



قراءة قانونية لاستعمال الحوافز الضريبية في قانون الاستثمار الاتحادي رقم (13) لسنة 2006م المعدل وقانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (4) لسنة 2006م

د . شامل سامي عواد عبد المحمدي
قسم القانون، كلية المعارف الجامعة، الانبار - العراق
البريد الالكتروني: shamel.awad@uoa.edu.iq

ID No. 2081	Received:15/04/2024	الكلمات المفتاحية:
(PP 395 - 412)	Accepted:23/11/2024	استعمال، الحوافز الضريبية، القانون
https://doi.org/10.21271/zjlp.22.sp.18	Published:30/11/2024	الاتحادي، قانون الاقليم

الملخص

من نافلة البيان أن الحوافز الضريبية عدت وفق الفكر المالي الحديث أداة من أدوات التنمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية ؛ وفق طبيعة ونوع الحوافز الضريبية المستخدمة في الدولة ومدى ملائمتها ومرونتها على الاستقرار المالي والاقتصادي ، وفي ذات الوقت هي وسيلة لجذب الاستثمار الوطني والأجنبي، من حيث أثرها البارز في زيادة حجم التشغيل والعمل والإنتاج والادخار ، والحد من مشكلة الفقر والبطالة في الدول، كذلك تسهم في الحد من الركود الاقتصادي من خلال خلق استقرار اقتصادي متوازن داخل الدولة ، وتسعى إلى رفع مستوى النمو الاقتصادي وجذب الأموال الأجنبية ؛ شريطة أن تقتزن هذه الحوافز الضريبية بتشريع قانوني ناجع ؛ يسعى إلى تحقيق اهداف السياسة الضريبية وتحقيق نظامها الضريبي المنشود الذي يصبو في هذا المقام إلى جعل القوانين والتشريعات الضريبية الاتحادية وفي إقليم كردستان عامل جذب وتحفيز للاستثمار الأجنبي والوطني وتشجيع الإدارة الضريبية على استخدام الحوافز الضريبية في قوانينها وتشريعاتها الضريبية وفق برامج رصينة تسعى من خلالها لتفعيل النصوص القانونية وفق الشكل السليم ؛ إذ خلصت الدراسة إلى تحديد مكان النقص في قانون الاستثمار الاتحادي وقانون الاستثمار في إقليم كردستان من أجل تعديلها مستقبلاً بما يسهم في جعلها قوانين وتشريعات ضريبية جاذبة للاستثمار بكل ايجابياته .

المقدمة

من الأهمية بمكان أن نسلط الضوء على الحوافز الضريبية التي سنتناولها في ثنايا بحثنا من خلال التعرف عليها وعلى مشتملاتها وتعريفها واهميتها بالنسبة للاقتصاد والاستثمار والمشاريع الاستثمارية البناءة ودورها الرائد في هذا المجال وكيفية استعمالها وماهية مجالاتها وآليات تعديل التشريعات النافذة لكيفية استعمالها في نصوصها القانونية لتلائم المناخ الاستثماري القادم ضمن برنامج الحكومة الاتحادية وحكومة الاقليم في ايجاد تشريعات ضريبية ناجعة ؛ وعلى وفق الآتي :

أولاً : مدخل تعريفي بموضوع البحث :

لسنا نجور إن قلنا أن منح الحوافز الضريبية أضحت ضرورة مطلوبة وعملاً مؤثراً وفاعلاً في حفز وجذب وتشجيع الاستثمار الأجنبي والوطني ؛ ومن المسلم به أن السياسة الضريبية للدول تعاني من إشكالات عدة ؛ يقف في مقدمتها الإشكالات التشريعات الضريبية ، فعلى الرغم من وفرة الإعفاءات الضريبية والسماحات في قوانين وتشريعات تلك الدول ، إلا أنها تعاني من ندرة في استعمال الحوافز الضريبية ، إذ أصبحت هذه السياسات الضريبية لا تستطيع تحقيق أهدافها المالية



والاقتصادية والسياسية والاجتماعية بسبب إضافة عبء جديد لمعوقاتها هو في ذات الوقت يسهم في عدم تطبيق أدواتها على كافة أفراد المجتمع وتحقيق العدالة الضريبية من جهة ، ومن جهة أخرى على المستثمرين (الأجانب والوطنيين) ، وحيث أن الحوافز الضريبية هي سلاح ذو حدين إذا ما أُسيء استخدامه بشكل غير مدروس فإنه سيقود إلى نقصان الوفرة الضريبية المتحصلة من الإيرادات الضريبية الداخلة إلى الخزينة العامة ، وسيُزيد الفساد المالي والإداري في مرافق الدولة الإقتصادية . لذا ينبغي على التشريعات الضريبية مراعاة النص في ثانيا مواد قوانينها الاستثمارية على برامج الحوافز الضريبية وفق آليات قانونية مدروسة والسعي على تعديل قانون الاستثمار الاتحادي رقم (13) لسنة 2006م المعدل بالقانون رقم (2) لسنة 2010م والقانون رقم (50) لسنة 2015م بتعديل جديد يشتمل على الحوافز الضريبية بشكل واضح وكذلك تعديل قانون الاستثمار في إقليم كردستان رقم (4) لسنة 2006م والذي اصبح من القوانين القديمة التي تحتاج إلى تعديلات جوهرية لمواده القانونية ، وتضمينه للحوافز الضريبية .

ثانيا: أهمية البحث وأسباب اختياره : لقد عدّ الفكر المالي القديم والغالب الأعم من أفراد المجتمع الإيرادات الضريبية وسيلة لتمويل النفقات العامة وفق مبدأ " كفاية الإيرادات لتغطية النفقات " ، إلا أن الفكر المالي الحديث استطاع ومن خلال السياسات الضريبية المتجددة من سنة إلى أخرى والضابطة للتشريعات القانونية الضريبية من تصميم برامج تسمح باستخدام جزء من حصيلة الإيرادات الضريبية لتصويب بوصلة الاستثمار في التشريع الاتحادي والتشريع في إقليم كردستان من خلال استخدام برامج الحوافز الضريبية وجعل الأنظمة الضريبية الحديثة محفزة للاستثمار بما يخدم الأهداف الرئيسة للسياسة المالية والاقتصادية للدولة التي تسعى إلى جذب الاستثمار ودعم المناخ الاستثماري وتحقيق التنمية الاقتصادية وخلق فرص عمل جديدة والحد من مشكلة البطالة ومعالجة ظاهرة الفقر عن طريق سن تشريع قانوني يدعم ويشجع الحوافز الضريبية التي تسهم في زيادة ربح المستثمر في مشروعه الاستثماري وتشجيعه على الاستثمار في دولة العراق .

ثالثا: أهداف البحث : يهدف البحث إلى تعديل القوانين الاستثمارية التي مر زمن طويل على تشريعها لجعلها اكثر موائمة مع التطورات الاقتصادية وبما يخدم الخطط الاستثمارية ودعم البنى التحتية من خلال بناء مشاريع رصينة تهدف إلى جذب الاستثمار بكل أنواعه وإيجاد فرص عمل جديدة في مشاريع خدمية منتجة والحد من مشكلة تفشي ظاهرة البطالة ودفع عجلة الاستثمار إلى الأمام من خلال منح الحوافز الضريبية إلى المشاريع الاستثمارية المهمة والمنتجة .

رابعا: إشكالية البحث : تكمن اشكالية الدراسة في التساؤلات الآتية :

- 1- ما هي الحوافز الضريبية ، وما هي أنواعها وما هي خصائصها وما هي أهميتها ؟
- 2- هل تضمن التشريع الاتحادي في قانون الاستثمار النافذ المعدل إشارة إلى الحوافز الضريبية ؟
- 3- هل اشتمل قانون الاستثمار النافذ في إقليم كردستان على ذكر الحوافز الضريبية في ثانياه ؟
- 4- هل تحتاج تشريعات الاستثمار الاتحادية وتشريعات الاستثمار في إقليم كردستان إلى تعديلات جديدة تخدم الاستثمار - الأجنبي والوطني - .

5- هل راعت قوانين الاستثمار النافذة في الدولة العراقية تشجيع الاستثمار أو زيادة الناتج القومي أو زيادة المقدرّة التكليفية للاقتصاد القومي وهل عملت على الحد من الفقر والبطالة أو اسست لإنشاء مناطق تجارية حرة .

خامساً: نطاق البحث: جُلّ ما تفترضه الدراسة هو افتراض لبنة قانونية عن مدخل تعريفي للحوافز الضريبية وخصائصها وأهميتها ثم تفترض القيام بقراءة قانونية لاستخدام الحوافز الضريبية في القانونين المذكورين في أعلاه ؛ لتشخيص مكان القوة ومكان الضعف فيهما وتفترض أن هناك حوافز ضريبية مستخدمة في قانون المناطق الحرة ، وتفترض



الدراسة التعرف على طبيعة ونوع الحوافز الضريبية المستخدمة فيها من قبل الحكومة الاتحادية ؛ وحكومة الاقليم الاتحادي .

سادساً : منهجية البحث : تناولت الدراسة أسلوب المنهج " العلمي " ، من خلال اتباع الأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي وذلك توافقاً مع متطلبات الدراسة ، إذ تناولت الدراسة المنهج الاستقرائي من خلال استقراء تعاريف الحوافز الضريبية وخصائصها وأهميتها واثـر الحوافز الضريبية في القانون الاتحادي وإقليم كردستان واعتمدت الدراسة كذلك على أسلوب المنهج الاستنباطي معتمدين على تحليل المعلومات والمواد القانونية بأسلوب قانوني مقنن .
سابعاً: خطة البحث: استكمالاً لهيكلية الدراسة سيتم تقسيم مادة الدراسة على ثلاث مطالب ؛ إذ سنتناول في المطلب الأول مدخل تعريفي للحوافز الضريبية وخصائصها وأهميتها ؛ وسندرس في المطلب الثاني أنواع الحوافز الضريبية ، ونعقد العزم في المطلب الثالث على أثر استعمال الحوافز الضريبية في قانون الاستثمار الاتحادي المعدل وقانون الاستثمار في إقليم كردستان والمناطق الحرة فيها؛ ومن ثم سنختم الدراسة بخاتمة تشمل على مجموعة من الاستنتاجات وجملتها من المقترحات تمخضت عن الدراسة .

المطلب الأول

مدخل تعريفي للحوافز الضريبية وخصائصها وأهميتها

قد يبدو من الغرابة بمكان للوهلة الأولى أن الحوافز الضريبية في الادبيات الاقتصادية والمالية لم يجر تعريفها بشكل جلي ؛ بل تم ذكرها على سبيل المثال دون تفسير لمفهومها ومعناها الدقيق ؛ لذا سندرس في المطلب ؛ ثلاث فروع ؛ سنعرض في الفرع الأول سنخصصه لتعريف الحوافز الضريبية ؛ ونتناول في الفرع الثاني ابرز خصائص الحوافز الضريبية ونبحث في الفرع الثالث أهمية الحوافز الضريبية وكما يأتي :

الفرع الأول

التعريف بالحوافز الضريبية

تناول قسم من الفقهاء تعريف الحوافز الضريبية ؛ وسندرس في هذا الفرع أهم تلك التعاريف في هذا الشأن ؛ وفق الآتي :

لقد عرفت بأنها " كل ميزة ضريبية واقتصادية قابلة للتقدير لقيمة نقدية ، تمنحها الدولة المستقبلية للاستثمارات الأجنبية القادمة إليها أو لبعض الاستثمارات " (1).

وكما عرفت بأنها (2) " التسهيلات الضريبية التي يقرها المشرع للنشاطات المتعددة لغرض تحقيق أهداف محددة " .
ونذهب إلى تأييد التعريف الأصوب للحوافز الضريبية بأنها (3) " عبارة عن نظام يجر تصميمه استناداً إلى سياسة الدولة المالية ؛ لغرض حفز - الاستثمار و الادخار- ؛ بما يسهم في نمو الانتاجية القومية وزيادة الدخل القومي ؛ ورفع المقدرة التكلفة لاقتصاد الدولة القومي ؛ واستيعاب الأيدي العاملة الوطنية ، وزيادة حجم الدخل القومي ؛ نتيجة التشجيع على

(1) ينظر بهذا الشأن : مؤتمر الإونكتاد ، UNCTAD, 2003 a. p. 124 ، UNCTAD, 1996 a. p. 3-4

(2) يراجع : د. محمد مصطفى سويد ، إطار مقترح للحوافز الضريبية للاستثمار ، المؤتمر العلمي الأول لاستراتيجية الاستثمار في مصر في ضوء تحديات المستقبل ، كلية التجارة ؛ بنها ، جامعة الزقازيق ، أيار _ مايو _ 1995م ، ص 1 إلى 2 .

(3) د. شامل سامي عواد المحمدي : دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار في الطاقة المتجددة ، دار الجامعة الجديدة ، 2022م ، ص 87 .



إقامة مشروعات استثمارية جديدة ؛ أو الاستمرار والتوسع في المشروعات القائمة ، ويختلف هذا النظام من دولة لأخرى حسب الظروف السائدة في كل منها⁽¹⁾.

الفرع الثاني

خصائص الحوافز الضريبية

تسود مجموعة من الخصائص يمكن الاستدلال اليها من خلال قراءة متفحصه للحوافز الضريبية التي سنعرِّج عليها ، تتمثل في الآتي⁽²⁾:

- 1- إجراء له مقاييس: إذ أن انقاص أسعار الضرائب ، سيؤدي إلى نمو الوفرة الضريبية وتحقيق عوائد اقتصادية ومالية واجتماعية من خلال توجيهه إلى نشاطات أو قطاعات اقتصادية أو مالية بحاجة إلى تطوير ، وفق الإطار القانوني والتنظيمي للمستفيدين من سياسة الحوافز الضريبية .
- 2- إجراء اختياري: ومؤدى ذلك ؛ إن المستثمر له الحرية في الاختيار بين القبول أو الرفض ؛ للشروط والقيود التي يضعها المشرع ؛ للتمتع بالحوافز الضريبية.
- 3- إجراء يهدف إلى تقليص فجوة العجز الحاصل في ميزان المدفوعات .
- 4- إجراء يتيح خلق فرص عمل جديدة فضلاً عن خلق نظام ضريبي مرن .
- 5- زيادة التراكم الرأسمالي وزيادة الدخل القومي فضلاً عن زيادة النمو الاقتصادي .

الفرع الثالث

أهمية الحوافز الضريبية

نبادر إلى جلاء أهمية الحوافز الضريبية ، ونخلص مما تقدم أن الحوافز الضريبية وفقاً لمعناها الدقيق تشير إلى استخدام الضرائب كسياسة ناجعة لحفز الأفراد على أتباع سلوك معين أو نشاط محدد؛ يسهم في تحقيق برامج الدولة الاستثمارية ؛ إذ تنهض الحوافز الضريبية بدور رئيس في تطوير مناخ الاستثمار - وخاصة في البلدان البطيئة النمو - إذ تسهم في تقديم مزايا خاصة من شأنها أن تشجع على الاستثمار في المشروعات والقطاعات المراد الاستثمار فيها مالياً واقتصادياً واجتماعياً في الدولة⁽³⁾. ومن جملة هذه المزايا هي الإعفاء من الضرائب بمختلف أنواعها، أو السماح بالاعفاءات التي تقلل من وعاء الضريبة ؛ أو استخدام الأسعار الضريبية التمييزية ، أو إعفاء جزء من الضريبة الكمركية المفروضة على الآلات والمواد الأساسية والمعدات المستوردة للمشروع الاستثماري وكذا الحال بالنسبة للرسوم ؛ إذ تكون لابد منها عند إنشاء المشروع أو عند الشروع في تشغيله أو عند القيام بتوسعته⁽⁴⁾.

وغالباً ما تقدم الدولة النامية للمستثمر " الأجنبي - الوطني " بعضاً من هذه الحوافز والامتيازات الضريبية تشجيعاً له على أن يستثمر أمواله فيها. والغالب الأعم من تشريعات دول العالم غير المتطورة يُنص في قوانينه الضريبة على فصلٍ خاص بالحوافز

(1) Richard Goode: Taxation of Saving and Consumption in Underdeveloped Countries, New York, Columba University Press, 1976, PP 373- 375 .

(2) يراجع: محمود الطنطاوي الباز ، ادوات وسياسات المالية العامة والضرائب ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 2008 - 2009 ، ص 213.

(3) (Arthur P . Becker : Land and Taxes : Their affection on Economic Development , U . S. The university of Wisconsin Press 1979 , p , p.29 -37.

(4) أسامة أحمد يوسف، الاعفاءات الضريبية في التشريع المصري وآثارها الاقتصادية والاجتماعية - دراسة مقارنة - مع بعض التشريعات العربية والاجنبية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1975م ، ص 36 إلى 37 ، كذلك : ميرندا رزق ، أثر أنظمة الحوافز والاعفاءات الضريبية على تحسين بيئة الاستثمارية في جمهورية مصر العربية ، مجلة مصر المعاصرة ، ع (437 و438) ، تموز ، 1994 م .



الضريبية ؛ سعياً منها للتشجيع على جذب المستثمرين " الأجانب - الوطنيين " إليها ؛ وهناك تسابق محموم بين الدول الفقيرة في مجال منح الحوافز الضريبية كبرنامج ممنهج للسعي على إغراء المستثمرين وخاصة الأجانب على وجه الخصوص في استثمار أموالهم داخل هذه الدول⁽¹⁾.

ومن الملحوظ أن الدول النامية تسعى جاهدةً إلى جلب وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية من جانب ومنع تهريب رؤوس الأموال المحلية إلى خارج الدولة من جانب آخر ، من خلال توفير الاجواء الجيدة والملائمة لعملية الاستثمار . إذ يرتبط ذلك بمتطلبات رئيسة تهدف إلى تحقيقها ، كتشجيع إنشاء المشروعات في المناطق البعيدة وإعطاء الأولوية لبعض الصناعات الحيوية الداعمة للاقتصاد القومي ، والعمل على دفع خطة التنمية المالية والاجتماعية والاقتصادية باتجاه تحقيق اهدافها ، ومدى قدرة الصناعات على زيادة الصادرات، أو العمل الدؤوب على التقليل من عملية استيراد السلع البديلة ؛ فضلاً عن تشجيع الصناعات الحديثة والمتطورة وأستخدم التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي وتشغيل العمالة⁽²⁾. ويتجلى الأثر المتوقع لكذا نوع من الحوافز في تخفيض تكلفة الاستثمار (ومثال ذلك إعفاء مستلزمات الإنتاج) ، أو أحياناً في زيادة مقدار الربح الصافي (ومثال ذلك الإعفاء من ضريبة الدخل) على أن يتم مراعاة ادوات السياسة الضريبية بشكل مدروس تبعاً لنشاط المشروع ومكانه وأهميته ؛ وكذلك تبعاً لتأثيره على تحقيق أهداف التنمية والنمو الاقتصادي في الدولة المستقبلية للاستثمار .

المطلب الثاني انواع الحوافز الضريبية

أما وقد ألمحنا لكل ما تقدم ، فيبقى أن نشير إلى أن الفقه المالي قد استقر على حصر أنواع الحوافز الضريبية بما يأتي³؛ المعدلات التمييزية (للأسعار)، الإجازة الضريبية - (الإعفاء الضريبي) - ، ومعونات الاستثمار، والاستهلاك المعجل ، ونظام الائتمان الضريبي - الخصم الضريبي- ، والمعاملة الضريبية للخسائر، وتجنب الازدواج الضريبي وسنفضل ذلك على النحو الآتي :

أولاً : المعدلات التمييزية : وهي تصميم جداول لمعدلات (الأسعار) الضريبية إذ تحتوي على عدد من معدلات خاصة للأسعار الضريبية ، إذ يرتبط كل منها بقيم محدده لعمليات المشروع ، وفي الغالب الأعم ترتبط معدلات الاسعار الضريبية عكسياً مع عدد المستخدمين من العمال المحليين ضمن المشروع وكذلك الحجم الاستثماري للمشروع ، أو مع قيمة صادرات منتوجات المشروع ، أو مع النسبة المتحققة من خطط التنمية الاقتصادية وأهدافها داخل الدولة بما يسمح الارتباط العكسي بين معدل الضريبة وحجم المشروع بتخفيض سعر الضريبة كلما اتسع حجم المشروع بهدف اقامة المشروعات الكبيرة⁽⁴⁾. ويمكن تطبيق هذا الحافز على الضرائب المباشرة ؛ والضرائب غير المباشرة ، ويكون هذا الحافز على نوعين ، أما بشكل تخفيضات ضريبية أو اعفاءات ضريبية، إذ يكون إعفاء كلياً من نوع معين من الضرائب لفترة محددة على مشروع معين، أو بشكل تخفيض في أسعار الضرائب على قطاع استثماري ما لتشجيعه ؛ مع الأخذ بنظر الاعتبار بقاء الأسعار الضريبية ثابتة على باقي صور النشاط الاقتصادي الأخرى من جهة ؛ أو ترتفع على بعض من أوجه النشاط الاقتصادي وتبقى ثابتة بالنسبة لبعضها الآخر المراد تشجيعه⁽⁵⁾ وقد اثبت هذا الحافز نجاحاً واضحاً في المناطق الحرة .

(¹) د. عصام الدين مصطفى تسنيم ، النظر القانونية للاستثمارات الأجنبية في الدول الآخذة في النمو ، دار النهضة العربية ، 1972 ، ص 126 وما بعدها .

(²) خالد سعد زغلول ، المعاملة الضريبية للاستثمار الاجنبي في دولة الكويت ، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية الحقوق ، جامعة بنها ، 2006 م ، ص 285.

(³) د . أميمة محمد سعيد الدين ، الازدواج الضريبي - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1977م ص 71 .

(⁴) د. عطيه صقر ، الحوافز الضريبية المشجعة للاستثمار في مصر ، كلية الشريعة والقانون ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1998م ص 131 إلى 132 .

(⁵) محمد حلمي طعمة ، دور السياسة الضريبية في مكافحة تلوث البيئة ، بدون دار نشر ، بدون سنة طبع ، ص 131 .



ثانياً: الإجازة الضريبية: لغرض تشجيع الاستثمارات وعلى وجه الخصوص الأجنبية منها يلجئ الغالب الأعم من دول العالم الثالث إلى إعفاء أرباح المشروعات الأجنبية العاملة فيها من دفع الضرائب لسنوات معينة لحظة ولادة المشروع الاستثماري ، ومؤدى ذلك إن المستثمر الأجنبي يحصل على إجازة لفترة معينة من مراجعة هيئة الضرائب المختصة ؛ وتحدد حسب نوع المشروع الاستثماري من (1-5) سنوات وهذا ما يعرف بالإجازة الضريبية⁽¹⁾.

ونعني بالإجازة الضريبية أيضاً، إعفاء المشروعات ذات الأهمية للاقتصاد القومي أو ذات الطاقة الإنتاجية العالية أو ذات رؤوس الأموال المرتفعة من الضريبة كلياً وبشكل مطلق ودائم أو جزئياً وبشكل مقيّد ومؤقت لمدة زمنية محدودة وفقاً للظروف الاقتصادية والسياسية والمالية للدول⁽²⁾. ويُعدُّ هذا الحافز شاعراً جداً في الدول الفقيرة .

ثالثاً : معونات الاستثمار : وهذا الحافز يتجلى في إعفاء ضريبي نتيجة الاستهلاك المستثمر لأصله الرأسمالي بشكل أقساط متفاوتة حتى نهاية عمره الافتراضي ، إذ يكون مجموع الخصم الكلي مساوياً لقيمة الأصل في السوق وليست قيمته الشرائية عند خصم آخر قسط متبقي منه ؛ وهدياً لما تقدم فإن هذا الحافز يقوم على أساس عملية خصم ضريبي تتصل بالإنفاق الرأسمالي للأصل ؛ ومعونات الاستثمار تقسم على نوعين أساسيين ، هما إعادة تقويم الأصول ومنح الاستثمار⁽³⁾.

رابعاً : الاندثار - الاستهلاك المعجل - : يُعرف بأنه " عبارة عن تناقص قيمة الأصول الثابتة على نحو تدريجي من سنة لأخرى ؛ بسبب استعمالها في الإنتاج أو بسبب بطلانها لظهور أصول أحدث منها كاستهلاك المكنات والآلات والأثاث والأدوات ؛ وفي مقابل ذلك تسمح القوانين للمكلف الضريبي بخصم قيمة الأصل المندثر أو المستهلك على شكل أقساط سنوية من قيمة أرباحه تجبى بنسب من تلك القيمة ويحدد المشرع هذه النسب ومدتها الزمنية التي تغطي فيها قيمة الأصل ، ويتم احتساب سماح الاندثار أو الاستهلاك في نهاية السنة " الحسابية " التي عدّها المكلف سنة حسابية له. فلو كان المكلف يسدد حساباته في 31 - كانون الثاني - من كل عام فإن سماح الاندثار لسنة 2023م التقديرية يجر احتسابه على أساس كلفة الأصول المستعملة خلال السنة المنتهية في 31 / 12 / 2022م، ويعرف هذا بالاندثار الصناعي⁽⁴⁾.

في حين يذهب جانب من الفقه إلى تعريف الاستهلاك المعجل بأنه⁽⁵⁾ " كافة الطرق التي تسمح للمستثمر بخصم أو استهلاك استهلاك تكلفة الأصول الرأسمالية التاريخية خلال مدة زمنية تقل من مدة حياتها الإنتاجية المتوقعة ، والتي تُعدُّ بصفة عامة الأساس المحاسبي الذي يتم وفقاً له استهلاك التكاليف الرأسمالية " .

خامساً : نظام الائتمان الضريبي⁽⁶⁾ : وهذا الحافز يمنح المنشأة الحق في أن تخصم من مبلغ دين الضريبة الواجب الأداء نسبة معينة من التكلفة التي تحملتها في شراء أصول قابلة للاستهلاك. فهو بمثابة إعفاء جزئي من الضريبة ؛ ويمثل خصماً يؤثر على

(1) د. محمد محمود شعيب : تأثير الإعفاءات الضريبية على معدلات الاستثمار، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد (3) المجلد (18) السنة (1994) ، ص 59 .

(2) (Louis Twills , Nancy J . Allen: Tax Holidays To At tact Foreign Direct Investment , The world bank , Washington DC , USA , 2001 , P 32

(3) أحمد مصطفى معبد ، التشريع الضريبي المصري - القانون (91) لسنة 2005 ، كلية الحقوق جامعة بنها ، ص 153 .

(4) سمير سعد مرقص ، و د . محمد صبري ، استخدام الهندسة الضريبية في تخطيط وتقييم سياسة الإعفاءات الضريبية ، بدون سنة نشر ، 1988م ، ص 42 .

(5) د. أمين السيد أحمد لطفي ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الاعمال الضريبية على أرباح شركات الاستثمار ، ط 1 ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1991م ، ص 27 .

(6) د. سعيد عبد المنعم ، نظم ضرائب الشركات وتأثيرها على الاستثمار في أفريقيا ، المؤتمر الضريبي الثامن ، لاتحاد مديري الضرائب الأفارقة للفترة من 19 إلى 20 / 11 / 1996م ، القاهرة ، ص 593 .



العبء الضريبي فينقصه مباشرة⁽¹⁾، إذ يقع الخصر على نسبة معينة من التكلفة الرأسمالية للمنشآت، وهذا الحافز يختلف عن التنزيلات والإعفاءات الضريبية؛ فالإعفاءات الضريبية تطل الدخل الخاضع للضريبة فتتأثر بزيادة أو انخفاض المعدلات الضريبية للأسعار، أما الائتمان الضريبي فإنه يقع على العبء الضريبي فقط، فلا يتأثر مطلقاً بتغيير المعدلات الضريبية للأسعار؛ ويختلف الائتمان الضريبي أيضاً عن المنح الاستثمارية؛ إذ يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية، لأنه سيؤدي إلى زيادة الأنفاق الرأسمالي للنشاطات الاستثمارية للمنشأة وخاصة القصيرة الأجل، وكذلك يعدُّ حافزاً مهماً للمستثمر إذا ما استخدمت الائتمانات الضريبية لعدد من السنوات إذ تشجع المستثمر نحو زيادة رأس ماله الاستثماري للاستفادة من تخفيض الأعباء الضريبية المستقبلية.

سادساً: المعاملة الضريبية للخسائر (تحويل الخسائر، خصم الخسائر) وسنفضل ذلك كما يأتي:

1- تحويل الخسائر: ويقصد بالخسائر (كل نقص حقيقي ومؤكد أصاب الأصل أو يصيب أصولاً مملوكة لمنشأة ما أو مكلف خاضع دخله لضريبة الأرباح الصناعية و التجارية والمهن ولا يوجد ما يقابل هذا النقص من تعويض أو غيره، إذ لو أنقلب النقص إلى نقيضه لكان ربحاً خاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية و التجارية و ضريبة المهن)⁽²⁾. ويشير الفقه المالي إلى اختلاف فاعلية وتأثيرات نصوص السماحات الضريبية بتحويل الخسائر بعده حافز ضريبي يؤثر في قرار الاستثمار باختلاف نوع تحويل الخسائر (إلى الأمام - الخلف - أو كليهما) إضافة إلى الظروف المالية وغير المالية التي تؤثر على التوقعات التفاؤلية والتشاؤمية التي تصاحب مراحل اتخاذ قرار الاستثمار، عندئذ كلما ارتفعت السنون التي يسمح فيها بتحويل الخسائر زاد ذلك من تزايد المستثمرين على هذا الحافز⁽³⁾.

2- تنزيل الخسائر: ونعني بهذا الحافز تنزيل الخسائر من الأرباح المتحققة عن المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة ولذات السنة التقديرية، ومؤدى ذلك أنه لو افترضنا إن لمكلف ما مصادر عديدة للدخل كالاستيراد واحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات، ونقل ملكية العقار، وعلى سبيل الفرض أن خسارة أصابت مصدر دخله من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات، وبعد توفر الشروط اللازمة بضرورة احتسابها بوثائق معتبرة قانوناً، في هذه الحالة يمكن تنزيل الخسائر من مصادر الدخل الأخرى، بشرط أن تكون تلك الخسارة قد وقعت في ذات سنة التقدير التي حقق فيها المكلف ربحاً من المصادر الأخرى⁽⁴⁾.

سابعاً: تجنب الازدواج الضريبي: إن الحافز السابع والأخير هو الازدواج الضريبي أو ما يسمى تكرار التكليف؛ ويعرف بأنه "فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى ذات المال الخاضع للضريبة"⁽⁵⁾، أو هو "فرض ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة على ذات المكلف في ذات المدة ولنفس محل الضريبة"⁽⁶⁾ وهو افتتات صريح على قاعدة العدالة الضريبية، نتيجة لخضوع نفس المكلف لدفع دين الضريبة أكثر من مرة على ذات المال.

ويمكن تقسيم الازدواج من حيث نطاقه المكاني إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي، وكذلك يمكن تقسيمه من حيث قصد المشرع أو السلطات المالية أو في حالة حصوله بصورة عفوية غير مقصودة، إلى ازدواج ضريبي مقصود وازدواج ضريبي غير مقصود⁽⁷⁾.

(1) د. حمدي هيبه، التعديلات المقترحة لأحكام الكتاب الثاني من قانون الضرائب على الدخل رقم (157) لسنة 1981م، المؤتمر الضرائب الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، حزيران، 1997م، ص 6.

(2) د. سالم محمد سلمان المفلح، تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني - دراسة مقارنة مع النظام الضريبي في مصر وفرنسا- أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1990، ص 342.

(3) د. محمد ربحان حسين، دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وأثارها على الدخل الضريبي، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (3)، المجلد (2) السنة الثانية، 1988م، ص 105 إلى 106.

(4) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة جديدة ومنقحة، المكتبة القانونية بغداد، 2017 - 2018، ص 264.

(5) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مكتبة السنهوري، ط 3، بيروت، 2018م، ص 115.

(6) د. زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، ج 1، بدون دار نشر، 1982، ص 208.

(7) د. عصمت عبد الكريم خليفة، الاتفاقيات الضريبية الدولية ودورها في تشجيع الاستثمارات، المؤتمر الضريبي الثامن، الانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا " المؤتمر التحضيري " 1995م، ص 7.



المطلب الثالث

أثر استعمال الحوافز الضريبية في قانون الاستثمار الاتحادي المعدل وقانون الاستثمار

في إقليم كردستان والمناطق الحرة فيها

سيجر تقسيم هذا المطلب على فرعين ؛ نعرض في الفرع الأول أثر الحوافز الضريبية على قانون الاستثمار الاتحادي وقانون الاستثمار في إقليم كردستان العراق ؛ وسنبحث في الفرع الثاني الهيئة العامة للمناطق الحرة في العراق وأثر الحوافز الضريبية فيها ؛ وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول

أثر الحوافز الضريبية على قانوني الاستثمار الاتحادي وإقليم كردستان

من خلال قراءة النصوص القانونية للقانونين سالف الذكر والاطلاع على المزايا والضمانات التي تضمنتها ؛ يرى الباحث أن يتم تقسيم الفرع بما يأتي :

أولاً : الحوافز الضريبية والضمانات في قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 م المعدل .

نصت المادة (10) من القانون على " منح المشاريع المجازة من الهيئة تسهيلات إضافية " ؛ وإعفاءات من الرسوم والضرائب ؛ وفقما نص عليه القانون أعلاه؛ ومن أهم الضمانات والمزايا التي كفلها قانون الاستثمار للمستثمرين هي ما يأتي⁽¹⁾ :

يحق للمستثمر - العراقي أو الأجنبي - تملك الأراض التي تم جرى تخصيصها للمشروع السكني والعائدة للهيئات والمرافق العامة أو الدولة ؛ كما نصت المادة اعلاه على حق المستثمر العراقي أو الأجنبي شراء الأراض التابعة للقطاع الخاص أو المختلط ؛ لغرض إقامة مشاريع السكن عليها حصراً ، كنوع من الحوافز الضريبية المدعومة من الدولة للقضاء على ازمة السكن شريطة أن يتم إبرام عقد العقار مع الجهة المالكة له. وفي تحول ملفت للنظر تم تعديل قانون الاستثمار بإيجاد " شخصية المطور والمطور الثانوي " أسوة بالمشروع في الدول العربية على أن يلتزم المطور والمطور الثانوي أو المستثمر العراقي أو الأجنبي بالغرض الذي مُلكت من أجله الأرض أو العقار وفق الطبيعة القانونية للعقد مع الهيئة صاحبة الإجازة ، وتطبق عليهما كافة القوانين النافذة في حالة عد ايضاً بالتزاماتهما المحددة قانوناً ، من خلال مديرية التسجيل العقاري (الطابو) على أن إعادة الحال إلى ما كان عليه قبل توقيع العقد ، مع استيفاء أجر المثل عن المدة الزمنية المتعلقة بالمخالفة . ويحق للمطور نقل ملكية جزء من مشروعه الاستثماري ؛ بشرط "أنجازه نسبة (40%) " من المشروع إلى المالك الجديد " المطور الثانوي " وبعد استحصال موافقة الجهة صاحبة الاختصاص ؛ ولا يحق للمطور الثانوي نقل ملكية المشروع الاستثماري إلا بعد انجاز المشروع بنسبة (100%) . كما وأكد القانون على ضرورة إيفاء المستثمر المجاز ببناء الوحدات السكنية ضمن السقف الزمني المحدد في العقد ، على أن يجر بيعها أو إيجارها إلى المواطنين .

ونلمس حجم السخاء في منح الحوافز الضريبية من قبل المشرع الاتحادي في نص المادة (11) من قانون الاستثمار النافذ⁽²⁾ الذي اعطى الحق للمستثمر في استئجار وتأجير العقارات أو المساطحة من الدولة أو متمثلة في مرافقها العامة أو من القطاعين الخاص والمختلط بغية " إنشاء المشاريع الإستثمارية عليها لفترة لا تتجاوز ال (50) عاماً " ، " ويجوز تجديدها " ، كما سمح للمستثمر بالتداول لدى سوق الأوراق المالية والسندات والاسهم ، وتكوين المحافظ الاستثمارية " وفتح حسابات في البنوك والمصارف العراقية " .

(¹) ينظر نص المادة (10) من قانون الاستثمار العراقي النافذ المعدل .

(²) المادة (11) من قانون الاستثمار النافذ .



"وتناولت المادة (15) من قانون الاستثمار العراقي النافذ على مجموعة من الإعفاءات الضريبية ؛ نوجزها كما يأتي⁽¹⁾؛ وقد اعطى القانون المُشروع الحاصل على إجازة استثمارية من الهيئة ؛ ميزة وحوافز ضريبية تتجسد " بالإعفاء من سداد دين الضرائب والرسوم لفترة تصل إلى (10) سنوات " ، تحسب من " بداية التشغيل التجاري الفعلي وحسب المناطق التنموية المحددة " ، وتستثنى من ذلك الرسوم الكمركية ، وكذلك نص القانون على حق مجلس الوزراء في اقتراح مشاريع القوانين ؛ " لغرض منح او تقديم حوافز أو إعفاءات أو ضمانات أو مزايا أخرى أو تمديد مدد الاعفاء لأي مشروع أو منطقة ونص القانون على حق هيئة الاستثمار الوطنية " ؛ في " زيادة سنين الإعفاء من سداد دين الضرائب والرسوم وفقما يتناسب طردياً مع ارتفاع نسبة مساهمة المستثمر الوطني " ؛ إذ تصل سنين الاعفاء لغاية (15) سنة فيما " في حال كانت نسبة المساهمة للمستثمر الوطني في المشروع " تزيد على (50%) .

ويرى الباحث أن هناك سخاء من المشرع العراقي في جانب الإعفاءات الضريبية من حيث " تملك الارض التي جرى تخصيصها للمشاريع السكنية وشراء الاراضي الخاصة بمشاريع الاسكان حصراً " واستئجارها وتأجير العقارات أو المساحة من الدولة أو من القطاع الخاص ؛ من دون النص بشكل محدد على استخدام نوع معين الحوافز الضريبية في ثانيا قانونه النافذ مقارنة بالمشرع في إقليم كردستان ؛ وعلى سبيل المثال لا الحصر عند إمعان النظر بنص (الفقرة ثانيا من المادة 15) لمجلس الوزراء أن يقترح مشروعات القوانين وزيادة منح الإعفاءات ومددها وتشغيل ايدي العاملة ؛ في حين نجد أن نص (الفقرة ثالثاً من المادة 15) من القانون ذاته على صلاحية هيئة الاستثمار بزيادة مدد الإعفاء من الضريبة والرسوم لمدة تصل إلى (15) سنة إذا كانت مساهمة شراكة المستثمر الوطني في المشروع تزيد عن (50%) ؛ وندعوا المشرع في إقليم كردستان إلى تعديله .

في حين نصت المادة (17) من القانون نفسه على ؛ منح اعفاءات كمركية للمشروع الحاصل على إجازة استثمارية ، إذ تعفى جميع الموجودات المستوردة للمشروع المخصص للاستثمار من دفع دين الضرائب الكمركية ؛ شريطة أن يجر دخولها إلى العراق قبل فترة التشغيل التجاري ، كما وتعفى سائر ما استورد من موجودات مخصصة لتوسيع أو تحديث المشروع من الرسم - الضريبة المستترة - ؛ شريطة أن يؤدي ذلك إلى زيادة طاقة المشروع التصميمية ، في حالة دخولها اثناء (3) ثلاثة سنوات من تأريخ تبليغ الهيئة بالتوسعة أو اجراءات التحديثات ؛ وأكد المشرع على اعفاء جميع الادوات الاحتياطية المستوردة للمشروع من الرسوم ؛ بشرط أن لا تتجاوز قيمة الادوات الاحتياطية المستوردة على (20%) من القيمة الحقيقية لشراء الموجودات الاصلية ، وفي التفاته مدروسة نص القانون على منح المشاريع الخاصة بالفنادق ؛ والسياحة ؛ ومراكز إعادة التأهيل ؛ ومؤسسات الصحة والتربية و المؤسسات العلمية ؛ إعفاءات جديدة من رسوم استيراد القرطاسية والأثاث والمستلزمات المكتبية المخصصة للتحديث والتجديد مرة كل (4) أربعة سنوات في الأقل ؛ بشرط أن يتم إدخالها إلى العراق (ثلاث سنوات) من تأريخ موافقة الهيئة على قوائم الاستيراد وكمياتها .

لقد خلى القانون سالف الذكر من لفظ الحوافز الضريبية ، الممنوحة للشركات أو مجالات الاستثمار الأجنبية أو المستثمرين الوطنيين أو الأجانب أو المطور أو المطور الثانوي ، بل تناول في ثانيا منح إعفاءات ضريبية لغرض تشجيع المستثمرين داخل العراق ، ولكون الحوافز الضريبية جزء من (كل) ؛ إذ يُعدُّ الإعفاء الضريبي المفهوم الواسع والعام الذي يشتمل في جزء منه على الحوافز الضريبية بصيغتها المطلقة ؛ وقد تم تعديل هذه الإعفاءات ضناً من المشرع في أنها ستلائم الواقع الاستثماري الحديث في العراق والتقدم الواسع في مجالات الاستثمار والبناء فيه ؛ من خلال التعديلين اللذان تم إجرائهما على القانون وهما التعديل رقم (2) لسنة 2010م والتعديل رقم (50) لسنة 2015م ؛ اسهما في زيادة

(1) - ينظر نص المواد (15 إلى 17) ، المرجع السابق .



مقدار الإعفاءات الضريبية المقدمة لطائفة المستثمرين . وعلى الرغم من أسهاب المشرع في منح الإعفاءات ومثال ذلك (الفقرة ثالثاً من المادة 17) من قانون سابق الذكر في اعفاء الادوات الاحتياطية المستوردة للمشروع بنسبة (20%) وهي نسبة كبيرة من أجل تخفيض تكاليف المشروع مقارنة بنسبة ذلك في قانون الاستثمار في إقليم كردستان والتي اجيزت بنسبة (16%) ؛ ويرى الباحث أن تخفيض التكاليف لا يحقق ربحاً بالضرورة ؛ وعليه لابد من استخدام " نظام الحوافز الضريبية " بأنواعه سابقة الذكر لغرض تحقيق المناخ الملائم للاستثمار ودفع عجلة التقدم الصناعي وتشجيع الصناعات الجديدة والصناعات الداعمة للاقتصاد القومي وتشغيل العمالة ؛ إذ أن الهدف المبتغى من استخدام نظام الحوافز الضريبية هو تخفيض تكلفة الاستثمار وإعفاء مستلزمات الانتاج وزيادة قيمة الربح الصافي من خلال الإعفاء من ضرائب الدخل ؛ وهذا ما أغفله المشرع العراقي على الرغم من التعديلات التي على قانون الاستثمار وهو نقص تشريعي يجب تلافيه عند تعديل قانون الاستثمار بالرغم من وجود اعفاءات إضافية في (فق رابعاً من م 17) من القانون ؛ لمرافق الدولة التعليمية والصحية والتربوية والسياحية والفنادق للإثاث والمفروشات مرة كل (4) سنوات والتي تجاوزت عن ذكرها قانون الاستثمار في إقليم كردستان ، إلا انها كانت باب من ابواب الفساد المالي والإداري في هذه المرافق العامة لكون أنها قد استعملت بشكل غير قانوني.

ثانياً : الحوافز الضريبية والضمانات في قانون الاستثمار في إقليم كردستان العراق رقم (4) لسنة 2006 م⁽¹⁾ .

1- " معاملة المستثمر الأجنبي : لم يميز هذا القانون بين ما إذا كان المستثمر -وطني أم أجنبي- ؛ فعرف المستثمر في ثناياه بأنه (كل شخص طبيعي أو معنوي يستثمر أمواله داخل الإقليم ؛ بموجب نص القانون سواء كان - أجنبياً أم وطنياً -) ، وكذلك يحق لمن كان أجنبياً تملك كل رأس المال المشروع الذي أقامه داخل الإقليم ، وحق الامتلاك هذا يشتمل الممتلكات أي البنايات ؛ والأراضي ، "

2- " مجالات الاستثمار : ويُقصدُ بمجالات الاستثمار سائر قطاعات الاقتصاد ؛ واستثنى من ذلك قطاعات النفط ، إذ أوجب شرط حصول موافقة الهيئة على الاستثمار فيها ."

3- " الإعفاءات والالتزامات : إذ اشتمل القانون على حوافز كبيرة ؛ تجلت بالإعفاءات الضريبية الواردة في نص المادة (5) من القانون ، إذ يتم اعفاء المشروع من سائر الرسوم و الضرائب عدا الضريبة الكمرية لمدة تصل إلى (10) سنوات ؛ بدءاً من تاريخ الإنتاج الفعلي أو تأريخ بدء تقديم الخدمات " ، فضلاً عن إعفاء المعدات والمكائن والآلات والأجهزة التي تم استيرادها للمشروع ؛ من دفع الرسوم والضرائب ؛ على أن يجر استخدامها لأغراض المشروع حصراً ؛ " وتعفى الادوات الاحتياطية المستوردة للمشروع الاستثماري من دفع الضرائب والرسوم على ان لا تتجاوز قيمتها عن (15%) من قيمة المكائن والمعدات "

4- " إعفاءات إضافية : نصت الفقرة الأولى من المادة (6) على "منح مشاريع الاستثمار الحاصلة علة إجازة حوافز ضريبية واعفاءات إضافية للمشاريع التي تم اقامتها في المناطق النامية من الأقليم ، والمشاريع المشتركة ، وسائر مشاريع الخدمة التي أوست وفق أحكام القانون كمشاريع المدن السياحية ؛ والفنادق ؛ والمشاريع التربوية ؛ والمستشفيات ."

5- أما عن الضمانات القانونية : فقد نصت المادة السابعة من القانون النافذ ؛ على أن " جواز تأمين مشاريع الاستثمار عند شركات تأمين أجنبية أو وطنية ، وجواز استعمال الأيدي العاملة الوطنية أو الأجنبية في المشاريع ؛ مع

(¹) يراجع في هذا الشأن : قانون الاستثمار رقم (4) النافذ .



مراعاة أولوية استخدام الأيدي العاملة الوطنية ، وكذلك أجاز القانون للمستثمر الأجنبي تحويل أرباحه المشروع إلى خارج العراق ."

ومما ينبغي الإشارة إليه أن المشرع في إقليم كردستان قد ساوى في القانون رقم (4) لسنة 2006م بين المستثمر الوطني والمستثمر الأجنبي من حيث المعاملة ولم يميز بينهما ؛ على عكس المشرع الاتحادي الذي فرق بينهما ؛ وأضاف نوعين آخرين في تعديلاته هما المطور ؛ والمطور الثانوي (ولم يرد ذكر ماهية كل منهما هل هو مستثمر وطني أم أجنبي أو مقاول ثانوي ؛ ونرى أن ذلك نقصاً تشريعياً يستلزم المعالجة في صلب القانون النافذ ؛ وليس في تعليمات تنفيذ القانون) ؛ وإذ كان من الأجدر التفريق بينهما لكون أن كل منهما يتمتع بتوصيف قانوني مختلف عن الآخر.

ونجد أن المشرع الاتحادي قد ساوى إلى حد بعيد بين المستثمر الوطني والمستثمر الأجنبي من حيث المزايا والإعفاءات والضرائب ؛ كما فعل المشرع في الإقليم ولكن بضوابط و ضمانات اعلى وإعفاءات وسماحات ضريبية أكثر من حيث سنوات الاعفاء للمشروع الاستثماري وكذلك نسبة الاعفاء بالنسبة للمواد الاحتياطية - قطع الغيار - المستوردة للمشروع ، فضلاً عن الاعفاءات الكمركية ؛ ونشير إلى أن المشرع الاتحادي قد أغفل النص على ذكر الحوافز الضريبية بكافة صورها ؛ وكذلك فعل المشرع في الإقليم إذ لم يتطرق إلى ذكر الحوافز الضريبية في ثنايا قانونه النافذ.

وكذلك لم يتطرق المشرع الاتحادي ولا المشرع في إقليم كردستان إلى حالة توقف المشروع الاستثماري في العراق بسبب الظروف الطارئة أو القوة القاهرة أو الحوادث المفاجئة أثناء تمتع المشروع بالإعفاء وكيف سيتم احتساب مدة الإعفاء هل سيتم طرح مدة التوقف منها أم لا ؟. وهذا نقص في التشريع يدعوا الباحث المشرع إلى تلافيه عند تعديل قانون الاستثمار مستقبلاً .
ولذلك يدعوا الباحث المشرع الاتحادي والمشرع في الإقليم عند تعديل قانونه النافذ إلى الحد من هذا الاسهاب في منح الاعفاءات الضريبية وجعلها قاصرة على الحوافز الضريبية فقط وتبعاً لنوع النشاط الاستثماري للمشروع .

الفرع الثاني

المناطق الحرة في العراق وأثر الحوافز الضريبية فيها

تلعب المناطق الحرة وفق النظام التجاري الدولي الجديد دوراً بارزاً في جذب الاستثمار؛ والذي يقوم على أساس من الانفتاح الاقتصادي وقوانين السوق الصارمة والمنافسة ، ومن ما لا تقدر البلدان مجابهتها على أساس انفرادي وإنما على أساس تكتل جماعي ، وتعرف المناطق الحرة بأنها " المدخل التجاري للتكامل الاقتصادي والذي بدوره يعبر عن مصالح واضحة وفورية لجميع الاطراف ؛ وهي نقطة البداية لتحريك المدخل الإنتاجي للتكامل الذي يرتكز على سوق كبيرة من أجل الاستفادة المزايا المباشرة وغير المباشرة للتكامل الإقتصادي⁽¹⁾ " ، وللمناطق الحرة دور بارز وهام في التجارة الدولية بعدّها وسيلة من وسائل النشاط الاستثماري والتجاري بما يخدم الاقتصاد الوطني في جلب رؤوس الأموال الأجنبية ، ونجد أن المشرع العراقي تناول في قانون الهيئة العامة للمناطق الحرة رقم (3) لسنة 1998م الهدف من إنشاء المناطق الحرة ؛ وبين أثر الحوافز الضريبية فيها ؛ ويمكن إجمالها بما يأتي⁽²⁾ :

(¹) د. حنان عبد الخضر هاشم ، اتفاقية منظمة التجارة الحرة العربية الكبرى ، السبل الكفيلة لإنجاحها ، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، مجلد (2) ، ع (4) ، 2004م ، ص 50 وما بعدها .

(²) لمزيد من التفاصيل ينظر نص المادة رقم 2 من نص قانون الهيئة العامة للمناطق الحرة في العراق رقم 3 لسنة 1998م ، على الموقع الالكتروني : www.google.com ، ico-us.org ، وقت الزيارة وتأريخها : الساعة 1430 ، 2023/8/23 ،



- 1- "إدارة واستثمار المناطق الحرة استثماراً عراقياً من أجل خدمة الاقتصاد الوطني".
 - 2- "إقامة المخازن والمنشآت والمستودعات اللازمة للمناطق الحرة وتطويرها".
 - 3- "تنفيذ الشروط والإحكام الخاصة بالرقابة الكمركية".
 - 4- "تحفيز عجلة النمو الاقتصادي".
 - 5- "العمل على جلب رؤوس الأموال الوطنية والعربية والأجنبية وتوظيفها محلياً وفي شتى أنشطة الاستثمار".
 - 6- "العمل بنظام التكنولوجيا المتطورة والامتة وتنمية وتطوير الموارد البشرية من خلال الاطلاع والتدريب على هذه التكنولوجيا".
 - 7- "الحد من البطالة من خلال إيجاد فرص عمل للقوى العاملة محلياً".
 - 8- "زيادة حجم الصادرات وموارد النقد الأجنبي من خلال إقامة المشاريع الاستثمارية المختلفة".
 - 9- "استغلال الموارد الأولية المتوفرة في العراق كمدخلات لصناعات متطورة".
 - 10- العمل على زيادة وتنوع مصادر الدخل الأخرى غير النفطية.
- وتوجد حالياً ثلاث مناطق حرة في العراق تابعة للهيئة هي (خور الزبير في البصرة , فلايفل في نينوى , القائم في الانبار) والرابع غير مستخدم في السليمانية وتختلف الحوافز الممنوحة في هذه المناطق الحرة من منطقة إلى أخرى . وبالعودة إلى موقف المشرع العراقي يبدو جلياً أن " قانون الهيئة " , قد جاءت نصوصه بنزر يسير من المزايا أو إعفاءات ضريبية نوجزها في الآتي ⁽¹⁾ :
- 1- أسعار تنافسية للأجور والبدلات .
 - 2- "إعفاء رأس المال والإرباح والإيرادات الناجمة عن الاستثمار من كافة الضرائب والرسوم طيلة عمر المشروع".
 - 1- "إعفاء البضائع المصدرة والمستوردة من كافة الضرائب والرسوم عدا ما يصدر ويستورد من وإلى داخل البلد".
 - 2- "إعفاء مدخولات العاملين الأجانب من ضريبة الدخل".
 - 3- "يحق للمستثمر التصرف بالمشروع تنازلاً أو مشاركة كلياً أو جزئياً .
 - 4- "لا يخضع إدخال وإخراج العملات الأجنبية أو التعامل بها داخل المناطق الحرة لأي قيد أو شرط".
 - 5- "إعفاء البضائع الذاهبة إلى المناطق الحرة من كافة المنافذ الحدودية من رسوم الترانزيت مع حرية نقل البضائع ما بين المناطق الحرة وإعفاءها من الرسم الكمركي ورسم الترانزيت".
 - 6- "تسهيل الإجراءات الإدارية وتراخيص العمل".
- وهذا الأمر يعاب على القانون بعده نقصاً تشريعياً يستلزم المعالجة , إذ وجود هذا الإغفال الواضح يُعدُّ مظهرًا من مظاهر النقص وعدم التكامل في نسبة الإعفاءات الضريبية ونوعيتها؛ مما دفع المشرع العراقي إلى استدراك النقص وتلافيه ولو بنزر بسيط ؛ الذي كان يشوب القانون بشكل جلي؛ ولغرض تلافٍ ذلك إصدار قرار عرف في وقته بالقرار رقم (170) في 19/11/1998 م ⁽²⁾ , والذي تم بموجبه وضع تعديل مناسب يمنح العديد من الحوافز؛ والإعفاءات التي أُغفلت في قانون الهيئة نوجزها في ثلاث فقرات كما يأتي :

الموقع الرسمي لوزارة المالية العراقية : <https://www.mof.gov.iq> وقت الزيارة وتأريخها : الساعة : 16:20 ، 29 / 9 / 2023 م .

⁽¹⁾ ينظر : <https://www.mof.gov.iq> وقت الزيارة وتأريخها : الساعة : 19:15 ، 5 / 10 / 2023 م .

⁽²⁾ يراجع : قرار مجلس قيادة الثورة المنحل بتاريخ (1998/11/16) منشور في جريدة الوقائع العراقية , بالعدد (3748) .



1- تعفى مشاريع الاستثمار المشيدة في المناطق الحرة ورؤوس الأموال المستثمرة فيها والأرباح والعوائد الناجمة عنها من ضريبة الدخل ؛ ورسم الطابع وأية ضرائب ورسوم أخرى ؛ بما فيها ضريبة الدفاع الوطني⁽¹⁾ .

2- تعفى عمليات الاستيراد والتصدير الخاصة بالمناطق الحرة ؛ من قيود الاستيراد والتصدير ؛ ما عدا ما يصدره من هذه المناطق للاستهلاك الداخلي في العراق⁽²⁾ .

3- تعفى مدخولات العاملين الأجانب في المناطق الحرة من ضريبة الدخل ، كما تعفى مدخولات العاملين العراقيين في تلك المناطق بنسبة (50%) من ضريبة الدخل⁽³⁾ .

ولعل ما يمتاز به الاستثمار في المناطق الحرة في العراق هو انخفاض تكلفة الاستثمار للمشاريع بشكل عام سواء ، التكاليف الاستثمارية أم التكاليف التشغيلية والمسلم به إن خفض التكلفة من أبرز عوامل تشجيع الاستثمار ، ويعزي سبب انخفاض الكلف إلى ما يأتي :

1- الفرق بين سعر صرف المحلي مقابل النقد الأجنبي ؛ وهذا يؤدي إلى انخفاض قيمة المستلزمات الإنتاجية على المستوى المحلي من المواد الأولية والسلع الوسيطة والخامات وانخفاض قيمة أجور ورسوم الخدمات المقدمة .

2- اشتملت قوانين وتعليمات المناطق الحرة في العراق أسعار تنافسية للأجور والبدلات المترتبة على الاستثمار .

3- قرب المناطق الحرة من مصادر المواد الأولية والخامات والأسواق الداخلية والخارجية الأمر الذي أسهم في خفض كلف النقل.

أما عن موقف المشرع العراقي في قانون استثماره النافذ ؛ فغني عن البيان أنه خلى من هكذا نوع من الحوافز الضريبية على الرغم من أن قانون الاستثمار العربي الملغى⁽⁴⁾ ، والذي نص على إعفاء أرباح المشروعات السنوية في قطاعات الصناعة ؛ والزراعة ، والسياحية ، والتجارية ؛ والقطاعات الخدمية ؛ والمصرفية ؛ وقطاعات المباني أو أي قطاع آخر يقرر مجلس الوزراء بجلسته أضافته استناداً إلى اقتراح الوزارة المعنية ، وهذا الإعفاء من ضريبة الدخل يكون لفترة (5) سنوات بدءاً من تحقيق أول ربح للمشروع في سنة الأولى؛ وفق النسب الآتية⁽⁵⁾ :

1- اعفاء بمقدار 25% في حالة كون المشروع ضمن المنطقة التنموية (أ) .

2- اعفاء بمقدار 50% في حالة إذا ما كان المشروع ضمن المنطقة التنموية (ب) .

3- اعفاء بمقدار 75% إذا كان مكان المشروع يقع ضمن المنطقة التنموية (ج) .

ويرى الباحث أن المشرع الاتحادي والمشرع في إقليم كردستان لم يعطي المناطق الحرة اهتماماً كبيراً مثلما فعلت دول عربية عديدة كمصر والامارات ودول اجنبية كثيرة ؛ وهو نقص تشريعي ينبغي تلافيه .

وخلاصة القول إن نجاح أي منطقة حرة يعتمد في جانب كبير على سياسة الحوافز الضريبية المستخدمة فيها وفق القوانين النافذة ، فضلاً عن ضرورة العمل على تعدد المناطق الحرة داخل الدولة بما يعود على الاقتصاد الوطني بالنفع من خلال استخدام الامتة الالكترونية فيها لغرض المساهمة في سرعة انجاز الاعمال واستقطاب الشركات العالمية الرصينة من خلال تنوع انشطتها الاقتصادية وتوحيد القوانين النافذة فيها التي تنص على حمايتها من خلال عدم جواز الحجز عليها أو تأميمها او وضعها تحت الحراسة القضائية .

(1) نص الفقرة (أولاً) من القرار (170) لسنة 1998م .

(2) نص الفقرة (ثانياً) من القرار رقم (170) لسنة 1998م ، مرجع سابق .

(3) المرجع السابق ؛ نص الفقرة (ثالثاً) .

(4) تم إلغاء هذا القانون بموجب المادة (36) من قانون الاستثمار الاتحادي .

(5) ينظر : المادة (12) من قانون الاستثمار العربي رقم (62) لسنة 2002م الملغى .



الخاتمة

بعد أن أنجزنا بحثنا المتواضع ؛ خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات ؛ نوجزها في الآتي :
أولاً : الاستنتاجات :

- 1- عرف البحث الحوافز الضريبية وفق منظور قانوني حديث .
- 2- عدّ البحث الحوافز الضريبية من العوامل الرئيسة في جذب الاستثمار وحث النمو الاقتصادي والقضاء على البطالة والفقر.
- 3- لقد بان لنا المشرع الاتحادي لم يذكر الحوافز الضريبية بكافة صورها ؛ وكذلك فعل المشرع في الإقليم إذ لم يتطرق إلى ذكر الحوافز الضريبية في ثنايا قانونه النافذ.
- 4- لقد تجلّى من خلال دراسة البحث ضرورة تعديل القوانين الاستثمارية في الحكومة الاتحادية وحكومة الإقليم واشتمالها على برنامج للحوافز الضريبية لجلب الاستثمارات الأجنبية وتوفير وفرة نقدية وبناء مشاريع البنى التحتية وسد الفجوة الادخارية .
- 5- لقد اوضحت الحوافز الضريبية ضرورة قائمة في الغالب الأعم من القوانين الاستثمارية بعدّها هدفاً تسعى الدولة من خلاله إلى اصلاح نظامها الاقتصادي والقانوني بما يتواءم مع التوضيحية التي اقدمت عليها الدولة في تنازلها عن جزء من إيراداتها الضريبية لخدمة المجتمع .
- 6- لم تحظى المناطق الحرة في العراق باهتمام المشرع الاتحادي أو المشرع في الإقليم بشكل وافي .

ثانياً : المقترحات :

- 1- نقترح على المشرع الاتحادي والمشرع في الإقليم تبني سياسة الحوافز الضريبية عند تعديل قوانينه الاستثمارية .
- 2- نقترح على المشرع الاتحادي والمشرع في الإقليم من عدم الاسهاب في منح الاعفاءات الضريبية وجعلها قاصرة على الحوافز الضريبية فقط وتبعاً لنوع النشاط الاستثماري للمشروع .
- 3- نقترح على المشرع الاتحادي والمشرع في إقليم كردستان أن يتطرق إلى حالة توقف المشروع الاستثماري في دولة العراق بسبب الظروف الطارئة أو القوة القاهرة أو الحوادث المفاجئة خلال تمتع المشروع الاستثماري بالإعفاء وماهي آليات احتساب مدة الإعفاء هل ستأخذ مدة التوقف بالحسبان أم لا .
- 4- نقترح على المشرعين عدم اغفال الغاية المرجوة من استخدام نظام الحوافز الضريبية والتي تتجلى في خفض تكلفة الاستثمار وإعفاء مستلزمات الانتاج وزيادة قيمة الربح الصافي من خلال الإعفاء من ضرائب الدخل عند إجراء أي تعديلات على القوانين الاستثمارية مستقبلاً.
- 5- نقترح المشرع الاتحادي والمشرع في إقليم كردستان أن يولي المناطق الحرة اهتماماً كبيراً مثلما فعلت دول كثيرة .



قائمة المصادر والمراجع

أولا : الكتب القانونية :

- 1- أحمد مصطفى معبد ، التشريع الضريبي المصري - القانون (91) لسنة 2005 ، كلية الحقوق جامعة بنها.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الاعمال الضريبية على أرباح شركات الاستثمار ، ط 1 ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1991م .
- 3- د. عصام الدين مصطفى تسنيم ، النظم القانونية للاستثمارات الأجنبية في الدول الآخذة في النمو، دار النهضة العربية ، 1972 .
- 4- رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، مكتبة السنهوري ، ط 3 ، بيروت ، 2018.
- 5- سعيد عبد العزيز عثمان ، د. شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر ، 2007م .
- 6- سمير سعد مرقص ، و د . محمد صبري ، استخدام الهندسة الضريبية في تخطيط وتقييم سياسة الاعفاءات الضريبية ، بدون سنة نشر ، 1988م.
- 7- شامل سامي عواد المحمدي : دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار في الطاقة المتجددة ، دار الجامعة الجديدة ، 2022م .
- 8- طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المكتبة القانونية بغداد ، 2017 - 2018 م .
- 9- عطيه صقر ، الحوافز الضريبية المشجعة للاستثمار في مصر ، كلية الشريعة والقانون ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1998م .
- 10- محمد حلمي طعمة ، دور السياسة الضريبية في مكافحة تلوث البيئة ، بلا دار نشر ، بلا سنة طبع .
- 11- محمود الطنطاوي الباز ، ادوات وسياسات المالية العامة والضرائب ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 2008 - 2009 .
- 12- يونس أحمد البطريق ، و د. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية - مدخل تحليلي مقارنة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2002م .

ثانيا : البحوث والدراسات العلمية :

- 1- حمدي هيبه ، التعديلات المقترحة لأحكام الكتاب الثاني من قانون الضرائب على الدخل رقم (157) لسنة 1981م ، المؤتمر الضريبي الثامن ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، حزيران ، 1997م .
- 2- حنان عبد الخضر هاشم ، اتفاقية منظمة التجارة الحرة العربية الكبرى ، السبل الكفيلة لإنجاحها ، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، مجلد (2) ، ع (4) ، 2004م ، ص 50 وما بعدها .
- 3- خالد سعد زغلول ، المعاملة الضريبية للاستثمار الاجنبي في دولة الكويت ، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية الحقوق ، جامعة بنها ، 2006 م .
- 4- سعيد عبد المنعم ، نظم ضرائب الشركات وتأثيرها على الاستثمار في أفريقيا ، المؤتمر الضريبي الثامن ، لاتحاد مديري الضرائب الإفارقة للفترة من 19 إلى 20 /11/1996م ، القاهرة .
- 5- محمد ريحان حسين ، دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وأثارها على الدخل الضريبي ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية تجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد (3) ، المجلد (2) السنة الثانية ، 1988م .
- 6- محمد محمود شعيب : تأثير الإعفاءات الضريبية على معدلات الاستثمار، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد (3) المجلد (18) السنة (1994) .
- 7- محمد مصطفى سويد ، إطار مقترح للحوافز الضريبية للاستثمار ، المؤتمر العلمي الأول لاستراتيجية الاستثمار في مصر في ضوء تحديات المستقبل ، كلية التجارة ؛ بنها ، جامعة الزقازيق ، أيار _ مايو _ 1995م .



8- ميرندا رزق ، أثر انظمة الحوافز والاعفاءات الضريبية على تحسين بيئة الاستثمارية في جمهورية مصر العربية ، مجلة مصر المعاصرة ، ع (437 و 438) ، تموز ، 1994 م .

ثالثا : الرسائل والاطاريح:

1- أسامة أحمد يوسف ، الاعفاءات الضريبية في التشريع المصري وأثارها الاقتصادية والاجتماعية مع دراسة مقارنة لبعض التشريعات العربية والاجنبية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1975 م .

2- أميمة محمد سعيد الدين ، الازدواج الضريبي - دراسة مقارنة - رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1977 م .
رابعا : التشريعات القانونية :

1- القرار رقم (170) تم نشره في جريدة الوقائع الرسمية لسنة 1998 م .

2- قانون الاستثمار العربي رقم (62) لسنة 2002م الملغى .

3- قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006م المعدل بالقانون رقم (2) لسنة 2010م والقانون رقم (50) لسنة 2015م .

4- قانون الاستثمار في إقليم كردستان العراق رقم (4) لسنة 2006 م .

خامسا : المواقع الالكترونية :

1- قانون الهيئة العامة للمناطق الحرة في العراق رقم (3) لسنة 1998م ، على الموقع الالكتروني : [WWW.google.com](http://www.google.com) ico- us.org . , وقت الزيارة وتاريخها : الساعة 1430 , 2023/8/23 م .

2- الموقع الرسمي لوزارة المالية العراقية [/https://www.mof.gov.iq](https://www.mof.gov.iq) وقت الزيارة وتاريخها : الساعة : 19:15 ، 5 / 10 / 2023 م .

سادسا : الجرائد الرسمية :

1- جريدة الوقائع الرسمية العراقية ، العدد (3748) ، والصادر عن مجلس قيادة الثورة المنحل بتاريخ (1998/11/16)

سابعا : المؤتمرات :

UNCTAD, 1996 a. p. 3-4, UNCTAD, 2003 a. p. 124, -1

ثامنا : المصادر الأجنبية :

1- Richard Goode: Taxation of Saving and Consumption in Underdeveloped Countries, New York, Columba University Press, 1976.

2- Arthur P . Becker : Land and Taxes : Their affection on Economic Development , U . S. The university of Wis- Consin Press 1979 , p , p.29 -37.

Louis Twills , Nancy J . Allen: Tax Holidays To At tact Foreign Direct Investment , -2
The world bank , Washington DC , USA , 2001 , P 32 .



خویندنه وهیه کی یاسایی بو به کارهیتانی یه دهگی باج له یاسای وه به رهیتانی فیدرالی ژماره (13) ی سالی
2006 هه موارکراو و یاسای و وه به رهیتان له هه رییمی کوردستان ژماره (4) ی سالی 2006

م . د . شامل سامی عواد عبد المحمدي
بهشی یاسا، کۆلیژی زانکۆی مه عارف، نه بار- عێراق
ئیمیل: shamel.awad@uoa.edu.iq

پوخته

پنویست ناکات بلین هاندان بو باج، به پیتی بیرکردنه وهی دارایی مؤدیرن، ئامرازیک بو که شه پیدانی ئابووری و دارایی و کۆمه لیه تی داده نریت. به پیتی سروشت و جۆری ئه و هاندانانه ی باج که له و لاتدا به کارده هیتیرین و گونجان و نه رمیان بو سه قامگیری دارایی و ئابووری، و له هه مان کاتدا ئامرازیکه بو پراکتیشانی وه به رهیتانی نیشتمانی و دهره کی، له پرووی کاریگه ریه به رچاوه کانی له زیادکردنی قه باره دا له دامه زراندن، کار، به ره مه پیتان و پاشه که وتکردن، و که مکردنه وهی کیشه ی هه ژاری و بیکاری له و لاتان، هه روه ها به شداره له که مکردنه وهی له وه ستانی ئابووری له ریگه ی دروستکردنی سه قامگیری ئابووری هاوسه نگ له ناو و لاتدا، و هه و لدان بو به رزکردنه وهی ئاستی گه شه ی ئابووری و پراکتیشانی پاره ی بیانی وشه سه ره کیه کان : خویندنه وهی یاسایی، هاندانی باج، یاسای وه به رهیتانی فیدرالی، یاسای وه به رهیتان له هه رییمی کوردستان.

**A legal reading of the use of tax incentives in the amended Federal
Investment Law No. (13) of 2006 and the Kurdistan Region
Investment Law No. (4) of 2006**

Dr. Shamel awad abd almuhamadi
College maearif university, Alanbar- Iraq
Emsil: shamel.awad@uoa.edu.iq

Abstract

We are not being unfair if we say that granting tax incentives has become a required necessity and an influential and effective factor in stimulating, attracting and encouraging foreign and national investment. It is recognized that the tax policy of countries suffers from several problems. At the forefront are the problems of tax legislation. Despite the abundance of tax exemptions and allowances in the laws and legislation of these countries, they suffer from a scarcity of use of tax incentives, as these tax policies are no longer able to achieve their financial, economic, political and social goals due to adding a new burden to their obstacles, which is in At the same time, it contributes to the failure to apply its tools to all members of society and to achieving tax justice on the one hand, and on the other hand to investors (foreign and national), and



since tax incentives are a double-edged sword, if they are misused in an unintentional manner, it will contribute to the decrease in the tax abundance obtained from Tax revenues entering the public treasury, and financial and administrative corruption in the state's economic facilities will increase. Therefore, tax legislation should take into account the provision within the articles of its investment laws for tax incentive programs in accordance with studied legal mechanisms, and seek to amend Federal Investment Law No. (13) of 2006 AD, amended by Law No. (2) of 2010 AD, and Law No. (50) of 2015 AD, with a new amendment that includes On tax incentives clearly, as well as amending the Investment Law in the Kurdistan Region No. (4) of 2006 AD, which has become one of the old laws that needs fundamental amendments to its legal articles, and its inclusion of tax incentives.

key words: Use, tax incentives, federal and provincial law