريع المشتركة بين المستثمر الوطني والأجنبي".

نهيب بالمشروع الكورديستاني فيما خص المادة اعلاه، لاقراره على إقامة التوازن الإنمائي بين المناطق، وذلك من خلال منح المشاريع مزايا إضافية غير ما قرره القانون في حالة القيام بالاستثمارات في المناطق الأقل نمواً، ولحسن تطبيق هذه المادة، صنفت الفقرة (٨) من تعليمات رقم (١) لسنة (٢٠٠٧)، إقليم كوردستان العراق إلى ثلاثة مناطق

(١) المادة (١٧) من قانون الاستثمار القطري رقم (١٣) لسنة (٢٠٠٠)، تقابلها المادة (١١٣) من قانون الاستثمار الكويتي رقم (٨) لسنة (٢٠٠١).

(٢) تنص المادة (٥/ثالثاً) من قانون الاستثمار لإقليم كوردستان رقم (٤) لسنة (٢٠٠٦) على أنه: "تفوي قطع الغيار المستوردة للمشروع من الضرائب والرسوم على أن لا تزيد قيمتها عن (١٥٪) من قيمة المكان والمعدات....". والفقرة (٤) التي تنص على أنه "تفوي الآلات والأجهزة والمكان والآليات والعدد اللازم لتتوسيع المشروع أو تطويره أو تحديده من الضرائب والرسوم". والفقرة (خامساً) من نفس المادة تنص على أنه: "تفوي المواد الأولية المستوردة للإنتاج من الرسوم الجمركية لمدة (٥) سنوات على أن تحدد أنواع وكميات هذه المواد من قبل الهيئة مع إعطاء الأولوية لاستخدام المواد المحلية المتوفرة والملائمة للمشروع الاستثماري كما ونوعاً"، والفقرة (سادساً) التي تنص على أنه "يحق للمستثمر وفق أحكام هذا القانون باستيراد جميع احتياجات مشروعه ومنها الآلات والأجهزة والمعدات وتعفي هذه المستوردة من جميع الرسوم الجمركية الداخلية من المعابر الحدودية للإقليم شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع".

(٣) المادة (٢) من قانون الاستثمار الكورديستاني رقم (٤) لسنة (٢٠٠٦).

(٤) المادة (١١٢) من قانون الاستثمار الكورديستاني رقم (٤) لسنة (٢٠٠٦).

(٥) المادة (٢/٥٩) من قانون النفط والغاز لإقليم كوردستان رقم (٢٢) لسنة (٢٠٠٧)، القانون منشور في الوقائع الكورديستانية، العدد ٧٦، بتاريخ ٢٠٠٧/١١/١٥، ص ٢٣.

تنموية، وبحسب مستوى النمو الاقتصادي، صنف (أ) المناطق النامية نسبياً^(١)، صنف (ب) المناطق متوسطة النمو^(٢)، صنف (ج) المناطق قليلة النمو^(٣)، كما يحمد المشرع على تشجيعه وترويجه نشاط المستثمرين لإقامة المشروعات المشتركة، لما فيها من آثار إيجابية، خصوصاً في مجال نقل التكنولوجيا وتوظيف العاملة الوطنية.

وفي الوقت نفسه يلاحظ على المادة (٦) السالفة الذكر والمخصصة لمنح إعفاءات إضافية وعلى وجه الخصوص الفقرة (ثانياً) منها والتي تنص على أنه: "للهمّة منح المشاريع الاستثمارية الخدمية إعفاءات إضافية من الرسوم لمشترياتها من الأثاث..." في أن المشرع (بحسب منظورنا) وقع في المغالطة عندما قرر للهيئة العامة للاستثمار في الإقليم صلاحية منح إعفاءات إضافية زيادة على تلك التي قررها قانون الاستثمار، لأنّه كما هو معروف بأن قواعد الدستور تحظر فرض الضريبة (أو الرسم) أو تعديلاً أو إعفاءاً إلا بمحض القانون، هذا مؤدّاه إلى أن الإعفاء الإضافي الذي قرر المشرع في المادة المذكورة لهيئة الاستثمار لا يدخل مطلاً ضمن اختصاص هذه الهيئة، ولا حتى صلاحيات المجلس الأعلى للاستثمار في الإقليم، مما ي肯ّ أثر هذه المشاريع على المسيرة التنموية في الإقليم، وللتتمسّ هذا الحظر الدستوري في المادة (١٢٨) من دستور العراق الاتحادي النافذ والتي تنص على أنه: "لاتفرض الضرائب والرسوم، ولا تُعدل ولا تُجيّب ولا يُعفى منها إلا بقانون". أو حتى من خلال مشروع دستور إقليم كوردستان العراقي الذي ينص على أنه: "لا يجوز إنشاء ضريبة أو رسم أو تعديلاً أو إلغائهما أو إعفاء أحد منها، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من التكاليف إلا بقانون"^(٤). وعليه ووفقاً لرأينا المتواضع أنه من الأفضل للمشرع إعادة النظر في هذه المادة على ضوء الدفع بعدم الدستورية، وأن تمنع الإعفاءات للمشاريع الاستثمارية بحسب الخطط التنموية ووفقاً لنوع النشاط والموقع الجغرافي لمزاولة النشاط في المناطق المصنفة ضمن فئات (أ، ب، ج) على أن لا تتعدي الحدود القصوى لهذه الإعفاءات عن (١٠) سنوات.

وفيما يتعلق بالتنظيم القانوني للحوافز والمزايا الضريبية الأخرى المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة (ترحيل الخسائر)، الأسعار الضريبية التمييزية (التمايز في سعر الضريبة)، والاندثار للأصول الانتاجية (الاستهلاك المعجل)، بادي ذي بدء بالنسبة للترحيل الخسائر نجد أن قانون الاستثمار في إقليم كوردستان لم يتضمن أي نص صريح لتنظيم أحكام هذا الحافر، بل وترك الامر لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل باعتبار قانون عام وساري المفعول في إقليم كوردستان لانه جزء من العراق الاتحادي، وبالرجوع الى هذا القانون الاخير نجد انه نص صراحة على هذا الحافر في المادة (١١) منه بالقول " " تتخل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق ... من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية أما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتتزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة : ١ - لا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنين الخمس . ٢ - لا تتخل الخسارة إلا من نفس مصدر الدخل الذي تتجت عنه" ٣ - لا يؤخذ في الاعتبار بموجب هذه المادة الدخل الذي قد تحسّن منه خسارة ٢٠٠٣ وفي الشهور الثلاثة الأولى من السنة المالية ٢٠٠٤ ، عند تحديد مقدار الدخل الذي قد تحسّن منه خسارة إلا من السنوات المالية السابقة. ٤ - لا يؤخذ في الاعتبار السنة المالية ٢٠٠٣ عند تحديد السنوات الخمس المتالية التي قد ترحل إليها الخسائر بموجب هذه المادة. ٥ - لا يجوز بموجب هذه المادة ترحيل الخسائر التي تقع في السنة المالية ٢٠٠٣ وفي الشهور الثلاث الأولى من السنة المالية ٢٠٠٤ ، إلى السنوات اللاحقة.

وفيما يخص أسلوب التمايز في سعر الضريبة، فقد بينا في حينه أن هذا الحافر يعد من أشهر صور الحوافز الضريبية نظراً لأهميته لتوجيه الاستثمار إلى نشاط معين أولى بالأهمية من بنظر الدولة الضريبة وذلك لتنمية وتطوير بعض المناطق الثانية، للاحتفاظ بالمناطق المتغيرة، والمحافظة على مبدأ الإنماء المتوازن. ولكن رغم أهميته لقد جاء قانون الاستثمار في إقليم كوردستان حالياً من أي اشارة لتنظيم هذا الحافر، وقانون ضريبة الدخل العراقي باعتبار من القواعد العامة هو الآخر لم يتطرق إلى هذا الموضوع.

وأخيراً بالنسبة للاستهلاك المعجل، فكما أوضحنا من قبل: يقصد به إتاحة الفرصة أمام المستثمر الممول بخصم أو استهلاك تكفة الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الانتاجية، ويبعد أن قانون الاستثمار الكورديستاني لم يتطرق إلى هذه الموضوع بل ترك الامر للقواعد العامة في قانون ضريبة الدخل العراقي والذي بدوره نظم هذا الحافر وأشار اليه في المادة وفي المادة (٤/٨) بالقول: "ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكاف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك: النسبة التي تقرر بنظام من كلية الموجودات الثابتة المادية، عدا المباني والعقارات كالمكاتب والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم فيها الدخل".

(١) وهي مناطق التي تدخل في حدود بلديات أربيل، سليمانية، دهوك، وزاخو.

(٢) وتشمل إقليمية سوران وشقلawa وحرير وكويسينجق وروانة وججمال وكلاجر وعقرة وعمادية.

(٣) وتشمل جميع المناطق والتواهي في الإقليم التي لم يتم ذكرها في صنف أ، وصنف ب.

(٤) المادة (١٤٩) من مشروع دستور إقليم كوردستان العراق.

المطلب الثاني

تقدير الحوافر الضريبية المقررة في إقليم كوردستان

في بداية الامر لابد من الاشارة بأنه عند صدور قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢)، كان العراق يمر بمراحل صعبة وخاصةً عندما كانت حرب الخليج الأولى (العراقية - الإيرانية) في مراحلها الأولى، ولتنطية نفقات الحرب: اضطر مجلس قيادة الثورة (المنحل) في العراق إلى فرض أسعار ضريبية خيالية لامثل لها في كل أنحاء العالم، ووضع جدول في المادة (١٢) بهذا الصدد، فحدد الحدود القصوى على الشكل التالي: (٧٥٪) بالنسبة للأفراد، وفي الشركات اتبع أسلوب تصنيف الشركات إلى ثلاث طوائف، الأولى: شركات ذات المسؤولية المحدودة حيث تتراوح النسبة بين (٥٥٪) للشركات الصناعية، و(٦٠٪) للشركات غير الصناعية، والثانية: شركات مساهمة (عدا القطاع المختلط) بين (٥٠٪) للشركات الصناعية، و(٥٥٪) للشركات غير الصناعية، والثالثة: شركات القطاع المختلط وحددت بنسبة (٣٥٪). وعند احتلال العراق من قبل الولايات المتحدة في (٩/٤/٢٠٠٣) قام بول بريمر بصفته الحاكم المحتل وبموجب أمر رقم (٤٩) الصادر بتاريخ (٩/٢/٢٠٠٤) بتعديل قانون ضريبة الدخل، بغرض تحقيق مصالحها في العراق وإقليم كوردستان، فقام بتزيل هذه الحدود بشكل رهيب من أعلى نسبة في العام إلى أدناها، حيث حدد الحدود القصوى لكل فئات الشركات بنسبة (١٥٪)، وللأفراد (١٥٪) أيضاً، وهذا التعديل لا يزال ساري المفعول في العراق وإقليم كوردستان، وبهذا الخصوص نستطيع القول:

أولاً: إذا كان من الصحيح أن الموارد النفطية تشكل نسبة كبيرة من إيرادات الدولة وأن البلد بحاجة ملحة إلى الاستثمارات الأجنبية لإعادة تأهيله، يجب أن لأنفسنا بأنه يبقى للضريبة العديد من الآثار الإيجابية الهامة السياسية والاجتماعية^(١)، فضلاً عن كونها مورداً أساسياً لتنطية النفقات في العديد من الدول ومنها العراق وإقليم كوردستان.

ثانياً: إذا سلمنا بان المشرع الضريبي (العربي) الكوردي يكتسب مفرطاً في منح الحدود الدنيا من نسبة الاستقطاع الضريبي لكل من الأفراد والشركات نجد ان المشرع الاستثماري كما بينا في السابق انه هو الآخر مفرط أيضاً من حيث منح الحوافر والمزايا الضريبية باحكام خاصة الذي يعترى الى الغموض والنقص والمغلاة والافراط في كثير الاحيان.

ثالثاً: يؤخذ على المشرع الاستثماري الكوردي أنه اخذ بالاجازة الضريبية كحافر وحيد من بين الحوافر الضريبية المشجعة لجذب الاستثمار الاجنبي بينما ان الدراسات والاحصائيات تؤكد بأن هناك حوافر اخرى اكثر حيوية وأشد تأثيراً من الاجازة الضريبية كترحيل الخسائر مثلاً وذلك بالنسبة للمشروع الاستثماري الذي يواجه ظروف خاصة خارج إرادته وتلحق خسارة بدلأً من أرباح، كما وإن قواعد العدالة ومصلحة الاقتصاد الوطني هي أيضاً تقضي مساعدة وإعانة هذه المشروعات من المشاكل التي وقعت فيها، ذلك عبر السماح لها بترحيل خسائرها من أرباح السنوات التالية أو السابقة، وإذا كان مبرر المشرع في إهمال هذه الحوافر هو لترك تنظيمها للتشريعات الضريبية، فهو مبرر مبالغ فيه؛ لأن التشريع الاستثماري بالنسبة للمستثمر هو بمثابة التشريع الوحيد الذي يتعامل معه، ويبيّن حقوقه ويحدد التزاماته.

رابعاً: يستخدم الأسعار الضريبية التمييزية عادة كوسيلة لتوجيه الاستثمار إلى نشاط معين ذات أهمية وأولوية، أو لإعادة تأهيل أو تنمية منطقة معينة، وجرى العمل في تنفيذ هذه العملية طبقاً للأصول العلمية ووفقاً لاحتياجات الدول، وأن التجارب أثبتت بأن التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط تضمن إيجابيات كثيرة، والدليل على ذلك أن دولة الصين كما هو معروف لدى الجميع بصدرتها وقرارتها على جذب الاستثمار الأجنبي. فهي لارتفاع تستخدم التمايز في سعر الضريبة كأداة مثمرة لتجهيز الاستثمار إلى نشاط دون آخر ذلك وفقاً ولرأينا فإن قانون الاستثمار النافذ في اعلانه عن مبدأ عدم التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط (أي فرض ضريبة بنفس السعر على جميع الأنشطة) وقع في المغالطة، ويستحق موازنته على قصور حكمته، نظراً لأهمية التمايز الضريبي في توجيه الاستثمار إلى نشاطات أولى بالدعم من غيرها: كالقطاع الصناعي والزراعي وتقدم التكنولوجيا على سبيل المثال.

خامساً: لا جدال في القول بأن قانون الاستثمار يتم تشييعه في أي بلد أو إقليم بهدف خلق مناخ استثماري ملائم، وتقليل العقبات التي قد تعيق سبيل الفرص الاستثمارية، ويفترض أن ينطوي على صورة واضحة عن البيئة الاستثمارية، وأن يضمن الأطر التشريعية عن الأحكام المتعلقة بالعمليات الاستثمارية، سواء أكانت من حيث مجالات الاستثمار أو أجهزة الاستثمار أو المزايا أو ضمانات الاستثمار أو حقوق والتزامات المستثمر، وعليه يفترض أن يعطي القانون نظرة سريعة ودرائية كاملة للمستثمر عن كافة جوانب البيئة التشريعية للاستثمار في تلك الدولة، فكثيراً

(١) من الأهداف الاجتماعية للضريبة على سبيل المثال: أنها تستخدم كوسيلة للحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب فيها اجتماعياً كالكحول والسيجائر، عن طريق رفع الرسوم الجمركية عليها، أما الأهداف السياسية: فقد تستخدم الضريبة لمقاطعة منتجات وسلع بعض الدول لأغراض سياسية، عن طريق رفع الرسوم الجمركية عليها، للتغصيل عن هذه الأهداف يتذكر: ربيبة عبدالسلام محمد، الإعفاءات في النظام الضريبي العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة السليمانية، ٢٠٠٨، ص ص، ٢٤-٢٨.

ما نجد أن القوانين تحتوي على نظام شباك واحد؛ الهدف منه تيسير الإجراءات الإدارية أمام المستثمر وحصرها في دائرة واحدة؛ لتتولى مفحة الجهات المعنية بدلاً من المستثمر اختزالاً لوقته وتكريراً لجهده وارضاء لنفسه، كما وإن التجارب العملية أثبتت بأن المستثمر عندما ينوي الاستثمار في دولة ما فعالة ما يطع على قانون الاستثمار وحده، ويتدبر في أحکامه على أساس تشريع وحيد متكملاً يتعامل معه ويحدد حقوقه وبين واجباته، على أنه يصعب عليه الاطلاع على كل ما يتعلق بمعاملته الاستثمارية في قوانين أخرى نظراً لكثرتها وتفاصيل أحکامها وعدم الدراية بها، وعليه فإنه ليس مستعداً فيما يتعلق بمعاملته الضريبية أن يطلع على تفاصيل النظام الضريبي المتبعة في الدولة المضيفة: كقانون ضريبة الدخل، وضريبة العقار، والضربي الجمركية، والغرفات وغيرها، ... ، لذا وفقاً لرأينا في هذا الصدد يستحسن من المشرع الكورديستاني ايراد المواد المتعلقة بالحوافز الضريبية في جميع أنواع الضرائب في قانون الاستثمار النافذ، والدليل على ذلك أن هناك إجماعاً تقريباً بين جميع دول العالم على إدراج نصوص خاصة بالحوافز والمزايا الضريبية في قوانين الاستثمار، وذلك على الرغم من وجود قوانين ضريبية مختصة، وأنه عادة يتم الترويج للاستثمار في موقع الهيئات العامة للاستثمار في الدول الراغبة في الاستثمار على أساس الحوافز الضريبية المنوحة في قوانين الاستثمار دون غيرها من القوانين، ولتحقيق هذا الغرض جرى العمل بترجمة هذه القوانين إلى عدة لغات مختلفة.

سادساً: علاوة على كل ما تقدم ينبغي على المشرع الكورديستاني ان يدرك يقيناً بان للحوافز الضريبية دور ثانوي وبسيط على قرار الاستثمار مقارنة بالحوافز والضمانات الأخرى، وان الدراسات والاحصائيات تؤكد هذه الحقيقة على سبيل المثال قامت المؤسسة العربية لضمان الاستثمار في الاونة الاخيرة بدراسة حول اهم العوامل المؤثرة على استقطاب الاستثمار الاجنبي فاظهرت ان عامل الامني والاستقرار السياسي احتلت المرتبة الاولى بينما الحوافز والتسهيلات الضريبية احتلت المرتبة الثانية عشرة^(١)، وفي بعض البلدان العربية على سبيل المثال ففي جمهورية مصر العربية لقد اجريت دراسة حول مدى فعالية الحوافز الضريبية على قرار استثمار لمجموعة معينة من الشركات الاجنبية العاملة في مصر لفترة (٤٢٠٠٥ - ٢٠٠٤) فقد ظهر ان (٦٥٪) من هذه الشركات ترى ان الحوافز الضريبية تعد اهم العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار بينما ذهبت (٨٪) الآخرون الى ان الحوافز الضريبية ليست الا واحدة من بين العوامل المؤثرة^(٢).

وفي ذات الموضوع اعدت دراسة حول ليبيا للفترة (٢٠٠٣ - ٢٠٠٤) تبين ان الموقع الجغرافي المتميز للدولة المضيفة يحتل المركز الاول والاستقرار الامني والسياسي يحتل المركز الثاني ،اما الاعفاءات الضريبية والجماركية فقد جاءت في المركز الثامن وحرية تحويل الارباح واصل رأس المال المستثمر الى الخارج في المرتبة التاسعة^(٣). وتطبقاً لما سبق نجد ان العراق رغم وفرة الحوافز والمزايا الضريبية والحدود القصوى للاستقطاع الضرائب التي لا تتجاوز (١٥٪) لكل من الافراد والشركات، ففي عام ٢٠١٠ حصدت (٤٢٦١) مليار دولار من رسائل الاجنبي بينما اقليم كورستان العراقي حصدت في نفس الفترة (٤٧٨٦٥٢٦) مليار دولار من تلك الرسائل وذلك كنتيجة حتمية لتردي الاوضاع الامنية في العراق مقارنة بنعم الامنية التي تتمتع بها الاقليم.

سابعاً: من الناحية الواقعية والعملية لدى زيارتنا للمديرية العامة للدراسات والمعلومات التابعة للهيئة العامة للاستثمار في اقليم كورستان في اربيل العاصمة بتاريخ (١٢/٣/٢٠١٧) وحصلنا على الوثائق والمستندات الرسمية التي تبين حجم تدفق الاستثمار الاجنبي الى اقليم كورستان لسنوات (٢٠٠٦) الى وقت الزيارة (١٢/٣/٢٠١٧) ظهر لنا انه

(١) العوامل بحسب تسلسلها في الدراسة هي :-

١- تمنع الدولة المضيفة بالاستقرار السياسي .

٢- حرية تحويل الارباح واصل الاستثمار للخارج .

٣- امكانية تحقيق عائد مرتفع على الاستثمار .

٤- الاستقرار الاقتصادي وثبات سعر صرف العملة المحلية .

٥- سهولة اجراءات تنفيذ الاستثمار والتعامل مع الجهات الرسمية .

٦- مدى الدولة المضيفة بالموافق والاتفاقيات الدولية .

٧- وضوح القوانين المنظمة للاستثمار وثباتها .

٨- توفر البنية الهيكلية وعناصر الانتاج .

٩- اتساع حجم السوق الداخلي في الدولة المضيفة .

١٠- سهولة اجراءات الحصول على ترخيص الاستثمار .

١١- المعرفة المساعدة بقوانين الاستثمار في الدولة المضيفة .

١٢- الحوافز والاعفاءات الضريبية .

١٣- توفر الهيكل المؤسسي اللازم الذي تمنح التسهيلات الائتمانية .

٤- امكانية الحصول على نسبة عالية من السيطرة على المشروع .

(٢) رضا عبد السلام علي، محددات الاستثمار الاجنبي في عصر العولمة، منشورات كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠٠٢، ص ١٩٩ .

(٣) علي محمود فارس، محمد عبد الله المنصوري، عوامل جذب وعوامل طرد الاستثمار الاجنبي في واقع الاقتصاد الليبي (تحليل اراء المستثمرين الاجانب في ليبيا)، بحث مقدم الى المؤتمر الوطني حول الاستثمار الاجنبي في الجماهيرية العظمى الليبية ، ٢٠٠٦ ، ص ٧ .

لابد من اعادة النظر في احكام قانون الاستثمار النافذ فيما يتعلق بالحوافز والمزايا الضريبية، لانه فاذا كان ضرورة ملحة في سنة ٢٠٠٦ وقت صدور القانون اصبح يحتوي الى بعض من المغالاة والافراط في وقتنا الحاضر، لان هذه الحوافز المزايا الضريبية اثبتت بانها لايتاسب بعلاقة طردية مع حجم تدفق الاستثمار، اذ يفترض مع مرور نفاذ القانون ان يتربع معه حجم تدفق الاستثمار رويداً رويداً، ولكن الواقع العملي يدلنا على غير ذلك، فقد كان حجم الاستثمار في بداية نفاذ القانون (٤٣٨.٣٠٨) مليون دولار وارتفعت هذه النسبة الى (٣.٨١٤.٨٢٠) مليارات دولار في ٢٠٠٧، والى (٦.٠٢٣.٥٣٢) مليارات دولار وفي ٢٠١٢ والى (١٢.٣٤١.١٣٦) مليارات دولار في ٢٠١٣ وكان يفترض ان يستمر على هذه النسبة من الارتفاع في ظل ارساء مناخ استثماري ملائم في الاقليم سيما تتعلق بالحوافز والمزايا الضريبية، ولكن فجأة في سنة ٢٠١٤ انقلبت الموازين عقب تدهور الاوضاع المالية والمعيشية في الاقليم اثر انقطاع مستحقاته (٦١٧٪) من الموازنة العامة قبل الحكومة المركزية من جانب، ومخلفات الحرب على الداعش من جانب اخر، هذه الاسباب دفعت الى انخفاض رهيب من نسبة تدفق هذه الرساميل ووصلت الى ربع المبلغ تقريباً مقارنة مع سنة ٢٠١٣ وقدر ذلك بـ (٣.٧٥٦.٤٥٠) مليارات دولار، واصبح منحي هذا التدفق في انخفاض مستمر وشديد ويأس ليصل الى (١.٨٣٢.٤٣٩) مليارات دولار في سنة ٢٠١٦ (٤٦.٠١١.٤٨٦) مليون دولار من ٢٠١٧/١١ الى وقت زيارتنا للهيئة في (٢٠١٧/٣/١٢)، وفي ذلك يُستشف لنا ان حجم تدفق الاستثمار الاجنبي لايربط لزوماً مع مدى وفرة الحوافز والمزايا الضريبية بقدر ما يؤخذ على عاتقه عوامل او حوافز اخرى مشجعة للاستثمار اهمها الاستقرار المالي والامني والسياسي^(١) على هذا النحو في رأينا المتواضع ان المشرع الكورديستاني وقع في المغالطة عندما فسح المجال امام المستثمر الاجنبي لفتح باكير قدر من الاجازة الضريبية الاعفاء الضريبي والاعفاءات الضرمية الاخرى وينبغي اعادة النظر في هذه الحوافز في التعديلات اللاحقة التي قد تجري على القانون.

الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات

- ان المشرع الكورديستاني كان مفرطاً في منح الحدود الدنيا من نسبة الاستقطاع الضريبي لكل من الاشخاص والشركات حيث لا تتجاوز نسبة (٦١٥٪) وهي ادنى نسبة في العالم.
- ينبغي على اقليم كوردستان العراق عند تقييم المردود المالي، لذلك فعليها أن تأخذ بعين الاعتبار الوجه الآخر للغرض من الضريبة والمتجسد في تقوية المروج المالي، وأن تقوم باجراء موازنة حقيقة بين ما تخسره وما تتوقع أن تجنيه، وأن تقوم كذلك بدراسة واقعية لمراحل التنمية ومتطلباتها وعلى وفق نتائجها، وأن يتم توجيه الإعفاء الضريبي نحو المشاريع والأنشطة ذات "الأهمية الكبيرة" في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتوسيع قاعدة الاقتصاد الوطني، فطالما كان هدف المستثمر من وراء استثماره هو تحقيق أكبر قدر من الربح (في أقل وقت) فإنه عادةً يتوجه نحو المشاريع الاقتصادية ذات المردود الأعلى والربح السريع، وهذا ما لاحظناه فعلاً في إقليم كوردستان العراق، وبما أن قانون الاستثمار النافذ جاء خالياً تماماً من التمايز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط، لذلك وجدنا أن منطق العملية الاستثمارية لا يفي بالغرض المطلوب منه تبعاً لخطط التنمية والإئماء المتوازن في الإقليم، وكذلك نجد أن الاستثمارات في أغليها سواء من حيث إعداد المشاريع، أو حجم رأس المال المستثمر في الإقليم، اتجهت نحو قطاع الاسكان والصناعة وذلك على حساب قطاعات أخرى أكثر أهمية وفعالية: كالقطاع السياحي والزراعي والتكنولوجي والبنية التحتية الضرورة للتنمية المستدامة.
- ان المشرع الاستثماري الكورديستاني اخذ بالاجازة الضريبية كحافظ وحيد من بين الحوافز الضريبية المشجعة لجذب الاستثمار الاجنبي بيد ان الدراسات والاحصائيات تؤكد بان هناك حوافز اخرى اكثر حيوية وانشد تأثيراً من الاجازة الضريبية كترحيل الخسائر مثلاً وذلك بالنسبة للمشروع الاستثماري الذي يواجه ظروف خاصة خارج إرادته وتلحق خسارة بدلاً من أرباح، كما وإن قواعد العدالة ومصلحة الاقتصاد الوطني هي أيضاً نقطتي مساعدة وإعانة هذه المشروعات من المشاكل التي وقعت فيها، ذلك عبر السماح لها بترحيل خسائرها من أرباح السنوات التالية أو السابقة من ناحية اخرى نجد انه مفرط من حيث منح الحوافز والمزايا الضريبية حيث اخذ فالاعفاء الضريبي المفضل لدى المستثمرين دون غيرها من الحوافز المتاحة، وفي الاعفاء الضريبي نفسه كان مفرطاً ايضاً من حيث تحديد الحدود القصوى لهذا الحافز.

التصصيات

- في ظل "الحدود القصوى" للضرائب في اقليم كوردستان، والتي تعد ادنى مستوى في العالم بحيث لا تتجاوز نسبة (٦١٥٪) لكل من الشركات والأفراد، وبعدما أثبتت الدراسات محدودية دور الإعفاءات الضريبية في تحفيز الاستثمار وتحسين المناخ الاستثماري، مقارنة بالعوامل الأخرى، نوصي المشرع الكورديستاني بعدم المبالغة في منح الإعفاءات الضريبية، وضرورة إعادة النظر فيها، لاسيما من حيث ورودها بصورة مطلقة في مجالات الاستثمار. لذلك ومن هذا

(١) وهذا هو رأي السيد (سربيست خضر علي) المدير العام للمديرية العامة للدراسات والمعلومات في الهيئة العامة للاستثمار في الاقليم، في مقابلة اجريناه معه في مكتبه الخاص يوم الاثنين الموافق ٢٠١٧/٣/١٢.

المنطق نقترح تفعيل نظام التمايز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط وذلك لتوجيه الم المشروعات الاستثمارية إلى القطاعات الأكثر أهمية من غيرها في خطة التنمية الوطنية للإقليم، كالقطاعات السلعية التي تؤدي إلى زيادة الإنتاج، وتؤثر على زيادة الصادرات السلعية سواء كانت زراعية أم صناعية.

٢- نقترح على الإدارة الضريبية في حكومة إقليم كورستان بضرورة القيام بدراسة متأنية لواقع العمل للمشروعات الاستثمارية وذلك قبل الشروع في تطبيق صيغ الحوافز الضريبية، وإعطاء الحوافز الضريبية على أساس علمي سليم، وفقاً لطبيعة المشروع والعائد المتوقع منه، فقد تكون الإجازة الضريبية الحل الأمثل بالنسبة للمشروعات التي يتوقع أن تصل أرباحها إلى نسبة معينة عند بداية التشغيل، أما إذا تجاوزت الأرباح تلك الحدود فتصبح هذه الإعفاءات تفريطًا من قبل الإقليم بحقوقه ولا يبرر لها، وعليه يتوجب وضع الحدود القصوى للأرباح التي يجب تتمتع بالإعفاء الضريبي. أما بالنسبة للمشاريع الاستثمارية التي يتوقع أن تحقق خسارة عند بدء نشاطها أو بالآخر في السنوات الأولى من مباشرتها لهذا النشاط، فإن مثل هذه المشاريع ونسبة لخسارتها قد لا تستحق فرض الضريبة عليها أصلاً حتى تتمكن بالإعفاء الضريبي، لذلك نرى بعدم جدوى في منح الإعفاء الضريبي، بل يجب البحث عن حافز ضريبي آخر ملائم، وقد يكون ترحيل الخسائر بالكامل إلى الأمام حافزاً ملائماً وأشد تأثيراً وتشجيعاً، ومنسجماً من الإعفاء الضريبي.

المصادر

أولاً: الكتب

- ١- د. إبراهيم متولي حسن المغربي، دور الحوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، ٢٠١١.
- ٢- أحمد محمد محمد أبوسعود، ضمانات وحوافز الاستثمار الزراعي في الفقه الإسلامي والقانون الوضعي، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٢.
- ٣- د. حامد عبدالحميد دراز، دراسات في السياسة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٨.
- ٤- د. رضا عبدالسلام، محددات الاستثمار الأجنبي في عصر العولمة، منشورات كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠٠٢.
- ٥- د. رمضان صديق محمد، الضمانات القانونية والحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، بدون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨.
- ٦- د. عبد الواحد الفار، الجوانب القانونية لمعاملة الاستثمارات الأجنبية في مصر ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٧٥.
- ٧- د. عطية عبدالحليم صقر، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨ .
- ٨- د. نزيه عبدالمحسود مبروك، الآثار الاقتصادية للاستثمارات الأجنبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣ .
- ٩- د. وسام مجدي محمد عطيه، اليات القانونية والاقتصادية لتحفيز الاستثمار الأجنبي المباشر، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٢ .
- ١٠- د. يونس أحمد البطريق، د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٢ .

ثانياً: البحوث

- ١- د. السيد عبدالمولى، المعاملة التفضيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية المقررة في قوانين الاستثمار العربية، بحث منشور في: دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحث والدراسات العربية، القاهرة، ١٩٧٨ .
- ٢- صفوتو عبدالسلام عوض الله، الحوافز الضريبية واثرها على مصر، (دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧) بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية التي تصدرها اساتذة كلية الحقوق بجامعة عين شمس، العدد ١، السنة ٤٥، ٢٠٠٣ .
- ٣- علي محمود فارس، محمد عبد الله المنصوري، عوامل جذب وعوامل طرد الاستثمار الأجنبي في واقع الاقتصاد الليبي (تحليل اراء المستثمرين الاجانب في ليبيا)، بحث مقدم الى المؤتمر الوطني حول الاستثمار الأجنبي في الجماهيرية العظمى الليبية ، ٢٠٠٦ .

ثالثاً: الرسائل والاطاريح

- ١- سليمان محمد سليم حسن، ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة اسيوط، ٢٠٠٩ .
- ٢- ربيبان عبدالسلام محمد، الإعفاءات في النظام الضريبي العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة السليمانية، ٢٠٠٨ .

٣- فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقاً لمنهج الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، مصر، ١٩٩٣.

القوانين:

- ١- الدستور العراقي الدائم لسنة (٢٠٠٥).
- ٢- مشروع دستور إقليم كوردستان العراق لسنة (٢٠٠٦).
- ٣- قانون الاستثمار في إقليم كوردستان رقم (٤) لسنة (٢٠٠٦).
- ٤- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل.
- ٥- قانون النفط والغاز لإقليم كوردستان رقم (٢٢) لسنة (٢٠٠٧).

پوخته

وهبهرهینانی بیانی له کات و ساتی ئەمروز دا به يەکیك له گرنگترین چالاکی يە بازرگانی يەكان جیهان هەزمار دەگریت، لەبەر ئەھە رۆلیکی بالاى ھەمیه له پرۆسەی گەشەسەندى ئابورى له گشت وولاتنى جیهان بەتاپەتى تازە پېشکەوت و توەگان، چونکە بە شاخوئىنېرى ھاتوو چۈ كردنى سەرمایە و زانىنى ھونەرى و تەكىنی دادەنریت (المعرفة الفنية)، وەھەر وەھە ئاسەوارى ئەھىتى ھەمیه لەسەر چاڭىرىنى ۋېرخانى ئابورى و فەراھەم كردنى ھەلى كارو نەھىيەتنى بىّكارى، وەھەر وەھە راھىنان و مەشق پېتىرىنى كادىرە نىيۇ خۇي يى يەكان، وەگردىنەوە بەرەو بازارەكانى جیهان وە چەندىن فاكەتەرى تريش، ئەم ھەممۇ ھۆكارانە وايان لە دەولەتان كرد كە له كىېرىكىيەكى بەرەدەوام دابن بۇ بەدەست ھېيىتى زۇرتىن رىزە لەم جورە وەبەرھەنەنە، بەلام وەبەرھەنەنە بیانى ھەر لە خۆيەوە بەبى پلان روولەھىچ وولاتىك ناكات بەلکو له دەستپېكەوە ژينگە وەبەرھەنەنەكەي دەپشەنەت و تاوهەكى بىزەنەت چەند ھەلى كارو قازانچ كردنى دەببىت، ژىنگەي وەبەرھەنەنەش كۆمەلەك فاكەتەر

لە خۆوە دەگریت يەكیك لەو فاكەتەرانە لىخۇش بۇون وبەخشىن كارئاسانى يەكانى باجىن چونكە باج كارەددەكانە سەر كەمبۇونەوە رىزە قازانچ، ھەربۇيە وولاتن ھەمول دەدەن بۇ رەخسانىنى ژىنگەيەكى لەبار بۇ وەبەرھەنەن كەھەممۇ فاكەتەرەكان لە خۆوە بگەرىت بەتاپەتى بەخشىن و ئاسانكارى يەكانى باج، لە روانگەشەوە ھەريمى كوردستانى عىراقتىش بۇ بەدەست ھېيىتى وەبەرھەنەنە زۇرتىن چاڭىزى ئابورى رەخسانىدۇ ھەممۇ كارىكى پەيەودەست بە دروست كردىنى ژىنگەيەكى لەبار بۇ وەبەرھەنەنەنەنjam داو لەسەررووى ھەممۇشىانەوە بەخشىن و لىخۇش بۇون و ئاسانكارى يەكانى باج وە دەرگاكانى والا كردوه بۇ پېشوازى كردن لە وەبەرھەنەنە بیانى بۇئەم مەبەستەش ياساي وەبەرھەنەنەنى ژمارە ٤ ى سالى ٢٠٠٦ دەركەد كە تىايادا كۆمەلەك گەرەنلىك گەرەنلىك بۇ وەبەرھەنەنە بیانى فەراھەم كردوه لەوانەش بەخشىن و ئاسانكارى يەكانى باج. لەم توپۇزىنەوەيەدا تىشك دەخەنە سەر ئە و ئاسانكارى يە باجي يانە تاوهەكى بىزەنەنە كارىگەریيان ھەمیه لەسەر پرۆسەي وەبەرھەنەنە و راکىشانى سەرمایە بیانى بۇ ھەريمى كوردستان

Abstract

Foreign investment is nowadays considered as one of the most important commercial acts in the world, because it has a significant role in the process of boosting economy in all countries, in particular developing countries, because it is deemed as a cornerstone of transferring capital and knowing arts and technics. Moreover, it has a positive effect on making economic infrastructure better, providing job prospectus reducing unemployment, providing training to make local professionals, opening towards world markets and many other factors. All these factors have driven States to be in a continuous competition to obtain the most rates of these investments. However, foreign investment will not spontaneously go to any country without having a plan, but it initially checks its investment environment to know that to what extent there is work and benefit prospectus. Investment environment includes a set of factors; one of these factors is tax exempt and tax flexibilities, because tax has effect on reducing the rate of benefit. Thus, States attempt to provide investors with a good environment which includes all factors, in particular tax exempt and tax guarantee. In terms of this, to obtain

foreign investment the Iraqi Kurdistan Region has provided the most economic reform and it has done all the needs relating to making a good environment for investment, on top of these reforms is providing tax exempt and tax flexibilities and it has open its doors to welcome foreign investors and providing them with tax exempt and tax flexibilities, for the purpose of this it enacted Investment Law No 4 in 2006 in which a set of guarantees was given to foreign investors including tax exempt and tax flexibilities . This research sheds the light on these tax flexibilities to know that to what extent they have effect on investment process and transferring foreign capital to Kurdistan.