

**دور مشاريع الاستثمار في دعم إيرادات الموازنة العامة
(بحث مستل من أطروحة دكتوراة)**

م.م. أزهار حسن كاطع

المشرف .د. سناء محمد سدخان جامعة النهريين كلية الحقوق

في ظل التوجه العام لدول العالم الثالث ومنها العراق نحو الاقتصاد الحر، والتركيز على دور مشاريع الاستثمار في دعم الموازنة العامة، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أهمية مشاريع الاستثمار كأحد مصادر التمويل الحديث التي باتت تلعب الدور الرئيس في القيام بالمشاريع التي تحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بعد عجز الموارد المالية للدول المضيفة عن تنفيذها، ولعلها من أولى الدراسات القانونية والمالية التي هدفت إلى إبراز دور مشاريع الاستثمار في دعم مكونات الموازنة العامة من خلال دور تلك المشاريع في تعظيم الإيرادات العامة وتنويعها، إذ إن هذه الدراسة كشفت تأخر العراق عن دول محل المقارنة وينسب كبيرة بتدفق رؤوس الاموال الاستثمارية وخاصة الاجنبية، وهذا يعود على حد تعبيرنا إلى تدهور البيئة الاستثمارية في العديد من مناطق العراق فلا زالت تلك البيئة تفتقد جميع مقومات الجذب والتشجيع، وهو أمر يحتاج من الجهات التي ترسم واقع السياسة الاستثمارية في العراق الجهد والتخطيط السليم وعلى كافة المستويات التشريعية والمالية والنقدية لأهمية ما ينبثق عنها من إيرادات عامة تدخل خزينة الدولة و تساهم في تمويل و دعم الموازنة العامة الاتحادية.

Abstract

In light of the general trend of Third World countries, including Iraq, towards a free economy, and the focus on the role of investment projects in supporting the public budget, this study came to highlight the importance of investment projects as one of the sources of modern financing that plays the main role in carrying out projects that achieve economic and social development, after the inability of the financial resources of the host countries to implement it, and it is perhaps one of the first legal studies that aimed to highlight the role of investment projects in supporting the components of the budget and highlight their role in maximizing and diversifying public revenues, and explaining their role in reducing public expenditure by contributing to related issues with social dimensions, and the importance of this in supporting the public budget. to restore the reality of the important and strategic sectors to the correct path due to the importance of what emerges from them of general revenues and enters the state treasury and contributes to financing and supporting the federal public budget.

المقدمة

تعد مسألة تعظيم الإيرادات العامة هدفا تصبو له جميع الدول خاصة في ظل تطور الانفاق العام وارتفاع معدلاته واتساع المهام الملقاة على عاتقها، فهي بحاجة إلى تدبير الموارد المالية اللازمة التي تمكنها من القيام بوظائفها العامة تجاه مجتمعاتها، وهذا لا يتسنى على حد قولنا إلا إذا تعددت مصادر تلك الإيرادات وعدم قصرها على مصدر وحيد يعصف بموازنتها العامة بين الحين والآخر كما في العراق، لذا تعد مشاريع الاستثمار اليوم احد اهم الوسائل الحديثة التي تلعب دوراً كبيراً في تعظيم الإيراد العام وتنميتها، وعليه ولبيان أهمية ما سلف سنقسم المبحث إلى مطلبين يبحث المطلب الاول في بيان دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب والرسوم، في حين يبحث المطلب الثاني في دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الإيرادات من غير الضرائب والرسوم وكما يلي:

اهمية الموضوع

برزت أهمية موضوع البحث من عدة نواحي منها أهمية مالية لكون مشاريع الاستثمار اليوم احد اهم مصادر التمويل الحديث البعيد عن مالية الدولة، وتبرز أهميته الاقتصادية في كون مشاريع الاستثمار اليوم عنصر هام في رسم السياسات التنموية والاقتصادية، أما أهميته القانونية فتتجسد في إبراز القاء نظرة على القوانين التي نظمت تلك المشاريع في إطار القانون العراقي والمقارن.

اشكالية الموضوع

تدور اشكالية البحث حول مدى مساهمة مشاريع الاستثمار في دعم وتعظيم إيرادات الموازنة العامة من الضرائب والرسوم، إذ تعد قضية تعظيم الإيرادات العامة من القضايا التي باتت تسبب قلقاً لجميع الدول وخاصة دول العالم الثالث ومنها العراق، حيث لم تعد مواردها المالية التقليدية قادرة على مجابهة التزاماتها الكثيرة والمتعددة فنقص التمويل الحكومي لديها أثر و بشكل كبير على مشاريعها التنموية وخاصة فيما يتعلق بمشاريع البنى التحتية الخدمية منها والانتاجية، ولمعالجة نقص التمويل ورفع الضغط عن موازنتها العامة اخذت تلك الدول تبحث عن مصادر تمويل بديلة وبعيدة عن مآليتها العامة، تحقق من خلالها اهدافها التنموية الاقتصادية منها والاجتماعية فما كان لها الا

فسح المجال امام مشاريع الاستثمار المحلية والاجنبية لتأخذ دورها في المساهمة الفاعلة في ايجاد قنوات تمويل جديدة تساهم في تعزيز الإيرادات وتخفيف ضغط الانفاق العام عن موازنتها العامة.

هيكلية الموضوع

من خلال هذا البحث سنحاول تسليط الضوء على دور مشاريع الاستثمار في تعظيم وتعزيز الإيرادات العامة من الضرائب والرسوم ومن خلال مطلبين نبين في المطلب الاول دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الضرائب العامة ثم نبين في المطلب الثاني دورها في تعظيم الرسوم العامة وعلى النحو الآتي بيانه:

المطلب الأول دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب العامة

لا تقتصر مشاريع الاستثمار اليوم على تحقيق العوائد المجزية للمستثمرين، بل أخذت الدول المضيفة تضع مصالحها المالية في الحسبان، فنجدها تلزم تلك المشاريع بالعديد من الالتزامات ذات الطابع المالي تهدف من وراء ذلك زيادة إيراداتها العامة وتتنوع مصادر دخلها كعنصر هام من عناصر الموازنة العامة، لذا سنقسم هذا المطلب إلى فرعين، نتناول في الفرع الاول دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب العامة، في حين نبحث في الفرع الثاني أثر الاعفاء الضريبي الذي تمنحه الدول المضيفة لهذه المشاريع على تعظيم الإيرادات العامة، وبما يتناسب مع النصوص القانونية المنظمة لهما وعلى التفصيل الآتي:

الفرع الأول دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب العامة

تعد الضرائب من الإيرادات العامة المعبرة عن سيادة الدولة وكيانها، فهي من الموارد المالية التي ترمي الدولة من ورائها تغذية نفقاتها العامة، لذا تحتل أهمية بالغة في السياسة المالية وتشكل الحجر الاساس في قدرات الدولة الانفاقية، فهي أحد مصادر التمويل الاساسية والسيادية التي تسهم بشكل كبير ومباشر في تمويل الخزينة العامة^(١). ومن المتفق عليه قانوناً إن لكل دولة ذات سيادة الحق في إن تفرض ما تشاء من الضرائب على الاشخاص والاموال الموجودة على اقليمها، ويستوي في ذلك أن يكون المكلف شخصاً وطنياً ام شخصاً أجنبياً مقيماً ام غير مقيماً، طالما كانت هناك صلة وثيقة بين المكلف ووعاء الضريبة، وطالما لا يوجد التزام قانوني على عاتق الدولة يحد من حقها في فرض الضريبة^(٢) فالدولة تملك سلطات واسعة في هذا الشأن انطلاقاً من حقها الدستوري أولاً ومن سيادتها الاقليمية ثانياً التي تخولها فرض مختلف الاعباء المالية ومنها الاعباء الضريبة، مما يجعل جميع المكلفين ملزمين بجميع القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها الدولة المضيفة فيما يتعلق بمعدل الضريبة وطريقة تقديرها أو تحصيلها والاعفاء منها^(٣)، كما يؤسس الفقه المالي حق الدول في فرض الضرائب على الاشخاص والاموال والدخول النابعة من موارد اقليمها، بأنها تتحمل أعباء مالية كبيرة في تأديتها لوظائفها المختلفة، وعليه يقع على عاتق الاشخاص والاموال التي تتمتع بالحماية التي توفرها الدولة أن تساهم في الاعباء العامة، لذلك تلتزم مشاريع الاستثمار المحلية والاجنبية بدفع مختلف الضرائب التي تفرضها الدولة المضيفة للاستثمار^(٤). كما أكد بعض الفقه المالي إلى إن الالتزام بدفع الضريبة لا يستند إلى جنسية الشخص بل إلى إقامته في الدولة او تملكه مالياً او قيامه بعمل قانوني فيها^(٥) وهو اتجاه بتقديرنا يقوم على إن الالتزام الضريبي لا يقوم على فكرة التبعية السياسية وانما يستند إلى فكرة التبعية الاقتصادية، وهو اتجاه يتفق مع سائر التشريعات الضريبية سواء في القانون المقارن أو القانون العراقي. لذا واتساقاً مع المعنى السالف نجد الالتزام بدفع الضريبة كمورد سيادي ينشأ من خلال واقعة او حالة معينة بوجودها يتحقق فرض الضريبة، مما يعني انها الحادث الذي بميلاده ينشأ حق الخزنة في الضريبة^(٦) ومن هنا ينشأ حق الدولة المضيفة للاستثمار فرضها نتيجة واقعة الاستثمار بما تملكه من حق السيادة على اراضيها وبالمعدلات التي تحقق مصالحها الوطنية^(٧)، ولكي يأخذ مسار البحث العناية والتفصيل، إرتأينا بحث الموضوع من جهتين الاولى بيان دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الإيرادات الضريبية في القانون المقارن والثانية بيانه بموجب القانون العراقي وعلى التفصيل الآتي:

أولاً- دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب في القانون المقارن

تعد الإيرادات الضريبية العامل الرئيس في تمويل الموازنة العامة في مصر، فهي من أهم الموارد السيادية المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية، كما تشكل الجزء الأكبر من الإيرادات العامة والتي تساعد بدورها على تخفيض العجز الكلي لموازنة الدولة العامة حيث أضحت تلك الإيرادات هدفاً يسعى إليه المشرع المصري بموجب السياسة الضريبية الجديدة، و فيما يتعلق بموضوع بحثنا نجد أننا أخذنا المشرع مسارا جديدا قائماً على زيادة الإيرادات الضريبية المنبثقة عن المشاريع الاستثمارية من خلال إلغاء نظام الإعفاءات الضريبية واستبداله بنظام الحوافز الميسرة كما سنرى لاحقاً، وهذا راجع برأينا إلى أهمية الإيرادات الضريبية في مصر من كونها مصدر أساسي ومهم لتمويل الخزنة العامة والمعتمد عليها في تغطية نفقات الدولة واحتياجاتها. إذ وفقاً للإحصائيات السنوية في مصر تساهم الإيرادات الضريبية بنسبة مرتفعة تصل إلى (٧٠.١٤٪) من تمويل الموازنة العامة وتساهم في تغذية ما يقارب (٤٦٪) من الانفاق العام للدولة^(٨). وعند الرجوع إلى النظام الضريبي الحاكم على بيئة الأعمال والاستثمار في مصر، كقانون ضريبة الدخل النافذ نجده يفرض ضريبة على كل من يمارس نشاطاً اقتصادياً وأياً كان الشكل القانوني الذي يتخذه ذلك النشاط، فإذا كان النشاط الاقتصادي فردياً، فإنه يخضع لضريبة موحدة حيث أخذ قانون ضريبة الدخل النافذ بالمفهوم المجمع للدخل من كافة مصادره كأساس لضريبة موحدة على مجموع دخله الشخصي^(٩). كما أخضع المشرع الضريبي الأرباح الناشئة عن الأشخاص الاعتبارية وقد توسع المشرع المصري في مفهوم الأشخاص الاعتبارية^(١٠) لكن ما يهمننا من هذه الأشخاص المشاريع الاستثمارية التي يأخذ شكلها القانوني شركات أموال أم شركات أشخاص وطنية أم اجنبية وتمارس أنشطة استثمارية حيث أخضع صافي أرباحها الكلية لسعر ضريبي واحد وهو (٢٠٪)^(١١)، ولم يكتفِ المشرع بذلك لا بل توسع في فرض أنواع أخرى من الضرائب على تلك المشاريع غايتها من ذلك زيادة الإيرادات الضريبية وتعظيمها، فقد فرض ضريبة القيمة المضافة بموجب قانون القيمة المضافة والذي بموجبه ألزم كل مشروع يعمل في إنتاج السلع والخدمات دفع ضريبة على قيمة السلع والخدمات عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وذلك بنسبة (٣١٪)^(١٢) كما فرض ضريبة العقارات وأخضع لها المستثمر الوطني و الأجنبي متى توافرت الشروط المقررة قانوناً لفرضها^(١٣). كما إنَّ تعزيز الإيرادات الضريبية وتعظيمها دعماً لموازنة الدولة في مصر أقتضى من المشرع الضريبي فرض التزامات عدة على تلك المشاريع فقد ألزم كل مشروع أو شركة استثمارية مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل و الاستعانة بحاسب قانوني لحساب الضرائب المستحقة عليها، كما ألزمها إنَّ تقدم القرارات الضريبية في مواعيدها للإدارة الضريبية، حيث قررت المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدخل (أنَّ الضريبة تربط من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر هذا الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدّد الضريبة من واقع هذا الإقرار) علماً بأنَّ الإقرار الضريبي للمشروع الفردي يقدم قبل نهاية "مارس" من كل عام أما في حال الشركات، فإنه يقدم في نهاية "أبريل" من كل عام في حين تقدم قرارات ضريبة القيمة المضافة شهرياً، وعليه يترتب على تهاون المستثمر تقديمها في مواعيدها المقررة قانوناً المساواة القانونية وفرض الجزاءات مثل الغرامات المالية. فضلاً عن ذلك يلتزم المشروع الاستثماري مراعاة الاستقطاع الضريبي والتأمينات الاجتماعية للأفراد للعاملين فيه^(١٤). أما على مستوى التشريع الإماراتي، فلم تخضع الدولة المقيمين من الأشخاص الطبيعية إلى ضريبة الدخل، واقتصر فرض ضريبة نوعية على الدخل على من يمارس أعمالاً تجارية من الأشخاص المعنوية حصراً من خلال فرض ضرائب انتقائية على بعض السلع والخدمات^(١٥)، لكن في تطور لاحق نجد المشرع الإماراتي على غرار ما ذهب إليه المصري إتجه إلى توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية إذ أصدرت الدولة حديثاً قانون ضريبة الشركات رقم (٤٥) لسنة (٢٠٢٢)، وهو قانون اتحادي ينظم فرض ضريبة مباشرة على صافي دخل و أرباح الشركات الاستثمارية وقطاع الأعمال^(١٦) وبشكل عام يخضع لضريبة الشركات جميع الأشخاص الطبيعية والاعتبارية المقيمة وغير المقيمة من تمارس أعمال استثمارية أو تجارية في دولة الإمارات^(١٧) فالأشخاص الطبيعية المقيمة تخضع إلى ضريبة الشركات عن الدخل المتحقق لها عن أي أعمال أو نشاط يمارس داخل الدولة أو خارجها^(١٨) أما الأشخاص غير المقيمة فيخضعون عن دخولهم المتحققة في دولة الإمارات فقط^(١٩)، وتعد ضريبة الشركات وفقاً للقانون الإماراتي ضريبة سنوية يتم احتسابها وسدادها من خلال القرارات الضريبية الذي يقدمها المستثمر إلى الهيئة الاتحادية للضرائب، وفقاً للنسب المحددة بموجب هذا القانون، وعند استقراء نصوص القانون نجد المشرع قد حدد نسبتها ب (٩٪) على الدخل الخاضع للضريبة والذي يتجاوز مبلغ قدره (٣٧٥) ألف درهم أي حوالي (١٠٢ ألف دولار)، وبنسبة تبلغ (٠٪) على الجزء من الدخل الخاضع للضريبة الذي لا يتجاوز ذلك المبلغ^(٢٠). نلاحظ مما سلف إنَّ قانون ضريبة الشركات الإماراتي قد وضع الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على جميع المشاريع والشركات التي تمارس أعمالاً استثمارية وتلك التي تحقق دخلاً يتجاوز مبلغ قدره (٣٧٥) ألف درهم أي حوالي (١٠٢ ألف دولار)، في حين جعل النسبة (٠٪) للمشاريع التي تحقق دخلاً دون المبلغ المذكور اعلاه،

ويستشف من هذا ان المشرع قد اعفى الشركات والمشاريع الصغيرة وذلك تقديراً لدورها الحيوي والمهم في دعم الاقتصاد الوطني والموازنة العامة للدولة.

ثانياً- دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الضرائب في القانون العراقي

اكتسبت فكرة تعظيم الإيرادات الضريبية أهمية خاصة في نطاق السياسات المالية، وهو امر سعت إلى تطبيقه كل من مصر والامارات وكما مر بنا سلفاً، ولم يكن العراق بعيداً عن هذه الفكرة وخاصة أنه يسعى لتقليل الاعتماد المفرط على الإيرادات النفطية كمصدر وحيد في تمويل الموازنة العامة الاتحادية^(٢١)، فمشاريع الاستثمار اليوم احد الوسائل المهمة في تعظيم الإيرادات الضريبية من خلال خضوع كافة مشاريع الاستثمار العاملة في العراق إلى الضريبة، فبعد إنتهاء مدة الاعفاء الضريبي المؤقت لمشاريع الاستثمار^(٢٢)، يبدأ اخضاعها للضرائب المستحقة عليها وبجميع أنواعها، طبقاً للقوانين الحاكمة للضرائب في العراق كقانون ضريبة الدخل النافذ وقانون ضريبة العقار والقوانين الاخرى ذات العلاقة بفرض الضريبة^(٢٣) وايماناً من المشرع بأهمية الإيرادات الضريبية كإيراد سيادي يدخل الخزينة العامة ويساهم في دعم برامج التنمية نجد قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام(٢٠٢٣)، يلزم الهيئة العامة للضرائب إجراء مسح شامل لكافة الأنشطة الاقتصادية ومن ضمنها المشاريع الاستثمارية والتجارية لغرض فرض الضرائب المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ^(٢٤). وهو طرح ينسجم مع قانون الاستثمار النافذ الذي لزم هيئات الاستثمار بموافاة الهيئة العامة للضرائب بعدد المشاريع الاستثمارية الممنوحة اجازات استثمار لیتسنی للهيئة حصر(المشاريع) وخاصة الجديدة منها لتتوین اسمائها والبيانات المتعلقة بها في سجلات الإدارة الضريبية، كما لزم ذات القانون هيئات الاستثمار تحديد بدأ تأريخ التشغيل التجاري لمشاريع الاستثمار الممنوحة الاجازة من لديها، ومن ثم اعلام الهيئة العامة للضرائب بتأريخ البدء لاتخاذ اللازم بهذا الخصوص^(٢٥). كما إن المشرع العراقي ادرك خطورة غياب البيانات المحاسبية لدى مشاريع القطاع الخاص الاستثمارية، الأمر الذي يترتب عليه صعوبة تقدير ارباح تلك المشروعات وبالتالي فقدان جزء كبير من الإيرادات الضريبية، لذا لزم كل مشروع استثماري مسك الدفاتر التجارية وقيد كل ما يتعلق بممارسة نشاطه من أرباح وخسائر لكي يمكن التعرف بصورة فعلية على وضعها المالي الحقيقي ومن ثم تقدير الضريبة استناداً إلى ذلك، وهذا ما اشار اليه نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة (١٩٨٥)، في العراق، وكذلك قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل)، الذي لزم المستثمر العراقي والاجنبي إعداد ومسك حسابات اصولية مدققة ومصادق عليها من قبل محاسب قانوني مجاز في العراق^(٢٦)، والحسابات المقصودة في هذا النص هي الحسابات المالية التي تبين الموقف المالي للمستثمر ونتائج نشاطاته الاقتصادية في فترات زمنية متتالية وغالباً ما تكون سنة وما من شك فإن الغرض الاساس من هذه الحسابات هو احتساب الضرائب على الملتزم بمسكها وخصوصاً ضريبة الدخل، ناهيك عن الاغراض التدقيقية والرقابية. كما لزم القانون الضريبي المشروع الاستثماري إن يقدم المكلف الخاضع للضريبة إقراراً عن دخله سواء كان ذلك بناء على طلب الإدارة الضريبية أم بدون ذلك، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل النافذ بأن(على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله...)^(٢٧) ويفهم من النص السالف أن من له دخل يخضع للضريبة يلتزم بتقديم اقرار، فالمشروع الاستثماري الذي حقق ارباحاً يلتزم بتقديم تلك الإقرارات، كما لا تردد الإدارة الضريبية في العراق بحق عن الزام المكلفين لا سيما الشركات بنوعها المساهمة والمحدودة -بتقديم الاقرارات وأن انتهت سنتهم المالية بخسارة، لا بل أن الإدارة الضريبية تذهب إلى أبعد من ذلك وتطالب المشاريع الاستثمارية بتقديم الاقرارات على الرغم من انها معفاة من ضريبة الدخل، ونرى غاية ذلك هو ليسهل على الإدارة الضريبية مهمة تقدير الضريبة على مدخولات العاملين في هذه المشاريع . لكن يبقى السؤال قائم كيف تخضع مشاريع الاستثمار للضرائب في العراق ؟ واقعاً بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي تبدا اجراءات فرض الضريبة على مشاريع الاستثمار من خلال الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب، والذي يقع على عاتقها اجراء التحاسب الضريبي لعموم المشاريع الاستثمارية المحلية والاجنبية المسجلة لديها أو من لم تسجل، فبعد تقديم المكلف (المستثمر) اقراره الضريبي ضمن المدة المقررة قانوناً تفرض عليه الضريبة حسب الاحوال، فإذا كان المشروع الاستثماري شخصاً معنوياً متخذاً شكل شركة مساهمة ام ذات مسؤولية محدودة فهنا يطبق عليها السعر الضريبي البالغ بنسبة (١٥%)^(٢٨) أما إذا كان شخصاً طبيعياً فإنه يخضع لسعراً تصاعدياً يزداد كلما زاد مقدار وعاء الضريبة، وفي كلا الحالتين فان الضريبة تفرض على دخلها الصافي أي الإيراد الناتج بعد خصم التكاليف من الإيرادات الاجمالية التي حصل عليها المشروع الاستثماري من مصادر الدخل الخاضع للضريبة^(٢٩). هذا ولا يقتصر الأمر على ضريبة الدخل بل يخضع المشروع ايضاً للضرائب الكمركية والتي تمثل الوعاء الاغزر ضريبياً في العراق فبعد انتهاء مدة الاعفاء الضريبي تخضع جميع السلع الداخلة والخارجة لحساب

المشروع للضريبة الكمركية وحسب النسب المقررة قانوناً. كما يخضع جميع العاملين في تلك المشاريع للضريبة وهنا يلزم من المشروع الاستثماري تقديم إقراراته السنوية ملحقة بجداول تحوي أسماء العاملين سواء كانوا وطنيين أم اجانب، ومقدار مدخولاتهم بغية تقدير الضريبة عليهم وفقاً لضريبة الاستقطاع المباشر، وحسب نسب الاحتساب المقررة بموجب تعليمات الاستقطاع المباشر النافذة^(٣٠).

الفرع الثاني أثر الاعفاء الضريبي على تعظيم الإيرادات العامة

يعد موضوع الاعفاءات الضريبية من المواضيع المهمة التي تناولها جل الباحثين من زاوية دورها في تشجيع الاستثمار وجذبها، ونود هنا بحث الموضوع من زاوية أثر تلك الاعفاءات على تعظيم الإيرادات الضريبية للدولة المضيفة، وكيف تعاملت تلك الدول مع تلك الاعفاءات، واقعاً درج المشرع العراقي وكذلك المقارن على تضمين القوانين ذات العلاقة بفرض الضريبة والمنظمة للاستثمار بجملة من الاعفاءات الضريبية قاصدة من ذلك احداث فراغاً ضريبياً من خلال تقليل تكاليف انتاج الدخل على اعتبار إنَّ الضريبة جزء من هذه التكاليف وهذا ما يحفز ويشجع المستثمرين على توجيه رؤوس اموالهم نحو الاستثمار^(٣١)، إنَّ البحث في اثر الاعفاءات على تعظيم الإيرادات الضريبية يقودنا إلى طرح الآراء الفقهية المؤيدة والمعارضة لهذا النظام، إذ يعتبرها الاول بمنزلة تعويض المستثمر عن غربة رأس ماله عن موطنه الاصلي، و تعويضاً له عن العوائق والعقبات التي تواجه استثماره في الدول المضيفة للإستثمار، بمعنى تعويضه عن ضعف الباعث على الاستثمار ، كما يراها وسيلة للحد من الازدواج الضريبي الداخلي والدولي^(٣٢) الذي يتحقق عندما تفرض الدولة المضيفة ضرائب على المشروع الاستثماري وعوائده، ثم تفرض عليه الضريبة مرة اخرى من الدولة المصدرة لذلك الاستثمار، فالإعفاء هنا من شأنه ان يخفف العبء الضريبي عن كاهل المستثمر ويمنع الازدواج على أساس انه يخضع لضريبة الدولة المصدرة لهذا الاستثمار فقط^(٣٣). اما الرأي المعارض، فيرى أن الاعفاءات الضريبية تساهم في اهدار الكثير من مداخيل الإيرادات السيادية، ويزيد على ذلك من انها يكمن أن تشكل دافعاً للتهرب الضريبي وخاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات لاسيما في ظل غياب الاتفاقيات المعالجة للازدواج الضريبي مع اغلبية دول العالم، كما قد يؤدي الاعفاء الضريبي برأيهم إلى تشويه خيارات المستثمر بإعتبار إنها سبب في منح معاملة تفضيلية لقطاع محدد او نشاط معين على حساب آخر، وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية ويعرقل من فاعلية الاقتصاد^(٣٤). وعند تحليل الآراء السالفة، فلا يمكننا نكران صحة ما ذهب اليه الرأي المؤيد من أهمية وفاعلية الاعفاءات الضريبية في تشجيع رأس المال الخاص وجذبها، فحصول المستثمر على ارباح دون استقطاع ضريبي يحفزه إستثمار الفائض عن حاجته في مشاريع اخرى، ولا يمكن نكران دورها في تخفيف العبء الضريبي الواقع على المكلف والناتج من الازدواج الضريبي، لكن في المقابل لا يمكن أن نخفي إنَّ المزايا الممنوحة للمستثمر في صورة اعفاءات ضريبية تتضاءل بجانبها الإيرادات الضريبية كما ذهب الرأي المعارض، وخاصة إنَّ دول العالم الثالث اليوم تتسابق لجذب الاستثمارات ولو بمزايا ضريبية مبالغ فيها مما يزيد المركز التفاوضي للمستثمرين للحصول على افضلها بكل المقاييس ويقلل في ذات الوقت العوائد التي يحققها البلد المضيف نتيجة خسارة إيرادات ضريبية كبيرة والخطر من ذلك عندما تعيد هذه المشاريع ارباحها التي تحققت إلى دولها الام بدل من إعادة استثمارها في البلد المضيف. اضافة إلى ذلك نجزم إنَّ سياسة الاعفاءات الضريبية ليست العامل الاساس في جذب الاستثمار ونستند في ذلك لبعض النظم الضريبية في بعض الدول الجاذبة للإستثمار التي أخذت تنتهج نظماً ضريبياً متوازناً يتسم بالتغير المتلائم مع المتغيرات الاقتصادية^(٣٥)، بالمقابل هناك دول اغدقت قوانينها بالحوافز الضريبية دون اي جدوى تذكر كالعراق. ويعد هذه المقدمة علينا الانتقال إلى بيان اثرها على تعظيم الإيرادات في كل من القانون المقارن والعراقي وكما يلي:

اولاً- أثر الاعفاء الضريبي على تعظيم الإيرادات العامة في القانون المقارن / قلنا سلفاً بان الإيرادات الضريبية في مصر تشكل الجزء الاكبر من الإيرادات العامة، فهي من أهم الموارد السيادية التي تساعد على تخفيض العجز الكلي للموازنة العامة، لذا تولي الدولة لها أهمية تتمثل في التطور الدائم للتشريعات الضريبية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة. لذا سعت القوانين والتشريعات الحاكمة على بيئة الاعمال والاستثمار في مصر إلى توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية المترتبة على المشاريع الاستثمارية، وهذا يستشف من خلال موقف المشرع المصري الذي اتخذه بموجب قانون ضريبة الدخل النافذ رقم(٩١) لسنة (٢٠٠٥)^(٣٦)، الذي الغى العديد من الاعفاءات الضريبية كانت مقررة بموجب القانون(الملغى)^(٣٧)، كما الغى قانون الاستثمار النافذ نظام الاعفاءات الضريبية المقرر سابقاً^(٣٨)، واستعاض عنه بنظام الحوافز الضريبية الميسرة مقسماً اياها إلى حوافز عامة^(٣٩) وحوافز خاصة تمنح المشاريع خصماً من صافي الارياح وبنسب محددة قانوناً ولم يطلقها القانون لجميع الانشطة الاستثمارية بل قيدها فقط للمشروعات الاستثمارية الاستراتيجية

والتي تتوافق أهدافها مع سياسات وأهداف الدولة^(٤٠). أما الإعفاءات العامة فقد قصرت على ضريبة الدمغة ورسوم التوثيق والشهر وعقود تأسيس الشركات والمنشآت و لمدة خمس سنوات من تأريخ قيدها في السجل التجاري،^(٤١) على ما يبدو إنَّ المشرعَ المصري أخذ مساراً يهدف من خلاله التخفيف من حدة وأثر الإعفاءات الضريبية للمشاريع الاستثمارية وهذا يتضح بشكل جلي من خلال إلغاء نظام الإعفاءات الضريبية وتخفيض مدة الإعفاء الضريبي لخمس سنوات بعد إنَّ كانت لعشر سنوات بموجب القانون (الملغى) وخاصة إن مصر عانت سابقاً من الاستثمارات القصيرة والتي تنتهي خلال مدة الإعفاء الضريبي مما دعاها إلى ترشيد الإعفاءات الضريبية وتخفيض مدتها. أما على مستوى القانون الاماراتي، فإن تعظيم الإيرادات الضريبية وزيادتها أضحت من أهداف الدولة وتوجهاتها، من خلال موقف المشرع الاماراتي بموجب قانون الاستثمار الاتحادي النافذ من مسألة الإعفاء الضريبي، فقد خلا القانون من تنظيم الإعفاءات الضريبية المترتبة على المشاريع الاستثمارية الأجنبية، بعد إنَّ كان يحدد نسبة الإعفاء الضريبي قبل صدور القانون بنسبة (١٠٠٪) إضافة إلى إعفاء صادرات تلك المشاريع من ضرائب ورسوم التصدير ومنحها اعانة تشجيعية^(٤٢)، ولم يكن موقف المشرع المحلي مخالفاً لما ذهب اليه المشرع الاتحادي بموجب قانون الاستثمار النافذ، ونخص بالذكر قانون الاستثمار المتعلق بأمانة دبي، الذي قيد هو الآخر أثر الإعفاءات الضريبية، لبعض المشاريع الاستثمارية التي تحقق التنمية وفي مجالات محددة قانوناً، وهي المشاريع الصناعية والمشاريع التي تتعلق بتوطين التكنولوجيا^(٤٣) مما سلف يتضح أن اتجاه المشرع الاماراتي قائم بتقديرنا على التضييق في منح الإعفاءات الضريبية للمشاريع الاستثمارية، ونستدل على صحة التقدير هذا اصدار دولة الامارات حديثاً قانون ضريبة الشركات التي تطبق على جميع الأنشطة والاعمال الاقتصادية داخل الامارات ومن ضمنها الشركات التي تمارس اعمالاً استثمارية، وهو اتجاه جديد قائم على زيادة حصيله الإيرادات الضريبية والحد من اثر الإعفاء الضريبي على تعظيم الإيرادات.

ثانياً- أثر الإعفاء الضريبي على تعظيم الإيرادات العامة في القانون العراقي/ قبل تناول أثر هذا الإعفاء على تعظيم الإيرادات العامة، لا بد لنا من بيان الآلية التي نظم بها القانون العراقي الإعفاءات الضريبية، والتي أسند تنظيمها إلى عدة قوانين منها قانون ضريبة الدخل النافذ الذي رتب العديد من الإعفاءات لأغراض اقتصادية وأخرى اجتماعية، كما نظمها بموجب قوانين خاصة كقانون الاستثمار الصناعي والمختلط والذي توسع كثيراً في منح الإعفاءات الضريبية بغية تنشيط مشاريع الاستثمار الصناعية، وأخيراً نظمها بموجب قانون الاستثمار النافذ الذي منح مشاريع الاستثمار الحاصلة على إجازة استثمار إعفاءً ضريبياً لمدة (١٠) سنوات^(٤٤) و إضافة إلى هذا الإعفاء العام لجميع أنواع الضرائب قرر أيضاً إعفاءات لها بعض الخصوصية المتعلقة بالمدة ونوع النشاط أو المواد المستورة كإعفاء الموجودات المستوردة لأغراض المشروع والموجودات اللازمة لتوسيع وتطوير المشروع^(٤٥) ولم يكتفِ المشرع بالمدد المقررة بل منح الهيئة الوطنية للإستثمار صلاحية زيادة عدد سنوات الإعفاء من الضرائب والتي تتراوح ما بين (١١ - ١٥) سنة وذلك بحسب نسبة مساهمة المستثمر العراقي في المشروع ، كما أجاز لمجلس الوزراء اقتراح مشاريع القوانين التي تتضمن اقرار إعفاءات جديدة أو تمديد الإعفاءات المقررة اصلاً في هذا القانون وهي إعفاءات مقيدة بعدة ضوابط منها: (طبيعة المشروع الاستثماري- الموقع الجغرافي- ومدى مساهمة المشروع في تشغيل اليد العاملة المحلية- ومدى مساهمة المشروع في دعم عملية التنمية الاقتصادية و مدى اقتضاء المصلحة الوطنية لهذا الإعفاء)^(٤٦) يبدو إنَّ المشرعَ العراقي اتخذ من نظام الإعفاءات الضريبية وسيلة لجذب رؤوس الاموال المحلية والاجنبية، لهذا نجده توسع في مضمونها ومدتها ايضاً فقد منح الهيئة الوطنية للاستثمار صلاحية زيادة مدة الإعفاء، مخالفاً بذلك النص الدستوري الذي يقضي بان الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون^(٤٧) إذ كان ينبغي إنَّ تتم زيادة الاعفاء بقانون ، وليس بإجراء أو قرار تصدره الهيئة الوطنية للإستثمار لكونها لا تملك الاختصاص في ذلك، وهو ما قد يضيع على الدولة نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية نتيجة زيادة مدة الإعفاء الذي قد يدخل في باب المحاباة او التواطئ مع بعض المستثمرين والشركات الاستثمارية. في حين نتفق مع الإعفاءات الممنوحة لمجلس الوزراء لكونها مقيدة بمعايير الجدوى الاقتصادية للبلاد، ولكون اقترح مشاريع القوانين يقع ضمن اختصاص مجلس الوزراء التشريعي. وعليه نرى إنَّ التوسع السالف في منح الإعفاء الضريبي له الاثر الواضح عل تفسير الإيرادات الضريبية لصالح المشروع الاستثماري والمستثمر ومن جانب آخر قد يزيد من نسب التهرب الضريبي مع إنَّ المشرعَ العراقي وفقاً لقانون الاستثمار حدد بداية مدة الإعفاء من تأريخ بدء التشغيل التجاري للمشروع ، الذي يتحدد من تأريخ تحقق الإيراد للمستثمر من جراء التشغيل^(٤٨)، ولكن قد يترتب على ذلك اخفاء المستثمر تاريخ بدء التشغيل التجاري للمشروع او تقديمه تأريخ غير صحيح وهذا واقعاً يدخل في باب التهرب الضريبي، لذا يتوجب على هيئات

الاستثمار بعدم التهاون والتأخير بإجراء الزيارات الميدانية للمشروع الاستثماري للاطلاع على كافة المستندات اللازمة لتحديد بدأ التشغيل التجاري ومن ثم اعلام الهيئة العامة للضرائب والجهات ذات العلاقة بتاريخ البدء لاتخاذ اللازم. كما تشير الاحصائيات المعتمدة إن تدفق الاستثمار الاجنبي خلال المدة السالفة لم يكن بالمستوى المطلوب فقد تراجع بشكل كبير خلال سنوات الماضية^(٤٩). وهذا يدل على إن سياسية الاعفاء الضريبي التي سار عليها المشرع اعتقاداً منه بانها سلاح فعال لتشجيع الاستثمار لكونه يخفف على المستثمر أعباء إداء الضريبة فتزيد ارباحه الصافية، لم يكتب لها النجاح وإنما ذات أثر سلبي على تعظيم الإيرادات الضريبية كإيراد سيادي يمول الموازنة العامة الاتحادية ويغذيها، و من ناحية أخرى الفينا إن هذا الاعفاء لا يشجع إلا الاستثمار قصير الاجل الذي يرغب فيه المستثمر إسترداد رأس ماله وجني الأرباح في مدة قصيرة وهي مدة الاعفاء. لذا ندعو المشرع العراقي ترشيد الاعفاءات الضريبية وإن يلتفت إلى مسألة التدرج في الاعفاء الضريبي حسب اهمية النشاط او القطاع، كما ذهب إلى ذلك القانون المقارن.

المطلب الثاني دور مشاريع الاستثمار في تعظيم إيرادات الرسوم العامة

نتناول في هذا الفرع دور تلك المشاريع في تعظيم الرسوم العامة من خلال بيان مفهومها في فرعاً اول، ثم ننقل بعدها إلى بيان أثر الاعفاء من الرسوم على الإيرادات العامة في فرعاً ثاني وكما يلي:

الفرع الأول مفهوم الإيراد من الرسوم الرسم فريضة مالية تجبى من شخص معين مقابل خدمة خاصة ذات طابع إداري تؤديها له الدولة، او نفع خاص يعود عليه منها^(٥٠) ونجد بعض الفقه المالي المعاصر سلط الضوء على الجوانب القانونية لهذه الظاهرة من خلال تعريفه بأنه (الفريضة المالية التي تنهض عند الاستفادة من الخدمات العامة والمحددة بقانون أو بناء عليه)^(٥١) وعليه يتجسد الرسم وفقاً لهذا التعريف بركنين أولهما مادي يتجلى بتقديم الخدمة العامة للمكلف بالرسم لتكون الاستفادة اما بصورة مباشرة للأموال العامة المخصصة للانتفاع العام المباشر كالطرق والجسور، والمطارات او من خلال مرافق الانتفاع التقليدية كالقضاء والصحة وغيرها من المرافق العامة، والركن الشرعي الذي يتجسد بالنص القانوني او القرار الإداري الذي يخول الدولة بحق جبايته من المكلفين به وينطلق اساس فرض الرسوم من مصدر قانوني سواء نص عليه الدستور ام القوانين المنظمة له، فالأساس الدستوري يمنح الحق للدولة في أن تمارس سلطتها على إقليمها السياسي والجغرافي في إطار التنظيم القانوني، إذ نص الدستور المصري لا يجوز تكليف احد اداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم الا في حدود القانون^(٥٢) و لم يخرج دستور الامارات عن هذا الإطار، الا إنه كان أكثر تفصيلاً في إبراز الجانب الاتحادي عندما عد امارات الاتحاد وحدة اقتصادية وجمركية وفي المقابل نص على الالتزام بأداء التكاليف المالية التي تمثل واجباً على كل مواطن^(٥٣) وبالمثل نص الدستور العراقي لعام (٢٠٠٥) (الدائم)، على احقية الدولة في فرض التكاليف المالية ومنها الرسوم بطريق القانون اذ لا يجوز فرض اي تكليف مالي الا على وفق الصورة القانونية وهذا ما استقرت عليه اغلب الدساتير، من هنا فان للدولة الحق في فرض التكاليف المالية ومنها الرسوم العامة ولا سيما وإن السيادة تمثل الاساس الموسوع لفرض الرسوم العامة على ما تقدمه الدولة من خدمات في مرافقها الاقتصادية والمرافق العامة كافة ذات الطابع الخدمي^(٥٤). وهنا يقع على عاتقنا بيان دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الرسوم العامة في القانون المقارن والعراقي.

أولاً- دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الرسوم العامة في القانون المقارن / عند استقراء نصوص قانون الاستثمار المصري الجديد نجده جاء بمعايير جديدة هدفها تنمية الإيرادات وزيادتها وهذا ما أخذت بتطبيقه فعلا هيئات الاستثمار في مصر التي تماشت مع تلك المعايير، فقد الزم قانون الاستثمار المصري وبشكل واضح المستثمر الوطني و الاجنبي أداء جميع الرسوم التي تفرضها القوانين لحساب الجهات والهيئات التي تقدم خدمات الاستثمار، وما جرى عليه العمل في مصر قيام هيئات الاستثمار المتمثلة بالهيئة العامة للإستثمار وفروعها المنتشرة في المحافظات أن تصدر قرارات إدارية تحدد فيها فئات هذا المقابل اي "الرسوم" وتحدد أيضاً القواعد والشروط والإجراءات المنظمة لتحصيله^(٥٥)، وهذا من حقها كجهة إدارية تقدم خدمة عامة مقابل مبلغ نقدي تحصل عليه بشكل رسم، غير أن الرسم لا يقتصر على هيئات الاستثمار، بل يترتب على كل خدمة تقدم للمستثمر او المشروع الاستثماري من قبل الجهات الإدارية الاخرى، كرسوم الإقامة التي تحدد حسب مدة الإقامة عادية أم خاصة^(٥٦)، وما يميز قانون الإقامة القانون المصري تحديده لمبالغ الرسوم حسب نوع الإقامة وهدفها والتي تبدأ من (١٥٠٠) جنيه حتى (٦٠٠٠) جنيه، فضلاً عن رسوم تأسيس الشركات وتسجيلها إذا كانت اجنبية، فضلاً عن الرسوم التي تصدرها هيئات الاستثمار لأغراض البدء بالاستثمار كرسوم منح التراخيص الاستثمارية وغيرها الذي أوجبها قانون الاستثمار النافذ ولائحته

التنفيذية، وفي تطور لاحق ذهب مجلس الوزراء المصري إلى تقييد حق أي جهة بالجهاز الإداري للدولة بما فيها هيئات الاستثمار فرض أي رسوم جديدة على المستثمر المحلي والاجنبي دون الحصول على موافقة مسبقة من مجلس الوزراء، كما ألزم الهيئة العامة للاستثمار ومؤسسات الدولة بمراجعة جميع الإجراءات والموافقات المتعلقة برسوم المشاريع الاستثمارية من أجل إعادة هيكلتها وترشيدها، مبرراً قرار التقييد هذا على أثر فرض هيئات الاستثمار رسوم على المشاريع الاستثمارية في مجال الطاقة الشمسية الأمر الذي أدى إلى عزوف المستثمرين وعدم اتخاذهم أي قرار خاص بالاستثمار في هذا المجال، معتبراً قرار فرض الرسوم من قبل تلك الهيئات سيرفع اعباء تلك المشاريع نتيجة اضافة مصاريف جديدة ترفع من تكلفة الانتاج و إطالة فترة إسترداد المستثمرين لأموالهم^(٥٧)، و تقديرنا لما سلف كان على مجلس الوزراء المصري كونه الجهة الرقبية على السياسة الاستثمارية وهيئات الاستثمار في مصر أن يلغي القرار المتعلق بفرض الرسوم الجديدة، أما تقييد الهيئات الاستثمارية فرض رسوم وتخفيض السالف منها، أمر لا نذهب معه كثيرا لكون الرسوم ايراد مالي يساهم في دعم الموازنة العامة، ولا يجبي الا مقابل خدمة فعلية مقدمة من تلك الهيئات وبالتالي حرمانها من جبايتها امر لا يخدم مصلحة تلك الهيئات ويحرم خزينة الدولة من ايراد مهم يساهم في دعم انفاقها العام. في حين ذهب المشرع الاماراتي إلى فرض الرسوم على شركات الاستثمار مقابل الخدمات المقدمة لها، وعلى كافة مستويات الاتحاد، كما قرر ذات القانون إحالة الأمر إلى مجلس الوزراء اصدار قراراً اتحادياً يحدد مقدار الرسوم الاتحادية الواجب على شركات الاستثمار أدائها عن الاعمال التي تقوم بها الوزارة المعنية بالاستثمار^(٥٨). والجدير بالإشارة اليه أن الحكومات المحلية تطبق قراراتها المحلية بهذا الشأن فمثلا أمانة دبي تعتمد على القرار الخاصة بالإمارة كالقرار رقم(١٣) لسنة ٢٠١١ المتعلق بتحديد الرسوم على تلك المشاريع.

ثانياً- دور مشاريع الاستثمار في تعظيم الرسوم العامة في القانون العراقي/ تخضع مشاريع الاستثمار بموجب القانون العراقي للعديد من الرسوم المالية منها ما يفرضها قانون الاستثمار النافذ وهيئاته ومنها ما يفرض بموجب القوانين ذات العلاقة، فبعضها مثلاً تبدأ منذ دخول المستثمر للبلد المضيف إذا كان أجنبياً كالرسوم التي يفرضها قانون الإقامة العراقي رقم (٧٦) لسنة (٢٠١٧)، ناهيك عن رسوم منح الاجازة والتراخيص و رسوم المهنة والاعلان التي تفرضها هيئات الاستثمار على المشاريع الحاصلة على اجازة استثمارية وكذلك تأمينات العمالة الاجنبية الواجب على المستثمر إيداعها لدى هيئات الاستثمار، فضلاً عن رسوم الموافقات والتصاريح البيئية . ومن أجل تشجيع العمالة العراقية والحد من العمالة الاجنبية تم حديثاً فرض "رسم العمالة الاجنبية" قدره (٢٥) الف دينار عن كل عامل اجنبي يعمل بمشروع إستثماري في العراق، وهو اتجاه جديد تبنته وزارة العمل والشؤون الاجتماعية، الهدف منه تحقيق غايتين الاولى تقليل حجم البطالة الاجنبية المتفشية في البلاد مما يفسح المجال للعمالة الوطنية، أما الثانية تحقيق إيراد مالي، لكن يبقى السؤال عن مصير هذا الرسم هل يدخل إلى خزينة الدولة ام إلى خزينة الجهة التي فرضته حقيقة عند البحث والتدقيق في مصيرها وجدناها تدخل خزينة الجهة التي فرضتها وهي وزارة العمل والشؤون الاجتماعية وهو أمر منتقد إذ كان الاخرى أن تدخل هذه المبالغ إلى خزينة الدولة كإيراد سيادي يخفف من ضغط الانفاق العام ويدعم الموازنة العامة الاتحادية. كما ننتقد قانون الإقامة العراقي الذي لم يحدد الرسوم التي تستوفىها السفارات والقنصليات ومديرية الإقامة والجوازات في المنافذ الحدودية وأحال أمرها إلى الوزير اصدار تعليمات تحدد مقدار الرسوم التي تستوفىها السفارات والقنصليات ومديرية الإقامة ومراكز الإقامة والجوازات في المنافذ الحدودية مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل^(٥٩) ولا زالت تلك التعليمات غير مشرعة، لذا نأمل من المشرع العراقي أن يحددها إسوة بالقانون المقارن^(٦٠)، لكن يمكن الإشارة بهذا الصدد إلى قرار مجلس الوزراء رقم(٢٤٥) لسنة (٢٠١٩) الذي جاء ليحدد مبالغ الرسوم المالية، على النحو الاتي: (١٠٠٠,٠٠٠) دينار للأجنبي الذي يستقدم للعمل في العراق من الشركات الاستثمارية، أو الشركات المتعاقدة مع الوزارات العراقية او مؤسسات الدولة الاخرى و(٣٠٠,٠٠٠) الف دينار للأجنبي الذي يستقدم للعمل في العراق من الشركات الاستثمارية الاجنبية او غير الاستثمارية المتعاقدة مع القطاع الخاص- (١,٠٠٠,٠٠٠) دينار للأجنبي الذي يستقدم للعمل في العراق في غير الحالتين المذكورتين^(٦١).

الفرع الثاني أثر الاعفاء من الرسوم العامة في تعظيم الإيرادات

وينبغي بيانه في كل من القانون المقارن والعراقي وكما يلي :

اولاً- أثر الإعفاء من الرسوم العامة على تعظيم الإيرادات في القانون المقارن/ قلنا سلفاً إنَّ المشرع المصري أتبع حديثاً سياسة قائمة على توسيع الإيرادات العامة، لهذا ذهب بموجب قانون الاستثمار النافذ إلى تقليل أثر الإعفاءات من الرسوم هادفاً من ذلك إلى تعظيم الإيرادات العامة، فلم يرد إعفاء مشاريع الاستثمار من الرسوم إلا في حالة واحدة وهي إعفاء المشاريع الحاصلة على اجازة استثمارية من رسوم تسجيل الاراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت^(٦٢)، وبهذا لم يقيد جهة الإدارة المتمثلة ببيئة الاستثمار العامة وفروعها في المحافظات من أستيفاء الرسوم المترتبة على مشاريع الاستثمار خلال فترة التشغيل التجاري للمشروع ، وعليه نجد توجه المشرع هذا جاء مغايراً تماماً لموقف قانون الاستثمار (الملغى) الذي كان يرتب اعفاءاً من الرسوم لمشاريع الاستثمار ولمدة (١٠) سنوات^(٦٣). أما على مستوى المشرع الاماراتي فلم يحدد في صلب القانون النافذ الاعفاء من الرسوم، إنما احال أمرها إلى قرار يصدر عن مجلس الوزراء يحدد بمقتضاه الرسوم وحالات الاعفاء منها، وهنا يمكننا القول إلى إنَّ موقف المشرع الاماراتي لا يفرق كثيراً عن ما ذهب اليه المشرع المصري، وهو التقليل من أثر الاعفاء من الرسوم على تعظيم الإيرادات العامة^(٦٤).

ثانياً - إثر الإعفاء من الرسوم العامة على تعظيم الإيرادات في القانون العراقي/ أن ترشيد الإعفاءات الممنوحة لمشاريع الاستثمار أصبح هدفاً تصبو له غالبية الدول ومنها دول محل المقارنة كما مر بنا سلفاً، خلافاً لموقف القانون العراقي الذي توسع في منح الإعفاءات من الرسوم، إذ خص كل مشروع استثماري حاصل على اجازة تأسيس المشروع من الهيئة بالإعفاء المؤقت من الرسوم لمدة (١٠) سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري لكل مرحلة من مراحل انشاء المشروع^(٦٥)، وهذا ولم يكتفِ المشرعُ بمدة الاعفاء السالفة بل منح مجلس الوزراء و الهيئة الوطنية للاستثمار زيادة مدة الاعفاء أو منح اعفاءات اضافية من الرسوم^(٦٦) وهو أتجاه انفرد به القانون العراقي عما رأيناه في القانون المقارن الذي حدد الرسوم في مجالات محددة جداً وبمدد قصيرة أيضاً، وقد انصب الاعفاء أيضاً على الموجودات المستوردة لأغراض المشروع الاستثماري من الرسوم الجمركية وكذلك تعفى الموجودات المستوردة اللازمة لتطوير المشروع من الرسوم إذا ادى ذلك إلى زيادة الطاقة التصميمية على أن يتم ادخالها خلال (٣) سنوات من تاريخ اشعار الهيئة بالتوسع أو التطوير كما تعفى قطع الغيار المستوردة لأغراض المشروع من الرسوم على أن لا تزيد قيمة هذا القطع على (٢٠٪) من قيمة الموجودات بشرط أن لا يتصرف بها المستثمر لغير الاغراض المستوردة من أجلها^(٦٧) وهنا نتساءل عن الاجراء المتخذ في حالة اكتشاف المشروع الاستثماري التصرف بالموجودات خلافاً للقانون ؟. بالرجوع إلى قانون الاستثمار النافذ، نجد لم يغفل ذلك، فقد نص إذا تبين إن موجودات المشروع المعفاة كلها أو بعضها من الرسوم والضرائب قد بيعت خلافاً لأحكام القانون أو إستعملت في غير المشروع أو إستخدمت في غير الاغراض المصرح بها فعلى المستثمر تسديد الرسوم والضرائب والغرامات المتحققة عليها وفق القانون^(٦٨). وهو اتجاه موفق من مشرعناً لكون هذا الفعل وارد جداً من قبل بعض المستثمرين والشركات الهدف منه التحايل على القانون وتحقيق الارباح الأمر الذي يقابله خسارة الدولة المضيفة للإيرادات العامة سواء من الضرائب او الرسوم وعليه يجب تشديد الرقابة من قبل الجهات المعنية، لكشف المخالفة الواقعة على قانون الاستثمار بهذا الشأن

الخاتمة

وفي ختام بحثنا الموسوم (دور مشاريع الاستثمار في دعم إيرادات الموازنة العامة) تبرز لنا بعض النتائج والمقترحات.

أول النتائج

- ١- تعد مشاريع الاستثمار اليوم أحد انماط التمويل الحديث الذي يساهم بشكل كبير في دعم مكونات الموازنة العامة للدولة المضيفة فهو يساهم على تعزيز الإيرادات العامة وتويعها وخفض انفاقها العام .
- ٢- برزت مشاريع الاستثمار كعامل هام يساعد على سد النقص الحاصل في مشاريع الموازنة الاستثمارية وخاصة فيما يتعلق بمشاريعها المتوقفة و المتلكئة.

٣- لا زال الاستثمار في العراق بشكل عام يعاني العديد من المعوقات إدارية وأخرى غير إدارية تؤثر بشكل مباشر على نسب تدفق الاستثمار فقد تراجع تدفق الاستثمار الاجنبي في العراق في السنوات السالفة نتيجة هذه المعوقات مقارنة بمصر والامارات التي كانت الاعلى نسبة.

ثانياً المقترحات

١- أن النظام الضريبي يشكل جزء من المناخ الاستثماري، ولكن الاعفاء الضريبي و أن كان عاملاً مشجعاً لجذب الاستثمارات الا انه ليس العامل الوحيد ولا بد من دراسة الاعفاء قبل منحه ونقترح منح الاعفاءات تبعا لإهمية المشروع وطبيعته وأن يكون تدريجياً وذات مدد قصيرة لا تتجاوز الخمس سنوات اسوة بالقانون المقارن.

٢- نقترح ضرورة وجود الزام قانوني او عقدي يفرض على مشاريع الاستثمار منح الجهات القطاعية "المالكة للمشروع" جزء من ارباحها المتحققة خلال فترة التشغيل التجاري للمشروع سواء كان في العراق او الدول محل المقارنة وهذا يقينا يدعم الموازنة العامة للدولة المضيفة للاستثمار. ونقترح النص الآتي (يلزم المشروع الاستثماري الحاصل على اجازة استثمار، تخصيص جزء من ارباحه السنوية للجهة المالكة للمشروع بعد مرور سنتين من تاريخ بدء التشغيل التجاري للمشروع الاستثماري).

المصادر والمراجع

أولاً الكتب القانونية

- ١- د. احمد ثابت عريضة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية، مصدر الالتزام بالوفاء، الطبعة الاولى، مطبعة احمد علي مخيمر، القاهرة ١٩٥٨.
- ٢- د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، ط١، جامعة تكريت، ٢٠١٣م.
- ٣- د. حسين سلوم، المالية العامة، القانون المالي الضريبي، مطبعة الاخلاص، ١٩٨٧.
- ٤- د. بان صلاح عبد القادر الصالحي الضرائب الكمركية في العراق والاثار المترتبة عليها، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١١.
- ٤- د. رائد احمد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٤.
- ٥- د. عبد المجيد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، ١٩٧٥.
- ٦- د. محمد حافظ عبده الرهوان، الضرائب والرسوم في الامارات العربية المتحدة، (دراسة مقارنة لأحكام الضرائب والرسوم الجمركية الاتحادية والمحلية في امارة دبي والشارقة، كلية شرطة دبي، ١٩٩٠.
- ٧- محمود رجب أحمد بخيت، دور الضرائب على الدخل في التمويل والتنمية (مع التطبيق على مصر) رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس/ كلية الحقوق / لسنة ٢٠١٨.

ثانياً القوانين والتشريعات

الدساتير

- ١- الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥
- ٢- دستور دولة الامارات العربية المتحدة لسنة ١٩٧١ المعدل.
- ٣- الدستور المصري لسنة ٢٠١٤

٢- القوانين

- ١- قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات رقم (٥) لسنة ١٩٨٥
- ٢- القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).
- ٣- القانون المدني العراقي المرقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المعدل)
- ٤- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- ٥- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المعدل
- ٦- قانون ضريبة الشركات والاعمال الاماراتي نشر رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢.

قانون الإستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).

تقرير دائرة الاحصاء والابحاث/ قسم الاقتصاد الكلي/ البنك المركزي العراقي لسنة ٢٠٢٣.

قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (١٣) لسنة ٢٠٢٣ نشر بالوقائع العراقية بالعدد (٤٧٢٦) /٢٦ حزيران / ٢٠٢٣ السنة الرابعة والستون.

قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).

الضوابط الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب للسنة المالية ٢٠٢٢ - ٢٠٢٣.

تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ نشر في الوقائع العراقية العدد (٤٠٣٨) في (٣/٢٦/٢٠٠٧).

قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المصري رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ (الملغى).

الاستثمار من قانون الاستثمار المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ المعدل.

قانون الاستثمار الاجنبي المباشر الاماراتي رقم (١٩) لسنة ٢٠١٨

القانون المتعلق بإنشاء مؤسسة دبي رقم (١٦) لسنة ٢٠١٣.

قانون الإقامة العراقي رقم (٧٦) لسنة ٢٠١٧.

الكتب والقرارات

كتاب دبي مدينة الفرص الصادر عن غرفة التجارة وصناعة دبي، دبي ١٩٩٨.

تقرير الإستثمار العالمي لعام (٢٠٢١) الصادر عن مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد).

قرار مجلس الوزراء المصري رقم (٢١٩٥) لسنة ٢٠٢٢، المتعلق بعدم التزام هيئات الاستثمار بفرض رسوم على المستثمرين الا بموافقة

مجلس الوزراء <https://www.cabinet.gov.eg>

هوامش البحث

(١) ينظر: المادة (٢٧/أولاً) من قانون الإدارة المالية العراقي رقم (٦) لسنة ٢٠١٩.

(٢) ينظر: د. دريد محمود السامرائي، الاستثمار الأجنبي، المعوقات والضمانات القانونية، ط١، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠٦، ص١٢٣.

(٣) ينظر: رنا حسين حطييط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، ط١، منشورات زين، لبنان، ٢٠١٦، ص ٩.

(٤) وقد ذهب جانب من الفقه المالي إلى تعريفها بعدة تعريفات لا تختلف بالمضمون قدر اختلافها بالألفاظ. للمزيد ينظر: د. طاهر الجنابي،

علم المالية العامة والتشريع المالي، ط١، المكتبة القانونية، ٢٠١٧، ص١٣٦. وينظر ايضا: د. عبد العال الصكبان: مقدمة في علم المالية العامة

والمالية في العراقي، ج١، مطبعة العاني، بغداد ١٩٧٢، ص١٥٥. وينظر: د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني،

ط١، جامعة تكريت، ٢٠١٣، ص٧٧.

(٥) ينظر: د. دريد محمود السامرائي، مصدر سابق، ص١٢٥

(٦) ينظر: د. بان صلاح عبد القادر الصالحي الضرائب الكمركية في العراق والاثار المترتبة عليها، ط١، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١١،

ص٣٦.

(٧) يحدد الشخص الطبيعي وفقا للقواعد العامة المقررة في القوانين المدنية التي حددت بدء شخصية الانسان بولادته وتنتهي بوفاته ينظر: المادة)

(٣٤/أ) من القانون المدني العراقي المرقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المعدل)، والمادة (٢٩) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة

١٩٨٢ (المعدل). و المادة (٧١) من قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ .

(٨) ينظر: محمود رجب أحمد بخيت، دور الضرائب على الدخل في التمويل والتنمية (مع التطبيق على مصر) رسالة مقدمة للحصول على

درجة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس/ كلية الحقوق / لسنة ٢٠١٨، ص١٤٧.

(٩) ينظر: المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

- (١٠) وهي كل من شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع والجمعيات التعاونية واتحاداتها والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة، جميعها عاملها معاملة ضريبية موحدة .
- (١١) ينظر: المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- (١٢) ينظر: المادة (٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المعدل، نشر بالجريدة الرسمية بالعدد (٣٥/ مكرر) بتاريخ ٧/ سبتمبر ٢٠١٦.
- (١٣) ينظم هذه الضريبة قانون رقم (٦٥) لسنة (١٩٥٤) المنظم لهذه الضريبة ما بالنسبة لضريبة الاطيان فيخضع لها المستثمر الوطني دون الاجنبي وذلك بسبب صدور قانون رقم (١٥) لسنة ١٩٦٣، والذي يحضر على الاجنبي تملك الاراضي الزراعية وما في حكمها.
- (١٤) ينظر: المادة (٨٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- (١٥) ينظر: المادة (١) والمادة (٢) من قانون ضريبة الدخل سنة ١٩٦٩ الصادر بتاريخ ١٠٧٠/١ وقد تم تعديله لأعوام (١٩٧٤، ١٩٧٣، ١٩٧١)، للمزيد ينظر: د. محمد حافظ عبده الرهوان، الضرائب والرسوم في الامارات العربية المتحدة، (دراسة مقارنة لأحكام الضرائب والرسوم الجمركية الاتحادية والمحلية في اماره دبي والشارقة، كلية شرطة دبي، ١٩٩٠، ص ٤٤.
- (١٦) للمزيد ينظر: المادة (٤) من الفصل الثالث "الشخص المعفي" من قانون ضريبة الشركات والاعمال نشر رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢ في الجريدة الرسمية بتاريخ (٣/ اكتوبر / ٢٠٢٢).
- (١٧) ينظر: المادة (١) من قانون ضريبة الشركات والاعمال رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢، نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ (٣/ اكتوبر / ٢٠٢٢). ومن الجدير ذكره ان القانون قد بين مفصلا من يعد شخصا مقيما ومن يعد شخصا غير مقيم لذا نحيل تفاصيلها الى القانون ذاته وتحديدا في المادة (١٢) منه.
- (١٨) ينظر: المادة (٤/١١) من قانون الضريبة على الشركات والاعمال رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢ نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ (٣/ اكتوبر / ٢٠٢٢).
- (١٩) ينظر: المادة (٥) من قانون ضريبة الشركات والاعمال رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢، نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ (٣/ اكتوبر / ٢٠٢٢).
- (٢٠) ينظر: المواد (٢ و ٣) من قانون الضريبة على الشركات والاعمال رقم (٤٥) لسنة ٢٠٢٢ نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ (٣/ اكتوبر / ٢٠٢٢).
- (٢١) بلغت حصيلة الضرائب على الدخول والثروات خلال عامي (٢٠٢٢ - ٢٠٢٣)، (٤.٧٪) بنسبة مساهمة (٠.٨٪) في حين سجلت الضرائب السلعية ورسوم الانتاج نموا بمعدل (١١.٤٪) وبنسبه مساهمة (٠.٧٪) اما الإيرادات النفطية بلغت مساهمتها بمعدل (٩٦.٣٪) لذات العام. ينظر: تقرير دائرة الاحصاء والابحاث/ قسم الاقتصاد الكلي/ البنك المركزي العراقي لسنة ٢٠٢٣، ص ١٤، منشور على الموقع الالكتروني <https://cbi.iq> تاريخ الزيارة في (٢٠٢٤/٢/٧).
- (٢٢) ينظر: المادة (١٥/أولا) من قانون الإستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).
- (٢٣) ينظر: المادة رقم المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).
- (٢٤) ينظر: الفقرة (رابعاً) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (١٣) لسنة ٢٠٢٣ نشر بالوقائع العراقية بالعدد (٤٧٢٦) ٢٦ / حزيران / ٢٠٢٣ السنة الرابعة والستون.
- (٢٥) ينظر: المادة (١٥/أولا / ب) من قانون الإستثمار العراقي رقم (١٣) سنة ٢٠٠٦ (المعدل).
- (٢٦) ينظر: د. رائد احمد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٤، ص ١٧٨.
- (٢٧) ينظر: الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).
- (٢٨) ينظر: المادة رقم المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).
- (٢٩) ينظر: المادة رقم المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).
- (٣٠) ينظر: المادة (٢/أولا / ثانيا) تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ نشر في الوقائع العراقية العدد (٤٠٣٨) في (٢٠٠٧/٢٦/٣) ينظر أيضاً: الضوابط الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب للسنة المالية ٢٠٢٢-٢٠٢٣.

(٣١) عرفها بعض الفقه بأنها استبعاد الدخل او المال كلاً او جزءاً من الخضوع للضريبة بشكل دائم او مؤقت ينظر: د. قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق، ص ٧٣.

(٣٢) وبغية تلافي الازدواج الضريبي الدولي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال صادق العراق مع دولة الامارات اتفاقية بالقرار رقم (١٠) ٢٠١٩ المنشور بالوقائع العراقية بالعدد (٤٥٥٥) في ١٦/٩/٢٠١٩.

(٣٣) يعني الازدواج الضريبي "تحميل المكلف الضريبة نفسها عن مادة التكليف نفسها اكثر من مرة " ينظر: د. حسين سلوم، المالية العامة، القانون المالي الضريبي، مطبعة الاخلاص، ١٩٨٧، ص ٨١. وبغية تلافي الازدواج الضريبي الدولي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال صادق العراق مع دولة الامارات اتفاقية بالقرار رقم (١٠) ٢٠١٩ المنشور بالوقائع العراقية بالعدد (٤٥٥٥) في (١٦/٩/٢٠١٩). ينظر: د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص ١٥٥.

(٣٤) ينظر: احمد ثابت عريضة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية، مصدر الالتزام بالوفاء، الطبعة الاولى، مطبعة احمد علي مخيمر، القاهرة ١٩٥٨، ص ٢٤٢.

(٣٥) ومنها على سبيل المثال الولايات المتحدة الامريكية. ينظر د. قيصر يحيى جعفر، مصدر سابق، ص ٧٥.

(٣٦) نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣٠) في ٩ يونيه ٢٠٠٥، على أن يعمل به في اليوم التالي لتاريخ نشره كما صدرت اللائحة التنفيذية بمقتضى قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونشرت بالوقائع المصرية بالعدد (٩) لسنة ٢٠٠٥.

(٣٧) وهذا ما قرره المادة الثالثة من مواد الاصدار في قانون ضريبة الدخل الجديد حيث قررت الغاء العديد من المواد التي كانت تقرر اعفاءات ضريبة حيث قررت إلغاء المواد (٢٤، ٢٥، ٢٦، مكررا ١٨، ١٩، ٢١، ٢٢، ٢٣، ١٦، ١٧) من القانون (الملغى) وهي جميعا مواد كانت تقرر إعفاءات ضريبية متعددة كحوافز الاستثمار، ان مسلك المشرع هذا تم اعتماده سابقا ايضا بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار (الملغى) رقم (٨) لسنة ١٠٩٧.

(٣٨) ينظر: الفصل الاول (الاعفاءات الضريبية) من الباب الثالث من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المصري رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ (الملغى).

(٣٩) ينظر: المادة (٩) من حوافز الاستثمار من قانون الاستثمار المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ (المعدل).

(٤٠) ينظر: المادة (١١) من قانون الاستثمار المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ (المعدل).

(٤١) ينظر: الفقرات (اولا) و(ثانيا) و(ثالثا) من المادة (١٠) من قانون الاستثمار المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ (المعدل).

(٤٢) يراجع كتاب دبي مدينة الفرص الصادر عن غرفة التجارة وصناعة دبي، دبي ١٩٩٨، ص ٥٦.

(٤٣) ينظر: المادة (١١) والمادة (١٢) من القانون المتعلق بإنشاء مؤسسة دبي رقم (١٦) لسنة ٢٠١٣.

(٤٤) ينظر: المادة (١٥/اولا/ أ) من قانون التعديل الثاني لقانون الإستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).

(٤٥) ينظر: نص المادة (١٧/اولا/ ثانيا) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).

(٤٦) ينظر البند (ثالثا) من المادة (١٥) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).

(٤٧) ينظر: المادة رقم (٢٨/أولا) من الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥.

(٤٨) ينظر: المادة (١٥/اولا/ ب) من قانون الإستثمار العراقي رقم (١٣) سنة ٢٠٠٦ (المعدل).

(٤٩) تشير البيانات الرسمية كتقرير الإستثمار العالمي لعام (٢٠٢١) الصادر عن مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد) إن العراق سجل خروجاً للاستثمارات الاجنبية بقيمة (٢.٦) مليار دولار لتستمر الاستثمارات الاجنبية بالخروج لأكثر من (٦) اعوام متتالية، ينظر: تقرير الاستثمار العالمي ٢٠٢١م الصادر عن (مؤتمر الامم المتحدة _ للتجارة والتنمية- الاونكتاد) والمتاح على الرابط التالي [https:// unctad.org](https://unctad.org) تاريخ الزيارة (٢٠٢٣/٦/٣٠) .

(٥٠) ينظر: د. عبد المجيد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، ١٩٧٥، ص ٣٣.

(٥١) ينظر: د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، ط ١، جامعة تكريت، ٢٠١٣ م، ص ٩١-٩٢.

(٥٢) ينظر: المادة (٣٨) من الدستور المصري سنة ٢٠١٤ (المعدل).

(٥٣) ينظر: ينظر المادتين (١١، ٤٢) من دستور دولة الامارات العربية المتحدة لسنة ١٩٧١.

- (٥٤) ينظر: المادة (٢٨ / اولا) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ (الدائم).
- (٥٥) ينظر: المادة (٢٣) من قانون حوافر وضمانات المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ (المعدل).
- (٥٦) ينظر: قانون الاقامة المصري رقم (٨٨) لسنة ٢٠٠٥ م.
- (٥٧) ينظر: قرار مجلس الوزراء المصري رقم (٢١٩٥) لسنة ٢٠٢٢ المتعلق بعدم الزام هيئات الاستثمار بفرض رسوم على المستثمرين الا بموافقة مجلس الوزراء ، منشور على الموقع الالكتروني <https://www.cabinet.gov.eg> تأريخ الزيارة في (٢٠٢٣/٦/٣٠).
- (٥٨) ينظر: المادة (١٨) من قانون الاستثمار الاجنبي المباشر رقم (١٩) لسنة ٢٠١٨.
- (٥٩) ينظر: الفقرة (اولا / ٣٦) من قانون الاقامة العراقي رقم (٧٦) لسنة ٢٠١٧.
- (٦٠) ينظر: نصت المادة (١٥ / اولا) من قانون الاقامة المصري رقم (٨٨) لسنة ٢٠٠٥. على انه يحدد بقرار يصدر من وزير الداخلية وبموافقة وزارة الخارجية مقدار الرسوم وانواع التأشيرات ومدة صلاحيتها، على ان لا تتجاوز مبلغ خمسين جنية وحالات الاعفاء منها كليا.
- (٦١) ينظر: المحور الثاني البند (سابعاً) من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٤٥) لسنة ٢٠١٩ (المعدل).
- (٦٢) ينظر: المادة (١٠) من قانون الاستثمار المصري رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ (المعدل).
- (٦٣) ينظر: المواد (٢٠-٢١-٢٢) من قانون ضمانات وحوافر الاستثمار المصري رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ (الملغى).
- (٦٤) ينظر: المادة (١٨) من قانون الاستثمار الاجنبي المباشر رقم (١٩) لسنة ٢٠١٨ (المعدل).
- (٦٥) ينظر: المادة (١٥ / اولا) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).
- (٦٦) ينظر: المادة (١٧ / ثانيا/ثالثا/ ورابعا) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).
- (٦٧) ينظر: المادة (١٥ / ثانيا/ثالثا) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).
- (٦٨) ينظر: المادة (١٨) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل).