

الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات الاجنبية المباشرة دراسة تحليلية

ا.د. ناهيده عبدالغنى محمد

قسم القانون، كلية العلوم الاجتماعية، جامعة كوية، اقليم كوردستان، العراق

naheda.muhammed@koyauniversity.org

ژاله جوهر ابوبكر

قسم القانون، معهد تقنية كوية، جامعة بوليتيكنيك-اربيل، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

قسم القانون، كلية العلوم الاجتماعية، جامعة كوية، اقليم كوردستان، العراق

zhalla.abubakr@epu.edu.iq

الملخص

بما أن الضريبة أصبحت تلعب دوراً مهماً وهي من الوسائل المهمة التي تستخدمها الدولة لتوجيه الحياة الاقتصادية، ولها تأثير مباشر على اقتصاديات المشروع الاستثماري و عائداته، فإن ذلك يجعل الضريبة عاملاً مهماً في المناخ الاستثماري للدولة المضيفة للاستثمار، مما يعني أن الضريبة يمكن ان تكون عقبة أو حافراً على الاستثمار في الدولة، و نعي ب (الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات الاجنبية المباشرة) إننا نعتد على الحوافز الضريبية مثل: الاعفاءات الضريبية، ترحيل الخسائر، و نظام الاهتلاك..... وغيرها من الحوافز الضريبية، كطريقة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر الى الدولة المضيفة.

و تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها لبيان مدى فاعلية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، و اشتملت خطة البحث على ثلاث مباحث، خصص المبحث الاول لبيان مفهوم الضريبة و أركانها و أهدافها، أما المبحث الثاني لشرح ماهية الحوافز الضريبية، و تناول المبحث الثالث أشكال الحوافز الضريبية و فاعليتها، مع خاتمة نذكر فيها أهم نتائج البحث و التوصيات.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2022/2/13

القبول: 2022/3/16

النشر: شتاء 2022

الكلمات المفتاحية:

Host, Attract and encourage, Direct Foreign Investment, Tax incentives, Tax country

Doi:

10.25212/lfu.qzj.7.4.32

المقدمة

أهمية الموضوع و سبب اختياره:

أدركت الدول ان الاستثمار هو الوسيلة المهمة و القوة الدافعة و الأداة الفاعلة للتمويل، و يساهم في تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية، بغض النظر عما اذا كان الاعتماد على الاستثمار لإقتصاديات البلدان النامية ام المتقدمة، و الاستثمار الاجنبي المباشر من المتغيرات التي تحكم تنمية الاقتصاد الوطني و تطورها، وهو من أهم القنوات التي تتجسد عبرها رؤوس الاموال الاجنبية و بالتالي التنمية الاقتصادية، و يمثل أهم جوانب النشاط الاقتصادي في الوقت الحاضر، فضلاً عن الدور الكبير للاستثمارات الاجنبية المباشرة

في تكوين رأس المال وتخفيف الأعباء عن الدولة، فضلاً عن انه يقوم بنقل التكنولوجيا الحديثة والخبرة والمعرفة الإدارية، كما انه يخفض من معدلات البطالة من خلال تشغيل العمالة الوطنية، كذلك حصول على العديد من المزايا الأخرى و المقصود بالاستثمار الاجنبي المباشر: هو تلك الاستثمارات التي يملكها و يديرها المستثمر الاجنبي، إما لانها مملوكة بالكامل له، أو بسبب ملكيته لنصيب منها، مما يضمن له حق الادارة. و هذا يعني ان هذا النوع من الاستثمارات لها خصائص مزدوجة: و هو وجود أنشطة اقتصادية يقوم بها المستثمر الاجنبي في البلد المضيف أولاً، و ملكيته الكاملة أو الجزئية للمشروع ثانياً. هذا و من الوسائل المهمة التي تستخدمها الدول كافة، -و من ضمنها العراق و اقليم كوردستان- لجذب الاستثمار الاجنبي المباشر و تشجيعه هي الحوافز الاستثمارية، التي يمكن تعريفها بأنها:- مجموعة من الإجراءات و المزايا الإقتصادية التي تمنحها الدولة ليس للمستثمرين الأجانب فحسب، بل للمستثمرين المحليين أيضاً، لتشجيعهم على استثمار أموالهم في البلاد. و تنقسم هذه الحوافز الى فئتين:- الحوافز غير الضريبية و الحوافز الضريبية. و تتمثل الحوافز غير الضريبية في توفير البنية التحتية الإقتصادية و الإجتماعية، كذلك توفير الأمن و الإستقرار للمستثمرين و أموالهم، و منح الدعم المالي الحكومي للمستثمر. أما الحوافز الضريبية فتتمثل باستخدام الضرائب كسياسة لتشجيع الاستثمار كالاغفاءات و التسهيلات الضريبية الأخرى، التي سيتم دراستها وبالتفصيل ضمن هذا البحث. نظراً لأن البلدان -عادةً- تسعى الى تحقيق أهداف مختلفة من خلال سياسة الحوافز الضريبية، فإن آثار هذه الحوافز تختلف من نشاط لآخر، و من بلد الى آخر، و في داخل الدولة الواحدة من إقليم الى آخر، و يرجع ذلك الى إختلاف الأهداف التي تسعى الدولة الى تحقيقها من وراء استخدام سياسة الحوافز الضريبية. و كل هذا يشكل تحدياً للسياسة المالية و الضريبية، لتحديد الشكل المناسب من الحوافز التي تناسب المشاريع المختلفة، أو بعبارة أخرى لتحديد الأحوال و الظروف و المشاريع التي تعد أكثر ملاءمة و فاعلية، و بالتالي تحديد الحجم الأمثل لاستخدام الاعفاءات و الحوافز الضريبية لجذب الاستثمارات و تعبئة المدخرات.

بما أن سياسة الحوافز الضريبية تجاه الاستثمارات تؤثر بشكل مباشر على اقتصاديات المشروع الاستثماري -لاسيما- عوائده الاستثمارية، فإن هذا يجعل هذه السياسة عاملاً مهماً و مؤثراً في المناخ الاستثماري للبلاد المضيف، لذلك يمكن أن تكون المعاملة الضريبية عقبةً أو حافزاً للاستثمار في دولة معينة، و قد دفع ذلك العديد من الدول الى الاستعانة بالحوافز الضريبية لتحقيق الكثير من أهدافها فضلاً عن تقليل العبء الضريبي المفروض على الاستثمارات مما دفعها للتدقق الى هذه البلدان.

تتمن أهمية البحث في هذا الموضوع في ان الدور الذي تلعبه الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي و تحفيزه، قد أثار جدلاً و اهتماماً كبيراً بين الحكومات في دول العالم جميعها، سواء في البلدان المتقدمة أو النامية أو الأقل نمواً، فقد أصبحت المنافسة على جذب الاستثمارات الاجنبية تمثل جانباً مهماً من السياسات الاقتصادية و الضريبية للدول لما لها من فوائد ذات أهمية كبرى على اقتصاديات الدول المضيفة.

هدف البحث:-

أما هدف هذا البحث هو محاولة تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه الحوافز الضريبية في جذب و الاستثمار الاجنبي المباشر و تشجيعه في الدول المضيفة للاستثمارات الاجنبية.

الدراسات السابقة:-

الدراسات السابقة حول موضع الحوافز الضريبية و دورها في التشجيع الاستثمار الاجنبي متعددة و نذكر منها على سبيل المثال:-

- اثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الاجنبي المباشر (رسالة ماجستير/ منشورة/2017/ جامعة العربي بن مهدي- ام البواقي) للباحثة تير زينب، دراسة مقارنة دول المغرب العربي جزائر، تونس، المغرب، و تطرق الباحث الى الجوانب النظرية للضريبة و الحوافز الضريبية و بين المناخ الاستثماري لكل من الجزائر و تونس و المغرب.

- دور السياسة الضريبية الفلسطينية في جذب الاستثمار (رسالة ماجستير/ منشورة/2018/ جامعة الازهر- غزة كلية الاقتصاد و العلوم الادارية) للباحث فادي اسماعيل محمد الوادية، و الذي يهدف الى التعرف على مراحل تطور السياسة المالية الفلسطينية و دور الضريبة في خلق الاستثمارات الكلية في فلسطين.

- دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، دراسة حالة الجزائر (رسالة ماجستير/ منشورة/ 2014/جامعة ام البواقي) للباحث سعيد عبدالنور، و تطرق الباحث الى حصة الاعفاءات الضريبية للمستثمرين الاجانب في الجزائر.

- ضمانات المستثمر الاجنبي و حوافزه في القانون العراقي (رسالة ماجستير/ 2015/ جامعة المستنصرية – كلية قانون) للباحثة رسل باسم كريم الحسيني، و تهدف الدراسة الى بيان الضمانات و الحوافز التي تتمتع بها الاستثمارات الاجنبية في ضوء التشريعات الاستثمارية و اجراء المقارنة بين قانون الاستثمار العراقي، مع قوانين الاستثمار في بعض من الدول العربية.

هذه الدراسات فضلاً عن قلتها و خصوصاً في العراق (و هو من ضمن الصعوبات التي واجهتنا) فإن هذه الدراسات لم تعط الموضوع حقه و لا يلمس القارئ الاجابة عن أسئلته حول الحوافز الضريبية، فجاء بحثنا هذا ليقوم بتحليل الحوافز و أهميتها.

مشكلة البحث و أسئلته:-

تكمن مشكلة البحث في الاجابة على ما يثيره هذا الموضوع من أسئلة و هي:

- 1- ما المقصود بالحوافز الضريبية و ما هي اهدافها و العوامل المحددة لها؟
- 2- ما هي أشكال الحوافز الضريبية؟
- 3- متى تعد سياسة الحوافز الضريبية عاملاً لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة؟

منهج الباحثين في البحث:-

أما بالنسبة لمنهجية البحث، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لحل الخلفية النظرية للموضوع.

هيكلية البحث:-

أما هيكلية البحث، و من أجل الإجابة على الأسئلة التي يطرحها هذا الموضوع، تنقسم هذا البحث الى ثلاث مباحث: سنتناول في المبحث الاول مفهوم الضريبة و أركانها و الهدف منها، و نذكر في المبحث الثاني ماهية الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات الاجنبية المباشرة ، و نوضّح فيه مفهوم الحوافز الضريبية و خصائصها في المطلب الاول، و في المطلب الثاني نبين أهمية الحوافز الضريبية و أهدافها، و المطلب الثالث خصص لبيان شروط الحوافز الضريبية و العوامل المحددة لها.

و يكرّس المبحث الثالث لبيان أشكال الحوافز الضريبية و فاعليتها ضمن ستة مطالب، في المطلب الاول نبين الاجازة الضريبية، و نذكر الاسعار الضريبية التمييزية في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث فتتكلم عن ترحيل الخسائر، و في المطلب الرابع نبين نظام الاهتلاك، و نتطرق الى الائتمان الاستثماري في المطلب الخامس، و نتناول في المطلب السادس فاعلية الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، و نهيي البحث بذكر أهم النتائج و التوصيات.

المبحث الأول

في مفهوم الضريبة و أركانها و أهدافها

تلعب الضرائب- بوصفها اقتطاعاً من دخول الافراد و ثرواتهم- دوراً كبيراً في اقتصاديات مختلف البلدان، و تستخدم كأداة للسياسة المالية التي تؤثر على الانتاج و الادخار و الاستثمار، فضلاً عن تحقيق الاستقرار الاقتصادي. (العلي، 2011: 264) و لا ينبغي ان يكون الغرض الرئيس من الضرائب هو الحصول على الحد الأقصى من الإيرادات، بل ينبغي ان تستخدم أيضاً كمحفز للنشاطات التنموية الاقتصادية، ليكون الاستثمار هو الأساس، و ذلك لان الاستثمار هو مفتاح التنمية في البلدان المختلفة اقتصادياً . (دحام، 2012: 102)

1- تعريف الضريبة:-

قبل الدخول في موضوع الحوافز الضريبية لابدّ من بيان مفهوم الضريبة و أهدافها، فالمقصود بالضريبة كما يرى الفقيه الفرنسي جيز (Jese): استقطاع نقدي تفرضها السلطات على الأفراد بشكل نهائي و بدون مقابل، و لغرض تغطية الأعباء العامة. (الخطيب و شامية، 2007: 145) كما تم وصفها بشكل شامل من قبل الاستاذ (Mehi) بالقول: الضريبة استقطاع مالي تفرضه السلطات العامة على الاشخاص الطبيعيين و الاعتباريين حسب قدراتهم التكليفية، بشكل نهائي، و بدون تعويض بغية تغطية الأعباء العامة و لتحقيق دخل للدولة. (الخطيب و شامية، 2007: 146)

2- أركان الضريبة:-

كما عرفت الضريبة بأنها فريضة الزامية تحدها الدولة، و يلتزم المكلف بادائها بلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع. و من هذا التعريف يتبين لنا ان للضريبة أربعة أركان يجب أن تتوافر فيها و هي:

الأول: إن الضريبة التزام جبري، لان المكلف ليس مخيراً أو حراً في دفع الضريبة بل ملزم و مجبر بدفعها للدولة.

الثاني: إن الضريبة تفرض من قبل الدولة بحسب القانون و يعني ذلك عدم وجود الحرية المطلقة للحكومة أو الدولة بجباية الضرائب أو تحصيلها بل يجب الالتزام بأحكام قانون الضريبة.

الثالث: إن فرض الضريبة يتم بلا مقابل، أي أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على نفع خاص له. الرابع: إن هدف الضريبة هو تحقيق منفعة عامة للمجتمع و هي التي تسعى نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية و الإجتماعية و السياسية للمجتمع. (مجموعة مؤلفين، بدون سنة النشر: 11-19) هذا فضلاً عن إضافة ركن آخر و هو أن الضريبة تفرض بحسب مقدرة المكلف، فهو مبلغ محدد من النقود.

و هكذا يمكن تعريف الضريبة بأنها: مبلغ نقدي جبري، تفرضه الدولة أو احدى هيئاتها العامة على المكلفين وفقاً لمقدرتهم التكاليفية، و بشكل نهائي و بدون مقابل محدد، من أجل تحقيق الأهداف المحددة، من قبل السلطة العامة.

3- الهدف من الضريبة:-

هذا وإن الهدف الأساس لفرض الضريبة كان جمع المال - في السابق - أي أن الدولة كانت تستعمل الضريبة كإيراد مالي لتغطية نفقاتها، و لكن و مع تطور دور الدولة و انتقالها من دولة حارسة الى دولة متدخلة، باتت الضريبة إحدى الأدوات السياسية الاقتصادية التي تستخدمها الدولة لتحقيق اهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية. و الهدف المالي للضريبة هو هدف رئيس و ذلك لتأمين إيرادات الموازنة لتغطية النفقات العامة.

هذا و ان الاهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة و متعددة، و من أهم الأهداف الاجتماعية لها هي: إعادة توزيع الدخل الوطني لمنفعة الطبقات المحدودة الدخل، أي التقليل من شدة تفاوتات الدخل بين أفراد المجتمع، أما الهدف الاقتصادي للضريبة فهو أن الضريبة أصبحت وسيلة من الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في معالجة الأزمات الاقتصادية أو لتشجيع بعض النشاطات الانتاجية، أو الاستثمارات من خلال تقليل نسبة الضريبة. (دردوري و الأخضر، 2018: 105-106)

هذا و ان معظم الدول تحاول جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة اليها بشتى الطرق، و الضرائب من أهم هذه الطرق، لان المعاملة الضريبية تؤثر تأثيراً مباشراً في العائد المتوقع من المشروع الاستثماري، (جبار، 2012: 29) فضلاً عن أنها تشكل عاملاً ذات أهمية كبيرة فهي من العوامل التي تضبط تدفق الاستثمارات الاجنبية الى الدول المضيفة. و إن كيفية فرض الضرائب و زيادة معدلها في الدول، تؤثران

بشكل مباشر أو غير مباشر على القرار الاستثماري، أي انه كلما انخفض العبء الضريبي على المستثمر الأجنبي، زاد تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر، و العكس صحيح. (العلي، 2011: 265)

يعد التحفيز الضريبي من أهم أساليب السياسة الضريبية التي تستعملها الدولة للتأثير على المستثمر الاجنبي لاستثمار أمواله. فمن خلال استعمالها لتمويل البرنامج و الأنشطة الاستثمارية من ناحية، و من ناحية اخرى استعمالها بوصفها وسيلة لتوجيه الاقتصاد الوطني للقيام بالاستثمارات المطلوبة من خلال الحوافز و الاعفاءات، فالاعفاءات الضريبية تهدف الى زيادة معدل العائد على رأس المال، بحيث يتم توجيه رأس المال للاستثمار في الأنشطة الاستثمارية غير المعفاة الى الأنشطة الاستثمارية المعفاة. (العلي، 2011: 265)

المبحث الثاني

الحوافز الضريبية

لتحديد مفهوم الحوافز الضريبية، خصائصها، أهميتها، الهدف منها، الشروط، و العوامل المحددة لها، نقسم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب، في المطلب الأول نتطرق الى مفهوم الحوافز الضريبية و خصائصها، و في المطلب الثاني نبين أهميتها و أهدافها، كما و نوضح شروطها و العوامل المحددة لها في المطلب الثالث.

المطلب الأول

مفهوم الحوافز الضريبية وخصائصها

نبين في هذا المطلب مفهوم الحوافز الضريبية في الفرع الأول، و خصائصها في الفرع الثاني.

الفرع الاول

مفهوم الحوافز الضريبية

الحوافز الضريبية هي احدى أدوات السياسة المالية للدولة و تستخدم لتشجيع الاستثمارات و التأثير فيها و توجيهها بطريقة تتفق مع السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة. (متولي و أحمد، 2017: 527) هذا و هناك عدة تعريفات للحوافز الضريبية:

فقد عرفها البعض: بأنها المزايا الضريبية التي يمنحها المشرع الضريبي لصالح المستثمرين سواء كانوا مواطنين أو أجانب، وذلك لإغراء أصحاب رؤوس الأموال باستثمار أموالهم داخل الدولة في مختلف المناطق. (يوسف، 2009: 116) أو هي نظام مصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار والاستثمار، و يختلف بين دولة و أخرى حسب ظروف كل دولة و توجيهها بما ينسجم مع تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. (العزاوي، 2014: 129)

كما عرفت بأنها ميزة اقتصادية يمكن تقديرها بقيمة نقدية تقدمها الدولة لكل أو بعض الاستثمارات، وتحدد وفق معيار موضوعي أو جغرافي. كأن توجه الدولة الاستثمارات إلى مجالات محددة للاستثمار أو تسعى إلى تطوير مناطق معينة. (زينب، 2017: 46) و المقصود منها هو احداث آثار ايجابية من شأنها أن تشجع المستثمر الاجنبي و الوطني، وتدفعه نحو اتخاذ قراره بالاستثمار في البلد الذي يعطي هذه الحوافز. (عبدالنور، 2014: 44) كما تم تعريف الحوافز الضريبية بأنها: استعمال الضرائب كسياسة لتحفيز الناس على اتباع، و حذو سلوك أو نشاط محدد يساعد في تحقيق أهداف الدولة من زيادة الاستثمار و التنمية الاقتصادية. (المغربي، 2011: 78) و من كل ما تقدم يمكننا تعريف الحوافز الضريبية على انها مختلف التسهيلات الضريبية التي يمنحها المشرع لأنشطة مختلفة لغرض تحقيق أهداف محددة. يتبين لنا من هذه التعريفات اعلاه ان القصد من الحوافز الضريبية، هو خلق آثار ايجابية لدفع المستثمر الاجنبي و الوطني و تشجيعه نحو اتخاذ قرار الاستثمار في الدولة التي تمنح هذه الحوافز، و تكون هذه الحوافز عن طريق منح الدولة اعفاءات ضريبية مؤقتة أو دائمة مما قد تسمح بترحيل الخسائر و تحديد الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بالترحيل، أو عن طريق فرض الاسعار الضريبية التمييزية، فبكل هذه الطرق يمكن للدولة من خلال سياستها الضريبية ان تزيد من تدفقات الاستثمار في الدولة. (مبروك، 2008: 113)

هذا و يرى المؤيدون لمنح الحوافز الضريبية: بأنها يمكن أن تلعب دوراً أساساً لجذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة للدولة المضيفة، إلا أنه هناك بعض آخر يعارض استعمال الحوافز الضريبية كوسيلة لتشجيع الاستثمار، لانه يرى ان الحوافز الضريبية لا تشكل حافزاً قوياً في جوهرها لأنه من الممكن أن يسئ المستثمر استعمال هذا الحافز و يتهرب من دفع الضريبة و ذلك بتغيير النشاط بعد انتهاء فترة الاعفاء الضريبي، لممارسة نشاط جديد آخر و يستفيد من إعفاء آخر، و السبب الاخر هو ان الحوافز الضريبية تؤدي الى خسارة جزء من الموارد المالية للدولة المضيفة للاستثمار. (متولي و أحمد، 2017: 528) هكذا و يمكن القول بأن الحوافز الضريبية سلاح ذو حدين، لانه من جانب يؤدي الى تقليل الموارد المالية للدولة بسبب تنازل الدولة عن جباية الضريبة المفروضة بالقانون، و من جانب اخر يؤدي الى زيادة الاستثمار و الادخار فيسبب الانتعاش الاقتصادي، فضلاً عن أن التحفيزات الضريبية و على المدى البعيد يزيد من القاعدة الضريبية. (الموسوعة العربية، 2020)

الفرع الثاني

خصائص الحوافز الضريبية

من خلال التعريفات السابقة للحوافز الضريبية، تبين لنا ان للحوافز عدة خصائص منها:-

1- الحوافز الضريبية اجراء اختياري:-

إن السلطات العامة حين تقرر منح الحافز الضريبي للمشروعات الاستثمارية، تمنح الاختيار للمستثمرين الاجانب للاستفادة من مزايا التحفيز الضريبي و إقامة المشروعات الاستثمارية، أو عدم الاستفادة من هذه

المزايا، و بالتالي لا يستثمر أمواله في البلد المضيف، لذلك فإن التمتع بالحوافز الضريبية إجراء إختياري و ليس اجباري.

2- التحفيز الضريبي إجراء هادف:-

إن الدولة و عندما تمارس سياسة الحوافز الضريبية، على شكل إعفاءات أو تسهيلات أو حوافز أخرى، فإن هدفها هو التأثير على قرار المستثمرين، إذ أن الاستثمار من العمليات الأساسية لتحقيق النمو و التنمية الاقتصادية، و ذلك عن طريق تحفيز المستثمرين على إقامة مشاريع استثمارية في المجالات و الأنشطة و المناطق التي تسعى الدولة للترويج لها.

3- التحفيزات الضريبية مبنية على شرط واقف:-

و المقصود من هذه الخاصية هو ان منفعة الشخص الطبيعي أو الاعتباري من الفوائد الناتجة عن مزايا الحوافز الضريبية التي تضعها الدولة، لا تتم الا بتنفيذ هذا الشرط و هو انشاء المشاريع الاستثمارية في المناطق المحددة، و وفقاً لمجموعة من الشروط التي تحدها الدولة.

4- التحفيز الضريبي ذو مقاييس:-

أي يمكن لأي مستثمر أجنبي الاستفادة من الحوافز الضريبية، التي تقدمها الدولة المضيفة فقط من خلال الامتثال لشروط معينة تحدها الدولة، على سبيل المثال اذا حددت الدولة أنواع الأنشطة الاستثمارية و المناطق التي يقع فيها الاستثمار للاستفادة من عملية الحوافز الضريبية، هذا يعني انه من غير الممكن أن يستفيد المستثمر الاجنبي من هذه الحوافز، اذا تم استثماره في البلد خارج الأنشطة و المناطق المحددة للاستفادة من الحوافز الضريبية. (يوسف، 2009: 117)

المطلب الثاني

أهمية الحوافز الضريبية و أهدافها

بعد ان تم توضيح مفهوم الحوافز الضريبية و بيان خصائصها نوضح في هذا المطلب أهمية الحوافز الضريبية في الفرع الاول، و أهدافها في الفرع الثاني.

الفرع الأول

أهمية الحوافز الضريبية

تستخدم الدول النامية و كذلك الدول المتقدمة الحوافز الضريبية، و ذلك لترويج الأنشطة الاستثمارية، لانها احدى الآليات المتوفرة للحكومات؛ للتأثير على قرار المستثمرين الأجانب - لاسيما - الشركات المتعددة الجنسيات لاستثمار أموالهم، كما انها تلعب دوراً ذا أهمية كبيرة في تحسين المناخ الاستثماري؛ نظراً لما

تقدمه من المزايا المشجعة للمشروعات و الاستثمارات في المجالات المطلوبة اقتصادياً. (مبروك، 2008: 114)

تزداد أهمية الحوافز الضريبية و تأثيرها على خيارات المستثمرين من بين الفرص الاستثمارية المتاحة، عندما تتضمن النتائج بعض الفرص الاستثمارية ذات خسائر مؤكدة أو محتملة، أو عندما تكون النتيجة المستحصلة على بعض الفرص الاستثمارية كعائد خاص منخفض و عائد اجتماعي مرتفع. كما تتزايد أهمية الحوافز الضريبية في التأثير على قرار المستثمرين - لا سيما - في الدول النامية، و ذلك بسبب تدخل الدولة لتحديد أسعار معظم السلع؛ مما لا يمكن لنظام السوق ان يحقق بفاعلية التخصيص و الانتاج الامثل للموارد الاقتصادية، و بعد ذلك تظهر العديد من الفرص الاستثمارية في المنظور الوطني الذي يعدّه استثماراً مربحاً أي من المنظور الخاص فهو استثمار غير مربح، و هذا يتطلب تدخل الدولة لمنح العديد من الحوافز الضريبية لتحسين الربحية الخاصة في الانشطة الاقتصادية المرغوبة. (عثمان و العشماوي، 2007: 375)

هذا و مما لا شك فيه ان المستثمر الأجنبي أو الوطني يوازن بين العائد الذي يحصل عليه من استثماره و المخاطر الذي يتحملها من أجل الحصول على العائد و حينئذ يقرر الخوض في الاستثمار أو عدمه، و كذلك بالنسبة للدولة التي تمنحه الحوافز الضريبية التي تساعد في تحقيق عائد أكبر من استثماره، و تقليل المخاطر التي قد يتعرض لها هذا الاستثمار هذا من ناحية، و من ناحية أخرى قد تؤدي هذه الحوافز الى تدفق الاستثمارات الى الدولة مما يساعد في تحسين الظروف الاقتصادية و الصناعية و تشجيع الاستثمارات ذات التقنية المتقدمة، و لذلك يجب على الدولة أن توازن بين ضرورة هذه الاستثمارات و دورها في تسريع حركة تنميتها الاقتصادية و الحوافز الضريبية التي تتطلبها هذه الاستثمارات. (علي، 2009: 196) و ذلك لان هذه الحوافز قد تسبب في خسارة عامة للعائدات المالية على مستوى الدولة، و بالتالي يسبب انخفاضاً في الموارد المالية للدولة، و حينئذ تعد تنازلاً من قبل الدولة عن حقها في الزام الضريبة و تحصيلها وفق قانون محدد في ضوء بعض الاعتبارات الاجتماعية و السياسية و الاقتصادية في سبيل تحقيق اهداف رئيسة للمجتمع. (مبروك، 2008: 117) و بالتالي فإن المبالغة في منح الحوافز الضريبية غير مدروسة الفائدة و قد تؤدي الى خسارة كبيرة للدولة، التي تمنح هذه الحوافز، لانها تسبب في زيادة المعروض من رأس المال الأجنبي بشكل يفوق عن حاجته و ذلك ينقص عائده، و بذلك يتجول المستثمر الأجنبي من دولة الى دولة اخرى من غير أن تستفيد منه الدولة المانحة للحوافز الضريبية. (مبروك، 2008: 118).

الفرع الثاني

أهداف الحوافز الضريبية

عندما تمارس الدولة سياسة التحفيز الضريبي، فإنها تحاول تحقيق مجموعة متنوعة من الأهداف، بما في ذلك الأهداف الاقتصادية و الأهداف الاجتماعية، و التي نذكرها بإيجاز فيما يأتي:-

أولاً: الأهداف الاقتصادية و ذلك مثل:-

- إقامة مشاريع استثمارية جديدة و استمرار المشاريع القائمة و توسيعها من خلال تشجيع المستثمرين بمزايا الحوافز الضريبية.
- تشجيع المستثمرين الأجانب على إعادة استثمار أرباحهم في الدولة المضيفة عوضاً عن تحويلها الى الخارج. (مبروك، 2008: 118)
- توجيه الاستثمارات الى الانشطة ذات الأولوية في سياسة التنمية الاقتصادية. (عياش و عباسية، 2015: 165)
- تشجيع الصادرات باعفائها من الضرائب و ذلك لزيادة احتياطي الدولة من العملة الصعبة و رفعها. هذا والهدف الاقتصادي الآخر من الاستثمار هو زيادة الإيرادات العامة لخزينة الدولة في المستقبل، لأن الحوافز الضريبية تؤدي الى تنوع النشاط الاقتصادي و زيادة الانتاج، و ينتج عن ذلك تعدد العناصر الاقتصادية الخاضعة للضريبة. (عبدالنور، 2014: 45)

ثانياً: الأهداف الاجتماعية و التي منها :-

- تساهم الحوافز الضريبية في الحد من مشكلة البطالة و تقليلها من خلال توفير فرص عمل جديدة، لأن الحوافز الضريبية تشجع المستثمرين على إقامة مشاريع جديدة، و هذا مايتطلب يد عمالة جديدة.
- العمل على توازن الاستثمارات داخل الدولة من خلال توجيه الحوافز الضريبية لتحقيق الاستثمار في مناطق معينة، و محرومة من الاستثمارات بغية تميمتها و تطويرها من أجل تقليل الفجوة بينها و بين المناطق المزدهرة اقتصادياً. (زينب، 2017: 49)
- تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التوزيع العادل للدخل بين أفراد المجتمع.

المطلب الثالث

شروط الحوافز الضريبية و العوامل المحددة لها

يرتبط نجاح سياسة الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات الأجنبية و الوصول الى أهدافها، بوجود مجموعة من الشروط و العوامل التي تحدها، و نتناول في هذا المطلب شروط الحوافز الضريبية في الفرع الاول، و في الفرع الثاني نوضح العوامل المحددة لها.

الفرع الأول

شروط الحوافز الضريبية

لكي تحقق سياسة الحوافز الضريبية أهدافها، يجب استيفاء مجموعة من الشروط هي:-

- منح حوافز ضريبية للمشاريع الاستثمارية التي تساهم في تطوير المناطق الفقيرة و تنميتها، و كذلك مساهمة المشروع الاستثماري في زيادة التدفقات النقدية من العملات الأجنبية.
- عندما تقرر الدولة المضيقة منح الحوافز الضريبية، يجب أن تكون مصحوبة بمجموعة من الشروط بما في ذلك ضرورة توظيف عدد محدد من العمالة الوطنية، و استخدام الموارد المادية المحلية، و تخصيص نسبة محددة من الانتاج للتصدير، و منع إقامة بعض المشاريع الاستثمارية مثل مشاريع صنع الاسلحة، فضلاً عن انه لا بد من نقل التكنولوجيا المتطورة غير المتوفرة محلياً الى البلد المضيف.
- عندما تقرر الدولة سياسة الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية الأجنبية، فلا يجوز أن تسبب هذه المشاريع الاجنبية خروج أي مشروع أو شركة وطنية من السوق، لأن الهدف من التحفيز الضريبي هو توسيع الوعاء فإذا حل المشروع الاجنبي محل المشروع الوطني، فإن هذا يعني أنه لم يتحقق هدف التحفيز الضريبي، كذلك لا ينبغي أن تتدخل المشاريع الأجنبية في مجالات النشاط التي سبق ان خاضتها الشركات المحلية، لان ذلك سيؤدي الى زيادة أرباح المستثمر الاجنبي على حساب الشركات المحلية مما يضر بالتنمية الاقتصادية في البلد. (يوسف، 2009: 126)
- يجب أن يتسم النظام الضريبي في الدولة المضيقة بالبساطة و الشفافية و الوضوح، كما يجب أن يكون هنالك تسهيلات في إجراءات الحصول على التحفيزات الضريبية، و إبلاغ الشركات بأنواع الحوافز و أشكالها، و شروط الاستفادة منها و أهميتها بالنسبة للمشاريع المحلية.
- تأهيل الادارة لتكون فاعلة و كفوة و منصفة، و أن تمتلك العناصر و المقومات التي تؤهلها لأداء دورها و تجنب التكاليف الباهظة و إهدار الوقت.
- تقييم الحوافز الممنوحة في إطار سياسة التحفيز الضريبي، و ذلك من خلال الاطلاع على حجم الاستثمارات الجديدة و تخصصها و مدى فائدتها في الصناعات المختلفة و مقدار رأس المال المستثمر و حجم العمالة المستخدمة في المشروع، و ذلك لمعرفة مدى نجاح سياسة التحفيز الضريبي. (عامرة و آخرون، 2018: 29)
- يجب أن تتناسب أهمية الحوافز الضريبية مع أهمية المشروع الاستثماري، لان التحفيزات الضريبية لا تحقق أهدافها إذا كانت موجهة لمشروع لافائدة فيه للمجتمع. (عبدالنور، 2014: 46)

الفرع الثاني

العوامل المحددة للحوافز الضريبية

ان الاكثار من تقديم الحوافز الضريبية من قبل دولة من الدول، لجذب الاستثمارات الأجنبية إليها، قد لا تؤدي بالضرورة الى زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية أو الوطنية، و لاتجعل الدولة المضيقة اكثر جاذبية للاستثمار الاجنبي، لانه من الممكن أن تمنح دولة ما حوافز ضريبية متنوعة و مختلفة لجذب الاستثمار الاجنبي، هذا و على رغم من ذلك نجد حجم الاستثمارات المتدفقة إليها قليلة. (مبروك، 2008: 119)

و هذا يعني ان هناك جملة من العوامل و الاعتبارات التي تقع خارج نطاق الحوافز الضريبية و تؤثر على قدرة الدولة على جذب الاستثمارات الاجنبية، فيجب على الدولة الاسترشاد بهذه العوامل عند تحديد سياسة الحوافز الضريبية للاستثمار، أي ان يرتبط قرار تقليل هذه الحوافز أو زيادتها بتوافر أو عدم توافر هذه العوامل، و من أهم هذه العوامل:

1- حجم السوق المحلي في البلد المضيف للاستثمار:

من عوامل جذب الاستثمارات الاجنبية هو اتساع السوق المحلي للبلد المضيف، لانه حينئذ يساعد المشاريع الاستثمارية بالإنتاج للسوق المحلي مع الانتاج للتصدير، و بالتالي يفضل المستثمر الانتاج الكثير و المتواصل بعائد قليل في الأسواق الواسعة، بدلاً من أن يكون هناك العائد المرتفع في الأسواق الضيقة و المحدودة.

2- الموقع الجغرافي:

كلما كانت الأسواق في البلد المضيف متمتعة بموقع جغرافي متميز، هذا يعني أنه يسمح للمستثمر الأجنبي أو الوطني بالتواصل المباشر بسهولة مع الأسواق العالمية الأخرى، و سيكون أكثر جاذبية للاستثمار الأجنبي المباشر من الأسواق المغلقة أو باهظة التكاليف في عمليات الاتصال بالأسواق الأجنبية الأخرى.

3- الموارد الطبيعية:

تعد الموارد الطبيعية من المياه و الطاقة و التربة الزراعية...و غيرها من الموارد من العوامل التي تجذب الاستثمارات الأجنبية لانها تسهل للمشروعات الاستثمارية أمر الحصول على المواد الأولية و المتطلبات اللازمة للإنتاج.

4- البيئة الاقتصادية و الاجتماعية للبلد المضيف:

المقصود بها أنّ كلما زاد عدد العاملين في الدولة المضيفة ممن لديهم درجة مقبولة من التدريب و المهارة و الثقافة و التعليم، زاد انتاجهم، و بالتالي سيكون هذا البلد أكثر قدرة على جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة اليها حتى لو كانت الحوافز الضريبية الذي تقدمها اقل من دولة اخرى لا يوجد فيها هذا التشجيع.

5- البيئة السياسية:

تعد الظروف السياسية من أهم عوامل جذب الاستثمار الاجنبي المباشر لانها تلعب دوراً بارزاً في تحديد حجم السوق الاستثماري في الدولة المضيفة، فوجود الحرب الاهلية و الصراع على السلطة و اعمال العنف، و العلاقات المتوترة مع الدول الأخرى و غيرها من الظروف السياسية السيئة تؤدي الى خلق البيئة غير الصالحة للاستثمارات، سواء كانت الاجنبية أو الوطنية، و بغض النظر عن الطريقة التي يقدم بها هذا البلد الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، فإنه لن يؤثر على زيادة تدفقات الاستثمارات الاجنبية لها. (صقر، 1998: 128-130)

توصلنا بما تقدم الى ان الحوافز الضريبية تعدّ تنازلاً من الدولة عن حقها في تحصيل الضرائب من المشاريع الاستثمارية، بغية تحقيق التنمية الاقتصادية و تشجيع التدفقات الاستثمارية في الدولة المانحة لهذه الحوافز و زيادتها، لذلك و قبل منح هذه الحوافز يجب على الدولة تحديد المناطق و المجالات التي تحتاج الى التنمية الاقتصادية، و كذلك نوع الاستثمارات الضرورية للبلاد، حتى تحقق هذه الحوافز أهدافها. فضلاً عما تقدم فإنه، عندما يقرر البلد المضيف، منح حوافز ضريبية، يجب ان يأخذ العوامل المذكورة أعلاه في الاعتبار، لتقليل أو زيادة حجم الحوافز الضريبية، لانها تؤثر بشكل أساس على جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة، و هذا لا يعني ان البلد الذي يمنح الحوافز الضريبية بلد جاذب للاستثمارات الاجنبية اذا لم يعزز استكمال الحوافز للاستثمار فيه بالعوامل الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية... الخ.

المبحث الثالث

أشكال الحوافز الضريبية و فاعليتها

أوضحنا في السابق، أن الحوافز الضريبية هي إحدى أدوات السياسة الضريبية لتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، و لها تأثير على نشاط المستثمرين لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية للدولة، و يختلف تأثير الحوافز الضريبية و أنظمتها في تحقيق أهدافها، وفق حجم الحوافز المقدمة و نوعها من قبل الدولة، و كذلك الشكل الذي يتم تنظيمها به و درجة التوافق مع الحوافز الاخرى. (مبروك، 2008: 122)

نبين في هذا المبحث أشكال الحوافز الضريبية ضمن ستة مطالب، في المطلب الأول نشرح الاجازة الضريبية، في المطلب الثاني نبين الأسعار الضريبية التمييزية، و نتطرق الى ترحيل الخسائر في المطلب الثالث، أما في المطلب الرابع فنوضح نظام الاهتلاك، و نتطرق في المطلب الخامس الى الانتمان الاستثماري، أما في المطلب السادس فسنبين فاعلية الحوافز الضريبية، لتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر.

المطلب الأول

الإجازة الضريبية (الإعفاء المؤقت)

يعدّ هذا الشكل من الحوافز الضريبية الشكل السائد لتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، فهو أداة في أيدي السلطات العامة لاستخدامها في توجيه المشروعات الاستثمارية، هذا و ان هناك كثيراً من الإعفاءات يقرها المشرع الضريبي لأسباب اقتصادية و رغبتاً في تشجيع قطاع اقتصادي معين، (الخطيب و شامية، 2007: 195) لان الاعفاءات الضريبية تلعب دوراً اقتصادياً بارزاً من خلال تأثيرها في خفض تكاليف الانتاج، و بالتالي توجيه رؤوس الاموال نحو الاستثمار في القطاعات الانتاجية التي ترى الدولة ضرورة تشجيعها سواء كان قطاعاً صناعياً أم زراعياً أم سياحياً أم خدمياً. (العلي، 2007: 317)

والاعفاءات الضريبية تعني الإعفاء من كل أو جزء من أرباح الشركة، أو الإعفاء من المكاسب جميعها من نوع معين من الضرائب فقط، و ذلك لفترة زمنية معينة، تختلف بدايتها ونهايتها حسب قرار الدولة المضيفة. (عوض الله، 2002: 15)

أو هي ميزة منحها السلطة العامة لشخص طبيعي أو اعتباري بنص القانون لتحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة. (شاهين و سليفاني، 2013: 54) يتبين لنا من هذا التعريف أن الاجازة الضريبية تتمتع بالميزات الآتية:

- 1- ميزة قانونية، لأنها تعد من متطلبات العمل التشريعي المتعلق بالضريبة و يتقرر إما بنص قانوني عام أو خاص لتحقيق أهداف اجتماعية، و اقتصادية و سياسية.
- 2- ميزة تمنحها السلطة العامة، بحسب طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد، و ذلك لضمان الحفاظ على التشغيل الكامل للجهاز الانتاجي و الاستقرار الاقتصادي، كذلك ضمان استمرار التوازن الاقتصادي بين قطاعات الانتاج و تشجيع الاستثمار.
- 3- هي امتياز يمنح للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين.
- 4- ميزة تمنح لتحقيق أهداف سياسية و اجتماعية و اقتصادية، ففي المجال السياسي، تهدف الاجازة الضريبية الى توطيد العلاقات الدبلوماسية من خلال زيادة التجارة بين الدول و القضاء على الازدواج الضريبي الخارجي، و في المجال الاجتماعي، تهدف الاجازة الضريبية الى حل ازمة السكن و رفع مستوى دخل الأفراد، كما تهدف الاجازة الضريبية في المجال الاقتصادي الى جذب الاستثمار و تحقيق التنمية الاقتصادية. (مجموعة مؤلفين، 2014: 212)

و هكذا تتضح أهمية هذا الشكل (أي الاجازة الضريبية) في تشجيع الاستثمارات الاجنبية و الوطنية، لانه يزيد الربح الصافي للمستثمر و يقلل أيضا من مخاطر المشاريع الجديدة التي يقوم بها المستثمر، (العلي، 2007، 143) و بالتالي يجذب المستثمر للاستثمار في البلد الذي يمنح هذا الشكل من الحوافز. لذلك لجأت اليه معظم الدول -لاسيما - الدول النامية من خلال منح المشروعات الاستثمارية اعفاء ضريبياً لعدد من السنوات في بداية نشاطها الاستثماري، أي أن يتمتع المستثمر بإجازة التعامل مع مصلحة الضرائب، و لهذا اطلق عليه مصطلح الإجازة الضريبية. (صقر، 1998: 132)

على الرغم من أن الاجازة الضريبية تعد من أهم أنواع الحوافز الضريبية التي تستخدمها الدولة لجذب الاستثمارات سواء كانت الاجنبية أم الوطنية، إلا إنها في الوقت نفسه تعد تكليفاً على الدولة لأنها تتسبب في تخفيض الحصيلة الضريبية التي كان من المفترض ان تقوم الدولة بجبايتها من المشروعات الاستثمارية، لذلك يختلف تأثير الإعفاء المؤقت من دولة الى اخرى- و بعض الاحيان- في الدولة نفسها يختلف من تشريع ضريبي الى تشريع ضريبي آخر، كما يختلف تأثيره وفقاً للظروف السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية لكل دولة، لذلك فإن الدولة عند منحها الاعفاء الضريبي المؤقت فإنها تتقيد عادةً ببعض القيود مثل: قيد خاص بنوع الضريبة، و قيد متعلق بمدى الأعفاء، و قيد متعلق بالمكان، قيد متعلق بنوع المشروع

الاستثماري، و قيد خاص بإنجاز المشروع و أدائه، قيد خاص بحجم المشروع الاستثماري، و قيد يتعلق بمصدر التمويل للمشاريع الاستثمارية، (مبروك، 2008: 130-135) خلاصة القول، ان الاجازة الضريبية تمنح الانطباع بعدم فرض الضرائب على دخل معين تم فرض الضريبة عليه في الاصل، بموجب نص قانوني فرضته الهيئة التشريعية. إذ يهدف الاعفاء الى تشجيع نشاط محدد لأغراض اجتماعية و سياسية و اقتصادية.

المطلب الثاني

الاسعار(المعدلات) الضريبية التمييزية

إن الشكل الثاني من أشكال الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات- سواء كانت الاجنبية أو الوطنية- هو الاسعار الضريبية التمييزية، و الذي يتمثل بمعاملة ضريبية مختلفة لنوع محدد من النشاط أو مجموعة محددة من المكلفين، عن تلك المعاملة المفروضة على غيرهم -استثناء- و يعتمد هذا الحافز على منح معدلات ضريبية تمييزية لتشجيع بعض المشاريع الاستثمارية و جذبها و التي تلبى اهداف خطط التنمية في البلد المضيف للأستثمار. (متولي و أحمد، 2017: 531) هناك نوعان من هذه الشكل من الحوافز الضريبية، و هي:-

1- الخفض الحكمي لمبلغ الضريبة:

يمكن تعريف التخفيضات الضريبية على انها: اخضاع المكلف لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة، أو هي تخفيض مبلغ الضريبة المحققة مقابل الالتزام ببعض الشروط. أي ان التخفيضات الضريبية تستخدم على أساس التوجهات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية المستهدفة. (حنان، 2016: 17) في مثل هذه الحالة، يقرر المشرع تقدير مبلغ الضريبة المستحقة للدفع، وفقاً لاجراءات التسعير العادية، بخفض المبلغ بمقدار محدد فيما يتعلق بجانب أو أكثر من جوانب النشاط المراد تحفيزه، و خير مثال على ذلك قرار المشرع تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة الى النصف. (مبروك، 2008: 124)

2- الاسعار التمييزية:

المقصود بالاسعار التمييزية فرض اسعار ضريبية مختلفة من قبل المشرع الضريبي حسب نوع المشروع أو حجمه أو درجة مساهمته في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية للدولة، على سبيل المثال استعمال سعر ضريبي تمييزي للانشطة الصناعية عن الانشطة التجارية. (محمد، 2013: 22) إن هذا الشكل يتضمن التخفيف على المكلف من جانبين: لانه من حيث السعر يقل مقدار الضريبة الواجب دفعها أولاً، و ثانياً يعفي المكلف من العديد من الإجراءات المطلوبة للتقدير الفعلي. و لهذا السبب يرحب العديد من المكلفين بهذا الحافز لتجنب التضارب مع السلطات الضريبية. (مبروك، 2008: 124)

هذا و ترتبط الاسعار الضريبية عكساً مع جملة من المتغيرات مثل حجم المشروع، حجم ما يستخدمه المشروع من العمالة الوطنية، و حجم التصدير و نسبة مساهمته في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية للدولة، فضلاً عن انه لا يرتبط بجنسية المستثمر و لابنوع النشاط الاستثماري. (صقر، 1998: 132) و هذا يعني التقليل من الأسعار أو المعدلات الضريبية كلما اتسع حجم المشروع أو كثر عدد العمال الوطنيين المستخدمين في المشروع، لجذب رؤوس الاموال الكبيرة وتشجيعها لاقامة مشاريع كبيرة و التحفيز على استعمال المواد المحلية في المشروع و الاكثار من حجم التصدير و عدد العمالة الوطنية المستخدمة في المشروع، (جبار، 2013، 85)

هذا و تعدّ الاسعار الضريبية التمييزية من أكثر التحفيزات الضريبية شيوعاً و أكثرها فائدة للمشروعات الاستثمارية، و الأكثر جدوى من طريقة الاجازة الضريبية، و ذلك بسبب المشكلات و السلبيات التي توجه الى الاعفاء المؤقت و منها:

- قد يؤدي الاعفاء الضريبي المؤقت الى التهرب الضريبي من قبل المستثمرين -لاسيما -عندما يكون للمشروع استثماري عمر انتاجي قصير.
- يهتم المستثمر بالمعدل الضريبي الذي يخضع له بعد فترة الاعفاء المؤقت، و هذا عندما يكون للمشروع الاستثماري عمر انتاجي طويل.

بما ان المستثمر الاجنبي يهّمه السعر الضريبي الذي يخضع له بعد انتهاء فترة الاعفاء المؤقت، لذلك تؤثر الاسعار الضريبية التمييزية ايجاباً في التشجيع و جذب الاستثمار الاجنبي و المحلي على حد سواء. (حنان، 2016: 17-18)

هذا و من أهم المجالات التي ينجح فيها هذا النوع من الحوافز الضريبية، هو مجال انشاء المناطق الصناعية الحرة، فعندما تكون هناك دولة نامية لابد وان يكون هناك سوق مناسب لسلعها الصناعية و تسعى الدولة - عادةً - نحو إنشاء منطقة صناعية حرة، ممّا يمكنها بذلك جذب الصناعات الى المنطقة الحرة من خلال تطبيق المعدلات الضريبية التمييزية على ضرائبها الجمركية. (دراز، 2000: 244)

المطلب الثالث

ترحيل الخسائر

أوضحنا في السابق، بأن ترحيل الخسائر تعد حافزاً أكثر فاعلية من الإجازة الضريبية للمشروعات الاستثمارية التي تحقق خسائر أو ارباح قليلة في بداية تشغيلها.

تقوم هذه الطريقة على فكرة مساهمة الدول في خسائر الممول مثلما تساهم في أرباحه. (عوض الله، 2002: 9) و المقصود به هو السماح للمشاريع الاستثمارية بخصم الخسائر الذي حققتها في سنة معينة من أرباح سنة تالية لمساعدتها على الخروج من كسادها. (سليمان، 2016: 433)

و يعد هذا الحافز احد الوسائل المهمة التي يمكن استعمالها من قبل الدولة، لتشجيع الاستثمارات الأجنبية، وجذبها باتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة، و التقليل من الآثار السلبية للضرائب بمختلف أنواعها فضلاً عن ذلك، فإن عملية الاستثمار تنطوي على العديد من المخاطر التي قد تؤدي الى تحقيق الخسائر بدلاً من الأرباح، و قد تؤدي الخسائر الى حل المشروع من قبل المستثمر، الأ أنه إذا قرر المشرع منح حق خصم الخسائر التي يتعرض لها المستثمر من أرباح السنوات السابقة أو اللاحقة فإنها بذلك تشجع المستثمر بالإستمرار في الانتاج على الرغم من وجود الخسائر بغية تحقيق الربح في الفترات القادمة. (عثمان و العشماوي، 2007: 376)

و إن ترحيل الخسائر الضريبية يتطلب تواجد مجموعة من الشروط هي:-

- 1- أن تتوفر لدى المكلف، مستندات و سجلات منتظمة تؤيد اثبات الخسارة، و هذا يعني أن يكون حسابها مؤيداً بوثائق قانونية مقبولة .
- 2- أن تكون الخسارة التي لحقت المكلف، في بعض مصادر دخله، ناجمة داخل البلد و ليس خارجه.
- 3- لا يجوز ترحيل الخسائر من مصدر دخل معفى من الضريبة، بل يجب ان يتم هذا الترحيل من مصدر الدخل الخاضع للضريبة. (الجنابي، 2007: 215)
- 4- لا بد من وجود نقص مؤكد و حقيقي في الاصول المملوكة للمكلف.
- 5- ان تصبح الخسارة -اذا تم عكسها- ربحاً خاضعاً للضريبة.
- 6- ان لا يوجد هناك ما يقابل هذا النقص أو الخسارة كالتعويض على سبيل المثال. (مبروك، 2008: 154)

يتم ترحيل الخسائر بثلاث طرق هي:

- 1- ترحيل الخسائر الى الامام:- المقصود به هو السماح للمشاريع الاستثمارية بترحيل الخسائر التي تحققها من أرباح السنوات المقبلة، و هذا الترحيل إما أن يكون مطلقاً اي يسمح للمكلف بترحيل الخسائر من أرباح السنوات المقبلة من غير قيد بعدد سنين، الى أن تستنفذ الخسائر البقية، و قد يكون الترحيل مقيداً أي محدداً بفترة زمنية معينة، على سبيل المثال مقيد بسنة او بعدة سنوات و لايسمح بعدها بترحيل الخسائر، بحيث اذا لم تكف ارباح السنوات المقبلة المحددة، لا يسمح بترحيل بقية الخسائر الى سنوات أخرى. (سليمان، 2016: 433)

تعد هذه الطريقة (الترحيل الى الامام) أكثر ملائمة و تأثيراً في الدول النامية، مقارنة بترحيل الخسائر الى الخلف، و يمكن تطبيقه على حد سواء للمشاريع القائمة و المشاريع الحديثة. (عثمان و العشماوي، 2007: 379)

- 2- ترحيل الخسائر الى الخلف:-

في هذه الطريقة يتم ترحيل الخسائر التي تصيب المكلف في سنة ما، لتخصم من أرباح السنوات السابقة قبل وقوع هذه الخسائر. (سليمان، 2016: 433) و السماح بترحيل الخسائر بهذه الطريقة، يشمل التزام الخزينة العامة، في السنة التي حدثت فيها الخسائر، برد ما حصلت عليه من جباية الضريبة من المكلف، على أن يعادل مبلغ الخسارة في السنوات السابقة، و تعد هذه الطريقة حافزاً قوياً و مفيداً، بالنسبة للمشاريع القائمة التي مارست نشاطها الانتاجي لفترة زمنية محددة، و لها ارباح لسنوات سابقة، و هي حافز ضعيف و لا يمكن تطبيقها و استخدامها للاستفادة منها في المشاريع الانتاجية الجديدة التي لم تبدأ بالفعل بممارسة النشاط الانتاجي، و يمكن أن تتحقق الخسارة في بداية تشغيلها، لأنه لا يستطيع الاستفادة من مزايا الترحيل الى الخلف، إذ لا توجد ارباح للسنوات السابقة و بالتالي فهو يستفيد من مزايا الترحيل الى الامام. هذا من ناحية و من ناحية تطبيقية، فان السماح بترحيل الخسائر الى الخلف يمكن ان يحقق نتائج ايجابية في الدول المتقدمة، على عكس الدول النامية لأنه فيها يحقق نتائج سلبية بسبب صعوبة تنفيذها في الدول التي لديها خزانة عامة خاوية من الايرادات. (العشماوي، 2007: 378-379)

3- ترحيل الخسائر الى الخلف و الى الامام:-

الغرض من هذه الطريقة هو ترحيل الخسائر التي أثرت على المكلف، في سنة ما الى الخلف أولاً و لمدة معينة، فاذا لم تكف ارباح السنوات السابقة لتغطية الخسارة، يتم تحويل بقية الخسائر، ليتم ترحيلها من ارباح السنوات اللاحقة و لفترة معينة، أي الجمع بين مزايا الطريقتين كليهما في الوقت نفسه. (مبروك، 2008: 156)

المطلب الرابع

نظام الاهتلاك

قد يسمّى هذا النظام بنظام الاستهلاك المعجل أو الاستهلاك السريع و هو طريقة أخرى لاستحصال الضرائب و تستعملها الدولة بهدف تشجيع الاستثمارات الاجنبية و الوطنية من جهة، و الحد من الآثار السلبية لضريبة الدخل من جهة أخرى. و ليؤثر على مقدار الضريبة التي يتحملها المستثمر، وكذلك توقيت دفع الضريبة، و بالتالي فهو يعمل على تشجيع الاستثمارات الاجنبية و الوطنية و توجيهها نحو الأنشطة الاقتصادية التي من شأنها أن تحقق مزيداً من الفعالية في عملية التنمية الاقتصادية. (مبروك، 2008: 141)

و الاستهلاك، يستعمل لغرض الإشارة الى الانخفاض التدريجي في الخدمات التي يمكن الحصول عليها من الاصول الثابتة، أي إنها تستعمل لوصف تكلفة الاصول الملموسة التي تم استنفادها في أعمال المنشأة. (السيد، 2014: 109)

و المقصود بنظام الاهلاك، كل الطرق المؤدية الى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية، ضمن فترة زمنية أقل من مدة عمرها الانتاجي. (سليمان، 2016: 434) و العمر الانتاجي للأصل هو تلك المدة الزمنية التي من المتوقع ان يستفيد خلالها الاصل في تقديم خدماته للمنشأة. (السيد، 2014: 111)

و هذا يعني إن الالتزامات الضريبية للمستثمرين، بموجب نظام الاهلاك لن تتأثر ككل، و لكنها ستتأثر فقط بتوقيت دفعها، لانها تنخفض في السنوات الاولى من عمر الاصل و تزداد في السنوات الاخيرة ، و لهذا السبب شبه البعض هذه الطريقة بالقرض بدون فائدة. (سليمان، 2016: 434) هذا و من أجل خصم الاستهلاك من الوعاء الضريبي كعبء على الربح، يجب استيفاء الشروط الآتية:-

1- ان يكون محل الاستهلاك أصولاً ثابتة مملوكة للمشروع، بهدف استخدامها في الانتاج، سواء كانت أصول ملموسة، مثل الآلات و المباني، أو اصول غير ملموسة أي معنوية، مثل براءات الاختراع، و شهرة المتجر..... الخ

2- يجب أن يكون النقص في الأصول حقيقياً و ثابتاً. (الموسوعة العربية، 2020) مما لا شك فيه فإن هنالك العديد من الطرق التي تستخدم الدولة نظام الاهلاك بها، و يعكس هذا التنوع مزايا هذا الحافز و مرونته، مما يجعله من افضل الحوافز الضريبية للاستثمار، كما يمكن للدولة استخدام الأساليب التي تتناسب مع ظروفها و أهدافها الاقتصادية ، و من أهم هذه الطرق:-

1- طريقة الاستهلاك الحر:- يتضح اعتماد على هذه الطريقة - بتضمين - التشريع الضريبي نوصياً بمنح الحق للمستثمر بموجبها بتحديد عدد السنوات التي يسمح من خلالها باستهلاك التكلفة التاريخية للأصل، مع تحديد المبلغ السنوي أي مقدار القسط الاستهلاكي الذي يتم خصمه من وعاء ضريبة الدخل بشرط ان لا يتجاوز مجموع الاقساط التكلفة التاريخية للأصل. (عثمان و العشماوي، 2007: 399)

هذا يعني انه و وفقاً لهذه الطريقة، اذا رغب المستثمر في الاستهلاك الحر، فله الحق في خصم قيمة الأصل بالكامل في سنة واحدة، اذا كانت الارباح تسمح بذلك، و كذلك فإن للمكلف الحق -عندما يحقق معدلاً مرتفعاً للأرباح في سنة ما- أن يزيد من قيمة القسط ، و له أن يقلل من قيمة القسط في السنوات التي تنخفض فيها الارباح. (سليمان، 2016: 435) و لهذا فان هذه الطريقة من نظام الاهلاك تمثل أقصى درجات المرونة في حساب أقساط الاستهلاك. (الدرز، 2000: 265)

2- طريقة القسط المتناقص:- في هذه الطريقة، يتم احتساب قسط الاستهلاك السنوي كنسبة مئوية ثابتة من قيمة الاصل للسنة الثانية نتيجة الاستهلاك، فيتم تخفيض قسط الاستهلاك السنوي كل عام بحيث تكون أقساط الاستهلاك في السنوات الاولى أعلى من السنوات الاخيرة. (السيد، 2014: 114) و تسمى ايضاً بطريقة الرصيد المتناقص.

من مزايا هذه الطريقة انها تمنح للمستثمر مهلة زمنية نسبية تتمثل في دفعه الضريبة بوحدات نقدية أقل من نسبة التضخم، هذا فضلاً عن أن استخدام طريقة الأقساط المتناقصة في حساب أقساط الاهتلاك يقلل من مخاطر التقادم الاقتصادي الى حد معين، يضاف الى ما تقدم، انها تمكن المستثمرين أيضاً من الحصول على وفورات ضريبية في حالة انخفاض سعر الضريبة. (متولي و أحمد، 2017: 537)

3- طريقة القسط المبدئي:-

وفقاً لهذا الشكل من أشكال الاستهلاك المعجل، يتم احتساب أقساط الاستهلاك العادية للاصول الرأسمالية المضافة حديثاً، و تضاف نسبة معينة من تكلفة هذه الاصول كقسط مبدئي الى قسط الاستهلاك العادي في السنة الاولى، و يتم احتساب قيمة القسط المبدئي و العادي ضمن بنود التكاليف التي يتم خصمها من ايرادات المستثمر للوصول الى وعاء الضريبة.

ينتج عن اتباع هذه الطريقة انخفاض في تكلفة الاصول الرأسمالية في نهاية السنة الاولى، و بدرجة مساوية لقيمة الاقساط المبدئية و العادية، مما يؤدي الى اهلاك التكلفة التاريخية للاصول الرأسمالية كلها قبل نهاية العمر الانتاجي المقدر له. (عثمان و العشماوي، 2007: 400)

4- طريقة الاستهلاك الخمسي:-

وفق هذه الطريقة تقسم القيمة الرأسمالية الى خمسة أقساط ، يتم خصمها بالكامل من الوعاء الضريبي و على مدى السنوات الخمس الاولى من عمر المشروع، دون الأخذ بعين الاعتبار العمر الانتاجي المتوقع لتلك الاصول، و هذه الطريقة لها كثير من الايجابيات، بما في ذلك، دعم المشاريع في بداية حياتها الانتاجية، و هي أوقات حرجة لتكاليف الانتاج فضلاً عن الصعوبات الأخرى التي تواجهها مقارنةً بالسنوات اللاحقة. (عثمان و العشماوي، 2007: 381)

المطلب الخامس

الائتمان الاستثماري

المقصود بهذه الطريقة من الحوافز الضريبية هو السماح للمستثمر بتنزيل نسبة محددة من قيمة الاصول الرأسمالية المشتراة - حديثاً - و خصمها من الضريبة المستحقة على المستثمر، و يؤدي هذا الى تخفيض الضريبة من غير ان يصاحب ذلك تخفيض فعلي في وعاء الضريبة. (مبروك، 2008: 150)

تجدر الاشارة الى ان هناك فرقاً بين مفهوم الائتمان الاستثماري و مفهوم السماح الاستثماري، فالمقصود بالسماح الاستثماري، هو اعانة يتلقاها المستثمر، عندما تخضع أرباحه للضريبة، و يمكن للمستثمر خصم نسبة معينة من قيمة الاصول الرأسمالية من دخله للوصول الى وعاء الضريبة، فضلاً عن خصم الاستهلاكات وفق طرق المحاسبة التقليدية، دون تأثير على رصيد حساب الالات و المعدات في نهاية

العام أو على قيمة اقساط الاستهلاك، أي يمنح للمستثمر الحق في استهلاك أصول رأسمالية أكبر من تكلفتها التاريخية، و على هذا فان استعمال السماح الاستثماري كحافز ضريبي لن يترتب عليه تغيير في السعر الاسمي للضريبة على أرباح المستثمر بل يتم تخفيض فعلي في وعاء الضريبة وبالتالي في مقدار الضريبة المستحقة. (مبروك، 2008: 150)

كما و ان هناك وسائل اخرى لتحفيز الاستثمار الاجنبي المباشر ضريبياً، منها:

- 1- الحد من المعوقات الضريبة مثل منع الازدواج الضريبي على الاستثمارات الاجنبية المباشرة الذي يعد عقبة كبيرة أمام جذب الاستثمارات الاجنبية للدول المضيفة، لانه ينقص الربح الذي كانت الشركات الأجنبية تحاول تحقيقه، و يتمثل في فرض الضريبة على المستثمر من قبل كل من الدولة المضيفة و الدولة المصدرة، بأن يتم فرض الضريبة نفسها على الشخص نفسه أكثر من مرة و على الأموال نفسها و للمدة نفسها، و هذا يعني وحدة الشخص و المال الخاضعين للضرائب، و وحدة المدة الزمنية و وحدة الواقعة المنشئة لها كذلك وحدة الضريبة المفروضة. (محمد، 2018: 124)
- 2- تقليل الايرادات الضريبية المبالغ فيها، لان لها تأثيراً سلبياً على جذب الاستثمارات الاجنبية، فالازدياد المستمر في فرض الضرائب، و عدم الاستقرار، كذلك تعقيد اجراءات الضرائب أثناء تطبيقها، تؤثر على فهم المستثمرين الاجانب لاجراءات تطبيق الضرائب كلها، لا سيما اذا كانت أنواع تحصيل الضرائب و طرقها متنوعة، فضلاً عن عدم وجود ادارة ضريبية ذات كفاءة عالية في تطبيق القوانين الضريبية، كل هذه العوامل تؤدي الى التمييز بين المستثمرين الجدد و القدامى و يشجع على التهرب الضريبي. (محمد، 2018: 126)
- 3- المساواة و عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين المستثمرين المحليين و المستثمرين الاجانب، و لذلك نجد ان معظم البلدان عدلت قوانينها الضريبة للمعاملة بالمثل في فرض الضريبة بين المقيم و الاجنبي في مجال الاستثمار، لان التمييز في فرض الضرائب سيؤثر سلباً على تدفق الاستثمار. (محمد، 2018: 126)

مما تجدر الاشارة اليه هنا هو انه بعد دراسة الحوافز الضريبية في (36 دولة نامية) توصل بعض الباحثين الى ان الاجازة الضريبية تعد من أكثر أنواع الحوافز قبولاً و أكثرها استخداماً، في حين يحتل اعفاء الالات و المعدات الرأسمالية من الرسوم الجمركية المرتبة الثانية، أما منح الاستثمارات فيمثل أكثر أنواع الحوافز الضريبية غير المقبولة في أنظمة الحوافز الضريبية المذكورة. (متولي و أحمد، 2017: 543)

المطلب السادس

فاعلية الحوافز الضريبية

بيننا فيما سبق ان المشرع عندما يقرر منح الحوافز الضريبية، فإنه يستهدف من وراء ذلك جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة، و توجيهها الى المناطق و القطاعات ذات الأولوية، و بعد توضيح أشكال

الحوافز الضريبية يبقى السؤال الأهم و هو: مدى فاعلية هذه الحوافز لجذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة؟ هل تعد الحوافز الضريبية التي ينص عليها البلد المضيف من العوامل الرئيسية التي تدفع المستثمرين الى الاستثمار المباشر في الدولة، أم انها عامل ثانوي يمكن أن يمارس تأثيره فقط عند توفر عوامل رئيسية أخرى؟

مما لا شك فيه ان الحوافز الضريبية المقررة في البلدان المصدرة للاستثمارات الاجنبية، أو الاتفاقيات التي تعقدها مع الدول النامية، تؤدي الى تخفيض تكاليف الاستثمار وبالتالي تؤثر في عوائد الاستثمار، فنزداد عوائده، و هكذا تعدّ الحوافز الضريبية المقررة من قبل الدول المصدرة للاستثمارات من العوامل المؤثرة على قرار الاستثمار. و لكن مع هذا فقد أكد بعض من الدراسات حول الحوافز الضريبية في الدول المصدرة للاستثمارات، ان أثر هذه الحوافز لجذب الاستثمار الاجنبي ليس كبيراً، و بعبارة أخرى انه لم يصل الى القدر المتوقع، لان المعاملة الضريبية من قبل الدول النامية تلعب دوراً كبيراً لجذب مواطني البلدان المتقدمة لاستثمار اموالهم فيها. (مبروك، 2008: 166)

هذا فضلاً عن وجود دراسات أخرى قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (D.C.E.D) التي توصلت الى أن للحوافز الضريبية اثرأ ضئيلاً على اتخاذ قرار الاستثمار، و كذلك انتقدت المنظمة، المبالغة في منح الحوافز الضريبية و رأت ان المغالاة في منح الحوافز الضريبية تؤدي الى إهدار الموارد المالية للحكومات. (جبار، 2013: 90)

و المستثمر حين يستثمر أمواله في بلدٍ آخر، يحاول تحقيق معدلات ربح أعلى من تلك التي يحققها في بلده، لذلك فان المستثمر يأخذ في الإعتبار العوامل التي تؤثر على مستوى الأرباح و منها، سعر التكلفة، عوامل الانتاج، وسائل النقل، فضلاً عن مراعاته للوضع السياسي للدولة الذي يرغب الاستثمار فيها و امكانية تحويل الارباح و رأس المال الى الخارج و الاستقرار في الوضع الاقتصادي مع المعاملة الضريبية المقررة في البلد الذي يرغب الاستثمار فيه. (مبروك، 2008: 170)

فضلاً عن ان تجارب العديد من الدول النامية في منح الحوافز الضريبية لم تحقق أهدافها المرجوة لجذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة لان معظم التشريعات الضريبية تمنح هذه الحوافز و الاعفاءات الضريبية من خلال نظام اداري معقد، يشجع على الفساد الاداري و المالي، و ذلك سيؤثر على دور الحوافز الضريبية كمخفف للتكاليف، لان الفساد الاداري سيجلب أعباء اضافية على المستثمرين.

ان اتخاذ قرار الاستثمار في دولة معينة يتوقف- في الواقع- على عدة عوامل مثل موقع الاستثمار و حجمه و مدته، كذلك حالة السوق الداخلي أو الخارجي، كذلك الحوافز الاستثمارية بشكل عام و مقارنتها بالحوافز الضريبية التي تؤثر في تكلفة الاستثمار و حجم السيولة و حجم العائد المتوقع. (جبار، 2013: 91)

و هكذا نستنتج انه اذا تفاعلت الحوافز الضريبية مع عوامل أخرى لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، فعندئذ يكون للحوافز الضريبية تأثير على جذب الاستثمار الاجنبي، مما يعني أن هذه الحوافز تلعب دوراً ثانوياً و مكماً في التأثير على قرارات الاستثمار.

مع هذا و لكي تكون هذه الحوافز ذا تأثير كبير على جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة و لتكون عاملاً مساعداً له، يجب أن يوجد في نظام ضريبي متماسك، لا يحتوي على ثغرات تشريعية تساعد على التهرب الضريبي و العث الضريبي، كما يجب أن يكون حجم العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر منخفضاً قياساً بالدول المنافسة. (جبار، 2013: 92)

توصلنا في نهاية البحث الى أن الاجازة الضريبية من أهم انواع الحوافز الضريبية في الدول النامية و هي اكثرها انتشاراً و استخداماً، و إن هذه الحوافز وحدها لا يمكن ان تؤثر على قرار المستثمرين باستثمار أموالهم في الدول المضيفة، اذا لم تكن مصحوبة بعوامل اخرى، مثل الاستقرار السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي، مما يعني ان العوامل الأخرى التي تؤثر على قرار المستثمرين هي فقط التي تحدد تأثير الحوافز الضريبية و فاعليتها، و تعد هذه الحوافز بمثابة اهدار للموارد المالية للدولة، و مع ذلك ينص عليها المشرع الضريبي لتحقيق اهداف التنمية الاقتصادية في الدولة، لأن تحقيق هذه الاهداف أهم، و يتدرج ذلك ضمن من باب تفضيل تحقيق الاهم على المهم.

الخاتمة

بناءً على الموضوعات التي تم طرحها في هذا البحث، فقد توصلنا الى سلسلة من الاستنتاجات و التوصيات، التي يمكن تلخيص أهمها بما يأتي:

أولاً: الإستنتاجات

- 1- تعد الضرائب و الرسوم حقاً للدولة و التزاماً على المكلف سواء كان المستثمر من المواطنين أو الأجانب، لانها من أهم الموارد المالية للدولة لتلبية متطلبات الانفاق العام لديها، كما أنها تستخدم كأداة لتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية.
- 2- تعد سياسة الحوافز الضريبية تنازلاً من الدولة عن حقها في جباية الضرائب من المشاريع الاستثمارية، من أجل تعزيز التنمية الاقتصادية و زيادة التدفقات الاستثمارية في الدولة التي تمنح هذه الحوافز.
- 3- عندما تقرر الدولة المضيفة منح حوافز ضريبية، يجب ان تأخذ في الحسبان حجم السوق المحلي، و الموقع الجغرافي، و الموارد الطبيعية، و البيئة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية لتقليل الحوافز الضريبية أو زيادة حجمها، لانها تؤثر بشكل أساس على جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة، و لا يعني ذلك ان البلد الذي يمنح الحوافز الضريبية بلد جاذب للاستثمارات الاجنبية اذا لم يتم استكمال هذه الحوافز بعوامل اقتصادية سياسية اجتماعية.
- 4- سياسة الحوافز الضريبية لها عدة أشكال مختلفة لجذب الاستثمار الاجنبي المباشر و منها الاجازة الضريبية، و نظام الاهلاك، و الائتمان الاستثماري، و السعر التمييزي للضريبة، و ترحيل الخسائر، و إلا أن الدول المضيفة ليست ملزمة بتقديم أنواع الحوافز الضريبية جميعها، فلهم ان يختاروا من بين هذه الحوافز النوع الذي يحقق مصالحهم و يتناسب مع ظروفهم الداخلية، كما يمكنهم تقديم كل أو

جزء هذه الحوافز لأنواع معينة من الاستثمار الاجنبي، بدلاً من توفيرها للاستثمارات الاخرى، على أساس الظروف الخاصة، و اهمية هذا النوع من الاستثمار و مساهمته في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

- 5- من خلال الدراسة في هذا البحث تبين ان الاجازة الضريبية أو الاعفاء الضريبي من اهم انواع الحوافز الضريبية في الدول النامية و اكثرها انتشاراً و استخداماً.
- 6- لا يمكن للحوافز وحدها ان تؤثر على قرار المستثمرين باستثمار أموالهم في البلدان المضيفة، ما لم تكن مصحوبة بعوامل اخرى مثل الاستقرار السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي، مما يعني ان العوامل الاخرى فقط هي التي تؤثر على قرار المستثمرين و هي التي تحدد تأثير الحوافز الضريبية و فاعليتها لجذب لاستثمارات الاجنبية المباشرة.

ثانياً: التوصيات

بعد ذكراهم النتائج التي حصلنا عليها من خلال بحثنا حول موضوع الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمارات الأجنبية، قمنا باستخلاص سلسلة من التوصيات من هذا البحث من التي يمكن تلخيصها بما يأتي:

- 1- نوصي المشرع العراقي بإعادة النظر في الحوافز الضريبية الواردة في قانون الاستثمار العراقي رقم 13 لسنة 2006، لانه و بموجب هذا القانون يمنح الكثير من الحوافز الضريبية للمستثمر، إذ يجب على الدولة عدم المبالغة في منح الحوافز الضريبية للاستثمار الاجنبي المباشر لان ذلك سيؤدي الى حرمان الدولة من الايرادات الضريبية الناتجة عن فرض الضرائب على الشركات الاستثمارية.
- 2- ندعو مشرعنا العراقي والكوردستاني الى سن قانون خاص وتضمنه حوافز الاستثمار و ضماناته بما فيها الحوافز الضريبية بدل من بعثرتها بين قوانين الاستثمار و ضريبة الدخل والعقار وغيرها من القوانين الاخرى
- 3- نوصي المشرع العراقي قبل القيام بمنح الحوافز الضريبية القيام بتحديد المناطق و المجالات التي تتطلب التنمية الاقتصادية و الاخذ بسياسة التوازن القطاعي لتحقيق الانماء المتوازن كما فعل المشرع اللبناني و المشرع المصري، و كذلك لا بد من تحديد نوع الاستثمارات اللازمة للبلاد، لكي تحقق سياسة الحوافز الضريبية التوازن القطاعي و التوازن الانمائي في الدولة و بالتالي يتم تحقيق الأهداف السياسة للحوافز الضريبية في التنمية الاقتصادية.

المصادر:

- 1- البطريق، د. يونس احمد و د. حامد عبدالمجيد دراز و د. المرسي السيد الحجازي و د. محمد عمر أبودحوح (بدون سنة النشر)، المالية العامة الضرائب و النفقات العامة، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية
- 2- الجبار، جواد كاظم (2013)، الحوافز و الحماية القانونية للاستثمارات الاجنبية في العراق، دار و مكتبة البصائر، لبنان، الطبعة الاولى.

- 3- الجنابي، د. طاهر (2007)، علم المالية العامة و التشريع المالي، دار الكتب للطباعة و النشر، جامعة الموصل.
- 4- الخطيب، د. خالد شحادة و د. أحمد زهير شامية (2007)، اسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة الثالثة.
- 5- دحام، الهام وحيد (2012)، العوامل الاقتصادية و الاجتماعية و المالية و أثرها على التنمية الاقتصادية، مديرية مطبعة الثقافة، أربيل، الطبعة الاولى.
- 6- الدراز، د. حامد عبدالمجيد (2000)، السياسات المالية، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر.
- 7- دردوري، د. حسن و د. لقيطي الاخضر (2018)، أساسيات المالية العامة، دار حميثرا للنشر و الترجمة، الطبعة الاولى.
- 8- سليمان، د. طالب برايم (2016)، الضمانات التشريعية لحماية الاستثمار الاجنبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية.
- 9- السيد، د. ابراهيم جابر (2014)، المحاسبة الدولية و علاقتها بالتجارة الدولية، دار غيداء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الاولى.
- 10- شاهين، مهي حاجي و علي سليفاني (2013)، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الاولى.
- 11- صقر، د. عطية عبدالحليم (1998)، الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 12- عثمان، د. سعيد عبدالعزيز و د. شكري رجب العشماوي (2007)، اقتصاديات الضرائب، دار الجامعية، مصر.
- 13- علي، د. دريد محمد (2009)، الشركة المتعددة الجنسية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى.
- 14- العلي، د. عادل فليح (2007)، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة الاولى.
- 15- العلي، د. علي (2011)، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، اثناء للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الثانية.
- 16- عوض الله، د. صفوت عبدالسلام (2002)، الحوافز الضريبية و أثرها على الاستثمار و التنمية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 17- مبروك، د. نزيه عبدالمقصود (2008)، الاثار الاقتصادية للاستثمارات الاجنبية، الناشر دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، بدون طبعة.
- 18- مشكور، د. سعود جايد و م. قاسم محمد عبدالله البعاج و م. نجم عبدعلوي الكرعاوي (2014)، المحاسبة الضريبية، مطبعة دار الضياء، نجف الأشرف، العراق، الطبعة الاولى.
- 19- مغربي، د. ابراهيم متولي حسن (2011)، دور الحوافز الاستثمار في تعجيل النمو الاقتصادي، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الاولى.

ثانياً: الاطرح و الرسائل الجامعية

- 1- حنان، مراكشي (2016)، الحوافز الجبائية في قانون الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير بسكرة، كلية حقوق و علوم سياسية، الجزائر.
- 2- عبدالنور، سوعيد (2014)، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، مذكرة ماجستير، جامعة ام البواقي، كلية علوم الاقتصادية و العلوم التجارية علوم التسيير، الجزائر.
- 3- عامر، ياسر و أخرون (2018)، اثر الحوافز الضريبية على الاستثمار في جزائر، رسالة ماجستير، جامعة حمة لخضر الوادي، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، الجزائر.

- 4- محمد، عمر(2018)، اثر الحوافز التشريعية في استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر، رسالة دكتوراه، جامعة مستغانم، كلية حقوق و علوم سياسية، الجزائر.
- 5- يوسف، قاشي(2009)، فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العولمة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية علوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، الجزائر.

ثالثاً:- البحوث المنشورة

- 1- زينب، تير(2017)، أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الاجنبي المباشر ، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي، الجزائر.
- 2- العزاوي، كريم عبيس حسان(2014)، الحوافز الضريبية و دورها في نمو القطاع الصناعي الخاص في العراق، مجلة كلية الادارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الادارية و المالية، جامعة بابل، مجلد 194، عدد 12 ص 125 الى 156.
- 3- عياش، د. زبير و أ. سمية عبابسة(2015)، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، مجلة دراسات المالية والمحاسبية و الادارية، العدد الرابع، ص 157 الى 181.
- 4- متولي، د. عصام الدين محمد و د. صلاح علي احمد(2017)، اثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الاجنبي في مصر و دول العربية، مجلة جامعة عين الشمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، مجلد 21، عدد 2، ص 518 الى 575.
- 5- محمد، ناهدة عبدالغني (2013)، تحفيز الاستثمار الاجنبي المباشر - ضريبياً، مجلة جامعة كوية، علوم الانسانية، عدد 28.

رابعاً:- المواقع الالكترونية

- 1- الادلبي، منى، أشكال الحوافز الضريبية و فاعليتها، الحوافز الضريبية في الجمهورية العربية السورية، الموسوعة القانونية، المجلد الرابع، الموسوعة العربية، <http://arab-ency.com.sy/law/details/> : أخر الزيارة (2021/7/12)

هاندانى باج بؤ وهبه رهينانى راسته وخوى بيانى

پوخته:

چونكه باج له ئېستادا رپۆليكى گرنكى ههيه و يه كيكه له و نامرازه گرنگانهى كه دهولهت بؤ رپنوينى ژيانى ئابوورى به كار بدههينيت و كاريگهري راسته وخوى ههيه له سه ر ئابوورى و داهاتى پرۆژهى وهبه رهينان، ئهمهش وا له باج دهكات كه ببېته فاكته ريكى گرنگ له كهش و ههواى وهبه رهينانى ولاتى خانه خوى بؤ وهبه رهينان، واته باج ده توانيت رېگر بېت يان هاندرېك بېت بؤ وهبه رهينان له ولاتدا، وه مه به ستمان له (هاندانى باج بؤ وهبه رهينانى راسته وخوى بيانى) ئه وهيه كه ئيمه پشت به پالنه ره كانى باج ده به ستمين وهك: لېخوشبوون له باج و گواستنه وهى

زىان و سىسته مى سووان... وه پالنه ره كانى ترى باج، وهك رىگايهك بؤ راکيشانى وه به ره پىنانى بيانى راسته وخؤ بؤ ولاتى خانه خوى.

گرنگى ئەم لىكؤلىنه وه يه له خستنه پروويدايه بؤ نيشاندانى كاريگه رى هاندانى باج له راکيشانى وه به ره پىنانى راسته وخؤ بيانى، پلانى تويزينه وه كه سى به شى له خوگرتبوو، يه كه م به شى ته رخانكرا بؤ چه مكى باجدانان و كو له كه و ئامانجه كانى، هاوكات به شى دووهم بؤ پروونكر دنه وهى ئەوهى كه هاندهرى باج چىيه، و به شى سىيه م ئامازه دهكات به شى وازه كانى هاندانه كانى باج و كاريگه ربوونيان، له گه ل كؤتابيهك كه تىيدا ئامازه به گرنگرين ئەنجامه كانى تويزينه وه و پيشنياره كان دهكات.

Tax Incentives Granted to Foreign Direct Investments

Prof. Dr. Nahida Abdulghani Muhammed

Department of law, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, Koya, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

naheda.muhammed@koyauniversity.org

Zhala Jawhar Abubakr

Department of law, Faculty of Humanities and Social Sciences, Koya University, Koya, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

Department of Law, Koya Technical Institute, Erbil Polytechnic University, Koya, Kurdistan Region, Iraq

zhalla.abubakr@epu.edu.iq

Keywords: Host, Attract and encourage, Direct Foreign Investment, Tax incentives, Tax country

Abstract

Since the tax has become an important role and is one of the important means used by the state to direct economic life, and has a direct impact on the economics of the investment project and its returns, this makes the tax an

important factor in the investment climate of the host country for investment, which means that the tax can be an obstacle or An incentive to invest in the state, and by (tax incentives granted to foreign direct investment) we rely on tax incentives such as: tax exemptions, carry-over of losses, depreciation system..... and other tax incentives, as a way to attract foreign direct investment to the host country.

The importance of this study lies in its handling to demonstrate the effectiveness of tax incentives in encouraging foreign direct investment, and the research plan included three sections. Tax incentives and their effectiveness, with a conclusion in which we mention the most important results of the research and recommendations.