

المركز القانوني المالي للمستثمر الاجنبي (دراسة مقارنة)

د. قادر احمد عبد

مدرس المعهد التقني / كركوك

المقدمة:

في ظل العولمة وقيام منظمة التجارة العالمية وما صاحبها من مظاهر تحرير التجارة عبر الدول أضحى للمستثمر الاجنبي مركزا قانونيا ماليا متميزا سواء في القانون الدولي أم في التشريعات الوطنية. فلم تعد وظيفة القانون الدولي مقصورة على تنظيم العلاقات بين الدول فحسب وإنما أضحت تمتد إلى التدخل في تنظيم الحركة الدولية لانتقال رؤوس الأموال الأجنبية، فأضحى على عاتق الدول عدد من الالتزامات بشأن حماية المستثمر ماليا وقضائيا من خلال تقليص القيود والحواجز المفروضة على حركة انتقال رؤوس الأموال وإقرار إعفاء المستثمر من الضريبة بشكل دائم أو مؤقت بغية تنمية بعض القطاعات الحيوية في الدولة من خلال ايكال ذلك للاستثمار الدولي⁽¹⁾.

⁽¹⁾ شهلاء جمعة منجي النصراوي: التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بابل، 2003، ص22.

مشكلة البحث: المشكلة الكبرى أن حركة رؤوس الأموال تجعل الدول المصدرة في مركز قوة من حيث فرض شروط قدوم المستثمر الأجنبي بينما تكون الدول المستوردة في مركز ضعف ولعل ذلك يجعل هذه الدول في موقف مرتبك بشأن إيجاد نوع من التوازن في المركز القانوني للمستثمر بين تسهيل اجتذاب رؤوس أمواله واعفائه من الضريبة وحرية اختيار وسيلة تسوية نزاعاته الضريبية أو تقييده بالاختصاص القضائي الوطني للدولة والتوسع في قواعد السيطرة عليه وضبطه من جهة أخرى، فينتج عن العلاقة القانونية بين طرفي الاستثمار (الدولة والمستثمر الأجنبي) عدم وضوح المركز القانوني للمستثمر الأجنبي، سيما وأن مسببات عدم التوازن بين الحقوق والواجبات للمستثمر الأجنبي في حالة ازدياد مطرد في ظل الحماية الدولية التجارية له واستغلال المستثمرين الأجانب لحاجة الدول لرؤوس أموالهم في ظل الأزمة المالية العالمية وتراجع أسعار النفط الذي تشهد آثارها اقتصاديا عدد من الدول حديثة العهد في النمو وتضييف المستثمرين الأجانب.

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث في هذا الموضوع من النواحي الآتية:

1. حداثة الاستثمار الأجنبي في العراق إذ إن مؤسساتنا العراقية سيما الاقتصادية بدأت في الآونة الأخيرة تعاني من عجز مالي كبير، ونقص في الكفاءة الفنية التقنية، مما جعل الدولة تبحث عن إيجاد حل لهذه المعضلة عن طريق فتح أسواقها للمستثمرين الأجانب ودعمها للشراكة الأجنبية كوسيلة لجلب رؤوس الأموال والتكنولوجيا والخبرات العالمية من جهة، ومن جهة أخرى عن طريق التسهيلات والامتيازات الممنوحة سواء الجمركية أو الضريبية والتحكيمية.

2. بيان وفهم المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي ذات أهمية لا تقل عما عليه الحال بشأن المكلفين بالضريبة من الأشخاص الوطنيين الطبيعيين أو من في حكمهم ومردوده على الاقتصاد الوطني والدولي إلى درجة كبيرة، وكل ذلك

جعل قضايا الإعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي من القضايا المحورية للتنمية الاقتصادية والبشرية الدولية خلال هذا القرن.

3.التزايد المطرد في حجم الاستثمارات الأجنبية سيما في الدول النامية ويؤمل قدومه إلى حد كبير على بلدنا العراق سيما في مجال الاستثمار النفطي والاستثمار العقاري لبناء الدور السكنية وإقامة المطارات المدنية، فليس ثمة شك في أن الدولة العراقية من الدول التي بذلت الكثير من الجهود لتحسين بيئتها الاستثمارية، ليس رغبةً في اجتذاب رؤوس الأموال فحسب، إنما لأجل نقل التكنولوجيا وتوطينها واستقطاب الخبرات الفنية والتقنية، والاستفادة من نتائج التقدم العلمي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة.

4.تحديد المركز القانوني للمستثمر الأجنبي ذات أهمية لا تقل عما عليه الحال بشأن تحديد المركز القانوني للأشخاص الوطنيين الطبيعيين أو من في حكمهم من حيث تفادي الأزواج الضريبي وضمان ريع ضريبي له مردود مؤثر على التنمية الاقتصادية في الدولة المضيفة.

5.ومن الناحية النظرية تأتي أهمية هذا الموضوع إذ لم اطلع على دراسة تعني بتأصيل المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي ومقارنة تنظيمه في القانون الدولي والتشريعات الوطنية للدول وكيفية معالجته في التشريع العراقي بما ينسجم والاتفاقات الدولية والإقليمية التي ترتبط بها الدولة العراقية ، وهذا ما انتهجته في بحثي ليكون أول دراسة تتبع دمج ومقارنة احكام القانون الدولي والتشريع العراقي والتشريعات الوطنية للدول الاخرى وبيان المشاكل الحالية والمستقبلية التي يثيرها المركز القانوني المالي للمستثمر الاجنبي ،لذا أرى بأن هذا البحث بتوقيفه تعالى من شأنه أن يثري البحوث العلمية في هذا المجال .

منهجية البحث: سأعتمد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي التحليلي المقارن، إذ سنحلل المواد القانونية الواردة في التشريعات الوطنية للدول ومقارنتها بالمواثيق والمعاهدات الدولية ذات العلاقة ب (المركز القانوني

المالي للمستثمر الأجنبي) ولن نغفل الإشارة إلى تطوره التاريخي وتحليل الآراء الفقهية التي قيلت فيه، بالإضافة إلى بيان مدى الحماية القضائية التي تكفلها تلك التشريعات للمستثمر فيما لو ثارت منازعة تتعلق بالتزاماته المالية في الدولة المضيفة له.

خطة البحث: اعتمدت في خطة البحث في هذا الموضوع على تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، وعلى الشكل الآتي:

المبحث الأول: التأصيل التاريخي القانوني للاستثمار الأجنبي.

المبحث الثاني: التعريف القانوني بالمستثمر الأجنبي.

المبحث الثالث: المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي.

ثم أنهى دراستي بخاتمة تضم الاستنتاجات التي توصلنا إليها وكذلك المقترحات التي نأمل أن تسهم في تخصيص مردود الاستثمارات الأجنبية بما يسهم في تحسين حال الشعوب وتآزرهم لتحقيق رفاههم في سائر مجالات الحياة .وبعد فاني لا أدعيّ الكمال في بحثي فنشدان الكمال غاية لا تدرك وتلك سمة النفس البشرية وحسبي إنني حاولت، والله أسأل السداد انه نعم الموفق.

المبحث الأول

التأصيل التاريخي القانوني للاستثمار الأجنبي.

ارتبط تاريخ الاستثمار الأجنبي في القرن السادس عشر وأوائل القرن السابع عشر ارتباطاً وثيقاً بالاستعمار⁽²⁾، إذ كانت الدول الاستعمارية قبل أن تستعمر بلداً من البلدان تنشئ فيه ما يسمى بالشركات الاستثمارية كأداة للتغلغل الاستعماري ونهب ثروات ذلك البلد ولذلك سميت تلك الشركات بالشركات الاستثمارية⁽³⁾، ومن أهمها شركة الهند الشرقية البريطانية التي أنشئت سنة 1600 والشركة الإفريقية الملكية البريطانية التي أنشئت سنة 1672، وكذلك شركة الهند الشرقية الهولندية، وتشير المصادر التاريخية الأخرى إن معاهدة الصداقة المعقودة عام 1535 بين الباب العالي La Sublime Porte وفرنسا كانت أول ما سُمي بالامتيازات الأجنبية في عهد السلطنة العثمانية⁽⁴⁾. وكانت تتألف من 17 مادة منها ما يتعلق بالإقامة ومنها ما يتعلق بالتجارة. وقيل إن جمهورية البندقية سبقت فرنسا في عقد معاهدتها مع الباب العالي عام 1455 وإنها كانت معاهدة نموذجية في سلسلة امتيازات ممنوحة للإفراد الأجانب المساهمين في تنمية الحقول الإنتاجية وتوظيف اليد العاملة ومنح

(2) محمد يونس يحيى الصانع : المركز القانوني للاستثمارات الأجنبية في الدول النامية في ظل القانون الدولي المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2005م، ص10.

(3) SHIHATA (F-I): Legal treatment of foreign investment . the world Bank guide –Line martinus Nijhoff publishers ، Boston ، London ، 1993،p.11

(4) زكريا السباهي: الامتيازات الأجنبية: بحث منشور على شبكة المعلومات الانترنت على الموقع الالكتروني للموسوعة العربية، 2011، ص4.

الأجانب حريات مختلفة من أجل توظيف رؤوس أموالهم في قطاعات محددة، ومن أهم هذه الحريات حرية الإقامة والتنقل لممارسة الأعمال التجارية وإعفاءات مالية وضريبية جمركية وعقارية. ومن يرجع لقراءة التطور التاريخي للاستثمارات الأجنبية في التشريعات الضريبية للدول التي استهدفتها الاستثمار يجد أنها انتقلت من مرحلة أولى كانت فيها ذات طابع متشدد تجاه الاستثمارات الأجنبية ضماناً لعدم سيطرة الأجانب على مجريات الأمور في إدارة الشركات وعلى ضوء هذه الفكرة لم يكن يوفر للمستثمر أي إعفاء ضريبي أو جمركي، مروراً بمرحلة ثانية تتسم بالتشجيع المتحفظ للاستثمارات الأجنبية، فقد بدأت الدول بتعديل ما أمكن وعند الضرورة القسوى للتشريعات الضريبية لتحتوي على العديد من المزايا التشجيعية للمستثمرين الأجانب ولكن لم تكن تلك المزايا تشكل امتيازات جوهرية. إذ إن أغلبها كانت تتركز على الإعفاءات لغايات تشجيع الاستثمار الصناعي⁽⁵⁾، خوفاً من تكرار ما حصل لاقتصاديات جنوب شرق آسيا التي أدى تسارع تدفقات الاستثمار الأجنبي نحوها المكرس لإغراض المضاربة وتحقيق الأرباح إن خرجت فجأة مع بوادر الأزمة المالية فيها مما ألحقت ضرراً فادحاً بأسواق الأوراق المالية فيها وجعلتها رأساً على عقب.

والمرحلة الثالثة بدأت بعد إن اتضح للدول بان من مستلزمات الانفتاح المالي والتقني على العالم ومواكبة التطور في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية يكمن في تعزيز رفع القيود عن الاستثمار الأجنبي والاستفادة من أنشطته الاقتصادية والاجتماعية⁽⁶⁾، وفي ظل هذه الحقبة الزمنية اتضح للدول مدى

(5) محمد سامي يونس العسلي: الإعفاءات من الضرائب الكمركية (دراسة مقارنة - مع إشارة خاصة إلى التشريع العراقي)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون جامعة الموصل، 2004، ص 81.

(6) د. صلاح الدين حامد: تحديات الاستثمار الأجنبي في العراق، بحث منشور على الموقع الالكتروني لشبكة أخبار النجف الاشراف، 2011، ص 283.

النتائج الايجابية والسلبية المتأتية من تجربة النظامين السابقين حيث جاء معبراً عن حاجة الدولة للتكنولوجيا والخبرة الفنية بما يسهم في دعم الاقتصاد الوطني، وإضافة روافد جديدة للدخل، والتخفيف من الاعتماد على البترول كمورد وحيد للدخل، وخلق فرص عمل جديدة للمواطنين وفي ظل هذه المرحلة شهدت التشريعات المالية لكثير من الدول تنظيمًا شاملاً للاستثمار الأجنبي من حيث الشروط والإجراءات والامتيازات والضمانات ذات الشأن بالضريبي ومن أوجه مختلفة حتى وصل الأمر تمتع المستثمر الأجنبي بامتيازات وحوافز ضريبية لم تتوفر للمستثمر الوطني، أو المساواة في المركز القانوني بين المستثمر الأجنبي وغيره من المكلفين ، حيث رتب عليه ذات الالتزامات ، ومنحه ذات الحقوق ، ولم يختلف بهذا الخصوص إلا بما يدق من اختلافات بوصفه كياناً مفترضاً وخير مثال المشرع العراقي في العديد من تشريعاته المالية إذ كانت إعفائه المقررة للشركات الأجنبية أوسع بكثير من تلك التي تقرها التشريعات الأخرى من حيث كونها مطلقة ودائمة⁽⁷⁾ .

ومن مؤشرات هذه المرحلة التاريخية الحديثة بشأن الاستثمار الأجنبي ظهور عولمة النشاط المالي وهي مرحلة مجسدة لمرحلة التحررية الاقتصادية وسقوط منطق الحواجز وهي مرحلة مكملة لمرحلة التحررية التجارية بإشراف منظمة التجارة العالمية وعولمة الإنتاج والتجارة وفي ظلها تعزز الانفتاح على الاستثمار الخارجي المباشر⁽⁸⁾، تحسين البيئة الجاذبة للاستثمار، زيادة دور القطاع الخاص في الاقتصاد، التحرير المتدرج للتجارة الخارجية، ، الانفتاح المصرفي على الخارج تدريجياً. فبالرغم من أن الدولة تتمتع بحرية تامة في تنظيم معاملة الأجانب الموجودين على إقليمها بما يراعي مصالحها الاجتماعية

(7) دريد محمود السامرائي: "الاستثمار الأجنبي: المعوقات والضمانات القانونية"، مركز دراسات الوحدة العربية عام 2006، ص23.

(8) محمد يونس يحيى الصائغ: المصدر السابق، ص13.

والاقتصادية والسياسية؛ غير أنها ملزمة في الوقت نفسه بما يفرضه العرف الدولي والمبادئ المتعلقة باحترام الحد الأدنى من الحقوق التي يعترف بها للأجنبي على أراضيها.

وارتبطت البدايات الأولى للاستثمار الأجنبي في العراق باكتشاف النفط عام 1927⁽⁹⁾، وبعد إنشاء مجلس الأعمار بموجب القانون رقم (33) لسنة 1950 استعان العراق بالشركات الأجنبية لتنفيذ المشاريع التنموية فيه من خلال إبرام العقود المباشرة معها وبقيت سياسة الاستعانة بالاستثمار الاجنبي في بناء المؤسسات والمشاريع التنموية حتى بداية سبعينيات القرن المنصرم إذ بدأ العراق بعمليات التأميم واتجه نحو شركات القطاع العام العراقية ومستثمرين من الدول العربية لانجاز مشاريع الدولة والبنى التحتية بشكل مباشر ، وتزامن ذلك تصديق العراق على قانون اتفاقية المؤسسة العربية لضمان الاستثمار رقم (128) لسنة 1971 إذ قضت المادة (26) منه إعفاء أصول شركات الاستثمار ذات الجنسية العربية وإيراداتها وعملياتها المصرح بها في هذه الاتفاقية من الضرائب والرسوم ولا يستثنى من ذلك الا الرسوم التي تدفع مقابلاً لخدمة محددة حصلت عليها المؤسسة من احد المرافق العامة وقانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (20) لسنة 1980 بالرغم من أن هذا القانون لم يستطع جذب الاستثمارات العربية أو الأجنبية المؤثرة في تحسين الاقتصاد العراقي ، إذ اقتصر على بعض مكاتب خطوط الطيران الأجنبية وبعض الشركات العربية المشتركة التي اختارت بغداد لتكون مقراً لإعمالها وفقاً لقرارات ذات طابع سياسي وفي ظل نظرة غير الودية لدى السياسيين العراقيين منذ الستينيات منذ عام (1963) تجاه الاستثمارات الأجنبية نظراً

(9) د. احمد عبد الله الوائلي: الإستثمار الأجنبي وأسلوب إدارته في العراق، احد البحوث المشاركة في مؤتمر المدى الاقتصادي الأول، منشور على موقع المدى الالكتروني، 25/ 5/ 2010.

للأساليب المركزية في الحياة الاقتصادية ، حيث كان ينظر للاستثمار الأجنبي باعتباره شكلاً من أشكال الهيمنة الاستعمارية على الاقتصاد العراقي⁽¹⁰⁾ ثم صدر تشريعاً للاستثمار خصص للعرب بنسختين كانت النسخة الأولى تحمل اسم قانون الإستثمارات العربية رقم 24 لسنة 1988 والذي ألغي وحل محله قانون الإستثمار العربي رقم 62 لسنة 2002 وبموجبه أعفى المستثمر العربي من الضريبة ثلاث سنوات إلى خمس سنوات عبر المواد 10، 11، 12، 13. وفي ظل هذه الحقبة صدر قانون الهيئة العامة للمناطق الحرة رقم (3) لسنة 1998 وقرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 767 في 7/10/1987 إذ قضى بإعفاء الشركات الأجنبية المنفذة لمشاريع التنمية في العراق من جميع الرسوم والضرائب المتحققة عليها بما في ذلك ضريبة الدخل المتحققة على مدخولات منتسبها من غير العراقيين ثم صدر القرار 198 في 8/5/1990 ليقر ذات الأمر، حتى تم إلغاء قانون الإستثمار العربي رقم 62 لسنة 2002 بموجب الأمر رقم 39 الصادر في 19/9/2003 عن سلطة الأتلاف في الفقرة (1) من القسم الأول منه. ثم تبع ذلك سياسة تحرير التجارة الصادرة بالأمر 54 لسنة 2004، والأمر رقم 64 لسنة 2004 قانون تعديل قانون الشركات رقم 21، والقانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية رقم 74 لسنة 2004، إلا أن هذه القوانين لم تتعامل مع المستثمر الأجنبي على درجة عالية من الجدية والواقعية ، إذ كانت سياسة الدولة قائمة على أساس " الاقتصاد المخطط مركزياً" الذي ينطوي على إدارة السوق والاقتصاد الوطني اعتماداً على القطاع العام بنسبة كبيرة .

(10) وليد عيدي عبد النبي: الاستثمار الأجنبي ودوره المتوقع في تطوير الاقتصاد العراقي، بحث منشور في جريدة المدى سياسية ويومية، 27 / 4 / 2010، ص 1.

المبحث الثاني

التعريف بالمستثمر الأجنبي .

بدءاً من المفيد أن نشير إلى تعريف الاستثمار لغة يعني الثمر أي حمل ثمرًا، وأثمر الشجر خرج ثمره، وأثمر الرجل: كثر ماله، واستثمر: وظف ماله لزيادة دخله (11)، ولعل هذا المعنى يستفاد من قوله تعالى: (وَكَانَ لَهُ ثَمَرٌ فَقَالَ لِصَاحِبِهِ وَهُوَ يُحَاوِرُهُ أَنَا أَكْثَرُ مِنْكَ مَالًا وَأَعَزُّ نَفَرًا) (12). وقيل بان الاستثمار في اللغة مشتق من الثمر أي حمل الشجر والولد (ثمرة القلب) وثمر ماله أي نماء وهو مصدر للفعل استثمر الدال على الطلب أي ان الاستثمار هو استخدام المال وتشغيله بقصد تحقيق ثمرة هذا الاستخدام ، فيكثر المال وينمو على مدى الزمن (13).

وعرّف مجمع اللغة العربية المصري الاستثمار بأنه "استخدام الأموال في الإنتاج، إما مباشرةً بشراء الآلات والمواد الأولية، وإما بطريق غير مباشر مثل شراء الأسهم والسندات (14).

أما التعريف القانوني للمستثمر الأجنبي، فقد ورد بموجب الفقرة (4) من القسم الأول من الأمر رقم 39 في 2003/9/19 الصادر عن سلطة الاحتلال في العراق بالقول بأنه ((من إستثمر أو يستثمر أموالاً في العراق وتطبق عليه الصفات التالية: (أ) كياناً تجارياً تم تشكيله أو تنظيمه بموجب قانون أي بلد آخر غير العراق ، أو (ب) شخصاً طبيعياً يكون (1) مواطناً من بلد غير العراق ، (2) شخصاً لا ينتمي لأية دولة ولكنه مقيم في العراق إقامة دائمة ،

(11) المنجد في اللغة العربية المعاصرة: دار المشرق، بيروت، الطبعة الثانية، 2001، ص171.

(12) الآية رقم (34) من سورة الكهف.

(13) لسان العرب : ابن منظور ،دار بيروت ،1956 ، مادة ثمر

(14) المعجم الوسيط: الجزء الأول، دار المعارف، 1980م، باب الناء

(3) مواطناً عراقياً مقيماً خارج العراق إقامة دائمة ، أو (ج) كياناً تجارياً تم تشكيله أو تنظيمه بواسطة أي ممن ورد ذكرهم أعلاه بموجب القانون العراقي)).

كما عرفه قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 في فقرته (ط) بأنه (هو الذي لا يحمل الجنسية العراقية في حالة الشخص الحقيقي ومسجل في بلد أجنبي إذا كان شخصاً معنوياً أو حقوقياً)، وعرف القانون أعلاه في فقرته (ن) الاستثمار بأنه (هو توظيف المال في أي نشاط أو مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد)، وفي فقرته (ك) عرف الضرائب والرسوم بالنص (جميع أنواع الرسوم والضرائب المفروضة بموجب القوانين النافذة). ويتبين من كل ما تقدم بان المستثمر الأجنبي في التشريع العراقي قد يكون طبيعياً أو معنوياً ، والفقرة الخامسة من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل النافذ حددت الشخص المعنوي بأنه " كل إدارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها ، والشركات المعرفة في المادة السادسة من هذه المادة " . وبذلك يكون المشرع العراقي قد وضع معياراً يمكن من خلاله التمييز بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي ويتحدد مضمون هذا المعيار في أن الشخص المعنوي يكتسب الشخصية المعنوية بحكم القانون كشركات الأموال⁽¹⁵⁾.

كما يستنتج في ضوء موقف المشرع العراقي بأن الاستثمار يطبع بالصفة الأجنبية بحسب جنسية المستثمر بغض النظر عن الصفة الأجنبية لرأس مال المستثمر فالصفة الأجنبية للمستثمر هي التي تؤثر في تحديد طبيعة

(15) قيصر يحيى جعفر الربيعي : السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في

القانون العراقي، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص38.

ووصف⁽¹⁶⁾. ويعده البعض بأنه نهج مغاير لما استقر عليه التعامل مع القواعد التي تحدد أجنبية الاستثمار والتي تذهب إلى اعتبار الاستثمار أجنبي بمجرد إن يكون المال أجنبي أي تم تحويله للوطن من الخارج بغض النظر عن جنسية صاحب المال⁽¹⁷⁾. كما إن الاعتراف بالجنسية لتحديد صفة المستثمر يلزم الرجوع إلى القواعد العامة المقررة في القانون الخاص الداخلي لكل دولة ذات الشأن بمنح الجنسية وفقدانها⁽¹⁸⁾، فكثير من الدول ومنها العراق لم تتضمن تشريعاته تعريفاً جامعاً مانعاً للجنسية⁽¹⁹⁾.

كما ورد تعريف المستثمر الأجنبي في عدد من التشريعات الوطنية للدول، فعرفه القانون الكويتي الخاص بتنظيم الاستثمار المباشر لرأس المال الأجنبي ذي الرقم 8 لسنة 2001 في مادته الأولى بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يحمل جنسية غير كويتية.

وعرفه نظام الاستثمار الأجنبي في المملكة العربية السعودية في الفقرة (هـ) من المادة الأولى منه بأنه "الشخص الطبيعي الذي لا يتمتع بجنسية المملكة العربية السعودية أو الشخص الاعتباري الذي لا يتمتع جميع الشركاء فيه بالجنسية العربية السعودية".

وعرفه المشرع اللبناني بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الأجنبي أو العربي الذي يستثمر في لبنان وفقاً لإحكام قانون تشجيع الاستثمارات في لبنان

(16) د. صفوت أحمد عبد الحميد : دور الاستثمار في تطوير أحكام القانون الدولي الخاص ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2005، ص 47.

(17) عبد الرسول عبد الرضا : الجنسية في العلاقات ذات الأبعاد الدولية الخاصة ، أطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2007 ، ص 321-322.

(18) د. جابر إبراهيم الرواي: (القانون الدولي الخاص في الجنسية) ، مطبعة دار السلام ، بغداد ، 1977 ، ص 10 .

(19) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2005، ص 136.

(20) . وأما المشرع الأردني فقد عرفه بأنه (الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يستثمر في المملكة وفقا لقوانين الاستثمار الأردني المؤقت) (21). وعرفه القانون الكوبي للإستثمارات الأجنبية رقم 77 لعام 1995 من الباب الثاني في مادته الثانية في فقرته (م) بأنه (الشخص الطبيعي أو المعنوي المقيم في الخارج، الذي يملك رأس مالا أجنبياً ويصبح صاحب أسهم في شركة مختلطة، أو يشارك في شركة تملك رأس مالا أجنبياً صرفاً، أو يكون طرفاً من الأطراف في عقود لجمعيات إقتصادية دولية).

ولدى الفقه وردت عدد من التعريفات بشأن الاستثمار الأجنبي، فمنهم من عرف الاستثمار الأجنبي بأنه كل استغلال لموارد أو أصول مادية أو مالية التي تكون بمثابة مغامرة مدروسة من المستثمر في بلد أجنبي بغية الحصول على أرباح مستقبلية تسودها المغامرة (22). بينما عرفه بعضهم الآخر بقوله: إنه تقديم الأموال المادية والمعنوية من شخص طبيعي أو معنوي لايحمل جنسية الدول المضيفة للمساهمة المباشرة أو غير المباشرة في مشروع قائم أو سيتم إنشاؤه للقيام بنشاط اقتصادي ما خلال مدة معقولة من الزمن (23).

ويرى آخر بأنه عبارة عن إضافة طاقات إنتاجية جديدة إلى الأصول الإنتاجية الموجودة في المجتمع بإنشاء مشروعات جديدة أو التوسع في

(20) قانون الاستثمار في لبنان لسنة 2003 المادة الأولى لقانون رقم 360 .

(21) قانون الاستثمار في المملكة الأردنية المؤقت رقم (68) لسنة 2003 ،المادة الثانية .

(22) د.عبد المجيد اونيس: الاستثمار الأجنبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،جامعة التكوين المتواصل (الجزائر)، 2006، ص252.

(23) د. عبد الحكيم مصطفى عبد الرحمن : المركز القانوني للمستثمر في السودان بين

القانون الداخلي و القانون الدولي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص40

مشروعات قائمة، أو إحلال أو تجديد مشروعات إنتهى عمرها الإفتراضي، و كذلك شراء الأوراق المالية المصدرة لإنشاء مشروعات جديدة⁽²⁴⁾.

وقيل أيضا بان الاستثمار عبارة عن تخصيص رأس المال للحصول على وسائل إنتاجية جيدة أو تطوير الوسائل الموجودة لزيادة الطاقة الإنتاجية في البلد المضيف⁽²⁵⁾.

ويحدد آخر معناه بأنه(استخدام أصول مالية ، مهما كانت طبيعتها أو نوعها ، من شخص طبيعي أو معنوي لنشاط اقتصادي من خارج حدود دولته ، سواء خوله هذا الاستغلال السلطة الفعلية في توجيه النشاط الاقتصادي أم لا ، بهدف تحقيق عائد مجز)⁽²⁶⁾.

⁽²⁴⁾ ويكيبيديا، الموسوعة الحرة : استثمار، قسم التعاريف، تمت زيارة الموقع بتاريخ: 20-

2011-12 ، على الموقع: <http://ar.wikipedia.org>

⁽²⁵⁾ وليد عيدي عبد النبي: المصدر السابق،الصفحة نفسها.

⁽²⁶⁾ محمد بونس يحيى الصائغ:المصدر السابق،ص27.

المبحث الثالث

المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي.

يسعى اي مستثمر اجنبي الى تحقيق اكبر عائد مالي من أنشطته الاستثمارية (27)، فيخمن قبل شروعه في أنشطته بدراسة التشريعات المالية لبيان تكلفة المشروع المزمع تنفيذه ويقوم بالموازنة ما بين العائد والحوافز المالية وبين التكاليف التي يلتزم بها (28)، وتشمل الحوافز المالية الاعفاءات الضريبية والرسوم المفروضة على استيراد احتياجات المشروع من الآلات والأجهزة والمعدات وتجنب ازدواجية الضريبة والحد من تعسف السلطة الضريبية في تعاملها معه (29)، ويرى بعض الكتاب ضرورة التنسيق والمقارنة بين التشريعات المالية التي تعالج أنشطة المستثمر الأجنبي لتفادي الازدواج الضريبي وتجنب الغموض في النصوص والتناقض بغية جعل الضريبة أداة تجارية تنموية في جذب رؤوس الأموال الأجنبية إضافة إلى وظيفتها المالية كمورد مالي (30).

(27) عمر مشهور :حداثة التحكيم التجاري في منازعات عقود الاستثمار، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنية(العددان التاسع والعاشر) (أيلول وتشرين أول)،،2002 ص7

(28) عبدالرحمن المخيزيم: الخطوات العملية لتكوين مركز مالي واقتصادي عالمي في دولة الكويت، بحث منشور في الموقع الالكتروني لديوان المحاسبة لدولة الكويت، 2009، ص13 (29) د. سيد عبد المولى: المعاملة التفضيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية المقررة في قوانين الاستثمار العربية، بحث ضمن كتاب دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 1978، ص372، زينب منذر جاسم محمد الوائلي: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية : دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة الموصل، 2004، ص78.

(30) محمد يونس يحيى الصائغ : المصدر السابق، ص10، أحمد البطريق يونس :النظم الضريبية. الدار الجامعية، 1998، ص1.

كما يعد ميزة مالية جودة العمليات المصرفية من قبول الودائع ومنح القروض وتحويل العملات ، بالإضافة إلى خدمات التأمين المختلفة على الحياة والممتلكات حتى يتم التوازن في الحقوق والالتزامات المالية لجذب وتضييف المستثمر الأجنبي⁽³¹⁾، وبغية الوقوف بدقة عن موقف التشريعات الوطنية والقانون الدولي من مسألة المركز القانوني المالي للمستثمر الاجنبي أرتأيت بحثه في مطلبين :

المطلب الاول : موقف التشريعات الوطنية من المركز القانوني المالي للمستثمر الاجنبي.

حسب دراسة المؤسسة العربية لضمان الاستثمار يأتي ارتفاع الضرائب والرسوم ضمن المجموعة الأولى من بين العوامل المعيقة للاستثمار الأجنبي، كذلك تأتي الإعفاءات الضريبية ضمن المجموعة الأولى من بين العوامل المحفزة للاستثمار في الدول العربية⁽³²⁾. لذلك أقدمت معظم دول الخليج على تحرير نُظُمها الضريبية والاستثمارية وفتحت معظم قطاعاتها الاقتصادية في وجه المستثمرين الأجانب سيما ما بين ١٩٩١ و ٢٠٠٢⁽³³⁾، فتتوعدت الحوافز الضريبية للمستثمرين الأجانب منها حوافر ضريبية دائمية او مؤقتة⁽³⁴⁾، وحوافز متعلقة بالأرباح وحوافز متعلقة باستثمار رؤوس الأموال، الاستهلاك

(31) د.محمد خالد المهاني : الضرائب وعلاقتها بتشجيع الاستثمار تجربة الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق (كلية الإدارة والاقتصاد)، 2010، ص5.

(32) د.محمد خالد المهاني : المصدر السابق، ص7.

(33) إبراهيم محسن عجبل: الشركات متعددة الجنسيات وسيادة الدولة (دراسة قانونية اقتصادية سياسية مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون والسياسة في الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2009، ص47.

(34) احمد ناظم عواد : (دور السياسة المالية في تشجيع وتوزيع الاستثمار الصناعي للقطاع الخاص في العراق) ، دراسة نظرية وتطبيقية ، رسالة دبلوم مقدمة الى كلية والادارة واقتصاد ، جامعة بغداد، 1979، ص107.

المعجلّ وحوافز متعلقة بالعمالة خفض اشتراكات الضمان الاجتماعي خصوم من الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس عدد المستخدمين أو أي نفقات أخرى متعلقة بالعمالة، وحوافز متعلقة بالمبيعات كتخفيضات في الضريبة على دخل الشركات على أساس إجمالي المبيعات وحوافز متعلقة بالتصدير كإعفاءات ضريبية على الصادرات؛ ورد الرسوم، والالتزام بإقليمية التشريع الضريبي⁽³⁵⁾.

على هذا الأساس ورد في الأسباب الموجبة لصدور قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 (... جلب الخبرات التقنية والعلمية وتنمية الموارد البشرية ... على مختلف الأصعدة الاقتصادية...) من خلال الإعفاءات المنصوص عليها في المواد (15-18 ، 21) من القانون والتي تشمل النقود والأوراق المالية والأوراق التجارية كما تشمل الحقوق المعنوية، كحقوق الملكية الفكرية والمعرفة الفنية والمهارات الإدارية وأساليب الإنتاج، فمثل هذه الحقوق المعنوية يمكن أن تعتبر رأسمالاً أجنبياً باعتبارها صالحة لأن تكون حصصاً عينية أو غير ذلك في رأسمال أي كيان يزمع تأسيسه في العراق.

وأقر قانون التعديل الأول رقم 2 لسنة 2010 لقانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 بموجب مادته الثانية للمستثمر الأجنبي حق تملك الأراضي والعقارات العائدة للدولة ببديل تحدد أسس احتسابه وفق نظام خاص وله حق تملك الأراضي والعقارات العائدة للقطاعين المختلط والخاص لغرض إقامة مشاريع الإسكان حصراً. كما أورد قانون الاستثمار في إقليم كردستان - العراق رقم

(35) د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية للنشر، 2001، ص 97؛ د. طاهر الجنابي: إقليمية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية (كلية القانون - جامعة بغداد)، العدد الأول والثاني (المجلد الثالث عشر)، 1988، ص 64.

(4) لسنة 2006 على عدد من الإعفاءات في الباب الثاني الفصل الأول منه بنص المادة الخامسة بالقول (أولاً: يعفى المشروع من جميع الضرائب والرسوم غير الكمركية لمدة (10) عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء المشروع بتقديم الخدمات أو تاريخ الإنتاج الفعلي .ثانياً: تعفى الآلات والأجهزة والمعدات والآليات والمكائن المستوردة للمشروع من الضرائب والرسوم وشرط الحصول على إجازة الاستيراد، على أن يتم إدخالها عن طريق المعابر الحدودية للإقليم خلال سنتين من تاريخ الموافقة على قوائمها من قبل رئيس الهيئة... سادساً: يحق للمستثمر وفق أحكام هذا القانون استيراد جميع احتياجات مشروعه، ومنها الآلات والآليات والأجهزة والمعدات، وتعفى هذه المستوردات من جميع الرسوم الكمركية الداخلة من المعابر الحدودية للإقليم شريطة استخدامها حصراً لأغراض المشروع) . وفي الفصل الثاني منه وردت إعفاءات إضافية إذ تنص المادة السادسة : (أولاً: للهيئة وفقاً لمقتضيات المصلحة العامة في الإقليم منح حوافز وتسهيلات مالية إضافية للمشاريع الاستثمارية المجازة وفق أحكام هذا القانون).

وبموجب الفصل الرابع من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ حالياً قضت المادة السابعة بإعفاء أي دخل معفى من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي، كل ذلك حذا بالمشروع العراقي إلى إصدار قانون الاستثمار رقم (13) لسنة 2006 لتسري أحكامه على علاقات الاستثمار المتصفة بالصفة الأجنبية وخصه بامتيازات و ضمانات وحقوق أوفر مما خص به المستثمر في العلاقات الاستثمارية الوطنية⁽³⁶⁾ ويستثنى من الخضوع لأحكام هذا القانون الاستثمارات الأجنبية الآتية:

(36) ا.م.د. عبد الرسول عبد الرضا جابر شوكة: الاستثمار بين أجنبية رأس المال وجنسية المستثمر في ظل قانون الاستثمار العراقي رقم 13 لسنة 2006 المعدل، بحث منشور على موقع جامعة بابل كلية القانون، 2011/9/21، الصفحة الرئيسية.

- الاستثمار في مجالي استخراج وإنتاج النفط والغاز
- الاستثمار في قطاعي المصارف وشركات التأمين

وتضمنت مواد الفصل الثالث المزايا والضمانات التي يتمتع بها المستثمر حيث بينت المادة (10) أن المستثمر بغض النظر عن جنسيته يتمتع بجميع المزايا والتسهيلات والضمانات ويخضع للالتزامات الواردة في هذا القانون وللمستثمر العراقي والأجنبي لأغراض مشاريع الإسكان حق الاحتفاظ بالأرض بمقابل يحدد بينه وبين مالك الأرض دون المضاربة بالأرض وفق ضوابط تضعها الهيئة الوطنية للاستثمار وبموافقة مجلس الوزراء ... وان تعديل هذا القانون لا يترتب عليه أي اثر رجعي يمس الضمانات والإعفاءات والحقوق المقررة بموجبه.

وأوضح الفصل الرابع التزامات المستثمر وأوضح الفصل الخامس الإعفاءات التي يتمتع بها المشروع والتي تمتد إلى (10_15) سنة ضمن نص المواد 15- 18 منه بنسب تتفاوت بين 25-100% ، وبينت المادة (22) بأنه يتمتع المستثمر الأجنبي بمزايا إضافية وفقاً لاتفاقيات دولية بين العراق ودولته أو اتفاقيات دول متعددة الأطراف كان العراق قد انضم إليها لتكون منها المزايا المترتبة على اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي الدولي الذي يشكل أخطر عائق أمام المستثمر الأجنبي⁽³⁷⁾ ، واتفاقات تشجيع وحماية الاستثمارات التي يتم إبرامها بين الدول وينظم لها العراق. ولقد وقع العراق قبل احداث عام 2003 على ثلاث اتفاقيات ثنائية مع كل من تونس والسودان واليمن واتفاقية جماعية لمنع الازدواج الضريبي ، اما بعد عام 2003 ولغاية عام 2015 فقد تم دراسة عدد من الاتفاقيات وارسلت الى مجلس شورى الدولة وهي الاتفاقية اللبنانية والايرانية والاردنية والاكرائية والعمانية والماليزية والسورية

⁽³⁷⁾ محمد يونس يحيى الصائغ : المصدر السابق، ص91.

والمصرية وتم التوقيع بالاحرف الاولى على كل من الاتفاقية اللبنانية والسورية والايرائية وقد تم الحصول على المشورة القانونية من المجلس بكل هذه الاتفاقيات عدا المصرية قيد الدراسة ونتوقع ان يتم خلال هذا العام توقيع الاتفاقيات المعروضة وكذلك اصبح بإمكان العراق ان يعرض اتفاقيته الخاصة به من خلال النموذج العام المعد لاتفاقية منع الازدواج الضريبي.

من المفيد أن أشير هنا بان المخاطبين بأحكام قانون الاستثمار الأجنبي في العراق هم الأجانب القادمون من الخارج خصيصاً لغرض الاستثمار وقد حدد المشرع العراقي في قانون الاستثمار وصف كل من المستثمر الوطني والأجنبي في المادة (1/ي) فوصف المستثمر العراقي ((وهو الذي يحمل الجنسية العراقية في حالة الشخص الحقيقي)) وهذا يعني أن المستثمر الذي لا يحمل الجنسية العراقية يتصف بالصفة الأجنبية . وهذا ما أكدته المادة (1/ط) حيث نصت على ((هو الذي لا يحمل الجنسية العراقية في حالة الشخص الحقيقي)) ، ولذلك لا تشمل أحكام هذا القانون الأجانب المقيمين في العراق الذين يقومون بأعمال لحساب الغير؛ فهؤلاء يعتبرون من فئة الموظفين والعمال، ولا يدخلون في طائفة المستثمرين إنما يحكم وضعهم عقودهم التي يبرمونها مع أصحاب العمل، بالإضافة إلى قانون العمل، وبطبيعة الحال فإن الجنسية هي المعيار الذي يميز الوطني عن الأجنبي. فالأجنبي إذاً هو كل شخص لا تتوفر فيه الشروط التي وضعها قانون الجنسية لاكتساب وصف المواطن أو الوطني ، كما ينبغي إن نشير بشأن مسألة قيام شخص غير عراقي (أجنبي) بزيارة العراق لقضاء بعض الحاجيات واستمرت زيارته ثلاثة أشهر وغادر بعدها، فلا يعد مستثمراً أجنبياً بنظر المشرع العراقي لأنه لا إقامة له⁽³⁸⁾، ولكن لو قام في السنة الضريبية نفسها بزيارة العراق مرة ثانية وقضى فيه ثلاثة أشهر أخرى، فهنا يعد هذا الشخص

(38) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: المصدر السابق، ص156.

مستثمرا مقيما لأغراض ضريبة الدخل ويخضع جميع دخله المتحقق في العراق فقط للضريبة العراقية⁽³⁹⁾. وينبغي التنويه بأنه أي شركة مملوكة بالكامل لمستثمرين أجانب أو مختلطة في رأسمالها يراعى فيها أحكام قانون الاستثمار العراقي ، من حيث شروط وضوابط التراخيص، ومجالات الاستثمار، ومنح الحوافز والمزايا والضمانات .. إلخ.

وبالتدقيق في نصوص القانون الجديد يتضح أن المشرع العراقي؛ استشعاراً منه لأهمية الاستثمارات الأجنبية أعطى المنشآت المرخص لها الكثير من المزايا والتسهيلات الضريبية التي تساهم في توفير البيئة الاستثمارية الملائمة. ويبدو ذلك واضحاً في معاملة المستثمر الأجنبي معاملة المستثمر الوطني، فيما يتعلق بالإعفاءات الجمركية لآلات وأدوات الإنتاج والأجهزة والمواد الأولية، وكذلك إعفاء المنتجات المعدة للتصدير من رسوم التصدير وجميع الضرائب الأخرى. بالإضافة إلى الحوافز والمزايا الضريبية المترتبة على الاتفاقات الثنائية التي يبرمها العراق مع بعض الدول.

وفي ذات الوقت لم يخلوا القانون الجديد من بعض القيود على الاستثمارات الأجنبية، منها ما يتعلق بضوابط وشروط منح الترخيص ومنها ما يرتبط بالرقابة على هذه الاستثمارات ومدى جديتها ومنها ما يتصل بمفهوم النظام العام، وهي قيود ومحددات تعكس سياسة الدولة وفلسفتها في هذا المجال. وتلاحظ هذه القيود في قانون الاستثمار وبعض القرارات والتعليمات الصادرة من بعض الجهات المعنية بتنظيم الاستثمار الأجنبي في العراق مما سيسمح للاجتهادات الشخصية إن تأخذ منفذاً قد يكون ذي نتائج تضر

⁽³⁹⁾ البند (ء-1) من الفقرة (11) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 82 المعدل وكذلك الفقرة (3) من المادة الخامسة.

بمصلحة الاستثمار الأجنبي وبمرور الزمن ستضحى من عوائق جذب الاستثمار الأجنبي (40) .

وتبين لنا أيضا من قراءة المادة 15 الفقرة رابعا من الفصل الخامس من القانون بأنها أعطت لمجلس الوزراء صلاحيات تجديد أو منح الإعفاءات وهذا لا يتناسق مع القانون الأساس (الدستور) حيث "لا ضريبة ولا إعفاء إلا بقانون" لذلك فالأسلم هو إدراج كافة المزايا المقترحة ضمن النص القانوني المقترح . ما دام فرض الضريبة لا يتم إلا بقانون فإن إلغاء الضريبة يجب أن يتم بقانون أيضا (41) .

وبالرغم من تعدد النصوص القانونية التي تقضي بالإعفاءات الضريبية التي أقرها المشرع العراقي للمستثمر الاجنبي تبقى بحاجة لتنظيم موحد في قانون موحد يكرس للمستثمر الأجنبي (42)، وهذه الصلاحية حسب مضمون المادة 107 من الدستور العراقي الجديد منحت للحكومة المركزية .

أما تشريعات الدول الأخرى أزاء المركز المالي للمستثمر الاجنبي فكانت متباينة (43)، ففي اليمن بموجب قانون الاستثمار لسنة 2000 تقضي المادة (18) - أ- تعفى الموجودات الثابتة المستوردة لإقامة أو توسيع أو تطوير

(40) د. عبد الرحمن المشهداني: التحليل الاقتصادي لمسودة قانون الاستثمار في العراق ومقارنته مع بعض القوانين العربية ، مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي (العدد الثالث 2006/8/12)، ص 20

(41) علي هادي عطية مطر الهلالي: تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004، ص 26.

(42) تهايمي رايم شركة: النظام الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي (العدد الخامس)، 2010، ص 7.

(43) راجع المزايا والضمانات التي تنص عليها غالبية قوانين الاستثمار على المستوى الدولي:

: Proteign of foreign investment IN Africa Current studies، UNCTAD P.3.et seq.، series A: No.28 1995.

المشروع الاستثماري المدار من قبل أجنبي من كافة الرسوم الضريبية والجمركية أيا كان نوعها ، عدا رسوم الخدمات المحددة في المادة (2) الفقرة (18) من هذا القانون شريطة أن يتم استيرادها خلال المدة المحددة في قوائم احتياجات المشروع. وفي الفقرة (ز) تعفى مستلزمات الإنتاج الحيواني والزراعي والسكي من الرسوم الضريبية والجمركية طيلة قيام المستثمر الأجنبي بهذا النشاط ، كما تعفى مستلزمات الإنتاج للمشاريع الأخرى بنسبة (50%) من كافة الرسوم الجمركية طيلة قيام المستثمرين الأجانب بهذه الأنشطة بما في ذلك المشاريع القائمة والمرخصة والمسجلة. وتتص المادة (20) من ذات القانون أعلاه مع عدم الإخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة أو تقرر في أي قانون آخر تتمتع كافة المشروعات بالإعفاءات الضريبية وذلك على النحو التالي :

1- تعفى الاستثمارات الأجنبية من ضرائب الأرباح لمدة سبع سنوات ، كما تعفى توسعات المشاريع الاستثمارية الصادرة عن الهيئة بموجب هذا القانون من ضريبة الأرباح لمدة سبع سنوات ، ويبدأ احتساب هذه الفترات من تاريخ بداية الإنتاج أو النشاط لهذه المشاريع بحسب الأحوال وتكون الهيئة هي الجهة المختصة بتحديد تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط ولمجلس الوزراء بناء على عرض مجلس إدارة الهيئة أن يحدد مشاريع أو مجالات معينة يكون لها حق التمتع بالإعفاء المنصوص عليه أعلاه لمدة تتراوح ما بين (7) إلى (10) سنوات.

وهناك من ينتقد سياسة المشرع اليمني إزاء تحفيز الاستثمارات الأجنبية بإتباع وسائل الإعفاءات الضريبية الواسعة والمفرطة⁽⁴⁴⁾، لكونه لم يربط منح

(44) حميد عبد الوهاب سنان حميد: السياسة التشريعية للاستثمارات الأجنبية في اليمن، رسالة ماجستير مقدمة الى معهد البحوث العربية جامعة الدول العربية(مصر)، 2008، ص15.

هذا الحافز بقيود كنوع نشاط المشروع أو مكان إقامته أو مصدر تمويله ومستوى أدائه وغيرها من القيود التي تكفل قصر الاستفادة من هذا الحافز على المشاريع ذات الأهمية للاقتصاد الوطني وذات العائد المرتفع.

وفي مصر قضى قانون ضرائب الدخل رقم 157 لسنة 1981 بالإعفاء الضريبي لمدة خمس سنوات لشركات الاستثمار الأجنبية العاملة في المجالات الإنتاجية الصناعية الجديدة، كما اشتمل الفصل الأول من الباب الثالث من قانون حوافز وضمانات الاستثمار المصري لسنة 1997 على بيان بجميع الإعفاءات التي تمنح للاستثمارات الوطنية والأجنبية، فقد نصت المادة (16) منه على أن تعفى أرباح الشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها من إحدى الضريبتين : الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأموال، وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط، ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة الى الشركات والمنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس مجلس الوزراء، وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية. وتجعل المادة (17) مدة الإعفاء عشرين سنة إذا كان المشروع قائماً خارج الوادي القديم، يستوي في ذلك أن تكون المنشأة أو المشروع خارج هذا الوادي أو منقولة منه. وتنص المادة (22) منه على أن تعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة عقود السندات وصكوك التحويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة التي تصدرها شركات مساهمة بشرط أن تطرح في اكتتاب عام وأن تكون مقيدة في إحدى بورصات الأوراق المالية. وتنص المادة (24) أيضاً على إعفاء الأرباح الناتجة عن اندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني من الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني. وكذلك

تتص المادة (26) على أن يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، ناتج تقييم الحصص العينية التي تدخل في تأسيس شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو في زيادة رأس مالها.

وفي الكويت يحكم استثمار الشركات الأجنبية في الكويت نوعان من التشريعات وهي مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955، والذي ينص على إخضاع أرباح الشركات الأجنبية التي تزول العمل والتجارة في الدولة لضريبة الدخل سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أو عن طريق وكيل بناء على نسب تتراوح بين 55.5% وفي الأغلب 55% وهي نسبة مرتفعة بالنسبة لأي مستثمر، لذا يعد هذا القانون من العوامل الطارئة للاستثمار⁽⁴⁵⁾، أما بالنسبة للنوع الآخر من التشريعات يتمثل في قانون رقم 8 لسنة 2001 وبموجبه منح المشرع لجنة الاستثمار إعطاء كل أو بعض المزايا التي تضمنتها المادة (13) من قانون الاستثمار رقم 8 لسنة 2001 للمشروع الاستثماري الأجنبي في ضوء مدى إسهام المشروع في تنفيذ أهداف التنمية الاقتصادية في الدولة وعدد الكويتيين العاملين في المشروع وتشمل هذه المزايا والإعفاءات:

1. الإعفاء من ضريبة الدخل أو رسوم أخرى لمدة لا تزيد على عشر سنوات من بدء التشغيل الفعلي للمشروع، وكذلك إعفاء كل استثمار جديد في المشروع من الضرائب والرسوم لمدة مماثلة لمدة الإعفاء التي منحت للاستثمار الأصلي عند إنشاء المشروع.

2. الإفادة من المزايا المترتبة على اتفاقيات الازدواج الضريبي واتفاقيات تشجيع الاستثمار وحمايته.

⁽⁴⁵⁾عبدالرحمن كمال: رغم تمتع الكويت بإمكانات استثمارية ومالية عالية المستثمرون يبحثون عن بيئة تشريعية مرنة، 2011، جريدة الشاهد الأسبوعية، Saturday، 02 July

3. الإعفاء كلياً أو جزئياً من الرسوم الجمركية على الواردات الآتية:
 أ. الآلات والمعدات وقطع الغيار اللازمة للإنشاء والتوسع والتطوير.
 ب. المواد الأولية والبضائع نصف المصنعة ومواد التغليف والتعبئة والمواد اللازمة للأغراض الإنتاجية.

ووفقاً لهذا القانون تم استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة بشكل كبير نحو الكويت وعزز ثقة المستثمرين المحليين والأجانب في البلد⁽⁴⁶⁾.

ويعد الأردن من الدول النامية التي شكل العقد الأخير من القرن العشرين نقطة تحول كبيرة في مسيرة اقتصاده ، شهد خلالها تحولات جذرية لاسيما بعد أزمته الاقتصادية في عام 1988⁽⁴⁷⁾، وفي القانون الأردني لسنة 2003 قضى بإعفاء من الضرائب و الرسوم (عدا الضرائب البلدية) وتتفاوت هذه الإعفاءات حسب درجة المنطقة التنموية وبلغ إجمالي قيمة المشاريع الصناعية التي حصلت على حوافز وإعفاءات تشجيع الاستثمارات خلال السنوات 1996-2001 (1971.8) مليون دينار ، أي ما نسبته (57.4 %) من حجم الاستثمار الكلي⁽⁴⁸⁾.

وفي الجزائر يمكن اعتبار قانون الاستثمار لسنة 1993 شكل نقطة تحول أساسية في مسيرة انفتاح الاقتصاد الجزائري، حيث تضمن هذا القانون مجموعة من الحوافز والإعفاءات الجبائية، الضريبية والجمركية التي تجعل

⁽⁴⁶⁾ محمد التويجري: الاستثمار الاجنبي ودوره في تغيير المناخ الاستثماري بدولة الكويت، ورقة عمل منشورة على شبكة المعلومات الانترنت على الموقع الالكتروني الاتي:

www.twajri.com

R .Ajami: Arab Response to the Multinationals, London 1988, ⁽⁴⁷⁾

Maxwell, p114

⁽⁴⁸⁾ لهيب توما ميخا : تجربة الأردن في جذب الاستثمارات الأجنبية ، مجلة العراق

للإصلاح الاقتصادي(العدد الثالث12/8/2006)،ص49

المستثمر الأجنبي يميل للاستثمار في الجزائر بسبب الحماية والحرية التي قدمها له هذا القانون.

وفي سوريا صدر قانون الاستثمار بالقانون رقم /10/ تاريخ 1991/5/4 ولقد سوغت الحكومة إصدار هذا القانون برغبة الدولة في تشجيع أموال المواطنين السوريين ومن في حكمهم، وكذلك المواطنين العرب المغتربين إضافة إلى رعايا الدول العربية والأجنبية⁽⁴⁹⁾، وميز قانون الاستثمار السوري لعام 1991 في الإعفاء من الضرائب بين المشاريع التي تقوم بها شركات أجنبية تساهم الدولة في جزء من رأس مالها (لا يقل عن 25%) فأعفاها بموجب المادة (13/أ) من جميع الضرائب المفروضة على الدخل وذلك لمدة سبع سنوات ابتداءً من تاريخ بدء الإنتاج الفعلي أو بدء الاستثمار وفقاً لطبيعة المشروع بحيث يشمل هذا الإعفاء الأرباح السنوية الناتجة التي تحققها الشركة من ضريبة الدخل التي تفرض على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، كما منحت المادة (13/ب) المشاريع التي ينفذها الأفراد أو الشركات غير المشتركة جميع الإعفاءات الضريبية المشار إليها آنفاً لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ بدء الإنتاج أو الاستثمار الفعلي وفقاً لطبيعة المشروع، وأعفى القانون المذكور أعلاه مستوردات المشروع المحددة في القانون من الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية. ونصت المادة (12) من قانون الاستثمار السوري على إعفاء جميع احتياجات المشروع من الآلات والآليات والأجهزة والمعدات وسيارات العمل المستوردة من جميع الضرائب والرسوم المالية والبلدية والجمركية وغيرها شريطة استخدامها حصراً في أغراض المشروع. ثم توج أخيراً هذا القانون بصدور المرسوم التشريعي رقم 7/ لعام 2000 وتضمن عدد من الأحكام بمجملها تعمل على توسيع قاعدة

(49) د. محمد خالد المهاني : المصدر السابق، ص5.

التنمية والاستثمار وتخفيف العبء الضريبي على الشركات المساهمة ذات مصدر تمويل أجنبي وحظر على الإدارات المحلية الضريبية فرض ضرائب خارج نطاق أحكام هذا المرسوم⁽⁵⁰⁾. ثم تلاه صدور القانون رقم (24) لعام 2003 الذي خفض أيضا معدلات ضريبة دخل الأرباح في سوريا للمستثمر الاجنبي إلى نسبة (35%)، وحدد ضريبة دخل الشركات المساهمة المطروحة أسهمها على الاككتاب العام ذات الطابع الأجنبي بنسبة (20%) إضافة إلى مزايا ضريبية أخرى.

وبالنسبة للصين فان تجربتها بالانفتاح على العالم الخارجي هي تجربة مثيرة تستحق الدراسة والقانونية الدقيقة ويمكن لنا في العراق أن نستفيد من هذه التجربة الغنية حيث تتزايد الاستثمارات الأجنبية بمعدلات سريعة وفاقئة والسر في ذلك هو أن الحكومة وصلت إلى مستوى عالي جدا من المرونة التشريعية الضريبية والتيسير المالي المحفز للمستثمرين الأجانب وكلها مأطرة بمبادئ وسياسات أساسية من أهمها :

- إعطاء معاملة تفضيلية ممتازة للأجانب الذين يشتركون في مشروعات مشتركة لا سيما في ضرائب الدخل.
- إعفاء المشروعات التقنية العالية من ضرائب الدخل.
- إعطاء أفضلية في ضرائب الصناعة للمؤسسات الاستثمارية المشتركة في حال تعرضت للخسارة حيث يمكن إعفاءها من الضريبة.
- إعفاء الأجانب في المؤسسات الاستثمارية المشتركة من كافة الرسوم الجمركية والضرائب الصناعية على جميع المستوردات من خارج الصين.

(50) د. محمد بيطار: إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سوريا، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، بحث منشور على شبكة المعلومات الانترنت، 2011، على الموقع الإلكتروني الآتي: <http://alsarab-law.own0.com/t159-topic>.

وفي كوبا أصدرت الجمعية الوطنية للسلطة الشعبية في جلستها المنعقدة في تاريخ 5 من شهر أيلول - سبتمبر من العام 1995 قانون رقم 77 للإستثمارات الأجنبية وفي الباب الثالث منه أعفت المستثمرين الأجانب إعفاءاً ضريبياً بشرط إن يكون هناك تعامل بالمثل بالنسبة لشركاتها عند دولة المستثمر أي الإعفاء الضريبي للاستثمار الأجنبي ماطر بمبدأ المعاملة بالمثل في هذا البلد.

بينما في السودان فإننا نجد قانون تشجيع الاستثمار السوداني لعام 1999 قد منح المشاريع الإستراتيجية المحددة باللوائح بالإعفاء من ضريبة أرباح الأعمال لمدة لا تقل عن عشر سنوات يبدأ نفاذها من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاوله النشاط ويجوز لوزير الصناعة والاستثمار زيادة المدة المذكورة أعلاه حسبما يراه مناسباً وذلك عبر الفقرة (1) من المادة العاشرة وقد جاء في الفقرة الثانية من هذه المادة أنه للوزير منح المشروع غير الاستراتيجي المحدد في اللوائح بعد تسجيله وفق أحكام القوانين المنظمة لذلك إعفاء من ضريبة أرباح الأعمال لمدة لا تزيد عن خمس سنوات من تاريخ بدء الإنتاج التجاري أو مزاوله النشاط ويجوز لوزير الصناعة والاستثمار مد هذه المدة لفترة أخرى لا تزيد عن خمس سنوات. كما جاء في المادة (11) أن المشاريع الإستراتيجية وغير الإستراتيجية تتمتع بالميزات الجمركية التي يقرها مجلس الوزراء كما جاء في الفقرة (3) من المادة نفسها أن لمجلس الوزراء تعديل هذه المميزات الجمركية حسب ما يراه مناسباً وبتوصية من وزير الصناعة والاستثمار.

وهناك قوانين لدول أخرى قد أوردت عدد كبير من الإعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي مثل قانون تشجيع الاستثمار لرؤوس الأموال الأجنبية الليبي رقم 5 لعام 2005 وقانون تشجيع الاستثمارات اللبناني رقم 360 لعام 2001 . ودولة قطر خفضت الضرائب على المستثمرين الأجانب في الاستثمارات

الصناعية المشتركة من 50% إلى 35%. كما أن كلا من دولة الإمارات ومملكة البحرين لا تحصل على أية ضرائب من الاستثمار الأجنبي.

المطلب الثاني : موقف القانون الدولي من المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي.

منح القانون الدولي الحق للدول بفرض ضرائبها على الأجانب واملهم الموجوبين في اقليمها بالمعدلات التي تحقق مصالحها الوطنية وهذا ما اخذ به المشرع العراقي تطبيقاً لمعيار الإقليمية فاحض دخل المستثمر الاجنبي المتحصل عليه في العراق فقط من دون دخله المتحقق له في الخارج⁽⁵¹⁾ ، كما وان لها الحرية المطلقة في وضع القواعد القانونية المتعلقة بتقدير الضريبة وجبايتها ، بيد ان الافراط في فرض الضرائب وعدم استقرارها لمدة معقولة او التطبيق المعيب او المعقد للنظام الضريبي يحمل الدولة مسؤولية مالية ودفع التعويض العادل للمستثمر الاجنبي المتضرر من ذلك التعارض والازدواج الضريبي، كما قيدها بعدم التمييز بين الأجانب ، فلا يجوز لها أن تفرض على طائفة منهم ضرائب أكثر من الضرائب المفروضة على غيرهم من الأجانب ، متى تساوت مراكزهم القانونية ، لمجرد انتمائهم إلى جنسية دولة معينة فحرية الدولة في هذا الصدد يحددها القانون الدولي بأمر مهم هو أن تكون الضرائب عامة وموحدة على الأشخاص المتساوين في ذات المراكز القانونية. وإذا كان ألزام الأجانب بأعباء ضريبية تفوق تلك المفروضة على الوطنيين يعد عملاً تمييزياً ضدهم فهو عمل مشروع من ناحية القانون الدولي ، بشرط عدم اتسامه بطابع المصادرة وإلا عدّ تعسفاً من الدولة في استعمال حقها مما يعرضها

(51) خيرى إبراهيم مراد : المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي،رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد،2004،ص34.

للمساءلة الدولية . وفي الغالب لا تلجأ كثير من الدول إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطنيها والمستثمرين الأجانب ، لأن ذلك يعوق جذب الاستثمارات إليها. وينقسم الأزواج الضريبي المسبب لمسؤولية الدولة دولياً إلى نوعين : أزواج ضريبي دولي ، وأزواج داخلي يحدث عندما تكون السلطة المالية التي تفرض الضرائب التي يتحقق بها الأزواج تابعة لدولة واحدة ، اتحادية أو موحدة⁽⁵²⁾. ففي الدولة الاتحادية يحدث الأزواج إذا فرضت كل من الحكومة المركزية وحكومة ولاية من الولايات نفس الضريبة على نفس المال المملوك لشخص يقيم في هذه الولاية. أما في الدولة الموحدة فيقع الأزواج إذا اتخذت كل من الحكومة وإحدى سلطات الحكم المحلي ، مجلس المحافظة مثلاً ، نفس الوعاء لفرض ضريبة واحدة ، كما تلجأ نفس السلطة إلى فرض ضريبتين متشابهتين على نفس الوعاء ، وقد يكون الأزواج الضريبي مقصوداً في الاتجاهات التي ترمي إلى التوسع بالضريبة والاستقطاع الضريبي أو نتيجة خلل تشريعي في الضرائب الداخلية عندما يكون غير مقصود. ويمكن تجنب الأزواج الضريبي الدولي بواسطة إصدار تشريع داخلي تقيد فيه الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها ، إلا أنه تواجه الإجراءات الداخلية صعوبات كثيرة تنشأ عن الاختلافات في القوانين الضريبية ، بحيث يمكن أن ترى دولتان في الوقت نفسه أن لهما الحق في فرض الضريبة على نفس الدخل نتيجة للاختلافات الموجودة في تعريف الدخل الخاضع للضريبة. تجدر الإشارة إلى أن المشرع العراقي قد أشار عبر الفقرة 16 من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1981 على إعفاء دخل مؤسسات الطيران كلاً أو بعضاً من ضريبة الدخل وذلك بقرار من الوزير بشرط المعاملة بالمثل ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق

(52) د. عادل فليح العلي و د. طلال محمود الكداوي : اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب

الثاني ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 1989 ، ص 104

في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات ، وقد قصد المشرع العراقي من هذا الإعفاء من الازدواج الضريبي الدولي ، ذلك أن هذه المؤسسات عادة ما تخضع للضريبة في بلدها ، أما الفقرة 10 من ذات المادة فقد جعلت الإعفاء متضمناً لأي دخل معفي بموجب قانون أو اتفاق دولي يبرمه العراق مع الدول الأخرى ، كما أعفى المشرع العراقي الساكن خارج العراق ويعمل في الخارج من الضريبة العراقية ما دام خاضعاً للضريبة في محل عمله وذلك تجنباً للازدواج الضريبي.

نستنتج من كل ما تقدم بأن الاستثمار الأجنبي بحد ذاته يمثل سبباً لتداخل المجال الضريبي لأكثر من دولة ، سواء تلك التي يتبعها المستثمر بجنسيته ، أو يقيم فيها ، أو التي يوجد بها موقع الاستثمار أو مصدر الدخل . ففي هذه الحالة ينشأ الازدواج الضريبي الدولي. ويعرف هذا النوع من الازدواج بأنه فرض الضريبة نفسها لأكثر من مرة على الممول نفسه بالنسبة إلى الأموال نفسها الخاضعة لهذه الضريبة⁽⁵³⁾. لذا أولت الدول الازدواج الضريبي ما يستحقه من العناية ، فعكفت على بحث الحلول الكفيلة بتجنب هذه الظاهرة حتى لاتقف عقبة في سبيل انتقال رؤوس الأموال وتنمية العلاقات الاقتصادية بين مختلف الدول. فبحث معهد القانون الدولي في مشاكل الازدواج الضريبي في مؤتمريه ، عقد الأول في كامبردج عام 1897 والثاني في كرينوبل عام 1922 . كما اهتمت غرفة التجارة الدولية بهذا الموضوع منذ إنشائها عام 1919 ، إذ شكلت لجنة خاصة لبحث المشكلة ، وصدر تقرير عنها تمت مناقشته في مؤتمر لندن عام 1921 . كذلك قررت غرفة التجارة في المؤتمر الذي عقد في روما عام 1922 إعطاء الدولة حق فرض ما تراه من الضرائب، وفي الوقت نفسه إعطاء الممول حق طلب خصم الضرائب

(53) د. باهر محمد عتلم : المالية العامة ، مطبعة المعرفة ، القاهرة ، 1990 ، ص 219 .

التي سبق أن دفعها إلى دولة أخرى من دخوله المتحققة فيها. وقد ارتبطت أهم المحاولات النظرية لحل مشاكل الازدواج الضريبي الدولي بعصبة الأمم التي شكلت في عام 1921 لجنة الخبراء الاقتصاديين من أربعة أعضاء لبحث المشكلة ، وقدمت اللجنة تقريرها عام 1923 ، ثم شكلت العصبة عام 1922 لجنة ثانية هي لجنة الخبراء أو الفنيين ، بعدد اكبر من الأعضاء ، لبحث المشكلة نفسها بصورة مختلفة ، وقدمت اللجنة تقريرها عام 1925 . ولم تكتف العصبة بهذه الجهود بل أنشأت لجنة أسمتها اللجنة المالية Financial committee⁽⁵⁴⁾. ولا ريب أن الجهود العظيمة التي بذلتها عصبة الأمم في مجال معالجة مشكلات الازدواج الضريبي الدولي تعد حتى يومنا هذا حجر الأساس في جميع الدراسات التي تناولت الموضوع ، وليس أدل على ذلك من مثابرة عصبة الأمم في هذا المجال من حيث استمرار لجنة الضرائب في مواصلة جهودها وعقد الاجتماعات طوال الحرب العالمية الثانية . ثم واصلت هيئة الأمم المتحدة هذه الجهود على أثر إنشائها عام 1945 ، فقد أصدر المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لها عام 1946 قرارا بإنشاء لجنة مالية عامة بدأت نشاطها في أول مايو 1947 ، ولعل من أهم أنشطة هذه اللجنة في مجال الازدواج الضريبي الدولي ما يأتي : -

- 1- تقديم المساعدة الفنية الضريبية للدول الأعضاء .
- 2- جمع الاتفاقيات الضريبية التي عقدها الدول ونشرها في عدة أجزاء .
- 3- التعاون مع الهيئات الدولية المهتمة بمعالجة الازدواج الضريبي الدولي كغرفة التجارة الدولية وهيئة الطيران المدني الدولية ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي .

(54) د. شريف رمسيس تكللا : الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، دار الفكر العربي ،

القاهرة ، 1978-1979 ، ص226 وما بعدها .

كذلك واصل المجلس الاقتصادي والاجتماعي بذل الجهود في سبيل حث الدول المصدرة لرأس المال على تحاشي الازدواج الضريبي الدولي الواقع على دخل الاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول المستوردة لرأس المال ، فصدر القرار رقم 486 سنة 1953 الذي أوصى بما يأتي : ((يجب على الدول المتقدمة عندما تعمل منفردة أو عند عقدها لاتفاقيات ضريبية أن تعطي اهتماما خاصا لإمكانية القيام بعمل ما لتتأكد فيما إذا كان هذا الدخل من الاستثمار الأجنبي قد استحق عليه ضريبة من قبل الدولة الناتج فيها أم لا)).

والرأي السائد هو أن الازدواج الضريبي الدولي لا يمكن رفعه إلا باتفاقيات دولية لذلك لم يقف دور الأمم المتحدة في حل هذه المشكلة عند حد تشكيل اللجان وعقد الاجتماعات وإصدار التوصيات ، وإنما عملت على وضع نماذج لاتفاقيات دولية بشأن تجنب الازدواج الضريبي الدولي يراعي في وضعها مصالح الدول المستوردة لرأس المال ووجوب الدفاع عنها ، ومصالح الدول المصدرة له ووجوب مناصرتها. وتختار الدول النموذج الذي يلائمها ويتفق وأهدافها وقد تم بالفعل توقيع عدد كبير من الاتفاقيات الدولية في هذا الشأن على هدي هذه النماذج . ومن تلك الاتفاقيات الاتفاقية التي وضعتها الأمم المتحدة سنة 1989 النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال، والاتفاقية النموذجية المبرمة بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية ، التي صادق العراق على هذه الاتفاقية بموجب القانون رقم (44) لسنة 2000 والمنشور في الوقائع العراقية العدد(3832) في 2000/6/26. ويمكن القول أن أهم خطوة قام بها المشروع العراقي في مجال تلافي الإزدواج الضريبي على الصعيد الدولي هي إبرامه إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المعقودة بين حكومتي العراق ومصر والمصدقة بالقانون رقم (161) لسنة 1968 والمنشورة

في الوقائع العراقية بالعدد (1695) في 1968/12/2 إذ شملت بخصوصها بحث جميع الضرائب ووضع الأسس لتجنب الإزدواج الضريبي⁽⁵⁵⁾.
وبالنسبة لوسائل تجنب الازدواج الضريبي لا تخرج بصفة عامة عن المبادئ الآتية:

أولاً : إعفاء الإيراد من الضريبة في إحدى الدولتين المتعاقبتين Tax holiday :

وبناءً على ذلك فالبلد الذي يتحقق فيه الإيراد له وحده الولاية في فرض الضريبة على ذلك الإيراد ، وتتحمل الإعفاء دولة التبعية السياسية ، فإذا كان للشخص أوجه نشاط في عدة دول خضع للضريبة في كل دولة بمقدار الإيراد المتحقق فيها .

ثانياً : خصم الضريبة الأجنبية من حصيللة الضريبة الوطنية Foreign tax credit

يتحقق هذا عندما تحتفظ دولة الموطن بحقها في فرض الضريبة على رعاياها أياً كان محل إقامتهم وعلى جميع إيراداتهم التي حصلوا عليها أياً كان مصدرها . كما حرصت الدول المصدرة لرأس المال على تضمين معاهدات منع الازدواج الضريبي نصاً يقضي بعدم إخضاعها رعايا أي من الدولتين المتعاقبتين في إقليم الدولة الأخرى لأية ضرائب أو أية التزامات ضريبية تختلف أو تزيد في عبئها عن الضرائب والالتزامات الضريبية التي يخضع لها الرعايا الوطنيون للدولة المتعاقدة المضيفة.

⁽⁵⁵⁾ عبد الباسط علي جاسم الجحيشي: الإعفاءات الضريبية، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة إلى العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2001 ، ص109-110.

ويمكن للمعاهدات الدولية أن تصل إلى منع الازدواج الضريبي إذا حافظت كل دولة متعاقدة على التوازن بين تضحيتها بشرط من مواردها الضريبية وهيئة الجو المناسب لتنمية التجارة والاستثمارات الدولية فيها . فعن طريق الاتفاقيات يمكن وضع القواعد التي تحدد اختصاص كل دولة بفرض الضريبة وقواعد استحقاقها على نحو موحد ، وهو الأمر الذي يكفل للاستثمار في الدولة المضيفة الاستفادة الحقيقية من التيسيرات الضريبية المقررة له في قوانينها .

والدول الضعيفة اقتصاديا كثيرا ما يدفعها تعطشها للاستثمارات الأجنبية إلى القبول بالشروط المجحفة للدول المتقدمة حتى تطمئن المستثمر الأجنبي إلى عدم تعرضه للازدواج الضريبي . بمعنى آخر أن الاتفاقية الضريبية إما أن تكون بين بلدين متقاربين في المستوى الاقتصادي أو بين بلدين مختلفين في درجة التقدم الحضاري ، كما هو الحال في الاتفاقيات الضريبية التي تبرم بين البلاد النامية والبلاد المتقدمة . وبناءً عليه فإن الوصول إلى اتفاق حول نقاط الخلاف في الحالة الأولى لن يجد صعوبات كثيرة ، إذ أن التعامل بين البلدين يكون في اتجاهين متكافئين ، ومن ثم فإن التنازلات الضريبية سيتم تعويضها . أما في الحالة الثانية ، فإن التنازلات الضريبية بتخفيض معدلات الضريبة في البلدين هي في الحقيقة تنازل من جانب واحد . إذ أن عمليات الاستثمار بين البلدين ستكون في اتجاه واحد من البلد المتقدم إلى البلد النامي . ويعني هذا أن تنازل البلد النامي عن بعض إيراداته بتخفيض معدل الضريبة لن تعوضه استفادته من معدل الضريبة المنخفض في البلد الآخر⁽⁵⁶⁾ .

(56) د. خليل إسماعيل الحديثي : المعاهدات غير المتكافئة المعقودة في وقت السلم ، مطبعة

جامعة بغداد ، 1981 ، ص 113 وما بعدها .

الخاتمة:

في مسك ختام الحديث عن المركز القانوني للمستثمر الأجنبي تبين بان الإعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي والواردة في التشريعات الضريبية كانت السمة التي لازمت المجتمعات منذ القدم، ويتأكد مما أسردته من تفاصيل في بحثنا هذا بان العولمة وضروريات الحياة التقنية وتطوير وسائل الإنتاج والانفتاح الاقتصادي وتطوير المؤسسات الضريبية أضحت السبب الرئيس في لهفة الدول لجذب الاستثمار الأجنبي إليها من خلال توفير مناخ استثماري جاذب ومؤطر في تشريعات ضريبية تضمن قوة الثبات لمركزه القانوني، وأضحت الدول تعلم بأن المستثمر الأجنبي الخاص لا ينتقل من مكان إلى آخر ، إلا إذا توافرت له مزايا ضريبية وحماية قانونية كافية في ضوء قواعد التحكيم التجاري الدولي ، وذلك بإيجاد نظام تشريعي أو تقنين ضريبي موحد يضمن الأخذ بالقواعد الضريبية الذي يحفظ مصالح الدولة الاقتصادية وعدم التقريط بولاية قضائها في مجال النزاعات الضريبية كما ينبغي وضع قواعد تقضي بضمان التعامل العادل مع المستثمرين الأجانب لا تقل عن قواعد الحد الأدنى لمعاملة الأجانب المقررة في العرف الدولي ، وضمان الاستقرار التشريعي ، وحرية تحويل الأموال وعوائدها ، مع ضرورة عدم التمييز ، ووضع نظام خاص لتسوية المنازعات الضريبية التي يكون المستثمر الأجنبي طرفا فيها.

وبعد دراسة مضمون التشريعات الاستثمارية فيما فيها من نصوص ضريبية وتأصيلها وتحليل نصوصها يمكننا أن نصل إلى النتائج الآتية:
 أولاً: ندرة الدراسات والبحوث التي تهتم ببيان المركز القانوني للمستثمر في التشريعات المالية بالإضافة إلى ضعف تعاون المؤسسات المعنية بتقديم البيانات والمعلومات الضرورية التي تخدم أغراض البحث العلمي.

ثانياً: التشريعات الضريبية والاستثمارية التي تعالج المركز القانوني للمستثمر الأجنبي التي تقوم عليها سياسات حماية الاستثمارات الأجنبية لا تزال هشة وغير متناسقة، فمثلاً على صعيد بلدنا العراق فان تشريعات جذب الاستثمارات الأجنبية وطمأنتها تتسم بالحدائثة ؛ ذلك أن سنها كان كرد فعل للتطورات الصناعية و التكنولوجيا و النتائج التي حققها الاستثمار الأجنبي على صعيد المنطقة وغيرها التي عاشها العراق كغيره من الدول الأخرى.

ثالثاً: توصلت من خلال دراستي لبيان المركز القانوني المالي للمستثمر الأجنبي بان القواعد القانونية الضريبية ذات العلاقة بالإعفاء الضريبي وضمان تسوية النزاعات الضريبية بوساطة التحكيم الدولي تعد قواعد أمره لأنها تهدف تحقيق مصلحة المجتمع الدولي بشأن حماية وجذب المستثمرين الأجانب بغية تحقيق سياسة التنمية العامة للبلد ،ولا يجوز لأحد مخالفتها مهما كانت صفته أو الاتفاق على خلاف فحواها ويعد هذا تطبيق لمبدأ الثبات التشريعي بوصفه احد أهم العوامل الجاذبة للاستثمارات الأجنبية في دولة بحاجة للاستثمار مثل العراق . ومن الجدير بالذكر أن المشرع العراقي في قانون الاستثمار لم ينظم هذا المبدأ بشكل صريح كما أن مثل هذا المبدأ يمثل ثقة المستثمر الأجنبي بالدولة المضيفة للاستثمار، رغم أن المشرع العراقي أشار ضمناً وبشكل غامض إليه في المادة (3/12) بشأن عدم جواز مصادرة وتأميم المشاريع الاستثمارية من قبل الدولة.

رابعاً: للاستثمار الأجنبي طبيعة قانونية مركبة فهو يؤثر ويتأثر بالقواعد القانونية والعوامل الاقتصادية لكل دولة مما ينبغي التعمق في دراسته قانونياً واقتصادياً . كما أن قانون الاستثمار يفترض أن يأتي منسجماً مع قواعد القانون الخاص والعام وقواعد القانون الداخلي والدولي ..

خامساً: من الممكن أن يكون المستثمر الأجنبي شخص طبيعي أو شخص معنوي كالمنشآت والمصانع أو مجموعة من الأشخاص والذي قد يتعذر أحياناً

التوصل إلى بيان المركز القانوني لهم ومعرفته على وجه التحديد. ولم يميز القانون العراقي بين المستثمرين الأجانب سواء أكان من الأشخاص المعنوية وغيره من المكلفين أو من الأشخاص الطبيعيين أو من في حكمهم ، حيث جاء تنظيمه لها عاماً .

سادسا: حققت توجهات برنامج الإصلاح الاقتصادي في جمهورية العراق خطوات متقدمة في معظم القطاعات، سيما القطاع المالي وقطاع الاستثمار العقاري بعد صدور قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 وقانون شركات النفط المتعاقدة مع الحكومة العراقية رقم 119 لسنة 2010 وهي قوانين ستسهم مستقبلا في تطوير السياسات الاستثمارية في العراق لكونها تتضمن حوافز وإعفاءات ضريبية واسعة للمستثمرين، وفي ذات الوقت راعت سيادة الدولة خاصة فيما يتعلق بحقها في قصر بعض أوجه النشاط التجاري والاستثماري على مواطنيها. ولا بد من متابعة هذه الخطوات لتعزيز أهداف التنمية والاستثمار في البلد في الوقت الذي أصبح فيه العالم قرية صغيرة في ظل عملية الإصلاح الاقتصادي والإداري الشاملة.

سابعا: إن المقومات الأساسية في اتجاهات التحديث والتطوير في بيئة الاستثمارات الدولية العراقية تركز على تحسين المناخ الاستثماري بتوفير الإطار التشريعي المرن والإجراءات المبسطة والواضحة في التقنيات والتشريعات الضريبية وفي هذا الصدد يلعب الاتجاه نحو تقنين ضريبي موحد دورا أساسيا بوصفه سينتج عنه ثمار قاعدة اليقين الضريبية والحفاظ على الاستقرار التشريعي الذي يوفر الاطمئنان للمستثمرين ومواصلة سياسة التصحيح المالي ودعم الاستقرار الضريبي .

ثامنا: ضعف الوعي الاستثماري والضريبي لدى غالبية المعنيين بجذب الاستثمارات الأجنبية وغياب الرؤية الإستراتيجية لمستقبل وتوجهات التخطيط الاقتصادي في العراق وعدم توفر خارطة استثمارية وضريبية موحدة شاملة

لجميع محافظات العراق ، الذي تعمل وزارة التخطيط على معالجته من خلال إعداد خطة خمسية اقتصادية.

تاسعا: عدم الاستجابة السريعة من قبل الدوائر الكمركية الحدودية لتطبيق الإعفاءات الكمركية المشجعة على الاستثمار بحجة عدم تسلمها للتعليمات الصادرة من الهيئة أو من وزارة المالية.

التوصيات:

من كل مما تقدم أود إن اذكر بعض التوصيات والمقترحات التي أرى مفيد الأخذ بها إلى حد ما:

أولاً: إن النظام الضريبي يشكل جزءاً من المناخ الاستثماري، ولكن الإعفاء الضريبي وإن كان عاملاً لتشجيع وجذب الاستثمارات، إلا أنه ليس العامل الوحيد فلا بد أن تتمسك الدول سيما النامية بحقها في الإشراف والسيطرة والرقابة على الاستثمار الأجنبي ، وأن يكون لها الحق في إنقاص كل أو بعض المزايا الضريبية التي تمنح له ، ولا بد من التفريق في منح الإعفاءات الضريبية للمشاريع الاستثمارية تبعاً لطبيعة الاستثمارات وموضعها الجغرافي. وتضمن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1983 الإعفاء المتعلق بالاستثمارات الأجنبية أسوةً بالتشريعات محل المقارنة حتى تأتي نصوصه منسجمةً مع واقع ما جرى العمل به لدى السلطة المالية في العراق. وتضمنه كذلك نصوصاً تقيد الإعفاءات المتعلقة بالشركات الأجنبية بنسب محددة لا تتناول الوعاء كاملاً وجعلها مؤقتة لمدد معينة أسوةً بالتشريعات محل المقارنة . وتعديل القوانين الضريبية النافذة التي تتعارض مع قانون الاستثمار الجديد بهدف إيجاد بيئة قانونية ملائمة ومشجعة على الاستثمار

ثانياً: الاستمرار بتحديث وتطوير التشريعات النافذة وإنشاء محكمة مالية لتسوية نزاعات الاستثمار الاجنبي في العراق .

ثالثاً: ضرورة إعطاء صلاحية للهيئة الوطنية للاستثمار في العراق لتحديد الإعفاءات المالية والضريبية الممكن تقديمها لجذب الاستثمارات الأجنبية واستثمارات العراقيين المغتربين من خلال تضمينه في قانون الاستثمار ذاته. ويحتاج العراق إلى تعديل بعض القوانين مثل قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وقانون الضرائب والرسوم وقوانين تتعلق بالزراعة حتى يوفر آلية سهلة وبسيطة لتطبيق قانون الاستثمار .

رابعاً: توعية أفراد المجتمع بضرورة النظر إلى المستثمر بأنه شريك في تحقيق التنمية وبطرق مختلفة أهمها وضع الإعلانات ووضع الأفتات والصور واستخدام أجهزة الإعلام العصرية واسعة الانتشار، ومن المفيد إدخال قانون الاستثمارات الأجنبية ضمن برامج التعليم في كليات القانون والإدارة والاقتصاد، وقد بدأت دول جوار العراق مثل سوريا وتركيا وإيران في السنوات الثلاثة الماضية حملة كبيرة لزيادة وعي شعوبها بشأن توضيح ما يحققه الاستثمار الأجنبي وماهية حقوقه.

خامساً: كما يقتضي في هذا الصدد تكثيف عقد الندوات والمؤتمرات وأن يعتمد على خبرات وكفاءات بحثية وعلمية وعملية من مختلف الاختصاصات تحقق القدرة على الإحاطة بمختلف أبعاد المسألة، القانونية والفنية مع أهمية ضمان التنسيق والاتصال والتشاور وتبادل المعلومات بين هذه المؤسسات. وأن يتم التركيز فيها على دور التشريعات الضريبية في معالجة مشاكل الاستثمار الأجنبي.

سادساً: كما أرى من الضروري لبناء إستراتيجية في بلدنا العراق لتحسين المركز القانوني للمستثمر الأجنبي تدويل علاقات الاستثمار ومنازعاته عن طريق تحريرها من الخضوع لأحكام القوانين الوطنية للدولة العراقية ومحاكمها، والعبرة بدولية الاستثمار تكون بالنظر لأجنبية رأس المال لا بالنظر لجنسية مالكة وقد أكدت على ذلك القواعد التي تحكم الاستثمار ولا يكون التمييز بين المستثمرين على أساس الجنسية إنما على أساس مصدر رأس المال للاستفادة من الامتيازات والإعفاءات والتسهيلات التي تمنحها الدولة المضيفة، وإن تساند الحكومة العراقية كل الجهود الدولية المبذولة لمواجهة عواقب انتقال رؤوس الأموال الأجنبية والوقوف على أسباب هروبها بوصف أثارها تمتد إلى العديد من الدول سيما في مجال مشاركة حكومات الدول في المنتديات والمؤتمرات الدولية والإقليمية لمناقشة سبل مكافحتها، كما ينبغي للوصول إلى

معالجة قانونية سريعة لمكافحتها أن يبذل العراق نشاطا دبلوماسيا لتفعيل الاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف مع الدول بشأن منع الازدواج الضريبي للشركات متعددة الجنسية المنوي استقدامها للبلد.

مصادر البحث:

• القرآن الكريم

أولاً: المصادر من الكتب:

- (1) المعجم الوسيط، الجزء الأول، دار المعارف، 1980م.
- (2) المنجد في اللغة العربية المعاصرة: دار المشرق، بيروت، الطبعة الثانية، 2001.
- (3) أحمد البطريق يونس: النظم الضريبية. الدار الجامعية، 1998 .
- (4) د. باهر محمد عتلم : المالية العامة ، مطبعة المعرفة ، القاهرة ، 1990 .
- (5) د. خليل إسماعيل الحديثي: المعاهدات غير المتكافئة المعقودة في وقت السلم ، مطبعة جامعة بغداد ، 1981 .
- (6) دريد محمود السامرائي: "الاستثمار الأجنبي :المعوقات والضمانات القانونية"، مركز دراسات الوحدة العربية عام 2006 .
- (7) د. شريف رمسيس تكلا : الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1978-1979 .
- (8) د. صفوت احمد عبد الحميد : دور الاستثمار في تطوير أحكام القانون الدولي الخاص - دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية ، 2005 .
- (9) د. عادل فليح العلي و د. طلال محمود الكداوي : اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، 1989 .
- (10) د. عبد الحكيم مصطفى عبد الرحمن : المركز القانوني للمستثمر في السودان -بين القانون الداخلي و القانون الدولي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .

- (11) د. عبد المجيد اونيس: الاستثمار الأجنبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة التكوين المتواصل (الجزائر)، 2006.
- (12) د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية للنشر، 2001 .
- (13) د. هشام خالد: معيار دولية التحكم التجاري: منشأة المعارف الإسكندرية، 2006.

ثانيا:المصادر من الرسائل الجامعية:

- (1) إبراهيم محسن عجيل: الشركات متعددة الجنسيات وسيادة الدولة دراسة قانونية - اقتصادية - سياسية مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون والسياسة في الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2009.
- (2) احمد ناظم عواد : (دور السياسة المالية في تشجيع وتوزيع الاستثمار الصناعي للقطاع الخاص في العراق) ، دراسة نظرية وتطبيقية ، رسالة دبلوم مقدمة الى كلية والادارة وال اقتصاد ، جامعة بغداد، 1979.
- (3) خيري إبراهيم مراد : المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004.
- (4) زينب منذر جاسم محمد الوائلي: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية : دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة الموصل، 2004.
- (5) شهلاء جمعة منجي النصراوي :التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بابل، 2003.

- (6) عبد الباسط علي جاسم الجحيشي: الإعفاءات الضريبية، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة إلى العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2001.
- (7) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2005.
- (8) عبد الرسول عبد الرضا ، الجنسية في العلاقات ذات الأبعاد الدولية الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2007.
- (9) علي هادي عطية مطر الهلالي: تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004.
- (10) قيصر يحيى جعفر الربيعي : السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد، 2004.
- (11) محمد سامي يونس العسلي: الإعفاءات من الضرائب الكمركية (دراسة مقارنة - مع إشارة خاصة إلى التشريع العراقي)، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية القانون جامعة الموصل، 2004.
- (12) محمد يونس يحيى الصائغ : المركز القانوني للاستثمارات الأجنبية في الدول النامية في ظل القانون الدولي المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، 2005م.

ثالثاً: المصادر من المجلات والندوات العلمية والجرائد:

- (1) تهايمي رايم شركة: النظام الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي(العدد الخامس)، 2010.

- (2) د. سيد عبد المولى: المعاملة التفضيلية الضريبية للاستثمارات الأجنبية المقررة في قوانين الاستثمار العربية، بحث ضمن كتاب دراسات حول ضمانات الاستثمار في قوانين البلاد العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 1978.
- (3) د. طاهر الجنابي: إقليمية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية (كلية القانون، جامعة بغداد)، العدد الأول والثاني (المجلد الثالث عشر)، 1988.
- (4) د. عبد الرحمن المشهداني: التحليل الاقتصادي لمسودة قانون الاستثمار في العراق ومقارنته مع بعض القوانين العربية، مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي (العدد الثالث 2006/8/12).
- (5) عبدالرحمن كمال: رغم تمتع الكويت بإمكانات استثمارية ومالية عالية المستثمرون يبحثون عن بيئة تشريعية مرنة، 2011 جريدة الشاهد الأسبوعية، 02 July 2011، Saturday.
- (6) عمر مشهور: حداثة التحكيم التجاري في منازعات عقود الاستثمار، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين الأردنية (العددان التاسع والعاشر) (أيلول ونشرين أول)، 2002.
- (7) لهيب توما ميخا: تجربة الأردن في جذب الاستثمارات الأجنبية، مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي (العدد الثالث 2006/8/12).
- (8) وليد عيدي عبد النبي: الاستثمار الأجنبي ودوره المتوقع في تطوير الاقتصاد العراقي، بحث منشور في جريدة المدى سياسية ويومية، 27/ 4 / 2010، ص1.

رابعاً: المصادر من شبكة المعلومات الانترنت:

- (1) د. احمد عبد الله الوائلي: الإستثمار الأجنبي وأسلوب إدارته في العراق ، احد البحوث المشاركة في مؤتمر المدى الاقتصادي الأول، منشور على موقع المدى الالكتروني، 25/ 5 /2010.
- (2) زكريا السباهي: الامتيازات الأجنبية، بحث منشور على شبكة المعلومات الانترنيت على الموقع الالكتروني للموسوعة العربية، 2011.
- (3) د. صلاح الدين حامد: تحديات الاستثمار الأجنبي في العراق، بحث منشور على الموقع الالكتروني لشبكة أخبار النجف الاشرف، 2011.
- (4) ا.م.د. عبد الرسول عبد الرضا جابر شوكة: الاستثمار بين أجنبية رأس المال وجنسية المستثمر في ظل قانون الاستثمار العراقي رقم 13 لسنة 2006 المعدل، بحث منشور على موقع جامعة بابل كلية القانون، 21/ 9 /2011، الصفحة الرئيسية.
- (5) عبدالرحمن المخيزيم: الخطوات العملية لتكوين مركز مالي واقتصادي عالمي في دولة الكويت، بحث منشور في الموقع الالكتروني لديوان المحاسبة لدولة الكويت، 2009.
- (6) محمد التويجري: الاستثمار الأجنبي ودوره في تغيير المناخ الاستثماري بدولة الكويت، ورقة عمل منشورة على شبكة المعلومات الانترنيت على الموقع الالكتروني الاتي: www.twaijri.com.
- (7) د. محمد بيطار: إستراتيجية الإصلاح الضريبي والجمركي في سوريا، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، بحث منشور على شبكة المعلومات الانترنيت، 2011، على الموقع الالكتروني الآتي: <http://alsarab-law.own0.com/t159-topic>.
- (8) ويكيبيديا، الموسوعة الحرة : استثمار ، قسم التعاريف . تمت زيارة الموقع بتاريخ: 20-12-2011 ، على الموقع: <http://ar.wikipedia.org>.

خامسا: المصادر من القوانين والاتفاقيات والوثائق:

- (1) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
- (2) قانون الاستثمار في المملكة الأردنية المؤقت رقم (68) لسنة 2003
- (3) قانون الاستثمار اللبناني رقم 360 لسنة 2003
- (4) قانون الاستثمار الأجنبي العراقي النافذ رقم 13 لسنة 2006 .

سادسا: المصادر باللغة الانكليزية:

- (1) Shihata (F-I): Legal treatment of foreign investment . the world Bank guide –Line martinus Nijhoff publishers ، Boston ، London ، 1993.

المستخلص

في ظل العولمة وقيام منظمة التجارة العالمية وما صاحبها من مظاهر تحرير التجارة عبر الدول أضحى للمستثمر الاجنبي مركزا قانونيا ماليا متميزا سواء في القانون الدولي أم في التشريعات الوطنية. وتميزت دراستنا بدمجها ومقارنتها بين احكام القانون الدولي المالي واحكام التشريعات الوطنية للدول مع التركيز على موقف التشريع العراقي بشأن التزامات وحقوق المستثمر المالية بصورة عامة والحوافز الضريبية على وجه التحديد مع بيان طرق معالجتها في الاتفاقات الدولية والإقليمية التي ترتبط بها الدولة العراقية، فالنصوص والمبادئ القانونية المتعلقة بحقوق المستثمر والتزاماته وامتيازاته وضماناته المالية ومركزه القضائي فيما يتعلق بمنازعاته تتسم بالحدائثة والاهمية، مما إرتأينا بيانها، إذ إشرت إلى المفاهيم القانونية الواردة بشأن المستثمر الاجنبي ومفهوم مركزه القانوني المالي وفي ضوء منهجية تقوم على التوصيف والتحليل التأسيلي المقارن كما ذكرت بعض الاستنتاجات مستقاة من متن بحثنا توجتها في ذكر عدد من التوصيات والاقتراحات التي أراها ضرورية ليجاد نوع من التوازن في المركز القانوني للمستثمر بين تسهيل اجتذاب رؤوس أمواله واعفائه من الضريبة وحرية اختيار وسيلة تسوية نزاعاته الضريبية وبين تقييده بالتشريعات الوطنية وبالاختصاص القضائي الوطني للدولة. ختاماً أمل أن يسهم بحثنا في تطوير الواقع القانوني العراقي في مجال البحث، بما يتوافق مع المعطيات المعاصرة، على الصعيدين الوطني والدولي.

Abstract

In the light of globalization and the World Trade Organization and the accompanying manifestations of trade liberalization across countries foreign investor financially privileged legal status, whether in international law or in national legislation. And it characterized our study merging and compared between the provisions of the Financial international law and the provisions of the national legislation of the countries with a focus on the attitude of the Iraqi legislation on the obligations and rights of financial investors in general and tax incentives specifically with a statement of methods of treatment in the international and regional agreements that are connected by the Iraqi state, texts and legal principles concerning the rights of the investor and the privileges and financial guarantees and status of the judiciary in relation to Bmnazath characterized by modernity, which we decided its statement, as I pointed out to the legal concepts contained on foreign investor and the concept of financial legal status in light of the methodology based on the characterization and analysis Oltoesela Comparative to demonstrate the obligations and rights as I mentioned a few drawn conclusions from the body of our research culminating in the reported number of recommendations and suggestions that I believe are needed to find some kind of balance in the legal status of the investor between facilitating attract money capital and exempting from taxation and the freedom to choose the way the settlement of tax feuds between restricted to national legislation and jurisdiction of the national judicial state. Finally we hope that our simple research will help in promoting Iraqi law in a way fits the modern factors of live both nationally and internationally.