

سياسة الامتيازات و الحوافز الضريبية وتطبيقاتها في الجانب الاقتصادي والتشريعات العراقية (دراسة تحليلية)

م. حيدر نجيب احمد المفتي

مدرس المالية العامة

كلية القانون والعلوم السياسية - جامعة ديالى

المخلص

تنتهج الدولة في سياستها الضريبية عدة أساليب في سبيل تحقيق أهداف اقتصادية على وجه الخصوص وكذلك اجتماعية، ومن أهم هذه الأساليب هي سياسة الامتياز او الحافز الضريبي الذي يمثل الإعفاءات الدائمة أو المؤقتة والسماحات المقررة قانونا في تشريعات ضريبية وغير ضريبية بما يحقق الاستخدام الكامل أو الوصول إليه واستغلال الموارد البشرية والأولية وبالتالي جباية أفضل الإيرادات لدعم الخزانة العامة وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية أيضا وما في ذلك من دعم للتنمية الاقتصادية في المجتمع.

وتنظم سياسة الامتياز والحافز الضريبي عادة في التشريعات الضريبية وحتى غير الضريبية منها كقانون الاستثمار مثلا، وهي تنازل من الدولة عن جزء من حقها الضريبي لمصلحة المكلف في سبيل تحقيق الدولة لأهدافها المنشودة من إتباع هذا الأسلوب، ومن هذا المنطلق نجد الأهمية البالغة لهذا الموضوع وأثاره الاقتصادية والاجتماعية، بل إن هذه السياسة جزء لا يتجزأ من سياسة الدولة

المالية وتعتمد عليها سياستها الاقتصادية أيضا وهي خير معين للتوسع والتنوع في أنماط النشاط الاقتصادي سواء كان صناعيا وتجاريا، ولها تأثير واسع النطاق على الأسعار والمنافسة الاقتصادية والإنتاج وما يمس نشاط المكلف والاستثمار واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية وتنمية المحلية منها وكذلك لها اثار ايجابية وسلبية في ذات الوقت إلا أن الايجابية منها أوسع نطاق من الأخيرة ولها نطاق في التطبيق ضمن تشريعات عراقية ضريبية على الدخل والعقار وفي قانون الاستثمار ونخص منه النافذ في العراق كما إن تأثيرات هذه السياسة في الجانب الاقتصادي ذات مدى يصل الى حد رفع المستوى الاقتصادي في المجتمع أو العكس من ذلك ، كما ان تطبيقات هذه السياسة على المستوى العالمي في التشريعات الضريبية وقوانين الاستثمار السارية ضمن نظامها القانوني.

خطة البحث

المقدمة:

- الفصل الأول / ماهية سياسة الامتيازات و الحوافز الضريبية الاستثمارية.
- المبحث الأول/التعريف بالامتيازات و الحوافز الضريبية .
- المطلب الأول/ معنى سياسة الامتياز و الحافز الضريبي.
- المطلب الثاني/ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للامتيازات و الحوافز الضريبية .
- المطلب الثالث/ المميزات العامة لسياسية الامتيازات و الحوافز الضريبية الاستثمارية و الاقتصادية .
- المبحث الثاني/ بعض صور الامتيازات و الحوافز الضريبية في مجال الاقتصاد الاستثمار .
- المطلب الأول/ نسبة عدد العمال ورأس المال .

- المطلب الثاني/ تنوع نسبة الإعفاء تبعاً للعمليات التجارية والاقتصادية .
- المطلب الثالث/ امتيازات مقررة على أساس العدالة الضريبية .
- الفصل الثاني/ آلية تحقيق أهداف الامتياز او الحافز الضريبي وتطبيقاته .
- المبحث الأول/ مظاهر نجاح سياسة الامتياز والحافز الضريبي وعدم نجاحه .
- المطلب الأول/ معالجة بعض الآثار المترتبة على الإعفاء الضريبي للاستثمار .
- المطلب الثاني/ معوقات النهوض بواقع سياسة الامتياز والحافز الضريبي .
- المبحث الثاني/ اثر تدخل سياسة الامتياز الضريبي في حياة المشروع الإنتاجية .
- المطلب الأول/ تكاليف الصنع والإنتاج للسلع والخدمات .
- المطلب الثاني/ التنافس في الأسواق وتحقيق الأرباح .
- المبحث الثالث/ تنظيم سياسة الإعفاء الضريبي كامتياز في القوانين العراقية النافذة .
- المطلب الأول/ موقف المشرع الضريبي العراقي من سياسة الإعفاء الضريبي .
- المطلب الثاني/ نطاق سياسة الامتياز الضريبي في قانون الاستثمار .
- المطلب الثالث/ حالات خاصة ذات علاقة بسياسة الإعفاء من الضرائب والرسوم .
- الخاتمة .
- المصادر .

المقدمة

تسعى معظم دول العالم الى تحقيق التنمية الاقتصادية فيها سواء كانت دول متقدمة او نامية ونجدها في سبيل ذلك تضع العديد من الخطط والبرامج بصيغ سياسية متنوعة ولعل أهم هذه السياسات هي السياسة المالية للدولة والتي تعتبر السياسة الضريبية جزء مهم منها ومن أساليب وأدوات هذه الأخيرة منح امتيازات وحوافز ضريبية مثل الإعفاء من الضرائب وحتى الرسوم لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ، وسياسية الامتياز والإعفاء الضريبي من ابرز الاتجاهات التي تتخذها معظم الدول لتحقيق غاياتها الاقتصادية والتي تؤثر بشكل منقطع النظير في سياسات الدولة الأخرى والوصول الى أهدافها ، وتنظم سياسة الامتياز والحافز الضريبي عادة بموجب نصوص وأحكام في تشريعات خاصة كقانون

الاستثمار مثلاً او في تشريعات ضريبية وان كانت هذه السياسة تمثل بحد ذاتها جانب ايجابي لمصلحة المستفيد منها اكثر من مصلحة الدولة ، إذ هي تنازل من الدولة عن جزء من حقها المالي والضريبي تجاه الغير وان الفائدة منها تتجلى من تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية للدولة في الأمد الطويل ، وهي في ذات الوقت في ثناياها تحمل أسس العدالة الضريبية وما فيها من عناصر تدعم الاقتصاد في جذب رؤوس الأموال المحلية والدولية ورفع مستوى التنافس في الأسواق للمشروع او المؤسسة الاستثمارية ولها تدخل وارتباط بحل كثير من المشاكل الاقتصادية كالتضخم وتوازن الأسعار في السوق والعرض والطلب وتقليل البطالة إضافة الى آثارها في الاستهلاك والادخار واستثمار الأرباح ، وسواء كان ذلك بطريق مباشر أو غير مباشر ، ومن بين التشريعات التي نظمت الاستفادة من الإعفاء الضريبي هي قوانين ضريبية الدخل والعقار والاستثمار في العراق والتي سنشير الى أحكامها باعتبار العراق دولة نامية يتبع سياسة الامتياز والحافز الضريبي بالإعفاء من الضرائب ومالها تأثير في الجانب الاقتصادي ، إضافة الى آثار هذه السياسة في حياة المشروع او المؤسسة الاستثمارية والإنتاجية كمثل على بحثنا ودراستنا في هذا المجال .

وقد صار باختيارنا البحث في هذا الموضوع أي سياسة الامتياز و الحافز الضريبي وبشكل خاص فيما يتعلق بالإعفاء من الضرائب نظراً لتأثير وأهمية هذه السياسة في النظام الاقتصادي بكل مكوناته وعناصره ومالها من علاقة وارتباط وثيق في بقية السياسات الأخرى ، ومحاولة جمع الأفكار المتعلقة بإجراءات السياسة الضريبية للإعفاء الضريبي في دراسة وبحث تحليلي يوضح معالم وصفات وصور هذه السياسة ومدى فائدتها العملية في التأثير على مستويات تطور التنمية الاقتصادية للدولة .

وتكمن مشكلة البحث وجود بعض القصور والتباين لدى الدول في أسلوب أتباع سياسة الامتياز و الحافز الضريبي وان كانت معظمها تأخذ بها كأداة لتحقيق أهداف الجانب الاقتصادي وان التركيز والدراسة فيها ينصب في معظمه على الجانب الاقتصادي مقارنة بالجانب القانوني الذي هو الأساس في ترجمة هذه السياسة وتنفيذها على ارض الواقع بما يحقق أهداف الدولة الاقتصادية ، وكذلك

قلة البحث في هذا الموضوع وخصوصاً في توحيد الأفكار المتعلقة بهذه السياسة عن تطبيقاتها الاقتصادية وفي التشريعات العراقية على وجه الخصوص وأهمية ذلك .

كما أن أسلوب تنظيمها تناوله أكثر من تشريع وبشكل متباين وهي تتضمن آثاراً ايجابية وسلبية تتطلب إيضاح لمداها لكثرة تفاصيلها والتعقيدات في بعض الأحيان خصوصاً وأنها تتصل بحياة الأفراد في المجتمع بصفة غير مباشرة وبعجلة التطور الاقتصادي بشكل مباشر .

وبناء على ما تقدم يتحدد الهدف من بحثنا هذا في مناقشة وتحليل الكثير من المسائل والمواضيع ذات العلاقة بسياسة منح الامتياز و الحافز الضريبي بالإعفاء من الضرائب وإمتداد هذا الإعفاء الى الرسوم في التشريعات النافذة ، كل ذلك يتضح من خلال التعريف بهذه السياسة ومعناها وصورها وأهدافها وكذلك مميزاتها التي تنفرد بها عن غيرها كسياسة تعتمد الدولة مالياً وضريبياً وبيان للمظاهر التي تنهض بها سياسة الإعفاء من الضرائب والرسوم بإبراز معوقاتهما وآثارها التي تعتمد على أسلوب استخدام هذه السياسة من قبل الدولة ومعالجة هذه الآثار التي سنوضح مداها الاقتصادي في حياة المشروع الإنتاجية والاستثمارية على عدة مراحل كتطبيق العمل بها ، وكذلك الحال في التشريعات العراقية التي اعتمدها كمثل لتبني هذه السياسة للنهوض بواقع التنمية الاقتصادية في العراق باعتباره إحدى الدول النامية التي هي بأمس الحاجة لمثل هذا التطبيق وكيفية معالجة بعض الحالات ذات العلاقة الوثيقة بسياسة الامتياز و الحافز الضريبي .

وعلى أساس ذلك سنقسم هذا البحث والدراسة التحليلية والتفصيلية لموضوعنا الى مقدمة وفصلين ، يتضمن الأول ماهية سياسة الامتيازات وحوافز الضريبية الاستثمارية ، وفي الفصل الثاني نتكلم عن آلية تحقيق أهداف الامتياز و الحافز الضريبي وتطبيقاته ، ثم خاتمة البحث لما نتوصل اليه من أستنتاجات لموضوع البحث وتوصيات نجد الضرورة لذكرها عسى ان نكون قد وفقنا في سعينا لخدمة العلم والمعرفة عموماً والبحث العلمي في مجال الاختصاص في المالية العامة بوجه خاص ونسال الله تعالى التوفيق والعطاء المتواصل ...

الفصل الأول

ماهية سياسة الامتيازات والحوافز الضريبية الاستثمارية

تعتبر سياسة الامتيازات والحوافز الضريبية جزء من السياسة التي تتبعها الدولة في نظامها الضريبي ونخص منها تشريعات الضريبية والاستثمار ، وهي برنامج و خطة تهدف من وراءها الدولة تحقيق أهداف معينة متخذة الأداة الضريبية وسيلة في ذلك من خلال استخدام الامتياز الضريبي وحوافز الضريبة وصولاً لغايات وضع النظام الضريبي ، ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة وهذا ما يستلزم التعريف بالحوافز والامتيازات الضريبية من حيث المعنى والخصائص والأهداف والأشكال المتنوعة لهذا الامتياز والحوافز الضريبي وكما في المباحث الآتية :

المبحث الأول

التعريف بالامتيازات والحوافز الضريبية

للامتيازات والحوافز الضريبية عدة معاني تبعاً لأهدافها ولها أهداف تتحد غاياتها في مجالات عدة إضافة إلى بعض الخصائص والمميزات التي ينفرد بها الامتياز و الحافز الضريبي باعتباره أداة ذات طابع خاص بالتنمية الاقتصادية في مجال الاستثمار ، وكحافز يشجع استغلال واستثمار رؤوس الأموال ان كانت أجنبية او محلية ، فالفائدة منه لا تقتصر على اتجاه خارجي فقط بل داخلي بما تجسد السياسة الاقتصادية للسلطة الحاكمة ودعم لمجالات التنمية الاقتصادية في المجتمع وهذا ما سنوضحه في المطالب الآتية :

المطلب الأول

معنى سياسة الامتياز والحافز الضريبي

يقابل تعبير وكلمة الامتياز الحافز الذي يشجع على اتجاه معين فكلاهما سواء ، ومن خلال الإطلاع على عدة تعاريف للامتياز الضريبي وجدناه من المرونة في المعنى ليخصص في تعريفه لعدة اتجاهات وكأنه يحمل في ثناياه عدة معاني إلا ان الهدف واحد منه وهو تحقيق فائدة في مجال الاقتصاد والتنمية والاستثمار ، فقد يوجه في المعنى اتجاه إطار الاستثمار او اتجاه مصلحة جهة وطائفة محددة او قد يكون لتخفيف سعر الضريبة ليدخل ضمن باب العدالة الضريبية وبشروط محددة .

فالامتياز والحافز الضريبي كأداة سياسية ضريبية له عدة تعاريف ، فيراد به التخفيف في شدة الأحكام وقواعد الضريبة وسعر الضريبة وتقديرها وتحصيلها والتي تتصرف الى شخص المستفيد وبشروط ومقاييس متعددة محددة^(١) . كما يقصد به إجراء غير إجباري يدخل ضمن السياسة الاقتصادية يخص طائفة محددة اقتصادية لجذبها ودفعها لاتخاذ سلوك معين للاستثمار في مناطق وميادين لم يستثمروا فيها من قبل لقاء استفادتهم من امتيازات معينة^(٢) . ويعرف أيضاً بأنه : " مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تقوم بها الدولة لمصلحة جهات وفئات محددة بقصد توجيه نشاطهم الاستثماري وبخاصة مؤسساتهم التي يعلمون بها لدوافع اقتصادية "^(٣) .

(١) ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٣ ، ص ١١٨ .

(١) علي الصحراوي ، مظاهر الجباية في الدول النامية واثارها على الاستثمار الخاص وأساليب التحريض الجنائي ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، ١٩٩٢ ، ص ٩١ .

وبناء على ما تقدم من بيان المعنى وتعريف لسياسة الامتياز والحوافز الضريبية يمكن القول ان هذا المصطلح يمثل تنازل السلطة الحاكمة عن جزء من حقها المالي بتنزيل عن الضريبة على بعض الفئات الممثلة بالوحدات الاقتصادية الاستثمارية في سبيل تحفيزها وتشجيعها على الاستثمار وبالتالي تحقيق أهداف اقتصادية ، وسواء كان هذا التنازل مباشر او غير مباشر وهو ما يحدده القانون الضريبي او الاستثماري وبشروط محددة للاستفادة من هذه الامتيازات والحوافز الضريبية من حيث مكان الاستثمار وطبيعته وغير ذلك من الجوانب الأخرى ، فإذن الدولة تتنازل عن بعض حقها مقابل تحقيق منفعة ومصلحة عامة اقتصادية واجتماعية وهذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى نلاحظ ان مسألة وضع امتيازات وحوافز ضريبية تتصرف الى الجانب الاقتصادي اكثر من الجانب الاجتماعي فهي لا تتضمن إعفاء الأفراد من الضرائب كلياً او جزئياً وبشكل دائمى او مؤقت لأسباب اجتماعية حسب ظروفه المعيشية او أعباءه العائلية وإنما للتحفيز والتشجيع للاستثماري في جانب معين لدفع عجلة الاقتصاد الى الأمام في إطار قطاع الاقتصاد ومكوناته على وجه التحديد الا انه يحمل في ثناياه تحقيق أهداف اجتماعية بشكل غير مباشر لما يحققه من أهداف اقتصادية لان نتيجة هذه الأخيرة هي منفعة عامة اجتماعية لكل أفراد المجتمع الواحد تبعاً لأهمية الضرائب وما تؤديه من دور بارز وفعال في دعم مالية الدولة من إيرادات عامة تقابل نفقات الخدمات التي تقدمها الدولة .

المطلب الثاني

الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للامتيازات والحوافز الضريبية

طالما كانت سياسة الدولة في وضع الامتيازات والحوافز الضريبية تهدف لتحقيق غايات اقتصادية وكذلك في نهاية المطاف خدمة المجتمع كنتيجة حتمية للفائدة في الجانب الاقتصادي ، فإذن لابد من تحديد هذه الأهداف المنشودة من

(٢) رفيق باشونده- داني كبير معاشو ، تحليل سلوك المؤسسة تجاه العبء الجنائي وأساليب التحريض الجنائي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٩ .

هذه السياسة وتتخلص بعدة جوانب في كل نوع للجانب الاقتصادي والاجتماعي ، ففي الجانب الأول نجد ان امتيازات وحوافز الضريبة تتحقق بالإعفاء من الضرائب للمنتجات المحلية المنافسة بين الوحدات الاقتصادية ونخص منها المؤسسات الإنتاجية في الداخل وتوجيه الاستثمارات بما يخدم التوازن الاستثماري مع توفير مناخ وبيئة استثمارية جيدة مشجعه لجذب رؤوس الأموال المحلية وكذلك الأجنبية ، من شأن هذه السياسة ان تزيد من فروع الإنتاج وأنشطته المتنوعة وبالتالي زيادة المكلفين ومن ثم الزيادة في حصيله الضرائب بما يحقق ارتفاع حصيله إيرادات الدولة العامة وهذا ما يوسع من فعالية ونطاق إحكام وقواعد التشريع الضريبي في المدى الطويل (١) .

إما في الجانب الاجتماعي فنجد إن هذه السياسة الضريبية تؤدي إلى تشجيع الاستثمار في أماكن وميادين تعاني من وجود استثمارات وتطور اقتصادي كما تقضي على البطالة أو على الأقل تقليص حجمها وشدتها وهي توفر أيضاً إيرادات مالية للوحدات الاقتصادية المستفيدة للتوسع في نشاطها وفتح نشاطات جديدة استثمارية مما يعزز الدعم لحل مشاكل اجتماعية واقتصادية كثيرة .

ونضيف الى ذلك ان هذه الإعفاءات من الضرائب لأسباب اقتصادية لا تقتصر على هذه الأهداف فقط بل لها فائدة عملية بشكل غير مباشر في زيادة حصيله الضرائب من خلال تشغيل الموارد البشرية واستغلال الموارد الطبيعية وما يولد ذلك من استيراد وتصدير وزيادة إنتاج ومنافسة حرة مشروعة داخلياً وخارجياً وتوظيف أموال وطنية وعملة أجنبية وغير ذلك من مقومات النهوض بالاقتصاد القومي .

(١) عبد المجيد قدي ، المدخل السياسات الاقتصادية الكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ،

ط٢ ، الجزائر ، ٢٠٠٥ ، ص ١٦٩ .

المطلب الثالث

المميزات العامة لسياسة الامتيازات والحوافز الضريبية الاستثمارية والاقتصادية

يمكن تمييز أسلوب الحافز الضريبي من خلال مجموعة من الخصائص التي تتعلق بعدة نواحي في مضمونه ، فنجد منها ماله علاقة بشروط تطبيق هذه السياسة والاستفادة منها وبعضها ذات علاقة بالأسلوب ذاته كونه غير إجباري وكذلك أهدافه وتوجيه النشاط لاتجاه محدد وكل ذلك يمكن ان نحدده من خلال مفاهيم وتعريف هذا الامتياز والحافز الضريبي كاستنتاج منطقي لمدلولها الاصطلاحي ، فهو أسلوب له مقاييس وشروط يجب توافرها لضمان الهدف منه وحسن تطبيقه إذ انه موجه لمصلحة جهات وفئات اقتصادية معنية يجب عليها ان تلتزم وتنفذ الشروط المحددة قانوناً لإمكانية الاستفادة من الامتياز الضريبي مثل طبيعة النشاط ذات العلاقة بمنح الامتياز والحافز الضريبي عنه ومكانه وإطاره القانوني وتنظيمه الفني فمن يطبق شروط يستفاد منه بشكل خاص فهو ليس عام ، كذلك فهو ذات أهداف اقتصادية واجتماعية يجب على الدولة لوضعه دراسة وتحليل لطبيعته وظروفه والمدة الممنوحة فيه وإطاره القانوني ، وفي مضمونه توجيه للنشاط الاقتصادي في اتجاه معين لتحقيق الهدف المنشود من تقريره ومنحه وهو تنازل من الدولة عن جزء من حقها في الإيرادات العامة لتحقيق هدف أسمى من تحقيق إيراد مالي في المدى القريب الا سيحقق الإيراد المالي الأعلى على المدى البعيد ، وأخيراً هو أسلوب وإجراء اختياري غير إجباري للمستفيد من فله حق الاستفادة منه او عدم ذلك فإذا ما اتبع شروط فيستفيد من مزاياه والعكس غير صحيح .

إضافة الى ذلك فان وصفه ينصرف الى وحدات اقتصادية تعمل في مجال الاستثمار والإنتاج ويتخذ ألفاظ متعددة في التشريعات الضريبية كالمساحات والإعفاءات الجزئية او الكلية والدائمة والمؤقتة من الضرائب وقد يشمل الشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء طالما كان الموضوع متعلق باستثمارات او

إنتاج او تشغيل وتوظيف لرؤوس أموال محلية او أجنبية ، علماً ان خير دليل له هو شكل هذا الامتياز وأساليبه الفنية التي تدخل في اطار تطبيقه على ارض الواقع وهذا ما يميزه عن غيره من الامتيازات والحوافز الضريبية التي تنقرر لأسباب وأهداف اجتماعية كالإعفاءات والسماحات لأعباء عائلية كنوع آخر من أنواع الامتياز الضريبي لتحقيق العدالة الاجتماعية ، فهو مصطلح عام قد يشمل إعفاءات وامتيازات في جانب اقتصادي او في جانب اجتماعي والمهم هو الجانب الأول قدر تعلق الموضوع ببحثنا هذا ، ولعل نص التشريع هو سندنا في تمييز الامتياز والحافز الضريبي الاقتصادي عن الاجتماعي مهما تغيرت العبارات والألفاظ الدالة عليه كالسماحات او التنزيلات او الإعفاءات ، علماً ان المكلف قد يستفيد من الإعفاءات الاقتصادية والاجتماعية إذا كان شخص طبيعي له سماحات قانونية مقررة في نصوص التشريع الضريبي .

المبحث الثاني

بعض صور الامتيازات والحوافز الضريبية في مجال الاقتصاد والاستثمار

يمكن التعرف على صور سياسة منح الامتيازات وحوافز الضريبة في عدة جوانب منها حالة علاقة بتشغيل الأيدي العاملة والقسم الأخر يتعلق بالأنشطة الاستثمارية والإنتاجية وكذلك عمليات الاستيراد والتصدير للمنتجات وهذا ما سنبينه في المطالب الآتية :

المطلب الأول

نسبه عدد العمال ورأس المال^(١)

فالامتياز الضريبي في هذه الصورة يمثل إعفاء ضريبي عند محاسبة المشروع الصناعي والتجاري على أساس نسبة الأيدي العاملة قياساً برأس المال للمشروع او بتخفيض العبء الضريبي على دخل المشروع بشكل كلي او جزئي بصيغة سلف وإعانات ضريبية على أساس تكاليف الأجور او تكاليف ادارة المشروع المهنية .

ويفهم من ذلك ان الدولة تقرر الإعفاء الجزئي او الكلي كامتياز ضريبي لمصلحة المشروع التجاري او الصناعي على أساس ما يتم تشغيله من ايدي عاملة وبأساليب عدة وهي بذلك تخفض العبء الضريبي على المنشأة او المشروع وبذات الوقت تقلص من حجم البطالة لان المشروع سيسعى الى تشغيل اكبر عدد ممكن من العمال للاستفادة من هذا الامتياز من دون التأثير على تكلفة الإنتاج .

وبهذه الصورة يتم عادة التخفيض لعبء الضريبية حسب كل شخص او العمل الذي تستحدثه المؤسسة الاقتصادية حسب الشروط المحددة قانوناً وقد يكون باقتطاع مبلغ ثابت من الدخل الخاضع للضريبة او بإتباع أسلوب طردي يتلائم مع عدد المناصب المستحدثة ، وقد يمتد هذا التخفيض الى الضرائب وحتى الرسوم التي تقع على عاتق المشروع او المؤسسة نتيجة أجورها فينخفض بذلك عبء الضرائب ويزداد الطلب على تشغيل الأيدي العاملة مقابل ذلك .

ويتخذ الشكل او الصورة منحى آخر فيكون التخفيض بالضرائب على أساس كثافة المشروع العاملة فيكون لهذه المشاريع الإمكانية بالمفاضلة في معدل الاقتطاع الذي يمتد الى دخول هذه المؤسسات او المشاريع على أساس نسبة رأس

(١) ياسين قاصي ، التنافسية الجنائية وتأثيرها على تنافسية الدول ، رسالة ماجستير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة البليد ، ٢٠٠٥ ، ص ١٦ .

المال المقسومة على الأيدي العاملة ، فالمفاضلة تكون في تخفيض معدل الضريبة على المؤسسات ذات الكثافة العمالية ورفعها بالنسبة لغيرها ذات الكثافة في رأس المال ، إضافة الى منح امتيازات ضريبية على ما يعاد استثماره من أرباح والتي توجه الى أنشطة إنتاجية تحتاج الى الأيدي العاملة .

المطلب الثاني

تنوع نسبة الإعفاء تبعاً للعمليات التجارية والاقتصادية

تمثل السلع المنتجة ذات أهمية في تصديرها خارج إقليم الدولة المصدرة لها بما تدره من عائد مادي بالعملة الأجنبية ودعم للإنتاج الوطني لهذه الدولة خارج إقليمها وبذلك نجد معظم الدول تضع في تشريعاتها الضريبية منح وحوافز امتيازات ضريبية تشجع الإنتاج الوطني وتدعم نشاطه ، وكل ذلك يؤدي الى تخفيض العبء الضريبي وزيادة التنافس بين المؤسسات الإنتاجية وهو ما يحقق أهداف اقتصادية ينتج عنها تطور التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد المعني . وقد يتقرر الامتياز بهذه الصورة على إعفاء جزئي او كلي من الضريبة على الدخل المتحقق من عمليات التصدير خلال مدة الإعفاء وحسب شروطه ان كانت متعلقة بطبيعة الإنتاج والمادة المصدرة وشكلها ونوعها والجهة المصدرة مع الأخذ بنظر الاعتبار عند منح هذا الامتياز لمبدأ المعاملة بالمثل بالنسبة لرؤوس الأموال الأجنبية مع إمكانية تحقق هذه الأرباح فعلاً خلال مدة الإعفاء إذا تحددت له مدة دون غيرها .

إضافة لذلك فان الامتيازات في مجال الضرائب الكمركية لا تخرج من نطاق هذه الصورة من جانب استيراد او تصدير المواد الأولية والسلع والخدمات التي تستغل لأغراض إنتاجية واستثمارية للبضائع والسلع التي تتم تصديرها فتشمل عادة في امتياز او حوافز الإعفاء الضريبي في قواعد التشريعات الضريبية او قوانين الكمارك من رسوم وضرائب .

كذلك نجد بعض الدول تتبع أسلوب الإنتاج من دون فرض الضرائب الكمركية على بضائعه المصدرة او تلك التي يعاد تصديرها مباشرة مثل ما يحصل في

المناطق الحرة او المناطق الجبائية الحرة وهدف الدول من ذلك هو تحصل إيراد مالي بالعملة الصعبة ولعل إنشاء المناطق الصناعية الحرة هي أفضل مكان لإتباع سياسة الحوافز والامتيازات الضريبية^(١).

وفي الجانب الاستثماري تتجلى الامتيازات والحوافز الضريبية في عدة نواحي ، منها ما يتخذ شكل الإعفاء من الضرائب على الدخل أي بتنازل الدول عن حقها بفرض الضريبة على دخل المؤسسات والمشاريع الصناعية والاستثمارية على ان تنقيد الأخيرة بنوع النشاط ضمن منطقة وظروف معينه^(٢) ، او عدم فرض السلطة المالية للضريبة والممثلة للدولة للضريبة على دخل معين سواء كان الإعفاء مؤقت او دائمي لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية^(٣).

وبناء على ما تقدم يمكن حصر امتياز الإعفاء الضريبي بالدائمي بعدم دفع الضريبة طيلة حياة المشروع او مؤقت لفترة محدودة ، وفي كل الأحوال ان الإعفاء بنوعيه يختلف من دولة لأخرى حسب شروطه المحددة في التشريعات الضريبية لهذه الدول وقوانين استثماريها .

المطلب الثالث

امتيازات مقررّة على أساس العدالة الضريبية

تتنوع هذه الامتيازات والحوافز الضريبية ما تقرره تشريعات ضريبية لمعظم دول العالم ومنها ما أشارت إليه تشريعاتها وقوانينها الاستثمارية الا ان ما يلاحظ عليها انها تنصرف الى مكلفين بالذات دون غيرهم او إنها تتركز على المادة الخاضعة للضريبة فتعامل على أساس ذلك ويتقرر الامتياز والحافز الضريبي

(١) ياسين قاصي ، المصدر السابق ، ص١٦- ١٧ .

(٢) عبد المجيد قدي ، السياسة وتأهيل المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، ٢٠٠١ ، ص ٣ .

(٣) طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٩ ، ص٨٨ .

مثل تخفيض سعر الضريبة ومعدلها وكذلك الأخذ بنظر الاعتبار ما لحق المكلف من خسائر او على أساس نسبة هلاك معدات ومكائن وآلات الإنتاج.

ففي حالة تعرض المكلف الى خسائر خلال ممارسته لنشاطه الاقتصادي تجارياً كان ام صناعياً فإن العدالة الضريبية تقتضي ترحيلها وفق آلية محددة في قانون ضريبة الدخل وبشروط مقرررة قانوناً ينبغي تنفيذها ولها مدة محددة وهذا ما يدخل في باب العدالة في الجانب الضريبي فكما يحاسب المكلف عن أرباح دخله الصافي وتفرض عليه الضريبة إذن لا بد بالمقابل ان يؤخذ بنظر الاعتبار ما قد يتعرض له من خسائر فليس كل نشاط يؤدي بالنتيجة الى تحقيق أرباح وهذا ما نصت عليه معظم تشريعات الضريبة على الدخل في دول العالم ومن بينها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وهذا بحد ذاته يمثل امتياز ضريبي وحافز لتشجيع المكلف الذي تعرض الى خسارة للاستمرار بنشاطه وخصم هذه الخسارة من الأرباح المتحققة له من نفس النشاط في السنوات اللاحقة لسنة الخسارة او من أرباح مصادر الدخل الأخرى ، علماً ان الترحيل قد يكون الى الأمام او ترحيل هذه الخسارة الى الخلف وان الحالة الأولى هي السائدة في التشريعات الضريبية^(١).

إضافة الى ذلك نجد ان تخفيض سعر ومعدل الضريبة له نصيب من هذا الامتياز ، فكما يغير المكلف من نمط استثماره من حيث نوعه ومكانه وما يلزمه من رأس مال لمباشرته وفقاً لشروط الامتياز فمن باب العدالة الضريبية ان يؤخذ ذلك بنظر الاعتبار مساعدة المكلف بتخفيض معدل الضريبة الذي يرد به إخضاع المكلفين لمعدلات ضريبية واقتطاع يختلف عن السائد لبقية المكلفين غيرهم فتكون اقل من المتعارف عليه أو بتقليص وعاء الضريبة مقابل الالتزام بشروط وقيود الامتياز وهذا الالتزام الذي قد يتقرر في قانون الاستثمار او القانون الضريبي^(٢)، علماً ان هذا التخفيض في المعدل الضريبي يصطلح عليه أيضاً

(١) سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٢ ، ص ١٩١ ؛ م . حيدر نجيب احمد ، الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، ٢٠٠٢ ، ص ٦٣ .

(١) عبد المجيد قدي ، السياسة وتاهيل المؤسسة ، المصدر السابق ، ص ٣ .

بالمعدلات التمييزية للضريبة أي تصميم جداول بمعدلات وأسعار الضريبة التي تتضمن معدلات لها نتائج محددة لعمليات المشروع التي قد تكون عكسية لحجم المشروع او مع حجم ما يستخدم فيه من أيدي عاملة وطنية او حجم منتجات المشروع المصدرة او نسبة ما تحقق من أهداف التنمية الاقتصادية وهو من أهم مجالات هذا الامتياز هو ما نجده في المناطق التجارية الحرة^(١)، وقد يكون التخفيض في المادة الخاضعة للضريبة أي استبعاد محدد ومعنية للمادة التي تخضع للضريبة ومثاله ما موجود في الضريبة على الدخل المباشر وغير المباشر .

وأخيراً نجد ان مسألة مراعاة جانب الاستهلاك للأجهزة والمعدات وآلات المشروع الصناعي من أولويات الخصم والتنزيل من دعاء الضريبة وفقاً للشروط مقرر قانوناً وهذا أيضاً يمثل خيراً امتياز وحافز ضريبي لاستمرار المشروع والتحفيز على الإنتاج وعمليات الاستثمار ، ويراعى أيضاً المشرع في قوانين ضريبة الدخل او قوانين الاستثمار أيضاً مسألة الاهتلاك في الاستثمار أي تسجيل ما تتعرض له الاستثمارات من خسارة خلال حياة المشروع وتحديدتها في الميزانية وفقاً لقيمتها الصافية إضافة الى كونها طريقة لتوزيع تكاليف الاستثمار القابل للاهلاك على دورات حياته ومدتها^(٢)، ولهذا الأخير عدة طرق لمعالجته منها الاهتلاك المتزايد والخطي والمتناقص.

(١) حامد عبد المجيد الدراز ، السياسات المالية ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٣ ، ص٢٤٦ .

(٢) محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط٤ ، الجزائر ، ٢٠٠٣ ، ص٢٢٥ .

الفصل الثاني

آلية تحقيق أهداف الامتياز و الحافز الضريبي وتطبيقاته

ان تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وحتى المالية في المدى الطويل من إتباع سياسة منح الامتياز الضريبي وبشكل خاص ما له علاقة بالإعفاء من الضرائب إضافة الى أساليب أخرى تدخل في هذه السياسة تعتمد على عوامل ومكونات يجب الأخذ بها اقتصادياً وفي المقابل هناك عوامل أخرى لا بد من تلافيتها والابتعاد عنها لتأثيرها على نجاح سياسة الامتياز او الحافز الضريبي وان هذا النجاح او الفشل له تطبيقات عملية نجد الضرورة للإشارة إليها في صميم نشاط وعمل المؤسسة او المشروع الاستثماري قدر تعلق نتائج الأخذ بهذه السياسة بها وفقاً لشروطها وقيودها وهذا ما سنوضحه في المباحث التالية :

المبحث الأول

مظاهر نجاح سياسة الامتياز والحافز الضريبي وعدم نجاحه

لكي تحقق نتائج سياسة الامتياز الضريبي يجب توفير عدة شروط وهي متنوعة في مضمونها وفي ذات الوقت هناك اعتبارات لا بد من مراعاتها في تشريعات الضرائب والاستثمار التي قد تؤثر سلباً او ايجابياً على نشاط الاقتصادي في إطار الاستثمار مع وجود عوامل تحدد مسار هذا الامتياز في مجال الضريبة وكل ذلك سنبيئه في المطالب التالية :

المطلب الأول

معالجة بعض الآثار المترتبة على الإعفاء الضريبي للاستثمار

تقسم الإعفاءات الضريبية عادة الى ثلاثة أقسام وهي الإعفاءات الاجتماعية التي تخص الشخص الطبيعي او المعنوي للذين لا يستهدفون تحقيق الربح ومثالها المؤسسات الخيرية والدينية ، والإعفاءات السياسية التي تكون نطاقها الإعفاء الكلي او الجزئي من الضرائب لتحقيق أغراض سياسية كتوثيق العلاقة والروابط السياسية بدول أخرى او بهدف منح الازدواج الضريبي ، وأخيراً النوع الذي يهمننا من موضوع بحثنا هذا وهي الإعفاءات الاقتصادية والتي تتضمن إعفاء من الضرائب لفئات معينة من الأشخاص الطبيعيين او المعنوية لغرض تشجيعهم على استثمارات معينة او جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في داخل إقليم الدول او خارجه او دفع فئات لنوع معين من الاستثمار وفي مناطق لا يفكرون سابقاً للاستثمار بها^(١) .

ويفهم ما تقدم ان الهدف من الإعفاء والجهة المستفيدة والنشاط الذي يكون محل الاستفادة من الامتياز هو المحدد والأساس لنوع الإعفاء ان كان اقتصادي او سياسي او اجتماعي ، وان آلية الإعفاء تحدد عادة بموجب قوانين الضريبية او تشريعات الاستثمار النافذة وبنصب ذلك مهما اختلف نوع الإعفاء في تحقيق غايات اجتماعية او سياسية او اقتصادية وحتى المالية وزيادة الثقة بالدولة ، وعلى الدولة في حالة تبني الإعفاءات الاقتصادية ونخص منها الامتياز الضريبي بإعفاء بعض المؤسسات الاستثمارية يجب عليها ان تأخذ بنظر الاعتبار الآثار التي تترتب على ذلك ، وتتخلص ببعض المظاهر من الناحية العملية وهي حالة التمييز التي ستظهر لاستثمارات معينة دون غيرها ، فالاستثمارات الطويلة الأجل لا

(١) عبد الحكيم كراجة - هيثم العبادي ، المحاسبة الضريبية ، دار الضفاء للنشر والتوزيع ،

ط١ ، الاردن ، ٢٠٠٠ ، ص٢٦ .

تستفيد من الإعفاء الضريبي في بداية حياتها الاستثمارية على عكس الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يقل عائدها خلال فترة قصيرة نسبياً فتزداد أرباحها في السنوات الأولى لحياتها الإنتاجية وبالتالي يجب ان يتضمن التشريع الضريبي تمييز عند منح الإعفاء الضريبي بين هذه الاستثمارات وذلك بزيادة هذه الإعفاءات للنوع الأول وتقليصها على النوع الثاني ، وهذه الحالة تجد خير تطبيق لها وفائدة في الدول النامية التي تكون فيها الاستثمارات طويلة الأجل ضرورية لدعم التنمية الاقتصادية فيها .

فضلا عن ذلك ان منح الإعفاء قد يكون ملائماً أكثر للمشروعات ذات الكثافة العمالية مقارنة بغيرها من المشروعات الأخرى ، وقد تمنح الإعفاءات الجزئية من ضرائب ذات علاقة بنفقات الإنتاج ومن ثم زيادة قدرات الإنتاج الوطني ، وبالتالي ارتفاع مستوى المنافسة لهذه مشاريع لوطنية داخل إقليم الدولة وفي الخارج أيضاً ، كما ان هذا الإعفاء ينصرف بالفائدة الى المشاريع الجديدة وليس بمصلحة المشاريع القائمة لمدة من الزمن مما قد يدفع هذه الأخيرة الى تصفية أعمالها وإنشاء مشاريع جديدة للاستفادة من امتياز الإعفاء وقصيرة الأجل عادة بما تتميز به من إيراد مالي وعائد سريع وما يؤثر على تخصيص الموارد الاقتصادية في المجتمع ، ويجب التمييز بين الاستثمارات عند منح الامتياز في الإعفاء الضريبي وخاصة ضرورة منحه الى مشاريع الإنتاج كونها أساس ترابط وتكامل الاقتصاد الوطني في المجتمع الواحد .

وأخيراً قد يسبب الإعفاء الضريبي ببعض المشاكل الفنية خلال حياة ومراحل المشروع الإنتاجية في موضوع منحه ومدته من بداية الموافقة على المشروع او في بداية إنشائه ومن بداية فترة الإنتاج الفعلي وهل ان احتساب أقساط الاهلاك للاستثمار تسري من بداية الإعفاء او بعد نهاية مدته ، وبالتالي يجب على الدولة عند سنها للتشريعات الضريبية والاستثمارية الأخذ من نظر الاعتبار جميع هذه الجوانب السالفة الذكر^(١) ، وإلا ستكون نتيجة منح امتياز وحافز الإعفاء الكلي او الجزئي من الضرائب آثار سلبية أكثر من كونها ايجابية ونعتقد ان مسألة منح مثل هذه الامتياز سيخفف العبء على كاهل المؤسسة او المشروع الاستثماري طالما

(١) سعيد عبد العزيز عثمان ، المصدر السابق ، ص ٩٨ .

كان يوفر جزء من رأس ماله ليستخدم في زيادة نشاطه او فتح مشاريع استثماريه أخرى جديدة مما يوفر استغلال اكبر الموارد الطبيعية والبشرية وتقليص حجم البطالة وتطور الإنتاج الوطني بزيادته ، مما يعزز حركة التنمية الاقتصادية إضافة لآثار أخرى لا مجال لذكرها ، كما ان وجود بعض المشاكل الفنية التي تظهر في الواقع العملي عند منح هذا الامتياز لا تمنع الفائدة منه ويمكن معالجتها عن طريق نصوص التشريع النافذ بما يخدم مصلحة الاقتصاد الوطني وحسب ظروف المشروع وشروط منح الإعفاء وطبيعة النشاط ومكانه المحدد ونسبة الإعفاء لها دور بارز في هذا المجال ، وان الدولة عند منحها للامتياز بالإعفاء تؤكد إنها قامت بتحليل ودراسة جميع الآثار الايجابية والسلبية للإعفاء وان سريان مدته برأينا منذ الموافقة على المشروع الجديد ، فلو لا الامتياز لما تم الإعداد له وإتمامه والمباشرة بنشاطه الفعلي اما المشاريع القائمة مسبقاً فلا مانع من منحها الإعفاء وبأثر رجعي او من إنتاجها الفعلي لان الإعفاء في كل الأحوال هو تتازل الدولة عن جزء من حقها خدمة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية .

المطلب الثاني

معوقات النهوض بواقع سياسة الامتياز والحوافز الضريبية

ان نجاح هذا النوع من السياسات في مجال السياسة الضريبية وبالتالي دعم برامج وخطط الدولة المالية يتطلب القضاء على بعض المعوقات بإتباع أساليب فنية ذات العلاقة بتحديد منح الامتياز الضريبي في التشريعات النافذة لتحقيق الهدف من دون هدر لأموال الدولة وضياع حقها في منحه ، ومن أهم هذه المعوقات عدم تحديد لنوع الضريبة التي سيطالها الإعفاء ان كانت ضريبة مباشرة او غير مباشرة تبعاً لأهمية نوع الضريبة ووعائها وما في ذلك من تأثير على المؤسسة المعفية ، والاهتمام بزمن ومدة منح الامتياز لتلافي المشاكل التي قد تحصل في مدة منحه إضافة الى وضع صيغة مناسبة لإطار هذا الامتيازات حيث شروطه وطبيعة ومكان ونوع المشروع الاستثماري ، وكذلك شكل الامتياز

الذي يختلف حسب أهدافه وما تختاره الدولة منها وفقاً لمصلحة الخزانة العامة ومصصلحة المشروع أو المؤسسة بتخفيف العبء الضريبي عنها محل الإعفاء ، وان عدم مراعاة هذه الجوانب السالفة الذكر سيشكل عوامل مؤثرة سلبياً على الغاية من منح الامتياز الضريبي بأسلوب الإعفاء من الضرائب .

إضافة الى ذلك نلاحظ ان الإجراءات الإدارية هي تعبير عن تطبيق وتفسير التشريعات النافذة التي تنظم منح الامتياز وما يتطلب ذلك من كفاءة للجهاز الإداري الذي يطبق وينفذ هذه السياسة او تقع ضمن صلاحياته والذي يوازن بين مصلحة الدول والمؤسسة على حد السواء وحسن التعامل والابتعاد عن الروتين والفساد الإداري ، كما يلاحظ استقرار الوضع السياسي داخلياً وخارجياً من العوامل والمعوقات المهمة التي تؤثر على مشاريع المستثمر مما قد يدفعه لإنشاء مشاريع استثمارية في حالة الاستقرار السياسي وعدم ذلك إذا حصل العكس .

وأخيراً فان للجوانب الاقتصادية والتقنية نصيب من العوامل والمعوقات التي تؤثر على سياسة منح الحافز والامتياز الضريبي ، ففي مجال الاقتصاد نجد ان توفر الأسواق الجيدة ونظام الاتصالات المتطور والمواد الأولية واليد العاملة والتسهيلات للعلاقات الاقتصادية داخلياً وخارجياً واستقرار العملة والأسعار والائتمان من المؤثرات الأساسية على نفسية المستثمر وما يدفعه الى إقامة مشاريع استثمارية او تجنب ذلك ، وان البلدان التي تتوفر فيها هيكل تقنية متطورة من مناطق صناعية وتمويل عام هي الأوفر حظاً لنجاح سياسة الامتياز الضريبي^(١) .

ومن خلال الإطلاع على المعوقات التي تعترض طريق نجاح سياسة الامتياز الضريبي نجد ان البعض منها ما له علاقة بصياغة التشريعات الضريبية وقوانين الاستثمار والبعض الآخر ذات صلة بالظروف الاقتصادية والسياسية والجهاز الإداري للدولة المعنية مانحة الامتياز مما يترتب مسؤولية وعبء على السلطة الحاكمة بإعادة النظر في أسلوب صياغة هذه التشريعات وتعديلها بما يتفق مع نجاح السياسة الضريبية في هذا الجانب والقضاء أو التقليل من حجم الفساد الإداري والفسل في جودة كفاءة الجهاز الإداري فيها بتفعيل دور الرقابة الإدارية

(١) ناصر مراد ، لمصدر السابق ، ص ١٢٠ .

وتحسين وضعها الاقتصادي والسياسي في الداخل والخارج ، علماً إن هذه الحلول برأينا تتطلب مدة طويلة لتحقيق الغاية منها وبشكل خاص في الدول النامية ولايعني ذلك انتفاء وجود مثل هذه العوامل والمعوقات في اقتصاديات الدول المتقدمة إلا إن معالجتها في كل الأحوال يدعم هذه السياسة وغيرها من السياسات الأخرى ، فلو نظرنا إليها بالتحليل والدراسة لوجدناها ذات علاقة وثيقة أيضاً وارتباط دائم بسياسة الدولة التجارية والصناعية والمالية والاقتصادية على حد سواء وان كان هناك بعض التباين في مستوى هذه العلاقة حسب ظروف كل دولة سياسياً واقتصادياً واجتماعياً ، وان تعتمد على إيرادات أخرى لتغطية ما تتنازل عنها كحق لها بالإعفاء حتى لأتصاب بالميزانية بعجز مع توجيه الإعفاءات نحو أنشطة مهمة بالذات أكثر من غيرها من خلال التقييم الجيد لهذه السياسة بالتحليل والدراسة وأخيراً العمل على توفير مناخ استثماري وبيئة اقتصادية جيدة لتلافي خطر تهديد جذب رؤوس الأموال الى المناطق المطلوب الاستثماري فيها .

المبحث الثاني

اثر تدخل سياسة الامتياز الضريبي في حياة المشروع الإنتاجية

ومن أهم تطبيقات سياسة الامتياز الضريبي من ناحية عملية نجدها مؤثراً وبشكل فعال في مراحل حياة وإنتاج المشروع او المؤسسة الاستثمارية والإنتاجية في عدة مجالات ونواحي سواء كانت في مراحل الإنتاج وتكلفة الصنع او في دعم الإنتاجية الكلية للعوامل الخاصة بالإنتاج وكذلك فيما يتعلق بتصريف السلع في الأسواق او في الأرباح ومقدار العائد المالي الذي يتحقق من الاستثمار محل الامتياز او الحافز الضريبي وهذا ما سنوضحه في المطالب الآتية :

المطلب الأول

تكاليف الصنع والإنتاج للسلع والخدمات

تعتبر تكاليف الصنع والهيكلية الخاصة من ضروريات قدرة المؤسسة او المشروع للتنافس نظراً للعلاقة بينها وبين السعر النهائي للسلع والخدمات المنتجة ، وتحدد هذه التكاليف عادة وفقاً لتكاليف وأسعار المواد الأولية الداخلة في الإنتاج وكذلك تكاليف اليد العاملة ومستوى تدريبها وغير ذلك^(١).

وبالتالي فان الضرائب بمجموعها التي تفرض على عوامل الإنتاج من يد عاملة ومواد أولية ورأس مال تؤدي الى ارتفاع تكاليف الإنتاج ، ومن ثم زيادة سعر المنتج من سلع وخدمات وخاصة في حالة اللجوء الى نقل عبء هذه الضريبة الى الغير لتعويض ما تم دفعه من ضرائب او ان تتحمل المؤسسة خسارة بعد جمع حسابات الأرباح المتوقعة في حالة تحملها لعبء الضريبة لوحدها في سبيل المحافظة على السعر التنافسي مع المؤسسات والمشاريع الأخرى ، كذلك فان فرض الضرائب على السلع ذات الجودة العالية من شأنه تقليص الطلب عليها فتكون الضرائب بذلك قد أدت الى انخفاض النمو المطلوب للتنمية ومن ثم التأثير سلباً على الجودة فيها^(٢).

ولكن ما هو الحال اذا ما تدخلت سياسة الامتياز الضريبي في مثل هذه الحالات ؟ والإجابة على ذلك ان مساهمة هذه السياسة يؤدي الى دعم مؤشرات تكاليف الإنتاج والصنع إذا ان تخفيض الضرائب والرسوم من شأنه تشجيع الاستثمار والإنتاج وزيادته وما يخفض ذلك من تكلفة صنع وإنتاج السلع ويعزز ويقوى قدرة المشروع او المؤسسة التنافسية في السوق الداخلي او الخارجي أي في حالة البيع محلياً او التصدير الى الأسواق الخارجية ناهيك عن سياسة الإعفاء من

(١) إسماعيل زغول - محمد الهزايمة ، سياسات وخطط تطوير القدرة التنافسية للاقتصاد ، سلسلة بحوث العدد الخامس ، معهد السياسات الاقتصادية ، ابو ظبي ، ١٩٩٩ ، ص ١٦٠ .

(١) ناصر مراد ، المصدر السابق ، ص ٦٩ .

الضرائب للصادرات من الضرائب والرسوم وتسهيل الإجراءات بهذا الصدد (١)

إضافة التي ذلك في حالة فرض الضرائب على مكونات إنتاج السلع والخدمات والذي يؤدي بالنتيجة الى ارتفاع سعرها عن السعر التوازني قد يدفع القطاع الخاص الى تقليص حجم إنتاجه لهذا النوع من السلع مما يعطل استغلال موارد الاقتصاد وفي ذلك خسارة وتعطيل لما تتطلبه التنمية الاقتصادية ناهيك عن آثار هذا الاتجاه السلبية لجميع مكونات النظام الاقتصادي لان قرارات القطاع الخاص الإنتاجية ستكون غير سلمية ولا تتماشى مع التكاليف النسبية لإنتاج السلع وما ينتج عن ذلك من سوء تخصيص لموارد الاقتصاد^(٢)، وهنا نجد ان السياسة الضريبية للامتياز على وجه الخصوص تدعم مؤشرات الإنتاج الكلي للعوامل على أساس ما تخفضه من عبء ضريبي مفروض على عوامل الإنتاج وان كانت هذه الضرائب مما يمكن نقل عبئها او استرجاعها إلا إنها قد تؤثر على المشروع او المؤسسة بتحميله ديون لمواجهةها، علماً ان هناك بعض الأنظمة الضريبية التي تمنح مثل هذا الإعفاء وقت شراء المواد الأولية لإنتاج السلعة قبل بداية النشاط وأحياناً خلال عملية النشاط^(٣).

ويضاف الى ذلك ان سياسة منح الامتياز وحافز الضريبة له تأثير على فعالية المؤسسة التنموية والتنافسية وهي مرتبطة بالتنمية لتأثيرها على حوافز المتعاملين في أصول ومواد الاقتصاد وما يبرز ذلك من حق جوهرى هو حق الملكية أي حق باستعمال او التعامل بمواد الاقتصاد وأصوله والتحكم بها وهذا الحق مكفول ومضمون بموجب أحكام ونصوص القوانين والعادات والتقاليد والأعراف السائدة في المجتمع^(٤).

(٢) جمال قنبرية، رؤية في الإصلاح الضريبي، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، ٢٠٠١، ص ٢.

(٣) عبد المطلب عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٢٧٢.

(٤) جمال قنبرية، المصدر السابق، ص ٣.

(١) ياسين قاصي، مصدر سابق، ص ١٢٩.

المطلب الثاني

التنافس في الأسواق وتحقيق الأرباح

ان تحكم المشروع الصناعي او المؤسسة بعوامل الإنتاج ومزاياه يساعد في زيادة نصيبها وحصتها في الأسواق وسواء كانت محلية ام دولية ، وفي حالة زوال العقبات عن طريق كل مؤسسة ومشروع من سياسات معقدة تضعها الدولة او عدم سيطرة على عوامل الإنتاج فان ذلك من شأنه رفع تنافسية هذا المشروع او المؤسسة في السوق وان وجودها في أي نمط سوقي سيسبب بروزها في احد أنواع هذه الأسواق دون غيرها أينما وجدت هذه المعوقات ، فمثلا إذا كانت هذه التعقيدات ونخص منها ثقل وعبء الضرائب على السلع المصدرة يسبب عرقلة لانسياب البضائع من سلع وخدمات الى الأسواق الدولية لارتفاع معدلاتها أي سعر الضرائب او بالعكس ما تسببه أسعار الضرائب المرتفعة المفروضة على السلع المستوردة الى الأسواق المحلية ، لذلك نجد ان التشريعات الضريبية تتضمن إعفاء الضرائب للاستيراد او التصدير لما تنتجه المشاريع والمؤسسات في بعض الدول لتساعدها على زيادة تنافسيتها في الأسواق المحلية والدولية وما يتم إنشائه من مناطق تجارية حرة التي من خلالها تقوم هذه الدول بتبادل المنتجات بعضها بالبعض الأخر وإعفاءها من الضرائب والرسوم إعفاء كلي او جزئي ، وبذلك تكون سياسة الإعفاء الكلي او الجزئي من الضرائب وحتى الرسوم دافع حقيقي لتشجيع المؤسسات والمشاريع الاستثمارية للتنافس بالأسواق المحلية والدولية وانعدامها قد يؤثر تأثير مباشراً او غير مباشر على مستوى هذا التنافس والإضرار بالاقتصاد وبشكل عام ومتطلبات ودعم التنمية الاقتصادية بشكل خاص^(١) .

(١) عبد المجيد قدي ، المصدر السابق ، ص ١٦٩ ؛ راجع ايضا ناصر مراد ، مصدر سابق ،

وبرأينا ان وجود امتياز الإعفاء وانعدامه سيؤثر مباشرة على الاستهلاك والطلب ويضعف الإنتاج وقد يسبب حتى تقليص حجم المشروع او نشاط المؤسسة ومن ثم الأضرار بالإنتاج والاقتصاد والوطني وسمعة الدولة الاقتصادية ، فارتفاع أسعار السلع والخدمات قد يتحملة المشروع وما يؤثر ذلك في إمكانية المحافظة على توازن السعر التنافسي في الأسواق كما مر بنا توضيح هذه الفقرة ، والذي قد يلحق خسارة لاستمرار المشروع في نشاطه وإنتاجه او قد يتحملة المستهلك بطريق غير مباشرة إذ ان هذا الأخير يشتري السلعة بكلفتها المتمثلة بسعرها (كلفتها مع الربح) ، إضافة الى الضريبة المفروضة على إنتاجها او موادها الأولية وما يخصص لها من موارد اقتصادية وبشرية ، وبهذا يقل الطلب عليها لارتفاع سعرها وقد تكون سلعة أساسية غير كمالية وبالتالي قلة إنتاجها وما في ذلك من سلبيات ، ولكن بوجود امتياز الإعفاء من الضرائب والرسوم سيتحقق مردود ايجابي لكلا الطرفين (المنتج و المستهلك) وستحقق الدولة أهدافها اقتصادياً واجتماعياً ، وكذلك مالياً على المدى البعيد ، وإذا كانت الدولة تتنازل عن جزء من حقها في إيراداتها المالية من ضرائب ورسوم نتيجة لهذا الإعفاء او الخصم فان بإمكانها الاعتماد على إيرادات أخرى غير ضريبية ولمعالجه هذا النقص بالإيراد ونعتقد ان البدائل والحلول موجودة في سياسة وخطط الدولة الاقتصادية والمالية في هذا الصدد .

ويلاحظ ان هدف كل مشروع او مؤسسة استثمارية هو تحقيق الأرباح من خلال زيادة إنتاجها وتعظيم ذلك فيكون الاستثمار ذات مردود مادي كبير وسريع وهذا ما يتأثر أيضاً بفعل أنواع الضرائب المفروضة على الدخل او الأرباح المتحققة فعلاً من ممارسة النشاط ، فهذه الأرباح بهذا المعنى هي حق للدولة وللمؤسسة او المشروع في ذات الوقت ، وعلى المدى الطويل ستسبب هذه الضرائب تخفيض معدل الأرباح للنشاط مما قد يسبب أيضاً ترك النشاط او الانسحاب من الأسواق المحلية والدولية ، إلا ان جملة الإعفاءات الضريبية الممنوحة للقطاع الخاص على وجه التحديد ستعزز وتقوي الأرباح وترفع من مستوى نمو الأرباح والنشاط معاً مما يسمح للمؤسسة ان تضاعف نشاطها في

الاستثمار والادخار او منح عوائد للشركاء او المساهمين^(١)، كما ان ما زاد من أرباح المؤسسة نتيجة الإعفاء سيتم إعادة استثماره مجدداً ويدعم مقدرة المشروع الإنتاجية^(٢).

وبناء على ما تقدم نلاحظ ان سياسة الإعفاء الضريبي كامتياز تتصرف في آثارها الاقتصادية الى جميع مكونات الاقتصاد الوطني من حيث الاستثمار والإنتاج والأرباح والعرض والطلب والاستهلاك وحتى الادخار وعلى جميع المستويات سواء كان المؤسسة او المشروع او المستهلك او التنافس في الأسواق المحلية والدولية ولها تأثير سلبي وايجابي على النهوض بالاقتصاد القومي .

المبحث الثالث

تنظيم سياسة الإعفاء الضريبي كامتياز في القوانين العراقية النافذة

بالنظر لأهمية السياسة التي تعتمدها الدولة لدعم وتنمية المشاريع الاستثمارية والصناعية وهي الامتياز الضريبي او الحافز الذي يتصف بأسلوب الإعفاء من الضرائب نجد ان معظم تشريعات دول العالم ونخص منها قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار تتبنى تنظيم هذه الإعفاءات من الضرائب بموجب نصوصها وأحكام خاصة بالإعفاء تبعاً لذاتية هذه القوانين وفقاً لشروط محددة قانوناً إضافة الى ضمانات أخرى ومزايا تتعلق بالتشجيع على الاستثمار وتقوية مركز المستثمرين في داخل إقليم الدولة وخارجه لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة من السياسة التي تعتمدها الدولة وتنفيذها بتشريعات ذات علاقة بهذا المجال اقتصادياً ومالياً، ونخص من هذه التشريعات قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وضريبة العقار وقانون الاستثمار العراقي كمثال لسياسة الإعفاء باعتبارها امتياز ضريبي

(١) فريد نجار ، الاصلاح الجبائي واثره على استثمار المؤسسة الإنتاجية ، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف ، ٢٠٠٠ ، ص ١٢٨ .

(٢) ناصر مراد ، المصدر السابق ، ص ٨٥ .

لإحدى الدول النامية وهو العراق ويصعب علينا ذكر هذا المصطلح إلا ان الواقع الدولي يفرض التعامل بهذا المصطلح اقتصادياً.
ومن خلال الإطلاع على نصوص وأحكام كل من القوانين أعلاه وجدنا ان قانون الاستثمار في مضمون أحكامه أكثر تخصيصاً وتنظيم للإعفاء الضريبي في الجانب الاقتصادي مقارنة بالقانون الضريبي الذي تضمن أيضاً إعفاءات اقتصادية تكاد تكون محدودة في ثنائياها الاقتصادية بل ان أكثرها بوصي بان الإعفاء والتنازلات اجتماعية ومع ذلك لا يمكن إنكار دور المشرع الضريبي العراقي لتبنى سياسة الإعفاء الضريبي بصيغة تنازلات وتكاليف واجية الخصم ونقل ترحيل للخسائر التي يتعرض لها المكلف خلال مزاوته لنشاطه الاقتصادي ان كان تجاري او صناعي وكذلك معاملة بعض المكلفين معاملة خاصة تبعاً للنشاط الاقتصادي الذي يديرونه ، ولعل المكلف كشخص طبيعي سيستفيد بشكل أفضل من الإعفاءات الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء ، وسنحاول توضيح مدى أهمية سياسة الامتياز والحوافز الضريبي بالإعفاء من الضرائب وكذلك الرسوم ونطاق هذا الإعفاء بشكل عام في كل هذه التشريعات اختصاراً لكثير من الجوانب التفصيلية التي ينطوي عليها هذا الموضوع والتي قد لا يتسع لفضائها بحثنا هذا ، ولكل ما تقدم سنوجز ماهية هذه السياسة في كلا التشريعين في المطالب الآتية :

المطلب الأول

موقف المشرع الضريبي العراقي من سياسة الإعفاء الضريبي

نظم المشرع الضريبي العراقي من قانون ضريبة الدخل والعقار الإعفاءات بصورة عامة في نصوص متفرقة تحت مصطلحات عديدة مثل السماحات والإعفاءات والتنازلات وغيرها والذي يهمننا من أنواع الإعفاءات هو ما ينصرف منها الى تحقيق غايات اقتصادية على وجه التحديد ومنها ما أشارت إليه المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي في فقراتها المتعددة من حيث الإعفاء الضريبي الذي يشمل دخل أصحاب ومستأجري وسائل النقل البحرية وفقاً للمادة

(٥٠) من نفس القانون ، كذلك دخل الفنادق من الدرجة الممتازة والأولى داخل العاصمة بغداد ولمدة (٥) سنوات من بدء استثمارها فيكون الإعفاء هنا مشروط ببدء الاستثمار ومحدد بفترة زمنية محددة ينتهي الإعفاء بانتهائها ، والإعفاء لنفس الفنادق المقامة خارج العاصمة بغداد والتي تعفى من الضرائب لمدة (٧) سنوات من بدء استثمارها من دون المحلات والمخازن وقاعات العرض التابعة لها فلا تستفيد الأخيرة من هذا الإعفاء .

إضافة الى إعفاء الدخل الذي يمثل كعمولات متحققة داخل العراق لمراسلي المصارف المحلية في الخارج بشرط المعاملة بالمثل وكذلك الفوائد عن الودائع في المصارف وصناديق التوفير العراقية وبذلك يخرج من نطاق الإعفاء الفوائد عن الودائع في المصارف الأجنبية إذا ما كانت دخل للأشخاص الطبيعيين وهذا بحد ذاته تشجيع من الدولة على الادخار للاستفادة من هذه الأموال في دعم الجانب الاقتصادي ، ولم يتطرق المشرع الى الودائع الخاصة بالشخص المعنوي ضمن فقرات نص المادة (٧) من نفس القانون ولذلك باعتبارنا هي خاضعة للضريبة ونضف الى ذلك دخل مؤسسات الطيران والمنظمات العربية والدولية عن دخلها المتحقق عن ودائعها في المصاريف العراقية ان كانت بالعملة العراقية او الأجنبية^(١) .

ولعل خصم التكاليف والتنزيلات المقررة في قانون ضريبة الدخل وفقاً لمنطوق نص المادة (٨) خير دليل برأينا التحمل في ثناياها أهداف اقتصادية أيضاً ذات علاقة بالإنتاج والاستثمار وبتحديد بعض فقراتها من حيث تنزيل تكاليف تحقق الدخل من فوائد تدفع وتستثمر في إنتاج دخل المكلف وبدل الإيجار والاندثار وتكاليف صيانة المعدات والآلات والمكائن واندثار وإطفاء الموجودات وضرائب ورسوم عدا ضريبة الدخل والعقار وكل ذلك بموجب شروط محددة قانوناً لإجراء التنزيل والخصم وهذا ما يمكن ان يفسر لمصلحة المشروع او المؤسسة الإنتاجية إذا كانت عائدة للشخص الطبيعي فهذه النصوص عامة تتصرف بالفائدة لعموم المكلفين وهي تمثل إعفاءات كامتياز وحافز ضريبي للاستمرار بالنشاط الاقتصادي من خلال التخفيف من العبء الضريبي على

(١) راجع نص المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

كاهل المكلف وزيادة الثقة بضرورة دعم ميزانية الدولة مالياً بدفع ما تبقى من مستحقات ضريبية وتثبيت معالم قاعدة العدالة الضريبية والملائمة بدفع مبلغ الضريبة^(١).

إضافة لما تقدم نلاحظ ان سياسة الإعفاء الضريبي كامتياز في الجانب الاقتصادي كان لها نصيب من الاهتمام والتنظيم في قانون ضريبة العقار لتحقيق أهداف اقتصادية وكما جاءت مضمون نص المادة (٣) و (٤) من قانون ضريبة العقار والتي نظمت الإعفاء من الضرائب ولأغراض اقتصادية للعقارات والتي تستخدم لحفظ الآلات والمعدات الزراعية أو سكن الزراعين أو إيواء المواشي وبشرط ان تقع داخل المزرعة أو ضمن حدود القرية أو المنطقة للأرض المستثمرة ولا تكون مؤجرة ، علماً ان القطاع الزراعي هو جزء من القطاع الاقتصادي وان دعم الأول يرتبط بفائدة تعود للقطاع الثاني ، وكذلك الحال في إعفاء العقارات والطوابق المشيدة من الضرائب لمدة ثلاث سنوات من إكمال البناء وبشروط محددة قانوناً^(٢).

المطلب الثاني

نطاق سياسة الامتياز الضريبي في قانون الاستثمار

نظم المشرع العراقي في قانون الاستثمار الحدود والآلية المعتمدة لسياسة منح الامتياز الضريبي كحافز للاستثمار ، وبرأينا ان تعميم هذا المصطلح كحافز او امتياز نجده بشكل عام لا يقتصر على الإعفاء فقط من الضرائب لجهات او فئات معينة لتشجيعهم على الاستثمار داخل العراق بما يخدم متطلبات التنمية

(٢) راجع نص المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي ، المصدر السابق ؛ لمزيد من التفاصيل راجع طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٠٥ وما بعدها .

(١) راجع نصوص المواد (٣ - ٤) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل .

الاقتصادية وإنما ينصرف أيضاً الى المزايا والضمانات الممنوحة الى المستثمرين بأنواع مختلفة ، فعند الإطلاع بتحليل نصوص مواد القانون المعني توحى بان ذاتية القانون وبمجموع أحكامه هو ضمان ومزايا وحوافز للمستثمر وبما يحقق أهداف اقتصادية للدولة العراقية والمجتمع العراقي عموماً ، إلا ان ما يهمنا بحدود بحثنا وهذه الدراسة تخصيص الامتياز الضريبي بصيغة الإعفاء ومن الضرائب ونطاق شموله وشروطه والمدة الخاصة به ، وهذا ما سنحاول توضيحه كتطبيق عملي ذو فائدة اقتصادية ضمن إطار هذا القانون لهذا النوع من السياسة المهمة .

يشمل نطاق سريان قانون الاستثمار كل من الشخص الطبيعي والمعنوي سواء كان المستثمر يحمل الجنسية العراقية او الأجنبية والمهم التزام هؤلاء بشروط وقيود هذا القانون وهي اقتصادية واستثمارية بحتة وهذا ما يفهم من الأهداف المحددة لهذا القانون التي ترمى الى النهوض بالتنمية الاقتصادية في العراق من خلال تشجيع القطاع الخاص العراقي او الأجنبي واستفادة المستثمر من التسهيلات المقدمة في هذا التشريع ورفع مستوى التنافس في الأسواق المحلية والدولية وما ينطوي ذلك على التشغيل الكامل والاستفادة من المواد الطبيعية والبشرية وتوفير فرص العمل للعراقيين وعدم لميزان المدفوعات العراقي ، ولكي يتحقق الهدف من سن هذا التشريع والأهداف الاقتصادية المنشودة نجد ان التسهيلات المقدمة مقسمة الى نوعين بموجب نصوص متفرقة ضمن نطاق هذا القانون وهي الامتيازات والضمانات التي يتمتع بها المستثمر العراقي والأجنبي على حد سواء في المشاريع التي ينفذها داخل العراق بما يعزز القدرة التنافسية للمشروع في الأسواق المحلية والدولية ، وكذلك الإعفاءات الضريبية والإعفاء من الرسوم وبشرط حصول المشروع على إجازة الاستثمارات من الجهة المختصة (الهيئة الوطنية للاستثمار – هيئة المحافظة) بحسب أحوال وظروف ونوع ومكان الاستثمار^(١) .

وبغض النظر عن النوع الأول من التسهيلات (الامتيازات والضمانات) الوارد وذكرها تفصيلاً في المادة (١٠) من قانون الاستثمار فان ما يهمنا هو النوع الثاني

(١) راجع نصوص المواد (١ - ٢ - ٣) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦

من هذه التسهيلات ألا وهو الامتياز الضريبي او الحافز الحقيقي للاستثمار وهو الإعفاء من الضرائب والرسوم ، فمن يتقيد بشروط محددة ومكان ونوع وظروف أي مشروع ينظر عادة الى الجانب الايجابي لنتيجة نشاطه في كل الأحوال وهو عادة مقدار الأرباح التي سيحققها من نشاطه الاستثماري ومقدار ما خصص له من جهد وتكاليف ورأس مال ، وبذلك فهو يركز بالدرجة لاساس على مقدار الدخل الصافي من خلال ما سيعفى منه ضريبياً ومن ناحية الرسوم أيضاً أكثر من تركيزه على جانب التسهيلات من مزايا وضمانات وان كانت لها أهميتها في الجانب الاستثماري له ، ولذلك سيكون امتياز الإعفاء من الضريبة والرسم محل اهتمام بالغ من قبل المستثمر لتحديد مقدار ما يحققه من دخل لأنه بالأصل قطاع خاص يهيمه دافع الربح في الغالب وهو المحرك الأساسي للتوجه الى الاستثمار بغض النظر عن الدوافع الأخرى ، وبذلك سنركز على جانب الإعفاءات كامتياز دون غيرها وهذا من ناحية ولكي لا نخرج عن إطار بحثنا لكثرة التفاصيل من ناحية أخرى .

فالمشروع الاستثماري الذي ينظم بموجب أحكام هذا القانون من حيث نوعه ومكانه وفقاً للشروط المقررة قانوناً وما يتمتع به من مزايا وضمانات وبعد حصوله على إجازة التأسيس من الجهة المختصة فإنه يعفى من الضرائب والرسوم ولمدة (١٠) سنوات ابتداءً من تاريخ بد التشغيل التجاري وفي المناطق المحددة من مجلس الوزراء باقتراح من الهيئة الوطنية للاستثمار ويحق لمجلس الوزراء اقتراح مشاريع قوانين بمقتضى القانون لتمديد هذا الإعفاء او منح إعفاءات إضافية وتقديم حوافز ومزايا إضافية حسب الظروف والأحوال للمشروع ، ولا تقتصر صلاحية الزيادة في سنين الإعفاء على مجلس الوزراء فقط بموجب قوانين مقترحة بل يمكن للهيئة الوطنية للاستثمار ان تمدد هذا الإعفاء لتصل مدته الى (١٥) سنة وهذا يعتمد على نسبة مشاركة العراقي في حصيلة الاستثمار وتزيد على (٥٠%) ، ويلاحظ ان هذا الإعفاء من الضرائب والرسوم يبقى سارياً في مدته حتى في حالة نقل المشروع من منطقة الى منطقة تنموية أخرى^(١) .

(١) راجع نصوص المواد (١٥-١٦) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

إضافة الى ما تقدم نجد ان نطاق الإعفاء من الضرائب والرسوم لا يقتصر على دخل المشروع الاستثماري بل يمتد الى إعفاء الموجودات المستوردة لمباشرة نشاط المشروع الاستثماري بشرط ان تكون قد دخلت الى العراق خلال (٣) سنوات من تاريخ منح إجازة الاستثمار ، وهذا الإعفاء يشمل فقط إعفاءً من الرسوم دون الضرائب وهذا ما يفهم من مضمون نص القانون ، ويراد بموجودات المشروع بهدف التوضيح هي الآلات والمعدات والأجهزة وكذلك الآليات والعدد ووسائل النقل والأثاث المكتبية والتي تخصص عادة وبشكل حصري للاستخدام الاستثماري في المشروع ويضاف الى ذلك لوازم وأثاث ومفروشات الفنادق والمستشفيات ومدن السياحة والمدارس والكليات^(١) .

كما ان استيراد موجودات جديدة بهدف التوسع وتطوير المشروع الاستثماري مشمول أيضاً بالإعفاء من الرسوم على ان يكون خلال (٣) سنوات أيضاً من تاريخ إبلاغ الهيئة وإشعارها بالتوسع او التطوير ويراد بهذا التوسع إضافة موجودات رأسمالية ثابتة من سلع وخدمات او مواد أخرى بنسبة تزيد على (١٥%) بهدف زيادة الطاقة التصميمية للمشروع في حين يقصد بالتطوير استبدال مكائن متطورة بأخرى كلها او للبعض منها او بإضافة أجهزة ومكائن ومعدات أخرى الى ما موجود منها في المشروع لرفع الطاقة الإنتاجية وكفاءتها او تحسين او تطوير السلع والخدمات المنتجة^(٢) .

وتعفى أيضاً من الرسوم ما يتم استيراده من قطع غيار لخدمة المشروع الاستثماري وتخصص للأخير بالذات ولا تزيد قيمتها على (٢٠%) من قيمة شراء الموجودات ، كما ان المشاريع السياحية والخدمية الصحية منها والتعليمية والترفيهية تمنح إعفاءات إضافية من الرسوم لاستيراد ما تحتاجه من لوازم وأثاث مرة واحدة كل (٤) سنوات على الأقل على ان تدخل العراق خلال (٣) سنوات من تاريخ صدور قرار الجهة المختصة بالموافقة على الاستيراد وان تخصص فعلاً لأغراض المشروع وخدمته دون غيرها ، وفي حالة مخالفة المستثمر لشروط هذا الإعفاء سواء كان من الضرائب والرسوم او من الرسوم فقط فعندها

(٢) راجع نص المادة (١) والمادة (١٧) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

(٣) راجع نص الفقرة (ثانياً) من المادة (١٧) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

يجب على المستثمر المخالف ان يدفع جميع مستحقات الضرائب والرسوم التي سبق واعفي منها^(١) .

وهذا برأينا هو خير تطبيق لقاعدة العدالة في مجال الاستثمار بل كان على المشرع المشدد في العقوبة المادية لقاء تنازل الدولة عن حقها المالي وتصرف المكلف المستثمر بهذا الاتجاه الخاطئ .

المطلب الثالث

حالات خاصة ذات علاقة بسياسة الإعفاء من الضرائب والرسوم

ترد في هذا الجانب حالات معينة قد تولد بعض المسائل التي تستحق مناقشتها ومعالجتها ضمن حدود نصوص وأحكام تشريعات الاستثمار والضرائب وهي ذات طابع موضوعي وعلمي ولها من الأهمية ما تجب الإشارة إليها قبل ختام بحثنا وهي ترتبط ارتباط وثيق بسياسة امتياز الإعفاء من الضرائب والرسوم وتنفيذها على أرض الواقع في المجال الاقتصادي تشريعياً .

ان التشريعات العراقية قد نظمت وتبنت سياسة الإعفاء كحافز وامتياز ضريبي إلا ان ما يلاحظ على هذا التنظيم هو التباين في سعة هذا النطاق من حيث المشاريع المشمولة بالإعفاء او محل الإعفاء او مدته او الحالات التي بسببها يتقرر هذا الإعفاء سواء في تشريعات الضريبة او قانون الاستثمار وعلى ما يبدو ان مشاريع الاستثمار في القانون الأخير هي أوسع نطاقاً بالإعفاء نظراً لأهميتها المحلية والدولية في تحقيق الأهداف الاقتصادية وان ما يعتمد عليه في التمييز هو رأس مال المشروع وعمره الإنتاجي والاستثماري .

وفي كل الأحوال ان نطاق الإعفاء هو محل اهتمام للمشرع العراقي اقتصادياً واجتماعياً ، ولكن من المعلوم ان المشاريع الاستثمارية التي تمارس نشاطها في العراق هي مشاريع طويلة الأجل وقصيرة الأجل وبغض النظر عن رأس مال

(١) راجع نفس المصدر اعلاه.

المستثمر الذي لا يمكن الاعتماد عليه في تمييز نوع هذه المشاريع في بعض الأحيان ولأن نص الإعفاء عام لا يميز نوع المشروع لتحديد مدة الإعفاء فإن المشاريع القصيرة الأجل ستستفاد أكثر إذا ما كان مدتها الاستثمارية اقل من (١٠) سنوات ما لم يمدد إذا كانت مدتها اقل من (١٥) سنة وستحقق مكاسب مادية بنسبة الضعف نتيجة الإعفاء وما سيوفره من دخل صافي لها وما سيحقق لها مكاسب بتوفير جزء من رأس المال الذي سيستقطع بفعل الضرائب مع الأخذ بنظر الاعتبار أهمية المشروع لدعم التنمية الاقتصادية للعراق كدولة نامية ، في حين نجد بالمقابل ان المشاريع طويلة الأجل ستستفاد من الإعفاء خلال مدته ثم يسرى عليها عبء الضرائب والرسوم مجدداً بعد انتهاء المدة وربما تكون الفترة بعد انتهاء هذا الامتياز هي المهمة في الحياة المشروع الاستثماري لتحقيق الأرباح التي ستقل نسبتها نتيجة الاستقطاع الضريبي ما لم يمدد الإعفاء او حتى بعد انتهاء التمديد للمشاريع التي تصل مدتها الى (٢٠ او ٣٠) سنة او أكثر من ذلك وهذا ما يتتافى مع روح ومضمون العدالة المقررة من هذا الإعفاء .

ولم يتطرق المشرع العراقي لتنظيم هذا القصور الواضح ومعالجة لهذه الحالة التي نعتقد أنها أولى بالمعالجة والتنظيم ، وبرأينا ان أفضل حل هو الصلاحيات التي يمكن استنتاجها ضمناً من نصوص التشريع الاستثماري والخاصة بمجلس الوزراء وهيئة الاستثمار الوطنية من حيث ان له حق اقتراح مشاريع القوانين التي تمنح إعفاءات أخرى إضافة للإعفاءات المقررة وفقاً للمادة (١٥) من قانون الاستثمار وهذا ما يمكن التوسع في مداه وتفسيره لمقتضيات عدالة الإعفاء وغاية المشرع من النص الى وضع وتحديد إعفاءات تخص مثل هذا النوع من المشاريع ، كما يمكن لهيئة الاستثمار الوطنية تحديد عمر وحدة المشروع ابتداءً طالما كان المكلف المستثمر ملزم بتقديم معلومات عن الجدول الزمني لمشروعه الاستثماري وتفاصيل المشروع المراد الاستثمار فيه وجدواه الاقتصادية وهذا ما يساعد في تحديد نوع المشروع ومدته لحل هذه المسألة والقضاء على عنصر التمييز في الاستفادة المادية من مدة الإعفاء^(١) .

(١) راجع نص الفقرة (ثانياً) من المادة (١٥) والفقرة (أولاً) من المادة (٣٠) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

وعلى هذا الأساس نرى من الأفضل التمييز بين أنواع المشاريع والأنشطة الاقتصادية والاستثمارية لمنح الإعفاء لما في ذلك التخصيص من فائدة عملية لدفع عجلة التطور الاقتصادي العراقي نحو الأمام بالقضاء على حالات عرقلة التنمية في كل جانب يشكل ثغرة قصور في التشريع ، وفي هذا الصدد أيضاً ترد حالة أخرى هي حالة نقل المستثمر لملكية المشروع خلال مدة الإعفاء الى الغير وهنا نجد ان الإعفاء يبقى على حاله للمشروع على ان يستمر المستثمر الجديد بنفس النشاط والاختصاص ذاته او اختصاص آخر بعد موافقة هيئة الاستثمار^(١) . وإذا كان الأمر كذلك فهل يسري ذلك الحكم على نقل ملكية الموجودات للمشروع المعنية من المستثمر الى الغير ؟ فهل شخصية الغير لها الأثر في الإعفاء او استمراره .

هنا يميز القانون بين حالتين ، الأولى إذا كان الغير مشمول بأحكام قانون ومستفيد منه ففي هذه الحالة يحق للمستثمر المستفيد منه الإعفاء نقل ملكية الموجودات المعفاة وبشرط موافقة الهيئة على ان يستعمل هذا الغير هذه الموجودات في مشروعه ، ومن مفهوم المخالفة أي إذا كان الغير غير مستفيد من أحكام هذا القانون او لا يستخدمها في مشروعه عندها لا مبرر لبقاء الإعفاء وندخل في حكم الحالة الثانية وهي نقل ملكية الموجودات المعفاة الى الغير غير المستفيد من أحكام قانون الاستثمار فعندها يكفي إشعار المستثمر للهيئة بعملية البيع وان يدفع ما على هذه الموجودات من مستحقات مالية مترتبة عليها خاصة بالضرائب والرسوم^(٢) .

أما عن حالات انتهاء وزوال الإعفاء من الضرائب والرسوم فان مصيره ينقضي بانتهاء مدته او بمخالفة المستثمر لشروط الإعفاء والتزامات هذا القانون او شروط منح الإعفاء والخصم والتنزيلات المقررة في قانون ضريبة الدخل او العقار وإذا ما كنا في مجال الإعفاءات الاقتصادية الداخلة في إطار التشريعات الضريبية وبحسب الأحوال المقررة قانوناً .

(٢) راجع نص المادة (٢٣) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

(٣) راجع نص المادة (٢٤) من قانون الاستثمار العراقي ، المصدر السابق .

ويتحدد نطاق سريان الإعفاء بموجب قانون الإعفاء العراقي الأشخاص ومشاريع وقطاعات محددة ، فمن ناحية الأشخاص نجده يشمل الأشخاص المعنوية والطبيعية ممن يحملون الجنسية العراقية والأجنبية ، ومن حيث المشاريع فهو ينصرف الى جميع أنواع المشاريع فتستفاد من الإعفاءات المقررة من ضرائب ورسوم إلا ما استثنى بنص القانون ومن هذه المشاريع التي استثناهها المشروع هي (الاستثمار في مجال النفط والغاز _ الاستثمار في قطاع المصارف وشركات التأمين) ، كما ان القطاعات المشمولة بأحكامه هي القطاع المختلط والخاص على وجه التحديد .

وتبقى حالة أخيرة نجد من الضروري الإشارة إليها قدر تعلقها بسياسة الإعفاء الضريبي وهي حالة وفاة المستثمر خلال مدة الإعفاء وخاصة إذا كان شخصاً طبيعياً فهل يستفاد الوراثة من هذا الإعفاء ؟

هنا نود ان نوضح ان الإعفاء الضريبي يتقرر أساساً على نوع الاستثمار ومكانه وفقاً للشروط القانونية ولا يمنح على أساس شخص المستثمر ولذلك فان استمرار الوراثة بممارسة نشاط مورثهم المستثمر لا يمنع بقاء هذا الإعفاء والعكس غير صحيح ، فالعبرة إذن بالمشروع الاستثماري لا بشخص المستثمر وان تطور الاقتصاد لا يتوقف على حياة المستثمر بل على استمرار نشاط المشروع او المؤسسة نفسها بما يخدم الاقتصاد الوطني .

وفي النهاية يمكن القول ان ما تبنته التشريعات العراقية من تنظيم للامتياز والحافز الضريبي لا يخرج عن إطار المبادئ والأحكام العامة لهذه السياسة وهي منسجمة تماماً مع الأوضاع الاقتصادية بمرور الوقت مع شرط التنفيذ الحرفي لنصوص وأحكام القانون بما يحقق غايات المشرع من سن هذه التشريعات واستمرار كفاءة الجهاز الإداري القائم على تنفيذ نصوص القانون .

كما نود الإشارة إلى أن قانون الكمارك العراقي تضمن الكثير من أوجه الامتياز والحافز الضريبي في مجال بحثنا إلا أننا وجدنا من كثرة تفاصيلها ما لا يسعه نطاق بحثنا وبالتالي سنحاول التطرق إليه في نشاط بحث آخر خدمة للعلم والتعليم والله ولي التوفيق.

الخاتمة

فهي ختام بحثنا عن السياسة المعتمدة في منح الحافز والامتياز الضريبي بالإعفاء من الضرائب وحتى الرسوم وكجزء من سياسة الدولة في المجال الضريبي والمالي نود ان نشير الى أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة وكما يلي :

أولاً : الاستنتاجات :

١. تعد سياسة منح الإعفاء الضريبي جزء من سياسة الدولة في مجال الضريبة وهذه الأخيرة هي جزء لا يتجزأ من سياسة الدولة المالية وهي تدخل أيضاً كمكون من مكونات السياسة الاقتصادية فتتصب في خدمة الاقتصاد الوطني للدولة المعنية أي تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية .
٢. لسياسة الامتياز و الحافز الضريبي عدة تعاريف تنصرف في مفهومها الى تنازل الدولة عن جزء من حقه المالي في الضرائب تحديداً لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ، ولها مميزات تنفرد بها عن غيرها من السياسات الأخرى وأهداف محددة في مجال الاقتصاد وتتخذ صور متعددة سواء التشريعات او في إطار المحاسبة الضريبية او التنظيم الفني للضرائب من جانب نسبية عدد العمال او تبعاً للعمليات التجارية او الاقتصادية او على أساس العدالة الضريبية .
٣. هناك بعض الآثار التي تترتب على إتباع سياسة الإعفاء من الضريبة قد تكون ايجابية او سلبية والتي يجب معالجتها إذا كانت مؤثرة على النهوض بالاقتصاد القومي ونخص فيها الآثار السلبية ، كما ان هناك معوقات لهذه السياسة والتي يمكن تجاوزها من خلال صياغة التشريع او تفعيل الرقابة على الجهاز الإداري وتوفير البيئة والمناخ الاستثماري الملائم .
٤. تؤثر سياسة الإعفاء الضريبي تأثيراً ايجابياً في دعم الأسعار للسلع والخدمات المنتجة وتكاليفها وما في ذلك من دعم لمستوى التنافس

للمشروع او المؤسسة الاستثمارية والإنتاجية في الأسواق بما له علاقة بالمحافظة على توازن الأسعار اقتصادياً وإعادة استثمار الأرباح المتوفرة من الإعفاء الضريبي .

٥. إن تطبيقات سياسة الامتياز والإعفاء الضريبي واسعة في مجال الاقتصاد وفي التشريعات العراقية مثل قانون ضريبة الدخل والعقار وقانون الاستثمار وتحت مصطلحات وعبارات متنوعة ، ولعل الإعفاءات الاقتصادية من أبرزها وسواء كانت متعلقة بالخصم وتزليل تكاليف تحصيل الدخل او بما له علاقة وارتباط بتوجيه النشاط والاستثمار في مكان معين بالذات وفق شروط يحددها امتياز الإعفاء من الضريبة .

ثانياً : التوصيات :

١. إيجاد معيار للتمييز بين المشاريع القصيرة الأجل والطويلة الأجل عند منح الإعفاء من الضرائب والرسوم بما يحقق عدالة ضريبية لهذا الامتياز بشكل أوسع وأكثر فائدة على ارض الواقع .
٢. التوسع في نطاق منح الإعفاء الضريبي وعدم تحديد في مناطق معينة تقام فيها المشاريع والاستثمارية او شموله الموجودات المستغلة في خدمة المشروع او المؤسسة الاستثمارية .
٣. الأخذ بنظر الاعتبار المراحل الإنتاجية والاستثمارية للمشروع او المؤسسة عند تحديد الإعفاءات من الضرائب والرسوم ، فكل مرحلة لها ظروفها ومعوقات الإنتاجية وتكاليفها بما يخدم سياسة إعفاء أفضل ولا يتم ذلك إلا باشتراك المؤسسة او المشروع في تحديد هذه الإعفاءات من دون فرض رأي او أمر لا ينسجم مع سياسة الدولة في هذا المجال .
٤. الاهتمام بالجهاز الإداري القائم على تنفيذ هذه السياسة بالتشريعات واضحة في هذا المجال ويبقى العبء قائم على الأجهزة المنفذة لنصوصها بما يخدم الاقتصاد الوطني .
٥. منح السلطات القائمة على تنفيذ سياسة الإعفاءات صلاحيات أوسع في مجال الإعفاء وعدم تقييدها كونها تضم أعضاء ذو خبرة وكفاءة في مجال

الاقتصاد وهي أجدر من غيرها من السلطات في تقييم وتقدير ما يحتاجه تطور الاقتصاد في المجتمع .

المصادر

أولاً : الكتب والرسائل الجامعية :

١. إسماعيل زغلول وآخرون / سياسات وخطط وتطوير القدرة التنافسية للاقتصاد / سلسلة بحوث / العدد الخامس / معهد السياسات الاقتصادية / ابوظبي / ١٩٩٩ .
٢. جمال قنبرية / رؤية في الاصطلاح الغربي / جمعية العلوم الاقتصادية / دمشق / ٢٠٠١ .
٣. حامد عبد المجيد الدراز / السياسات المالية / الدار الجامعية / مصر / ٢٠٠٣ .
٤. حيدر نجيب احمد / الخسائر الضريبية في قانون الضريبة العراقي / رسالة ماجستير / جامعة بغداد / ٢٠٠٢ .
٥. رفيق باشرنودة وآخرون / تحليل سلوك المؤسسة تجاه العبء الجبائي وأساليب التحريض الجبائي / كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير / جامعة البليدة / ٢٠٠٣ .
٦. سعيد عبد العزيز عثمان / النظم الضريبية / الدار الجامعية / مصر / ٢٠٠٢ .
٧. طارق الحاج / المالية العام / دار الصفا للنشر والتوزيع / عمان / ١٩٩٩ .
٨. طاهر الجنابي / علم المالية العامة والتشريع المالي / بغداد / ٢٠٠٨ .
٩. عبد الحكيم كراجه وآخرون / المحاسبة الضريبية / دار الصفا للنشر والتوزيع / ط١ / الاردن / ٢٠٠٠ .
١٠. عبد المجيد قدي / المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية / ديوان المطبوعات الجامعية / ط٢ / الجزائر / ٢٠٠٥ .
١١. عبد المجيد قدي / السياسة الجبائية وتأهيل المؤسسة / كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير / ٢٠٠١ .
١٢. عبد المطلب عبد المجيد / اقتصاديات المالية العامة / الدار الجامعية / مصر / ٢٠٠٥ .

١٣. علي الصحراوي / مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها للاستثمار الخاص وأساليب التحريض الجبائي / رسالة ماجستير / معهد العلوم الاقتصادية / جامعة الجزائر / ١٩٩٢ .
١٤. فريد نجار / الإصلاح الجبائي وأثره على استثمار المؤسسة الإنتاجية / رسالة ماجستير / معهد العلوم الاقتصادية / جامعة سطيف / ٢٠٠٠ .
١٥. محمد بويتن / المحاسبة العامة للمؤسسة / ديوان المطبوعات الجامعية / ط٤ / الجزائر / ٢٠٠٣ .
١٦. ناصر مراد / فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق / دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع / ٢٠٠٣ .
١٧. ياسين قاصي / التنافسية الجبائية وأثرها على تنافسية الدول / رسالة ماجستير / قسم العلوم التجارية / جامعة البليدة / ٢٠٠٥ .

ثانيا / التشريعات العراقية :

١. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٢. قانون ضريبة العقار (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل .
٣. قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ .

Abstract

State tax policy is pursuing several methods in order to achieve the objectives of the particular economic and social, and most important methods are the concession or incentive taxation policy which is permanent or temporary exemptions, the generousities legally prescribed in the legislation of tax and non-tax to achieve full use or access and exploitation of human resources and better revenue collection therefore preliminary support of Treasury and State economic goals also including .support for economic development in the community

Concession policy governs and fiscal stimulus, usually in tax legislation and even non-tax as investment law, for example, a waiver from the State for part of the right to tax the interest charge towards the State objectives of following this method, and in this sense we find the critical importance of this issue and its economic and social development, but that such a policy part parcel of policy of the State financial and economic policy also relies on the best specific expansion and diversification in patterns of economic activity, both industrially and commercially, and having a widespread impact on prices And economic competition, production and affects the activity responsible for investment and to attract foreign capital and local development, as well as their positive and negative effects at the same time, however, the positive ones the widest range of recent and have a range in the

application under Iraqi legislation on income tax and real estate and investment law in force, particularly from Iraq and the effects of this policy on the economic side of the extent up to the economic level of society or the contrary, these applications also at policy Global tax and investment laws .legislation applicable within its legal system