

دور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في العراق Role of tax expenses in promoting direct foreign investment in Iraq

ناهض نجم حمد

salem@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.د. سالم عواد هادي

المستخلص

دور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في العراق. الغرض من البحث تسليط الضوء على دور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في العراق، إذ أن الهدف الرئيس من زيادة منح النفقات الضريبية هو لأجل خلق المنافسة في إنتاج السلع والخدمات محليا، إضافة الى تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية، إذ أسهم هذا البحث بإعطاء فكرة عن دور وأهمية السياسة الممنوحة للنفقات الضريبية في تشجيع الشركات الأجنبية العاملة في العراق. إذ تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاعتماد على أخذ حالات عملية من واقع الهيئة العامة للضرائب لكل صورة أو شكل من أشكال النفقات الضريبية وتم الاعتماد على ثلاثة أشكال من النفقات الضريبية والتي لها علاقة مباشرة في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر وإبرزها: الاعفاءات الضريبية، الضوابط السنوية، التخفيضات الضريبية، كما أن عينة البحث كانت في قسم كبار المكلفين لشركات أجنبية للسنوات (من ٢٠١٥ لغاية ٢٠١٧) وتم الاعتماد على كشف العمليات الجارية لمعرفة الإيرادات لكل سنة مالية، وتم أخذ حالات عملية لمختلف الشركات إذ تم منح الاعفاء الضريبي لها بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (١٦٧) لسنة (٢٠١٠)، وشركات تم منحها الاعفاءات الضريبية بموجب قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة (٢٠٠٦) وكانت الأدوات المعتمدة في عملية تحليل البيانات والقوائم المالية بالاعتماد على التعليمات والضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب من خلال النسب والأرباح الضريبية، ولقد قدم البحث عددا من الاستنتاجات أهمها: تسهم زيادة النفقات الضريبية بتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال تهيئة جميع الظروف الملائمة لشركات الاستثمار الأجنبي في إنتاج السلع والخدمات محليا وتحقيق المنافسة لهذه السلع عن مثيلاتها خارجيا، كذلك قدم البحث عددا من التوصيات أهمها: ضرورة تشجيع الاستثمار الأجنبي من خلال منح امتيازات وأولويات لهذه الشركات مقارنة بالشركات الوطنية من أجل تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية والإنتاجية.

Abstract:

The purpose of research is highlighting the role of tax expenses in promoting direct foreign investment in Iraq, The main objective of the increase in the field of tax expenses is to manage the competition in the production of goods and services locally, in addition to the various qualities of the economical. As the search contributes to the idea of the role of the policy of the tax expenses in the promotion of foreign companies operating in Iraq. The analytical and transparent transparency used by adoption of cases of the relevant body of the tax body. For each image or form of tax expenses have been reliably related to the promotion of direct foreign investment, the taxpayers highlighted the annual controls, tax cuts as the sample was looking at the senior department of foreign companies for years of (2015 for 2017), the revision of ongoing operations was relied on the revenue for each financial year. There were cases of the tax exemption for her. Under decision Council No. (167) of (2010), and companies were granted tax premises under the investment Law No. (13) Of (2006). The tools adopted in the data analysis process and financial statements were based on the instructions and annual controls out of the General Assembly of taxes through the ratios and tax profits, The research has submitted a number of important conclusions: The increase in tax expenses contributes to promoting direct foreign investment by initiating all appropriate conditions for foreign investment companies in the production of goods and services locally and to achieve competition for these goods from existence of existence. The research also provided a number of recommendations, most of the need to promote foreign investment by granting privileges and priorities for these companies, compared to national companies to develop the various economic and productive sectors.

المقدمة

لم يعد خافيا الدور الذي تؤديه النفقات الضريبية من خلال القوانين والتشريعات التي تمنح مزايا وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، إذ أن للنفقات الضريبية دور واضح وكبير لتشجيع الشركات الأجنبية لغرض النهوض بالواقع الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية لمختلف القطاعات الاقتصادية من خلال منح زيادة النفقات الضريبية، كما أن الغرض الأساسي من منح وزيادة النفقات الضريبية

وتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر من خلال الشركات الاستثمارية الاجنبية لأجل انتاج السلع والخدمات محليا وخلق المنافسة لها في البلد ومثيلاتها في الخارج. تهدف هذه الدراسة الى بيان دور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، اضافة الى اهمية تحقيق التوازن في سياسة منح النفقات الضريبية باعتبارها أحد ادوات تشجيع الاستثمار من جهة واهميته كأحد مصادر الإيرادات من جهة أخرى. ولعل أبرز دراسات سابقة تضمنت وبحثت في هذا الجانب:

١- دراسة (أمجد حسن سنيد المحنه)، عنوان الدراسة (الاقتصاد العراقي ودور الاستثمار الاجنبي المباشر فيه) وكانت تهدف الدراسة الى التعريف بالاستثمار الاجنبي، وتوصلت الى أبرز الاستنتاجات، طالما يوجد نقص في مصادر تمويل التنمية وإعادة الاعمار في العراق فلا بد من اللجوء الى الاستثمار الاجنبي المباشر، اذ يمثل أحد مصادر التمويل الخارجي البديل للمصادر المحلية.

٢- دراسة (عدنان مناتي صالح)، عنوان الدراسة (دور الاستثمار الاجنبي المباشر في التنمية الاقتصادية للدول النامية مع اشارة خاصة للتجربة الصينية)، وكانت تهدف الدراسة الى معرفة دور الاستثمار الاجنبي في عملية التنمية الاقتصادية للدول النامية بخاصة جمهورية الصين الشعبية التي شكلت تجربتها ومنذ نهاية سبعينات القرن الماضي تجربة فريدة في استقبال هذا الاستثمار وانعكاسه على تنميتها الاقتصادية، وتوصلت الى ابرز الاستنتاجات: ان سياسة الاصلاح الاقتصادي والانفتاح نحو الخارج تشكل مقدمات اساسية للاستثمار الاجنبي المباشر في البلد النامي، اما التوصيات فكانت تتمثل: ينبغي على الاستثمار الاجنبي المباشر مراعاة خصائص البلد النامي وظروفه ومستوى تطوره الاقتصادي.

والعراق كما هو معلوم بحاجة الى إعادة البنى التحتية واعمار ما دمرته الحروب، وإنعاش مختلف القطاعات الانتاجية كالصناعة والزراعة، وإعادة بناء وتحديث قطاع الكهرباء، ناهيك عن المديونية الخارجية وما يترتب عليها من فوائد والتزامات وعدم كفاية الادخارات بسبب الفجوة الكبيرة بين الإيرادات والمصروفات، اذ لم يكن امام العراق سوى اللجوء الى الاستثمارات الاجنبية المباشرة وذلك بهدف تأمين الحد الأدنى من الموارد اللازمة لعملية البناء.

اولا: منهجية البحث:

١-١-١ مشكلة البحث:

تتجسد مشكلة البحث في التساؤل البحثي التالي: الى اي مدى تساهم النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر؟

١-١-٢ اهمية البحث:

تتضح الاهمية من خلال الدور الذي يمكن ان تؤديه النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر لغرض خلق المنافسة للسلع والخدمات في البلد ومثيلاتها في الخارج والذي يعتبر احد الحلول للنهوض بالواقع الاقتصادي للعراق وسبيل للخروج من ازمته المادية الخانقة، ولتحسين ميزان المدفوعات بشكل ايجابي عن طريق زيادة الصادرات وتقليل الواردات بما يساهم في زيادة الإيرادات.

١-١-٣ اهداف البحث:

يهدف البحث الى:

١- بيان دور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر.

٢- تسليط الضوء على الدور الذي يمكن ان تؤديه النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق واهميته في النهوض بالواقع الاقتصادي.

٣- تسليط الضوء الى اهمية تحقيق التوازن في سياسة منح النفقات الضريبية باعتبارها احد ادوات تشجيع الاستثمار من جهة واهميته كأحد مصادر الإيرادات من جهة أخرى.

١-١-٤ فرضية البحث:

تساهم النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر في العراق.

١-١-٥ حدود البحث:

- الحدود المكانية: تم اختيار الهيئة العامة للضرائب - قسم كبار المكلفين أحد تشكيلات وزارة المالية ميدان للتطبيق العملي.

- الحدود الزمانية: كتابة البحث يمتد للفترة من ٢٠١٨/١٠/١ لغاية ٢٠١٩/١٠/١

١-١-٦ مصادر جمع المعلومات:

١- الكتب العربية

٢- الكتب الاجنبية

٣- الرسائل والأطاريح الجامعية في المكتبات المنشورة وغير المنشورة على شبكة الانترنت.

٤- الكتب الرسمية والوثائق والقوائم المالية الخاصة بالشركات الخاصة بعينة البحث.

١-١-٧ عينة البحث:

تم اختيار ثلاث شركات استثمارية اجنبية كعينة للبحث في الهيئة العامة للضرائب.

ثانياً: التأطير المفاهيمي للنفقات الضريبية-Tax Expenses-

قبل الدخول الى موضوع النفقات الضريبية لا بد اولاً من تعريف الضريبة، ومن بعد ذلك التطرق اليها.

١-١-٢ تعريف الضريبة:-

يعرف (ابو نصار، 2005:3) الضريبة بانها " مبلغ نقدي تفرضه الدولة او احدى الهيئات المحلية فيها جبراً ويكون تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون او تشريع محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة الى الوصول اليها".

ويرى (خطاب، 2010:27) الضريبة بانها " فريضة الزامية، وليست عقابية يلزم الافراد على اساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً، وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى اليه الدولة من اهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة ".

ولأغراض هذا البحث يمكن تعريف الضريبة بانها " استقطاعات مالية نقدية تفرضها الدولة او احدى الهيئات المحلية فيها على دخول المكلفين الطبيعيين ام المعنويين مراعيًا بذلك قدرتهم التكليفية بعد منحهم السمحات او الاعفاءات الضريبية، دون الحصول على مقابل مباشر لتغطية نفقات عامة من اجل تحقيق الاهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية ".

١-٢-٢ النفقات الضريبية:-

بانها عبارة عن مسموحات واعفاءات او تسهيلات ضريبية، كما انها يقصد بها التدابير والسياسات التي تمنح مزايا من اجل الاستثمار، ويقصد بها كذلك التخفيضات التي تمنح لأسباب عدة وتأخذ اشكال مختلفة تتمثل في:-

١. الاعفاءات الضريبية. ٤- التخفيضات الضريبية.

٢. السمحات الضريبية. ٥- تمديد فترة تقديم التقارير.

٣. الضوابط السنوية. ٦- زيادة شريحة الفئة الضريبية.

وسنتطرق ونوضح اشكال النفقات الضريبية التي لها دور مباشر واساسي في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر والتي من ابرزها: الاعفاءات الضريبية، الضوابط السنوية، التخفيضات الضريبية.

١-٣-٢ تعريف الاعفاءات الضريبية:-Tax Exemptions-

"عدم فرض الضريبة على دخل معين، اما بشكل مؤقت او بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجا الدول الى هذا الامر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية". (الحاج، 1999:88)

كما انها دخول بكل معنى الكلمة وتخضع للضريبة اصلاً ولكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة ليس باعتبارها من تكاليف انتاج الدخل وانما لاعتبارات اخرى. اذ ان الاعفاءات في حقيقتها دخول تتوفر فيها معايير الخضوع للضريبة ولكن استثناءها المشرع بنص القانون لمبررات يقرها وفق طبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في الدولة. تؤدي الاعفاءات الضريبية دوراً أساسياً في التنمية الاقتصادية، وتحقيق العدالة الاجتماعية بشرط ان تتم هذه الاعفاءات في إطار استراتيجية اقتصادية شاملة (عبدالمجيد، 1996:215) ولأغراض هذا البحث يمكن تعريف الاعفاءات الضريبية بانها "اسقاط حق الدولة عن دخول المكلفين الطبيعيين، والمعنويين والتي تقرر بموجب نص تشريعي عام، او خاص لغرض تحقيق العدالة الضريبية عن طريق مراعاة ظروف المكلف الشخصية والعائلية، ولمنع الازدواج الضريبي، وقد يكون الاعفاء مؤقتاً، او دائماً، كلياً، او جزئياً، لغرض تحقيق الاهداف الاقتصادية، والسياسية،

والاجتماعية، اذ ان الاعفاءات تسعى دائما الى تحقيق جملة من الاهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تخدم الدولة والمكلف في ان واحد، وتمنح الاعفاءات الضريبية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، اضافة الى انها تمنح للمكلف المقيم وغير المقيم، وللمكلف له الحق بان يتمتع بأكثر من اعفاء.

٢-٣-١ الاعفاءات الواردة بقانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006: -

نص البند اولا من المادة (15) على اعفاء المشروع الحاصل على اجازة الاستثمار من الهيئة الوطنية للاستثمار من الضرائب، والرسوم لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء التشغيل التجاري. اضافة الى ذلك نص البند ثالثا من المادة المذكورة انفا على زيادة عدد سنوات الاعفاء من الضرائب والرسوم بشكل يتناسب طرديا مع زيادة نسبة مشاركة المستثمر العراقي في المشروع لتصل الى (15) سنة إذا كانت نسبة شراكة المستثمر العراقي في المشروع أكثر من 50% في حين نصت المادة (17) من القانون البند اولا على اعفاء الموجودات المستوردة لأغراض المشروع الاستثماري من الرسوم على ان يتم ادخالها الى العراق خلال ثلاث سنوات من تاريخ منح اجازة الاستثمار.

٢-٣-٢ قرار مجلس الوزراء رقم (167) لسنة 2010 وذلك استنادا الى احكام القرار التشريعي رقم (767) لسنة 1987: -

المتضمن اعفاء الشركات المنفذة لعقود المشاريع التنموية من ضريبيتي الدخل واعمار العراق والرسوم الاخرى المترتبة على المشاريع، اذ ان اهم بنود هذا القرار يتمثل بما يلي: -

- ان عقود المشاريع المشمولة بالقرار المشار اليه في اعلاه هي المشاريع المدرجة في المنهاج الاستثماري حصرا.
- ان تكون عقود هذه المشاريع منفذة من قبل الشركات الاجنبية.
- ان تكون العقود المنفذة ضمن مكونات المشروع المدرج في المنهاج الاستثماري.
- يشمل القرار العقود المحالة بعد تاريخ صدوره في ٢٩/٤/٢٠١٠

٢-٤-١ الضوابط السنوية. Annual Controls: -

بما ان المعدلات التمييزية هي تصميم جدول للأسعار الضريبية تحتوي على عدد من المعدلات، والتي ترتبط عكسيا بمجموعة من المتغيرات مثل حجم المشروع، وعدد العمالة المحلية المستخدمة في المشروع، وحجم التصدير وحجم المدخلات من المنتج المحلي وغيرها، وذلك تشجيعا للمشروعات للحصول على اعفاء من الضرائب وتوظيف العمالة المحلية (الوزي، المؤمني، 2004، 334) اذ يسمح الارتباط العكسي بين دخل الضريبة، وحجم المشروع بتخفيض معدل او سعر الضريبة كلما اتسع حجم المشروع عن حد معين يقرره المشروع بغية اقامة المشروعات الاستثمارية الضخمة، بينما يتزايد معدل الضريبة كلما صغر حجم المشروع عن الحد المقرر بغية الحد من اقامة المشروعات الصغيرة التي لا تقوى على المنافسة في الاسواق العالمية، ويمكن تخفيض سعر الضريبة كلما زاد عدد العمالة الوطنية في المشروع عن حد معين، او زادت نسبة صادراته، او كلما زادت نسبة مدخلاته من المنتج المحلي والعكس صحيح (صقر، 1977، 33)، ولكون المعدلات التمييزية غير مطبقة في الهيئة العامة للضرائب، ومن الملاحظة والتدقيق تبين استخدام وتطبيق الضوابط السنوية، ويمكن شرحها بالتالي: ان الاصل في الضوابط هو التوصل الى الارباح الحقيقية للمكلفين وتقليل التفاوت في الاجتهاد اثناء التقدير ورسم قاعدة عامة لتقدير دخول المكلفين بما يساهم في تحقيق قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي وفقا لواقع الحال. وهي نسب مئوية او مبالغ مقطوعة تضعها الادارة الضريبية تقدر بموجبها ارباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي). ان مبررات اللجوء الى اصدار الضوابط السنوية (الكعبي، 1998:65) او الهدف من اصدارها وهي كالاتي:

- ١- مساعدة المخمن في تقدير دخول المكلفين، وكذلك في تفاوت القدرة على التقدير والحكم الشخصي لديهم.
- ٢- انها توفر اسس موحدة ومقاربة للاجتهاد تساعد على تقليل في مستويات التقدير بسبب اختلاف الامكانيات والقدرات الشخصية للمخمنين في الاجتهاد والتقدير الشخصي وبما يساهم في تحقيق قدر أفضل من العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين في ظل واقع الحال والظروف الزاهنة.
- ٣- نفترض وجود ربح، ولا نفترض وجود خسارة وان كذلك هناك خسارة فيجب اثباتها بكتب رسمية والا لا يتم الاخذ بها وتقدير الدخل الخاضع لضريبة المكلف.

٤ - عملية التحاسب الضريبي تكون سهلة للقائمين بها وكذلك للمكلف نفسه لأنها لا تحتاج الى جهود او اجراءات فحص معينة وان تقديم البيانات لا يكون شكليا عدا الوثائق التي تستلزمها عملية التحاسب

٥ - زيادة الحصيلة الضريبية بسبب تعاملها الواضح والمحدد مع شرائح المكلفين المشمولين بها.

ولقد وضعت الهيئة العامة للضرائب تطبيق الضوابط السنوية شروط ألزمت المخمنين كافة باتباعها ويمكن تلخيصها بالتالي: -

١ - الالتزام بتقدير السنة السابقة ابتداءً: - ألزمت التعليمات الخاصة بالضوابط مخمني الفروع بتقدير السنة السابقة المكتسبة الدرجة القطعية إذا كان مقدارها أكثر من المقدار الوارد في الضوابط بسبب تأخير اصدار الضوابط للسنة الجديدة فيتم التقدير على السنة السابقة. ولقد نصت الفقرة (2) من المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ما يأتي: (الا ان للسلطة المالية ان تتخذ دخل السنة السابقة اساسا للتقدير إذا تعذر العلم بمقدار الدخل كله او بعض منه).

٢ - الاسترشاد بالضوابط السنوية في حالة كفاية الحسابات: - تؤكد التعليمات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب، ان الضوابط السنوية ما هي الا ضوابط استرشادية، (ان الضوابط المقررة من مركز الهيئة العامة للضرائب ماهي الا أدوات استرشادية للفروع واللجان التابعة لها، تستخدمها على وفق صلاحيتها في تقدير ارباح الدخل او نزولا عنها وفقا لقواعد العدالة الضريبية. نستنتج مما سبق بان الضوابط السنوية هي نسب استرشادية وضعت من قبل الادارة الضريبية في العراق للمخمن الحق في النزول عنها اذا استدعت ظروف المكلف بشرط اخذ موافقة الادارة المالية لهيئة الضرائب وان تقتزن بالأسباب المقنعة والتبرير اللازم من اجل الوصول الى الارباح الحقيقية للمكلف، كما ان هذه الضوابط اصبحت اطار مقدسا كونها الاساس الذي لا يمكن تجاهله وذلك بموجبها يتم تنظيم واستحصال الحصيلة الضريبية من المكلفين، كما انها تنظم عمل المكلفين سواء اشخاص طبيعيين ام معنويين (شركات)، اذ انها تنظم عمل الشركات الاجنبية المستثمرة في العراق وتقوم بفتح اضبارة لدى قسم كبار المكلفين وهذا القسم معني باستحصال جميع الموافقات والية فتح فرع للشركة الاجنبية، والتي تتم بموجب القوانين والتعليمات الصادرة سنويا التي تنظم عمل المكلفين.

٢-٥-١ مفهوم التخفيضات الضريبية: Tax Cuts -

هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام بالشروط نفسها كإعادة استثمار الارباح بمعنى توظيف التخفيضات الضريبية بناءً على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة. في ضوء افتراض وجود معدلات ضريبية مرتفعة على الشركات الاجنبية والاشخاص في بلد ما فان سياسة الاعفاء الضريبية لا يمكن ان تؤدي دورها في جذب الاستثمار الاجنبي وتحفيزه، لأنه يبقى في ذهن المستثمر الاجنبي معدل الضريبة العالي الذي ينبغي عليه دفعه بعد انتهاء مدة الاعفاء الضريبي الامر الذي قد يشكل هروبا له نحو البلدان الاخرى حيث لها نفس المعدل المنخفض (مهاني، 2010: 22). هناك من ينتقد سياسة خفض الضريبة ويراهم مكلفة لخزينة الدولة، لان تحقق الايرادات الضريبية هنا يصيب الدخل المتولد من راس المال القائم على العكس من سياسة الاعفاء الضريبي الذي تركز على الاستثمار الجديد (ال زيارة، ياسين، 2010: 10). اذ يتضح بان وجود معدلات ضريبية مرتفعة وعالية يؤدي بالنتيجة الى عدم تشجيع الشركات الاجنبية من الاستثمار وتحقيق التنمية وبما يحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، اذ ان الشركات الاجنبية المستثمرة تقوم بالبحث عن معدلات منخفضة بهدف تحقيق اعلى عائد او ايرادات ماليه لها، بالوقت نفسه ان التخفيض الضريبي يؤدي بدوره الى إنقاص الحصيلة والوفرة الضريبية وهو فقدان مصدر مهم من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة.

ثالثا: التأطير المفاهيمي للاستثمار الاجنبي:

٣-١-١ نشأة الاستثمار الاجنبي:

ان الباحث في تاريخ الحضارات القديمة (كالحضارة المصرية الاغريقية والحضارة الاسلامية) في مراحلها المختلفة، يجد الكثير من اوجه ومجالات النشاط التي تمت على المستوى الدولي، اي خارج حدود الدولة مهد الحضارة او بينها، وبين دول اخرى محيطة (عبد السلام، 2001: 7).

ان قيام الثورة الصناعية في اوروبا سهل عملية الاستغلال ونهب ثروات الدول المستعمرة وتفقيرها وحرمانها من امتلاك اسباب عوامل النهوض، حيث عملت هذه الدول على اقامة مؤسسات ومشاريع في مستعمراتها بهدف استغلال الموارد الاولية وتلبية حاجة صناعاتها في بلدانها وهو ما نسميه حالياً بالاستثمار الاجنبي. وبالنسبة للعراق فان الاستثمارات الاجنبية تكون محصورة في القطاع النفطي، ففي العهد الملكي كان الانتاج بيد الشركات الاجنبية البريطانية وبقية شركات اخرى هي صاحبة الامتياز في انتاج النفط حتى بعد نهاية العهد الملكي وتم الاستعانة عام 1950م بالشركات الاجنبية على خلفية انشاء مجلس الاعمار من اجل انجاز العديد من المشاريع في مجالات الزراعة والري والطرق والجسور، اما الفترة التي تلت عام 1963 م فقد اصبح تغير في الفكر الاقتصادي الذي كان يميل نحو النظام المركزي الشمولي وما يسمى بالنهج الاشتراكي وهذا ما دفعها الى اتخاذ قرارات تعارض الاستثمار الاجنبي وبالتالي السيطرة على كل مرافق الدولة الاقتصادية مثل قرارات التأميم والمصادرة، اما بعد عام 2003م وحصول التحول الى اقتصاد السوق فقد فتح المجال واسعا امام اي استثمار من شأنه خدمة الاقتصاد الوطني سيما الاستثمار الاجنبي المباشر من خلال اصدار قانون الاستثمار الاجنبي رقم (39) لسنة 2003م، وكذلك اصدار قانون رقم (13) لسنة 2006م الخاص بتشجيع الاستثمار الاجنبي.

٣-٢-١ مفهوم الاستثمار الاجنبي:

يعتبر استثمار ما استثمارا اجنبيا متى كان المستثمر - شخصا طبيعيا او معنويا - لا يتمتع بجنسية البلد المضيف للاستثمار. وإذا كان من السهل تحديد جنسية المستثمر إذا كان شخصا طبيعيا، فانه من الصعب تحديدها إذا كان المستثمر شخصا معنويا كشركات المساهمة، "ذلك انه غالبا ما تتعدد جنسيات المساهمين في هذه الشركات، ويميل الاجتهاد القضائي الى الاخذ والاعتداد بجنسية الشركة على حساب جنسيات المساهمين، وعليه فالمستثمر الاجنبي هو الذي لا يحمل جنسية الدولة التي يعمل على الاستثمار فيها. (عبد، 2005:16- ١٧)

٣-٣-١ اهداف الاستثمار الاجنبي المباشر:

وتكمن اهمية الاستثمار الاجنبي المباشر من خلال مجموعة من الاهداف (حسني مهران، 2000:٧) اهمها بالآتي: -
أ- زيادة الانتاجية والانتاج مما يؤدي الى زيادة الدخل القومي ومن ثم زيادة متوسط دخل الفرد، وبالتالي تحسين مستوى معيشة الافراد.

ب- توفير فرص العمل وتخفيض نسبة البطالة.

ت- زيادة معدلات التكوين الرأسمالي للبلد.

ث- حصول البلد على العملات الاجنبية الصعبة من خلال ما ينتج من سلع للتصدير، وبالتالي تاييده على ميزان المدفوعات وبشكل ايجابي لصالح البلد.

٣-٤-١ انواع الاستثمار الاجنبي:

يقسم الاستثمار الاجنبي الى نوعين (صالح، 2013:360) وهما: -

1- الاستثمار الاجنبي المباشر: - هذا النوع من الاستثمار طويل الاجل من حيث مدة الزمنية وبالتالي لا تقدم عليه الا الشركات والمؤسسات ذات الامكانيات الضخمة كالشركات العابرة للقارات متعددة الجنسيات وهذا النوع من الشركات لا تقدم على الاستثمار الا من اجل مصلحتها بالدرجة الاولى لهذا يتم التحكم في الانتاج والاسعار من قبلها حصريا.

٢- الاستثمار الاجنبي غير المباشر: - وفي هذا النوع من الاستثمار يتم في الاسهم والسندات العامة او الخاصة للحصول على الارباح عن طريق المضاربة في سوق الدولة المضيفة له وهو استثمار قصير الاجل ويتم عادة من قبل مؤسسات التمويل، كشركات التامين والبنوك وصناديق الاستثمار وكذلك الاشخاص، وسنركز في بحثنا هذا على الاستثمار الاجنبي المباشر لما له من اهمية مباشرة ودور على النفقات الضريبية.

- تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: - يعرف الاستثمار الاجنبي المباشر على انه استثمار طويل الاجل ويتضمن مصلحة دائمة وسيطرة من كيان مقيم في اقتصاد ما (متمثلا بالشركة المقر) على مشروع مقام في اقتصاد اخر.

وبهذا يمكننا تعريف الاستثمار الاجنبي المباشر بانه انشاء مشروع جديد او شراء جزء او كل من مشروع قائم، كما يعرف على انه تدفق راس المال بين دولتين، سواء كان هذا راس المال في شكل نقدي او في شكل عيني او تملك المستثمر لجزء من الاستثمارات

اوكلها خارج حدود دولة الإقامة مع ممارسة الرقابة من قبل الطرف الاجنبي على المشروع، ويحمل جنسية مختلفة، ولهذا المشروع كيان مادي ينتج سلعاً او خدمات بموجب القوانين والتعليمات السارية لغرض تسويقها محلياً ودولياً.

٣-٥-١ مكونات الاستثمار الاجنبي المباشر:

للاستثمار الاجنبي المباشر ثلاثة عناصر اساسية والذي يتشكل منها وهي (UNCTAD, 1998:351): -
اولاً: راس المال الاولي: هو مبلغ التمويل الذي يقرمه المستثمر الاجنبي لشراء حصة من مشروع في بلد اخر غير بلده الاصلي وتشتترط بعض المؤسسات الدولية منها صندوق النقد الدولي بلوغ هذه المساهمة نسبة 10% على الاقل من راس مال المشروع المساهم فيه ليصبح هذا الاستثمار مباشراً.

ثانياً: الارباح المعاد استثمارها: وتتمثل بالحصة الخاصة بالمستثمر الاجنبي من ارباح استثماراته في البلد المضيف للاستثمار وغير المحولة الى بلده الاصلي بل بقيت محتجزة لدى المشروع المحلي مصدر هذا الربح بهدف اعادة استثمارها اي تحويلها الى استثمارات جديدة ملكاً لشخص (طبيعي او معنوي) اجنبي، وبهذا يصبح حجم الاستثمار الاجنبي المباشر هو حاصل جمع المساهمة الاولية مع الارباح المعاد استثمارها داخل نفس البلد.

ثالثاً: القروض داخل الشركة الواحدة: وتتمثل في الديون طويلة الاجل للشركة الام اتجاه فروعها في الخارج او بين فروع الشركة الواحدة المتواجدة في عدة بلدان.

٣-٦-١ اشكال الاستثمار الاجنبي المباشر:

تتصف اشكال هذا الاستثمار بالتعدد والتنوع، ويمكن تصنيفها بالاعتماد على ملكية هذا الاستثمار او بالاعتماد على القطاعات الاقتصادية التي ينتسب اليها الاستثمار (خلف، 2007:163):

اولاً- اشكال الاستثمار الاجنبي المباشر من حيث الملكية: ويمكن تصنيف هذا الاستثمار على اساس ملكيته الى
١- الاستثمار المملوك بالكامل للمستثمر الاجنبي: يقع هذا نتيجة قيام مستثمر اجنبي او عدة مستثمرين اجانب بإحدى العمليتين التاليتين:

أ- اقامة استثمار جديد كتأسيس شركة جديدة او فرع جديد لشركة اجنبية في البلد المضيف دون اشراك الطرف المحلي بأية نسبة كانت.

ب- شراء مشروع او شركة محلية قائمة، بحيث تؤول ملكيتها الى مستثمر واحد اجنبي او عدة مستثمرين اجانب.

٢- الاستثمار المشترك: ويسمى ايضاً بالاستثمار الثنائي، هو الاستثمار المنجز في البلد المضيف له والذي تتوزع ملكيته بين طرف او عدة أطراف اجنبية من جهة وطرف او عدة أطراف محلية من جهة ثانية.

ونقصد بطبيعة النشاط الاقتصادي، القطاع الاقتصادي الفلاحي او الصناعي او الخدمي الذي ينتمي اليه مشروع الاستثمار الاجنبي المباشر، وتختلف هذه القطاعات باختلاف الاهداف التي وضعت من اجلها لأجل تحقيق تنمية مختلف هذه القطاعات.

٣-٧-١ محددات الاستثمار الاجنبي المباشر:

ان الهدف الاساسي من عملية الاستثمار الاجنبي هو تحقيق اعلى الارباح الممكنة، اذ لا بد ان يأخذ الاستثمار بنظر الاعتبار المحددات او القيود التي تؤثر في تحقيق هذه الاهداف، ويمكن ان نحدد اهمها من خلال الاتي (يونس، 2006:103):

١- كلفة عناصر الانتاج وخاصة اجور قوة العمل، فعندما تكون هذه الكلفة عالية تكون عامل او مؤشر غير مشجع لقيام هذا الاستثمار، وبالعكس عندما تكون الكلفة واطنة تؤدي الى تشجيع الاستثمار.

٢- معدلات النمو الاقتصادي، عندما تكون هذه المعدلات مرتفعة او عالية تقود الى تحفيز هذا الاستثمار، وعندما تكون هذه المعدلات منخفضة تكون مقيدة لهذا الاستثمار.

٣- ان الارتفاع في معدلات التضخم النقدي يؤدي الى اعاقا الاستثمار الاجنبي، وبالعكس في حالة انخفاض فيها معدلات التضخم يؤدي الى تشجيع الاستثمار.

٤- ان ضعف الاستقرار السياسي والامني يشكل عامل تحديد واعاقا لعملية الاستثمار الاجنبي، وبالعكس عندما يكون هناك استقرار أمني وسياسي ينعكس ايجاباً على الاستثمار.

٥- تردي البنى التحتية وضعفها كالمطرق ووسائل النقل والمواصلات، يمثل عامل تحديد للاستثمار، وبالعكس عندما تكون هناك بنى تحتية متكاملة.

٣-٨-١ فوائد الاستثمار الاجنبي المباشر في تنمية القطاعات الاقتصادية المختلفة في العراق:

ويمكن ايجاز هذه الفوائد من خلال العلاقة المشتركة بين دور النفقات الضريبية وتشجيع الاستثمار الاجنبي من خلال الاتي (طاقة، 24: 2008): -

١- ان تشجيع الاستثمار الاجنبي يؤدي الى توفير مصادر متجددة وبشروط جيدة للحصول على رؤوس الاموال الاجنبية لغرض تمويل برامج وخطط التنمية، اذ يعاني العراق من مشكلات مالية واقتصادية تعود الى تركة الحروب والحصار الدولي اضافة الفساد المالي والاداري وتنامت هذه العوامل خلال السنوات القليلة الماضية، كما انه لا يمكن الاعتماد على عوائد الصادرات النفطية لما قد يترتب على ذلك من مخاطر جدية تتمثل بغياب الضمانات لاستمرار هذا المورد الحيوي بصورة مستدامة وثابتة لأسباب كثيرة منها اضطراب اسعار النفط وتذبذب هذه الاسعار، لذا يجب تنوع مصادر الدخل والتمويل بما يحقق تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية.

٢- الاسهام في تنمية الملكية الوطنية ورفع مساهمة القطاع الخاص في الناتج القومي وايجاد طبقة جديدة من رجال الاعمال عن طريق قيام افراد المجتمع بالمساهمة في مشروعات الاستثمار او استحداث مشروعات جديدة مساندة للمشروعات الاستثمارية الاجنبية مما يمكن القطاع الخاص الاسهام في عملية التنمية سيما تنمية الملكية الوطنية عن طريق رأسماله او رؤوس الاموال الاجنبية او ايجاد شركاء ممولين بحكم ما يتمتع به القطاع الخاص من مرونة في التعامل مع مؤسسات الاستثمار وبيوتات التمويل واسهام القطاع الخاص في عملية البناء يمثل في الجانب الثاني دعما لعملية التطور الديمقراطي من خلال خلق قطاع اقتصادي او مساحة معينة من الاقتصاد الوطني مستقلة عن هيمنة الدولة وسيطرتها مما يحد من قدرتها على التسلط بما يفرضي الى بناء شراكة بين القطاعين العام والخاص بهدف تحقيق التكامل بينهما لكلاهما والمجتمع. ومن خلال ما سبق يتضح ان هناك دور واضح للنفقات الضريبية على تشجيع الاستثمار الاجنبي ويتجلى هذا الدور من خلال ما تمنحه هذه النفقات من زيادة النفقات الضريبية بمعنى (منح الاعفاءات الضريبية والتخفيضات الضريبية) والتسهيلات الاخرى من اجل تشجيع الاستثمار الاجنبي، واستقدام الشركات الاجنبية ومنحها في ذلك كل مستلزمات المرونة والتكيف بموجب القوانين والتشريعات الضريبية التي منحها ذلك البلد من اجل تحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير البنى التحتية في مختلف القطاعات، وتحقيق المنافسة بين الشركات الاجنبية العاملة في البلد ومثيلاتها العاملة خارج البلد وبما يساهم في زيادة ميزان المدفوعات وبشكل ايجابي. **رابعا: الجانب التطبيقي:** وسنعرض ثلاث حالات عملية تبرز اهمية ودور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، وأبرز هذه النفقات التي تم تهيئة بعض الحالات العملية هي: الاعفاءات الضريبية، الضوابط السنوية، التخفيضات الضريبية اذ يتبين من ذلك تأثير ودور النفقات الضريبية في تشجيع الاستثمار الاجنبي في حالة زيادة النفقات الضريبية يؤدي ذلك الى رغبة وتشجيع الشركات الاجنبية في الاستثمار لإنتاج السلع والخدمات محليا وتحقيق المنافسة خارجيا لهذه السلع.

الحالة الاولى: الاعفاءات الضريبية - قرار مجلس الوزراء رقم (167) لسنة (2010)

اسم الشركة: شركة (ا) الاجنبية للهندسة والانشاءات المحدودة / فرع العراق.

تاريخ تأسيس الشركة: تأسست الشركة في 25/5/1947

مقر الشركة: العراق - بغداد، تأسس فرع الشركة في 7/4/1980، استنادا الى نظام فروع الشركات والمؤسسات الاجنبية رقم (5) لسنة 1989.

فروع الشركة: للشركة فرع وحيد في العراق.

راس مال الشركة: قدره (787,647,000) سبعمائة وسبعة وثمانون مليون وستمائة وسبعة واربعون ألف دينار في حينها.

هدف الشركة: الاستثمار في المشروعات الصناعية وتأسيسها وإدارتها، الاستثمار في المشروعات التجارية والصناعية والمقاولات العملاقة وتأسيسها وإدارتها.

بيان العمليات الجارية للسنة المنتهية 31/كانون الاول/2017

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينار عراقي	2016 دينار عراقي
45-41	الإيرادات الجارية:		
461	إيراد النشاط التجاري	١٦٨,٧٥٥,٥٢٥,٧١٠	٦٨٨,٨٥٢,٩١٩,١٦٠
	ينزل - المصروفات الجارية:		
31	الرواتب والأجور	٥٦٤,٥٦٤	٢٤,٢٦٥,٣٦٠,٦٩٥
32	المستلزمات السلعية	٧١,٥٤١,٥٤٥,٩٧٧	٣٠٨,٧٥٨,٩٣٠,١٨٥
33	المستلزمات الخدمية	٣٥,٤٩١,٩٩٨,٨٤٢	٩٩,٢٩٣,٥٣٤,٣٤٦
34	مقاولات وخدمات	٢٣,٢٧٦,٣٦١,٣٩٤	١٣٣,٢٣٥,١٣٨,٩٩٩
384	ضرائب ورسوم	٤٧,٥١٦,٥٧٢	١,١٠١,٥٣٣,٩٣١
	مجموع المصروفات الجارية	١٥١,٥٩١,٩٨٧,٣٤٩	٥٦٦,٦٥٤,٤٩٨,١٥٦
	فائض العمليات الجارية / م ١	١٧,١٦٣,٥٣٨,٣٦١	١٢٢,١٩٨,٤٢١,٠٠٤
	تنزل - المصاريف التحويلية:		
38	مصروفات تحويلية عدا 384	١,٧٥٢,٧١٢,٠٥٣	٧,٣٣٣,٨٣٧,٣٨٨
39	المصروفات التحويلية الأخرى	٠٠٠	٦١٩,٤٦٩,٥٤٩
	فائض العمليات الجارية / م ٢	١٥,٤١٠,٨٢٦,٣٠٨	١١٤,٢٤٥,١١٤,٠٦٧

في حالة احتساب مبلغ الضريبة للسنة المنتهية 31 /كانون الاول/2017:

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد/الإيراد × نسبة الأرباح بموجب الضوابط × سعر الضريبة. $١٦٨,٧٥٥,٥٢٥,٧١٠ \times ٢٠\% \times ١٥\% = ٥,٠٦٢,٦٦٥,٧٧١$ دينار الضريبة بموجب الضوابط.
 $٢,٣١١,٦٢٣,٩٤٦ = ١٥\% \times ١٥,٤١٠,٨٢٦,٣٠٨$ دينار الضريبة بموجب الحسابات.

بيان العمليات الجارية للسنة المنتهية 31/كانون الاول/2016

رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	دينار عراقي	2015 دينار عراقي
45-41	الإيرادات الجارية:		
461	إيراد النشاط التجاري	٦٨٨,٨٥٢,٩١٩,١٦٠	٠٠٠
	ينزل - المصروفات الجارية:		
31	الرواتب والأجور	٢٤,٢٦٥,٣٦٠,٦٩٥	٢٣,٩٥٩,٢٠٠
32	المستلزمات السلعية	٣٠٨,٧٥٨,٩٣٠,١٨٥	١١٤,٠٤٧,٢٠٠
33	المستلزمات الخدمية	٩٩,٢٩٣,٥٣٤,٣٤٦	٣١٦,٥٨٤,١٥٠
34	مقاولات وخدمات	١٣٣,٢٣٥,١٣٨,٩٩٩	٠٠٠
384	ضرائب ورسوم	١,١٠١,٥٣٣,٩٣١	٣٠,٧٣٩,٢٠٠
	مجموع المصروفات الجارية	٥٦٦,٦٥٤,٤٩٨,١٥٦	٤٨٥,٣٢٩,٧٥٠
	فائض العمليات الجارية / م ١	١٢٢,١٩٨,٤٢١,٠٠٤	(٤٨٥,٣٢٩,٧٥٠)
	تنزل - م. التحويلية والأخرى:		
38	المصروفات التحويلية	٧,٣٣٣,٨٣٧,٣٨٨	٢٩٧,٩٦١,٠٥٠
39	المصروفات الأخرى	٦١٩,٤٦٩,٥٤٩	٠٠٠
	فائض العمليات الجارية / م ٢	١١٤,٢٤٥,١١٤,٠٦٧	(٧٨٣,٢٩٠,٨٠٠)

احتساب مبلغ الضريبة للسنة المنتهية 31 /كانون الاول/2016:

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد/الإيراد × نسبة الأرباح بموجب الضوابط × سعر الضريبة.
 $٦٨٨,٨٥٢,٩١٩,١٦٠ \times ٢٠\% \times ١٥\% = ٢٠,٦٦٥,٥٨٧,٥٧٥$ دينار الضريبة بموجب الضوابط.
 $١٧,١٣٦,٧٦٧,١١٠ = ١٥\% \times ١١٤,٢٤٥,١١٤,٠٦٧$ دينار الضريبة بموجب الحسابات.

ومما سبق يتضح بان النفقات الضريبية تساهم في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في العراق من خلال منح الزيادة في الاعفاءات الضريبية ومنح التسهيلات للشركات الأجنبية المستثمرة لأجل تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية، وبعد اجراء التحليلات واحتساب النسب الضريبية من خلال كشف بيان العمليات الجارية للسنوات 2016 و 2017 والتي تم تطبيقها على إيرادات النشاط الجاري لكلا السنوات، اذ ان مبلغ الضريبة الواجبة لسنة 2016 هو مبلغ (٢٠,٦٦٥,٥٨٧,٥٧٥) دينار، ومبلغ الضريبة الواجبة السداد لسنة 2017 كان (٥,٠٦٢,٦٦٥,٧٧١) دينار، اذ ان تم اعفاء هذه الإيرادات من الضريبة للشركات الأجنبية للسنوات اعلاه، اذ تساهم النفقات

الضريبية والاعفاءات الضريبية صور من صورها في تشجيع الشركات الاجنبية من خلال منح وزيادة النفقات الضريبية بما يسهم في تنمية القطاع الصناعي لغرض انتاج السلع والخدمات محليا لمنافسة مثيلاتها خارجيا ولا يقتصر فقط على قطاع واحد وانما يشمل مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية الاخرى، اذ تم شمول هذه الشركة بموجب قرار مجلس الوزراء المرقم (167) لسنة 2010)) والمدرجة ضمن المنهاج الاستثماري لأجل تنمية الصناعات الوطنية وبناء البنى التحتية التي تشكل المرتكزات الاساسية لبناء الدولة.

الحالة الثانية: الضوابط السنوية

الاعفاءات الواردة بقانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006

شركة (ب) لتجارة ونصب وتشغيل اجهزة مدن الالعاب محدودة المسؤولية، علما
تاريخ التشغيل التجاري بدءا في ٢٤/٥/٢٠١٣، ومدة الاعفاء تبلغ (١٠) سنوات.

بيان العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٦

رقم الدليل	اسم الحساب	سنة ٢٠١٦ (دينار)	سنة ٢٠١٥ (دينار)
41	ايرادات النشاط الجاري	١,٠٢٨,٦١٠,٠٠٠	١,٢٨٣,٠٧٤,٠٠٠
31	تنزل: الرواتب والاجور	٢٢٣,٦٦٦,٥٠٠	٢٠٧,٢٣٠,٠٠٠
32	المستلزمات السلعية	١١٣,١١٧,٤٠٠	٧٥,٦٣٧,٦٨٥
33	المستلزمات الخدمية	٤,٦٨٧,٠٠٠	٢١,٤٣٢,٥٠٠
36	قوائد وايجارات الاراضي	٧٤,١٥٦,٢٥٠	١٦٧,٠٧١,٢٨٥
37	الاندثارات	٤٧١,١٤٧,٥٦٥	٤٧٦,٦٦٥,٢٢٠
384	الضرائب والرسوم	٢,١٥٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
	مجموع المصروفات الجارية	٨٨٨,٩٢٤,٧١٥	٩٤٨,٠٨١,٦٩٠
	فائض العمليات الجارية/مرحلة ١	١٣٩,٦٨٥,٢٨٥	٣٣٤,٩٩٢,٣١٠
	تنزل: المصروفات التحويلية:		
383	المصروفات التحويلية المتنوعة	١٨,٢٥٩,٠٠٠	٢٢,٦٢٤,٢٥٠
39	مصروفات سنوات سابقة	٠٠٠٠	٢١٤,٥٧٨,٧١٥
	مجموع المصروفات التحويلية	١٨,٢٥٩,٠٠٠	٢٣٧,٢٠٢,٩٦٥
	فائض العمليات الجارية/مرحلة ٢	١٢١,٤٢٦,٢٨٥	٩٧,٧٨٩,٣٤٥

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد او الايراد × نسبة الارباح × سعر الضريبة.

التحاسب الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٦:

$١,٠٢٨,٦١٠,٠٠٠ \times ٢٠\% \times ١٥\% = ٣٠,٨٥٨,٣٠٠$ دينار مبلغ الضريبة بموجب الضوابط

$١٢١,٤٢٦,٢٨٥ \times ١٥\% = ١٨,٢١٣,٩٤٣$ دينار مبلغ الضريبة بموجب الحسابات.

بيان العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٥

رقم الدليل	اسم الحساب	سنة ٢٠١٥ (دينار)	سنة ٢٠١٤ (دينار)
41	ايرادات النشاط الجاري	١,٢٨٣,٠٧٤,٠٠٠	١,٩٧٤,٥٧٨,٥٠٠
31	تنزل: الرواتب والاجور	٢٠٧,٢٣٠,٠٠٠	١٧٢,٨٧٨,٢٥٠
32	المستلزمات السلعية	٧٥,٦٣٧,٦٨٥	٣٧٥,٥٢١,٧٠٥
33	المستلزمات الخدمية	٢١,٤٣٢,٥٠٠	٣٢٣,٤٦٦,٠٠٠
36	قوائد وايجارات الاراضي	١٦٧,٠٧١,٢٨٥	٠٠٠٠٠
37	الاندثارات والاطفاءات	٤٧٦,٦٦٥,٢٢٠	٤٥٩,١٩٣,٤١٤
384	الضرائب والرسوم	٤٥,٠٠٠	١٠,٨٨٢,٠٠٠
	مجموع المصروفات الجارية	٩٤٨,٠٨١,٦٩٠	١,٣٤١,٩٤١,٣٦٩
	فائض العمليات الجارية/مرحلة ١	٣٣٤,٩٩٢,٣١٠	٦٣٢,٦٣٧,١٣١
	تنزل: المصروفات التحويلية:		
38	مصروفات تحويلية عدا ح/٣٨٤	٢٢,٦٢٤,٢٥٠	٣٤,٠٤٤,٧٩٠
39	مصروفات سنوات سابقة	٢١٤,٥٧٨,٧١٥	٥٠٠,٠٠٠
	فائض العمليات الجارية/مرحلة ٢	٢٣٧,٢٠٢,٩٦٥	٣٤,٥٤٤,٧٩٠
	موزع كما يلي:		
2213	الاحتياطي اللازمي	٤,٨٨٩,٤٦٧	٢٩,٩٠٤,٦١٧
224	فائض المتراكم/ارباح غير موزعة	٩٢,٨٩٩,٨٧٨	٥٦٨,١٨٧,٧٢٤
	المجموع	٩٧,٧٨٩,٣٤٥	٥٩٨,٠٩٢,٣٤١

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد او الايراد × نسبة الارباح × سعر الضريبة.

التحاسب الضريبي للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٥:

$$١,٢٨٣,٠٧٤,٠٠٠ \times ٢٠\% \times ١٥\% = ٣٨,٤٩٢,٢٢٠ \text{ دينار مبلغ الضريبة بموجب الضوابط}$$

$$٣٥,٥٨٠,٤٤٥ = ٢٣٧,٢٠٢,٩٦٥ \times ١٥\%$$

ويتضح بان الضوابط السنوية تساهم بشكل كبير في تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر في العراق من خلال منح الزيادة في النفقات الضريبية والضوابط السنوية احدى صورها، اذ تمنح بعض التسهيلات للشركات الاجنبية المستثمرة بواسطة هذه الضوابط المعدلة سنوياً لما تقتضيه المصلحة العامة لأجل تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية، وبعد اجراء التحليلات واحتساب النسب الضريبية من خلال كشف بيان العمليات الجارية للسنوات 2015 و 2016 والتي تم تطبيقها على ايرادات النشاط الجاري لكلا السنوات، اذ ان مبلغ الضريبة الواجبة لسنة 2015 هو مبلغ (٣٨,٤٩٢,٢٢٠) دينار، ومبلغ الضريبة الواجبة السداد لسنة 2016 كان (٣٠,٨٥٨,٣٠٠) دينار، اذ ان تم اعفاء هذه الايرادات من الضريبة للشركات الاجنبية للسنوات اعلاه، اذ تساهم النفقات الضريبية والضوابط السنوية صور من صورها في تشجيع الشركات الاجنبية من خلال منح وزيادة النفقات الضريبية بما يساهم في تنمية القطاع الصناعي لغرض انتاج السلع والخدمات محلياً لمنافسة مثيلاتها خارجياً ولا يقتصر فقط على قطاع واحد وانما يشمل مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية الاخرى، اذ تم شمول هذه الشركة الاجنبية بموجب قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 لقطاع الصناعة لأجل تنمية ورفاهية ابناء المجتمع.

الحالة الثالثة: التخفيضات الضريبية

اسم الشركة: مكتب تمثيل شركة (ج) الاجنبية / العراق.

تاريخ تأسيس فرع الشركة: تأسس فرع الشركة في 10/10/2011، تمت عملية التسجيل استناد الاحكام المادة (٥- خامساً) من نظام فروع ومكاتب الشركات والمؤسسات الاقتصادية والاجنبية رقم (5) لسنة 1989.

مقر الشركة: العراق - بغداد.

راس مال الشركة: يبلغ راس مال الشركة (٨,٠٠٠,٠٠٠) دينار ثمانية ملايين دينار.

اهداف الشركة: تهدف الى بناء البنى التحتية للدولة، واعداد وتكوين الصناعات الوطنية طبيعة عمل الشركة: عبارة عن (١) انشاء مصانع لإنتاج القابلات او الاسلاك اللازمة لصناعة الكهرباء والصناعات الاخرى في البلاد. (٢) شراء وبيع وتصدير انواع الاجهزة والمكائن وغيرها والنشاط التجاري والمالي والصناعي والانتاجي.

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/2017

رقم الدليل	التفاصيل	سنة 2017 دينار	سنة 2016 دينار
4131	ايرادات النشاط الجاري/ايراد نشاط التشييد	٠٠٠	٢٩٨,٠٤٣,٥٩٢
	تنزل: المصروفات الجارية		
31	الرواتب والاجور	٦,٠٠٠,٠٠٠	٧,٥٣٠,٠٠٠
32	المستلزمات السلعية	١,٧٢٠,٠٠٠	٣,٥٢٥,٠٠٠
33	المستلزمات الخدمية	٨,١٥٠,٠٠٠	١٨,٥٠٠,٠٠٠
35	مشتريات بضائع بغرض البيع	٠٠٠	٢١٤,٥٢٠,٥٩٢
37	الاندثارات والاطفاءات	٠٠٠	٢,٧٠٠,٠٠٠
384	الضرائب والرسوم	٣٥,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠
	مجموع المصروفات الجارية	(١٥,٩٠٥,٠٠٠)	(٢٤٧,٣٧٥,٥٩٢)
	صافي الربح قبل احتساب الضريبة	(١٥,٩٠٥,٠٠٠)	٥٠,٦٦٨,٠٠٠
	تنزل: ضريبة الدخل المستحقة	٠٠٠	(٧,٦٠٠,٠٠٠)
	صافي الربح بعد احتساب الضريبة	(١٥,٩٠٥,٠٠٠)	٤٣,٠٦٨,٠٠٠

احتساب مبلغ الضريبة للسنة المنتهية 31 /كانون الاول/2016:

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد/ايراد × نسبة الارباح بموجب الضوابط × سعر الضريبة.

نفترض ان معدل التخفيض المسموح به على ايرادات النشاط الجاري من قبل الهيئة العامة للضرائب (٥٠%) للشركات الاجنبية

$$٢٩٨,٠٤٣,٥٩٢ \times ٥٠\% = ١٤٩,٠٢١,٧٩٦ \text{ دينار مقدار التخفيض}$$

$$١٤٩,٠٢١,٧٩٦ \times ١٨\% \times ١٥\% = ٤,٠٢٣,٥٨٨ \text{ دينار بموجب الضوابط.}$$

$$٧,٦٠٠,٢٠٠ = ٥٠,٦٦٨,٠٠٠ \times ١٥\% \text{ دينار بموجب الحسابات.}$$

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/2015

رقم الدليل	التفاصيل	سنة 2015 دينار	سنة 2014 دينار
4131	ايرادات النشاط الجاري/ايرادات نشاط التشييد	٧٩٦,٥٦٩,٣٨٢	٢٩٠,٧٩٥,٦٤٦
	تنزل: المصروفات الجارية		
31	الرواتب والاجور	٢٦,٥١٧,٠٠٠	١١,٣٦٢,٠٠٠
32	المستلزمات السلعية	٥٧١,١٦٢,٣٨٢	١٨٧,١٦٧,٦٤٦
33	المستلزمات الخدمية	٧٥,٠٥١,٠٠٠	٥٠,٣٦٦,٠٠٠
37	الاندثارات والاطفاءات	٢,٧٠٠,٠٠٠	٢,٧٠٠,٠٠٠
384	الضرائب والرسوم	١,٦٥٣,٠٠٠	٨١٥,٠٠٠
	مجموع المصروفات الجارية	(٦٧٧,٠٨٣,٣٨٢)	(٢٥٢,٤١٠,٦٤٦)
	فائض العمليات الجارية: مرحلة ٢/١	١١٩,٤٨٦,٠٠٠	٣٨,٣٨٥,٠٠٠

احتساب مبلغ الضريبة للسنة المنتهية 31 /كانون الاول/2015:

معادلة احتساب مبلغ الضريبة = مبلغ العقد/الايراد $\times$ نسبة الارباح بموجب الضوابط $\times$ سعر الضريبة.

نفترض ان معدل التخفيض المسموح به على ايرادات النشاط الجاري من قبل الهيئة العامة للضرائب (٥٠%) للشركات الاجنبية

$$٧٩٦,٥٦٩,٣٨٢ \times ٥٠\% = ٣٩٨,٢٨٤,٦٩١ \text{ دينار مقدار التخفيض.}$$

$$٣٩٨,٢٨٤,٦٩١ \times ١٨\% \times ١٥\% = ١٠,٧٥٣,٦٨٧ \text{ دينار بموجب الضوابط.}$$

$$١٧,٩٢٢,٩٠٠ = ١١٩,٤٨٦,٠٠٠ \times ١٥\% \text{ دينار بموجب الحسابات.}$$

اذ تساهم التخفيضات الضريبية وهي صور من صور النفقات الضريبية بشكل كبير بتشجيع الشركات الاجنبية ويتضح ذلك في حالة افتراض منح تخفيضات ضريبية بنسبة (٥٠%) تمنحها الهيئة العامة للضرائب لأجل تشجيع الشركات الاجنبية العاملة في العراق وتمنية مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية ولاسيما القطاع الصناعي، اذ تم الاعتماد على الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب، وبعد اجراء التحليلات والنسب الضريبية من خلال كشف بيان العمليات الجارية للسنوات 2015 و2016 والتي تم تطبيقها على ايرادات النشاط الجاري لكلا السنوات، اذ ان مبلغ الضريبة الواجبة لسنة 2015 هو مبلغ (١٧,٩٢٢,٩٠٠) دينار، ومبلغ الضريبة الواجبة السداد لسنة 2016 كان (٧,٦٠٠,٢٠٠) دينار، اذ ان تم افتراض منح تخفيضات لهذه الايرادات بنسبة ٥٠% من الضريبة للشركات الاجنبية للسنوات اعلاه، اذ تساهم التخفيضات الضريبية وهي صور من صور النفقات الضريبية في تشجيع الشركات الاجنبية من خلال منح وزيادة النفقات الضريبية بما يسهم في تنمية القطاع الصناعي لغرض انتاج السلع والخدمات محليا لمنافسة مثيلاتها خارجيا ولا يقتصر فقط على قطاع واحد وانما يشمل مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية الاخرى، اذ تم شمول هذه الشركة الاجنبية بموجب قرار مجلس الوزراء المرقم ((167) لسنة 2010) والمدرجة ضمن المنهاج الاستثماري لأجل تنمية الصناعات الوطنية. ومن خلال ما سبق يتضح بان النفقات الضريبية تساهم وبشكل كبير في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق، كما ان لهذه النفقات تأثير مباشر وقوي في تشجيع الاستثمار الاجنبي من خلال ما تمنحه من مزايا من اجل الرغبة في الاستثمار اضافة الى زيادة النفقات الضريبية (بمعنى زيادة الاعفاءات الضريبية) ومنح بعض الامتيازات والتسهيلات الاخرى، ومن خلال ما تم ذكره من الحالات العملية الانفة الذكر يتبين اهمية ودور النفقات الضريبية في تشجيع مختلف الشركات الاجنبية في العراق، اذ ومن خلال كشف العمليات الجارية للسنوات 2015 و2016 و2017 لهذه الشركات وفقرة ايراد النشاط الجاري ومن خلال التحليلات الضريبية والنسب الضريبية والارباح للوصول الى الضريبة المتحققة في حالة فرض الضريبة عليها.

الا ان هذه الشركات تم شمولها بزيادة النفقات الضريبية بمعنى (زيادة الاعفاءات الضريبية) لغرض تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية لغرض انتاج السلع والخدمات محليا وتحقيق المنافسة في ذلك خارجيا كما ان النفقات الضريبية لها تأثير قوي وكبير من

خلال زيادة النفقات الضريبية والتسهيلات الأخرى كان لها أثر في تشجيع اغلب الشركات الاجنبية بالاستثمار لأجل تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية بسبب انخفاض تكاليف الاستثمار والتي يرغب في تحقيقها المستثمر الاجنبي. ان الفرضية الواردة بالبحث والتي تتعلق بالإعفاءات (النفقات الضريبية) تساهم بتشجيع الاستثمار واقامة المشاريع التنموية في العراق من قبل الشركات الاجنبية حصراً، وبهذا الخصوص تم اخذ على قرار (167) لسنة (2010) الخاص بإعفاء الشركات الاجنبية عن مشاريعها التنموية المدرجة في المنهاج الاستثماري للموازنات العامة الاتحادية وبعد مراجعة الهيئة العامة للضرائب / قسم كبار المكلفين والقسم المختص الذي يضم شريحة الشركات الاجنبية وتم الاستعانة بمخمني الوحدات التخمينية لتزويدنا بعدد الشركات المنفذة لهذه المشاريع والتي شملت بالإعفاء الضريبي للفترة من 2013 لغاية 2018 والتي تبين عدد العقود التي شملت بهذا الاعفاء. عدد الشركات المنفذة: (97) شركة.

عدد المشاريع المنفذة: (226) مشروع.

ويتعذر علينا جمع المبلغ الاجمالي لكلف العقود المنجزة او مبلغ الايرادات لغرض الوصول الى الضريبة المتحققة والتي اعفيت بموجب القرار اعلاه، لهذه الشركات والسبب في ذلك ان اصابير هذه الشركات موزعه بين مكتب المفتش العام والجهات الرقابية، الاعفاء الضريبي بموجب القرار اعلاه كان له هدف اقتصادي وهو تشجيع اقامة المشاريع التنموية والبنى التحتية في العراق، اذ ان اغلب هذه المشاريع بناء محطات كهربائية او تجهيز الكهرباء او معالجات مياه المجاري او منظومات مقاييس ذكية او مراكز سيطرة نظم.

خامساً: الاستنتاجات والتوصيات:

١-٥ الاستنتاجات:

١-١-٥- ان للنفقات الضريبية دور مهم وكبير، اذ تساهم زيادة النفقات الضريبية بتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر من خلال تهيئة جميع الظروف الملائمة لتشجيع شركات الاستثمار الاجنبية في انتاج السلع والخدمات محليا وتحقيق المنافسة لهذه السلع عن مثيلاتها خارجيا.

٢-١-٥- الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب هي اساساً لتقليل الاجتهادات الشخصية من قبل المخمن والعاملين في الادارة الضريبية، اذ تم وضع منهاج ثابت بعد دراسة مستفيضة من قبل لجنة الضوابط التي تتوصل الى نتائج حيادية تخدم جميع الاطراف وتكون مقبولة من الجميع، وبما يخدم عملية الاستثمار الاجنبي.

٣-١-٥- المعامل الصناعية المنشئة حديثاً بموجب قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006، والمادة (39) لسنة (2009)، الذي أعفي بموجب ذلك المشرع المستثمر من إعفائه لجميع انواع الرسوم والضرائب المفروضة عليه لأجل تشجيع الاستثمار الاجنبي وبما يحقق تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية.

٤-١-٥- ان القرار (167) لسنة (1987) القرار التشريعي الخاص بالمشاريع الاستراتيجية الكبرى، وبموجب ذلك القرار تم اعفاء العمال الاجانب فقط ويتم التعرف على الاجانب العاملين عن طريق تأشير سمة الدخول ومنحهم الإقامة ومدخولاتهم، اما العمال العراقيين المستخدمين لم يعفوا من ذلك ويتم التعرف على دخولهم عن طريق كتاب الضمان الاجتماعي للأشخاص العاملين وتكون هذه الدخول خاضعة للضريبة.

٢-٥ التوصيات:

١-٢-٥- ينبغي تشجيع الاستثمار الاجنبي من خلال منح امتيازات واولويات لهذه الشركات مقارنة بالشركات الوطنية من اجل تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية والانتاجية.

٢-٢-٥- ضرورة ان تكون الاعفاءات الضريبية منسجمة ومتوازنة مع القوانين والتعليمات النافذة لما له اثر في تشجيع الاستثمار الاجنبي وتلبي وتحقق تنمية مختلف القطاعات الاقتصادية.

٣-٢-٥- ضرورة منح وزيادة التخفيضات الضريبية من قبل الهيئة العامة للضرائب بقصد اولا تشجيع الشركات الاجنبية العاملة في العراق لإنتاج السلع والخدمات وتحقيق المنافسة في ذلك وثانيا توفير بعض الحصيلة الضريبية من هذه الايرادات العائدة للشركات الاجنبية.

المصادر:

- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
 - قانون التنمية الصناعية.
 - قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006.
- المصادر العربية:
- ١- ابو نصار، محمد والمشاعلة، محفوظ والشهوان، فراس عطاالله، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، الطابق الثالث، المكتبة الوطنية، الاردن، 2009.
 - ٢- ابو قحف عبد السلام، نظريات التدويل وجدوى الاستثمارات الاجنبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2001.
 - ٣- جميل محمد جميل، (الاستثمار الاجنبي بين الحاجة والحذر)، جريدة المدى العراقية متوفرة على الموقع الالكتروني www.almadanewspaper.com
 - ٤- الجحيشي، عبدالباسط علي جاسم، الاعفاءات من ضريبة الدخل، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2008.
 - ٥- حسني مهران، الاستثمار الاجنبي المباشر في مصر وامكانات تطويره في ضوء التطورات المحلية والاقليمية والدولية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، العدد الاول، 2000، ص7.
 - ٦- خلف، حسن فياض "الاستثمار الاجنبي بين النظرية والتطبيق في ظل الانفتاح الاقتصادي"، ج2، م.س.ذ.
 - ٧- خلف، فليح حسن، الاقتصاد الكلي، 2007، جدار الكتاب العالمي، عمان، الاردن، 163.
 - ٨- خطاب، عزمي احمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، عمان دار الاعصار العلمي الطبعة العربية الاولى، 2010.
 - ٩- الدجيلي، حسن عداي (شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982) الطبعة الاولى، مطبعة عصام، بغداد، 1988.
 - ١٠- رمضان، اسماعيل خليل، المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2002.
 - ١١- ال زيارة، كمال وياسين، جمال، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر مع اشارة للتطبيقات التشريعية في العراق، مجلة رسالة الحقوق، العدد الخاص ببحوث المؤتمر القانوني السابع، جامعة اهل البيت، كلية القانون، 2010.
 - ١٢- سمحان، حسين محمد، وآخرون، المالية العامة في الاسلام، عمان - دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009
 - ١٣- الشايجي، وليد خالد، مدخل الى المالية العامة الاسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2005.
 - ١٤- صالح، عدنان مناتي، دور الاستثمار الاجنبي المباشر في التنمية الاقتصادية للدول النامية مع اشارة خاصة للتجربة الصينية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2013، 360.
 - ١٥- صقر، عمر محمد، العولمة والاستثمار الاجنبي المباشر حالة دول شرق افريقيا، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
 - ١٦- طارق الحاج (المالية العامة) الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
 - ١٧- طاقة، محمد والعزاوي، هدى، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010.
 - ١٨- طاقة، محمد وآخرون، الاستثمار العربي واثره على الاقتصاد الاردني، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع عشر، ايار 2008.
 - ١٩- عادل احمد حشيش (اساسيات المالية العامة) دار المعرفة الجامعية للطباعة، الاسكندرية، 1996.
 - ٢٠- عبدالمجيد، عبدالفتاح عبدالرحمن، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، القاهرة، مصر، 1996.
 - ٢١- العمري، هشام صفوت، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، بدون دار نشر، بغداد، 1988.
 - ٢٢- عماد الامارة، (الاقتصاد العراقي ومحفزات الاستثمار)، جريدة الصباح العراقية العدد/ الصادر في 2006/8/19.
 - ٢٣- الكعبي، جبار، التحاسب الضريبي، 1998.
 - ٢٤- اللوزي، موسى سلامة، المومني، جبريل احمد، دور الحوافز والاجراءات الضريبية في تشجيع الاستثمار في الاردن دراسة ميدانية لأداء المستثمرين في مؤسسة المدن الصناعية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 31، العدد 2، 2004.
 - ٢٥- محمد فؤاد ابراهيم (مبادئ علم المالية العامة) ج1، القاهرة، بلا مكان طبع، 1958.

- ٢٦- منذر، رنا اديب، مفهوم الضريبة تعريفها - اشكالها، ورقة عمل مقدمة الى كلية الهندسة المدنية، قسم الادارة الهندسية والانشاء، جامعة دمشق، 2005.
- ٢٧- مفيد ذنون يونس، دينار احمد عمر، محددات الاستثمار الاجنبي في اقطار عربية مختارة، مجلة بحوث مستقبلية - مركز الدراسات المستقبلية في كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العدد (15)، تموز 2006
- ٢٨- مركز حمورابي للدراسات والبحوث الاستراتيجية، (التقرير الاستراتيجي العراقي الثاني)، 2009، ص 217.
- ٢٩- محمد عبد العزيز عبدالله عبد، الاستثمار الاجنبي المباشر في الدول الاسلامية في ضوء الاقتصاد الاسلامي، ط 1، دار النفائس، الاردن، 2005، ص 16-17.
- ٣٠- هاشم، اسماعيل، وآخرون، انواع واشكال الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد 23، 2002.

المصادر الانكليزية:

- 1- Adolf, J.H.Enthoven, Accounting and Economic Development Policy. North Holland Publishing, Amsterdam.
- 2- OECD, Detailed Benchmark, Definition of foreign direct investment, second edition, Paris, 1992, P3.
- 3- UNCTAD. World investment report 1998, New York and Geneva, 1998, p 351

المصادر الانكليزية

- 1- www.univ-Chlef.dz/RENAF/Articles.com
- 2- wiki.dorar-aliraq.netlaw
- 3- www.tax.mof.gov.iq