

دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي في العراق
(دراسة مقارنة)

The Role of Green Taxes in Reducing Environmental Pollution in
Iraq (A Comparative Study)

م. زينب عبد الكاظم حسن

By

Lect. Zainab Abdul Kadhum Hassan

الملخص

لا يخفى على احد ان الضرائب تعد من موارد الدولة الرئيسية، ومصدراً مهماً من مصادر تمويل الموازنة العامة، فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي عن طريق اعادة توزيع الدخل وتقليل الفوارق الطبقيّة بين مختلف فئات المجتمع، اضافة الى دورها في تحقيق الاستقرار السياسي، الا ان التشريعات الضريبية لم تعد قاصرة على تلك الوظائف او الاهداف التقليدية للضريبة، بل اصبحت الاخيرة تلعب دوراً اضافياً بوصفها اداة فعالة لمواجهة اخطار التلوث البيئي الناتجة عن عمليات التنمية الاقتصادية، ولغرض الاحاطة بالأهداف غير التقليدية للضريبة ودورها في تحقيق ما يسمى بالاقتصاد الاخضر سنفصل البحث في هذا الموضوع وفقاً لمبحثين مستقلين .

Abstract

It is known to all that taxes are one of the main resources of the state and an important source of funding for the public budget, as well as its role in achieving economic and social stability by redistributing income and reducing class differences between various groups of society, in addition to its role in achieving political stability. However, tax legislation is no longer limited to those traditional jobs or goals of the tax, but the latter has become an additional role as an effective tool to confront the dangers of environmental pollution resulting from economic development operations. For the purpose of taking note of non-traditional goals of the tax and its role in achieving what is called the green economy, we will separate the research on this subject according to two independent sections.

اهمية البحث:

يستمد الموضوع اهميته من الهدف السامي الذي يتوخاه وهو المحافظة على بيئة نظيفة صالحة للعيش، وقد اصبح الهدف الاخير على رأس الدراسات القانونية منذ سبعينات القرن الماضي، والاكثر من ذلك ان هذا البحث جاء ليسلط الضوء على الاغراض غير التقليدية للضريبة، فلم تعد النظرة للضرائب نظرة ضيقة بوصفها مصدراً من مصادر الإيرادات العامة ووسيلة بيد الدولة تستخدمها في تمويل الخزانة بالأموال بل اضحى للضريبة هدفاً اسمى بوصفها ابرز الوسائل المتبعة في الحفاظ على البيئة، خاصة بعد ارتفاع معدلات التلوث في الوقت الحاضر في العراق نتيجة للحروب والنشاطات التي تمارسها شركات النفط الاجنبية العاملة داخل العراق، مما دفع بالمشروع العراقي الى منح مجالس المحافظات امكانية فرض ضرائب بيئية على الصعيد المحلي للنشاطات الملوثة بموجب "التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم"، مع بقائه متمسكاً بموقفه السلبي تجاه استخدام الضرائب البيئية على المستوى الاتحادي .

مشكلة البحث

ان الضرائب وبسبب صفتها الالزامية ربما تكون من ابرز الوسائل التي يمكن استخدامها في مجال حماية البيئة في العراق في الوقت الحاضر خاصة بعد موجه التلوث الهائلة التي اجتاحت البيئة العراقية بعد عام 2003، فضلاً عن ضعف الوسائل الوقائية والعلاجية التي تضمنها قانون حماية وتحسين البيئة العراقي .

وفي ظل كل ما تقدم يأتي البحث ليثير اشكاليات متعددة اهمها: امكانية استخدام الضرائب الخضراء بشقيها الفروض والحوافز بهدف مكافحة التلوث او تقليله قدر الامكان في العراق خاصة في ظل العجز الكبير في الموازنة الاتحادية للعراق في السنوات الاخيرة لذا فأن فرض "الضرائب البيئية" يمكن ان يكون سبباً لتخفيف العبء المالي الذي يثقل كاهل الدولة عند ازالة اثار التلوث؟ وماهي التحديات المرافقة لتطبيق نظام الضرائب الخضراء في العراق؟ وما دور الحوافز والاعفاءات الضريبية في حماية البيئة وما موقف المشرع العراقي منها؟.

منهج البحث:

إن المنهجية الأكثر انسجاماً مع طبيعة الموضوع هي التحليلي المقارن، لكل من نصوص القانون العراقي والقوانين المقارنة (الجزائري والمصري) للاستفادة منها في الحالات والمواقف التي لم ينص عليها في القانون العراقي .

خطة البحث:

لإحاطة بموضوع البحث من جميع جوانبه، سيتم تقسيمه الى مبحثين : يتناول المبحث الاول مفهوم الضرائب الخضراء، وينقسم بدوره الى مطلبين :يخصص الاول للتعريف بالضرائب الخضراء، ويعرض الثاني تمييز الضرائب الخضراء عن صور الضرائب الاخرى، اما المبحث الثاني فقد جاء تحت عنوان التنظيم القانوني للضرائب الخضراء في القانون العراقي والمقارن، وينقسم بدوره الى مطلبين ايضا:يركز المطلب الاول على الأليات القانونية لتحديد وعاء الضرائب الخضراء ومقدارها، ويسلط الضوء في المطلب الثاني على دور الضرائب الخضراء في حماية البيئة من التلوث .

المقدمة

ان مصطلح البيئة يمثل كل ما يحيط بالإنسان فهي شاملة في محتواها فهي تحتوي كل شيء على الارض وما في باطنها وما يحيط بها، وهذا يدل على الصلة الوثيقة بين البيئة والانسان، فالتأثير بينهما متبادل، وهذا يحتم على الانسان ان يعرف موقعه في البيئة التي يسكنها، اذ ان كل فعل يصدر منه يعكس تأثيراته على بيئته، وقد ترك التطور العلمي والتقدم التقني اثاراً سلبية كبيرة على البيئة نتيجة للتلوث الذي اصبح ظاهرة خطيرة تهدد استمرار الحياة وديمومتها بشكل طبيعي .

فالتلوث اضحى ظاهرة عالمية الخطر لأنه لا يعترف بالحدود الجغرافية او السياسية، حيث اسهمت التيارات الهوائية والمائية في سرعة تنقل الملوثات من بلد لآخر وبذلك انتقل من مشكلة مجتمع ينظر لها من زاوية محلية الى مشكلة اقليمية وعالمية لا يمكن لجماعة او مجموعة مؤسسات مهما كانت قدرتها او امكانياتها المحافظة على البيئة او اصلاح الاضرار الناتجة عنها دون ان تقوم الحكومات بإعداد السياسات اللازمة بقصد مكافحة تلوث البيئة.

وعلى الرغم من خطورة ظاهرة التلوث البيئي لم يتم الاهتمام بالموضوع ولم يصبح محل اهتمام الدول الا في سبعينات القرن العشرين .

وتتعدد الوسائل والاليات المتبعة في حماية البيئة من التلوث الا أن الاتجاهات الحديثة اثبتت ان الوسائل الاقتصادية بصفة عامة والضرائب بصفة خاصة هي المفضلة في هذا المضمار، وان كان يبدو للوهلة الاولى صعوبة اقامة صلة بين الضريبة والبيئة، لأن حماية البيئة لم تكن يوماً ما من الاهداف المباشرة للضريبة وان كان يدخل ضمن مفهوم السياسية الضريبية التي تتجسد بمجموعة من الاجراءات ذات الطابع الضريبي تقوم بها الحكومات المختلفة بقصد احداث اثار مرغوبة وتجنب اثار غير مرغوبة لتحقيق اهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية .

المبحث الاول

مفهوم الضرائب الخضراء

اصبحت الضرائب الخضراء من انجع الادوات والوسائل الاقتصادية المستخدمة في "حماية البيئة"، كونها وسيلة رادعة لتخفيف العبء على الموارد الاقتصادية وتلويثها، ونظراً للأهمية التي تحظى بها هذه الضريبة سنقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في الاول التعريف بالضرائب الخضراء ، ثم نتطرق في الثاني الى تمييز الضرائب الخضراء عن صور الضرائب الاخرى.

المطلب الاول

التعريف بالضرائب الخضراء

سنقسم هذا المطلب الى فرعين مستقلين نسلط الضوء في الاول على معنى الضرائب الخضراء وسيخصص الفرع الثاني لبيان الاهداف التي تسعى تلك الضرائب الى تحقيقها.

الفرع الاول

معنى الضرائب الخضراء

للإحاطة بمصطلح الضرائب الخضراء لابد لنا من التطرق الى تعريفها فقهاً ومن ثم توضيح موقف المنظمات و المؤتمرات الدولية من تعريفها، ثم توضيح مفهومها وفقاً للتشريعات الضريبية العراقية والمقارنة ان وجدت. وقد تعددت المصطلحات التي اطلقها الفقه المالي على الضرائب المتعلقة بحماية البيئة من التلوث فمنهم من ذهب الى تسميتها "بالضرائب البيئية" او "الضرائب الخضراء" او "ضرائب التصحيح" او "ضرائب التلوث" وجميع هذه التسميات تحمل مضمون واحد يتجسد بأنها مبالغ مالية يتم دفعها جبراً الى الحكومة من قبل كل من يتسبب بتلوث البيئة⁴²²، وذهب اخرون الى تعريفها على انها "نوع من الادوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية

⁴²² نزيه عبد المقصود مبروك ، الضرائب الخضراء والرخص القابلة للتداول كأدوات لمكافحة التلوث، بلا طبعة، دار الفكر

مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئياً⁴²³.

وتعرف ايضا بأنها "الضريبة التي تمارس تأثيراً مرغوباً فيه على البيئة"⁴²⁴.

كما يرى اخرون بأنها "المبالغ المفروضة على الملوّثين الذين يحدثون اضراراً بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية المختلفة الناجمة عن منتجاتهم الملوثة واستخدامهم تقنيات انتاجية مضرّة بالبيئة"⁴²⁵.

وتعرف ايضا بأنها مبالغ مفروضة من طرف الدولة بغرض التعويض عن الضرر الذي يتسبب فيه التلوث على اعتبار ان الحق في بيئة نظيفة هو حق لجميع افراد المجتمع⁴²⁶.

ويرجع ظهور هذا الضرائب الى مطلع القرن العشرين ونُسب ظهورها الى العالم الاقتصاد "آرثر بيجو" الذي دعا الى ضرورة فرض ضرائب على الملوّثين للبيئة وفقاً لمبدأ انطلق منه وهو مبدأ "الملوث يدفع" وعلل بيجو هذه الدعوة بأن غياب او عدم فرض ضرائب او رسوم او اي اداة اخرى لضبط التلوث سيجعل ظاهرة التلوث تتنامى، لذا فان الضرائب الخضراء وفقاً لبيجو هي نقود تدفع عن كل وحدة تلوث يتم توليدها، تكون مساوية لحجم الضرر الذي سببه التلوث.⁴²⁷

يتبين من التعريفات الفقهية المتقدمة انها وان اختلفت في الشكل والصياغة الا انها تتطابق في مضمونها على ان الضرائب الخضراء هي "مبالغ اجبارية غير قابلة للرد يدفعها المكلف الى الحكومة نتيجة لممارسته نشاطات ملوثة للبيئة".

ومما تجدر الاشارة اليه ان المكلف بدفع هذه الضرائب هو كل من يتسبب بنشاطاته بأحداث الضرر البيئي وهو ما يصطلح تسميته بكتب اقتصاديات البيئة بـ "الملوث من يدفع".

اما موقف المنظمات الدولية منها فقد اعتبرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية "OECD" من الادوات الاساسية لحماية البيئة، اذ صنفت المنظمة الادوات الاقتصادية المستعملة في حماية البيئة من التلوث الى فئتين وعُدّت الضرائب والغرامات من فئاتها الاساسية، نظراً لتأثيرها و القدرة على تكرار تطبيقها، اذ تعدّ الضرائب

الجامعي، الاسكندرية، 2011، ص 99.

⁴²³ د. بن حبيب عبد الرزاق ودين عزة محمد، دور الجباية في ردع وتحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من اشكال التلوث، دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، بحث منشور في الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة ورقلة، 2012، ص 55.

⁴²⁴ د. السيد عطية عبد الواحد، الضريبة البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 2، السنة 2001، ص 48.

⁴²⁵ د. احمد خلف حسين الدخيل و ابراهيم علي محمد، الضرائب على التلوث البيئي بين دواعي الحماية وغياب السند القانوني، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد 4، السنة 4، العدد 16، ص 35.

⁴²⁶ منور اوسرير، محمود حمو، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، 2010، ص 180.

⁴²⁷ كولستاد شارلس، الاقتصاد البيئي، مترجم بواسطة احمد يوسف عبد الخير، السعودية، 2005، ص 217.

الخضراء وفقاً لرأي المنظمة مدفوعات الزامية غير معوضه تعود بالربح الى الميزانية وتخصص لغايات مرتبطة بأساس فرض الضريبة⁴²⁸.

اما الديوان الاوربي للإحصاء فقد عرفها على انها كل ضريبة يتمحور وعأوها حول الاضرار البيئية . ومن ابرز المؤتمرات التي عقدت بخصوص البيئة هو "مؤتمر كيوتو" في اليابان عام 1997 حيث أقر فيه فرض الضرائب الخضراء كأسلوب للحد من التلوث البيئي وجزء للأفراد والمؤسسات التي الملوثة للبيئة بنشاطاتها المختلفة وعرفت بأنها ضرائب تفرضها الدولة بنسب معينة على جهات تتسبب بالتلوث⁴²⁹.

اما بالنسبة للتعريف التشريعي للضرائب الخضراء فلم نجد عند مراجعتنا للتشريعات الضريبية العراقية وخاصة للقانون العراقي اي تعريف او اشارة الى ما يعرف بـضرائب "حماية البيئة من التلوث" شأنه شأن القوانين محل المقارنة، رغم ارتفاع مؤشرات التلوث البيئي في العراق في الآونة الاخيرة بسبب توسع النشاط البشري في المجالات كافة خاصة في مجال الاستثمارات النفطية مما اثر بالسلب على البيئة وهذا يدفعنا الى ان ندعو المشرع العراقي ان يضمن التشريعات الضريبية وسائل قانونية ومالية لحماية البيئة مستقبلاً خاصة وان الضرائب اصبحت اليوم احدى الوسائل الفعالة لتقليل الملوثات في مختلف دول العالم.

الفرع الثاني

اهداف الضرائب الخضراء

يمكن القول بأن الضرائب الخضراء تسعى الى تحقيق الاهداف الاتية:

اولاً: الاهداف الاقتصادية.

تسعى الضرائب الخضراء الى تحقيق جملة من الاهداف الاقتصادية تتجلى بما يأتي:

1-تعد الضرائب الخضراء احد الوسائل الحكومية التي تستحصل بموجبها الدولة اموالاً من "المتسبب بالتلوث" طبقاً لقاعدة "الملوث يدفع" ويتلخص هذا المبدأ بقيام الدولة بتحميل الملوث كل النفقات المتعلقة بالإجراءات الرامية للحفاظ على البيئة، اي يتحمل المكلف المتسبب بالتلوث كلفة ازالة الضرر الذي تسبب به، وتخصص تلك الضرائب لإصلاح هذه الاضرار وبذلك تخرج الضرائب الخضراء عن القواعد العامة في الضرائب الاعتيادية وخاصة مبدأ عدم تخصيص الإيرادات⁴³⁰.

⁴²⁸ بوعلام، افاق تطبيق الاستراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الاشارة الى حالة الدول العربية النفطية، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014، ص 188.

⁴²⁹ ثامر علي النويران، السياسات الاقتصادية الخاصة بمواجهة التلوث البيئي، بحث مقدم في مؤتمر امن وحماية البيئة، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، ص 14.

⁴³⁰ باشي احمد، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة

2- ايجاد مصادر تمويل جديدة تمكن الدولة من ازالة النفائات، بالإضافة الى امكانية تحقيق تنمية متوازنة ذات فوائد مشتركة⁴³¹.

3- السعي نحو التعديل الايجابي لسلوك الملوئين عن طريق ردهم مالياً حسب درجة تلويثهم للبيئة، بحيث كلما يزداد سعر الضريبة يؤدي الى زيادة تحفيز الملوئين نحو تبني تقنيات انتاج انظف واقل اضراراً بالبيئة في مجال الانتاج والنقل والاسكان واستخدام الطاقة والاستهلاك العام بقصد التخفيض من نسبة الضرائب التي سيقومون بدفعها وهذا يؤدي بالضرورة الى تحقيق المزيد من الكفاءة الاقتصادية⁴³².

4- خلق التنافس داخل السوق عن طريق رفع اسعار السلع المنتجة قبل الشركات الملوثة للبيئة من خلال اضافة الضرائب الخضراء على تلك السلع مما يؤدي الى نقص الطلب عليها، نظراً لارتفاع اثمانها بالمقارنة مع السلع المثلثة لها وبالتالي اعطاء ميزة تنافسية للسلع الصديقة للبيئة⁴³³.

5- المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، حيث يطلق البعض على الضرائب الخضراء او البيئية مصطلح ضرائب التنمية المستدامة.

ثانياً: الاهداف الاجتماعية.

1- تعد حماية البيئة من مؤشرات الامن الانساني حسب ما ورد في تقارير التنمية الصادرة عن الامم المتحدة نظراً لأن مبدأ الامن الانساني يهدف الى تحرير الناس من الخوف والحاجة باعتبار ان البيئة مصدراً لتلبية احتياجاتهم الاقتصادية والاجتماعية وكذلك حاجتهم بالبقاء وبالتالي فإن اي مساس بالبيئة ينعكس على امنهم البيئي، ومن هنا اضحت الضرائب الخضراء تفرض بقصد حماية الامن البيئي لأن امن الانسان وصحته وحياته متوقفة على مدى خلو البيئة التي يقطن فيها من اي مواد ملوثة⁴³⁴.

2- ان فرض الضرائب على النشاطات الضارة بالبيئة يضمن لكل فرد حياة صحية خالية من الامراض مما يؤدي الى رفع مستوى الانتاجية خاصة وان الصحة تعد احدى الركائز الاساسية للتنمية لأنها تعتبر جزء من رأس المال الانساني⁴³⁵.

العدد 2003، 9، جامعة الجزائر، ص 131.

⁴³¹ د. عمرو محمد يوسف، مساهمة السياسات والتشريعات الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في مصر، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث حول دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ضل التحديات الاقتصادية الراهنة، جامعة الاسكندرية، 2017، ص 20.

⁴³² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 165.

⁴³³ د. ماجدة متولي، اليات حماية البيئة من التلوث، بحث منشور، على الموقع الالكتروني الاتي، ص 9.

⁴³⁴ د. احمد عبد الصبور، الضرائب البيئية (ضرائب التلوث) بحث منشور في مجلة الميزان، العدد 34، ص 7.

⁴³⁵ د. عماد محمد ذياب، البيئة حمايتها، تلوثها، مخاطرها، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 89.

3- تحفيز وتشجيع مبدأ عدم التعامل مع الملوثات او المواد المسببة له، عن طريق التشجيع على التوسع في النشاطات الاقتصادية، الصديقة للبيئة، وبالتالي فإن الضرائب الخضراء تمكن الدولة من الحصول على ايراد جديد، تستخدمه في مكافحة التلوث وبالتالي التقليل من حجم النفقات المخصصة بالموازنة العامة لمكافحة التلوث وهذا ما يؤدي بدوره الى تخفيض نسبة الايرادات الواجب تحصيلها من صور الضرائب الاخرى⁴³⁶.

4- غرس ثقافة الحفاظ على البيئة لدى الفرد والمجتمع والعالم، عن طريق التشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخطيرة للوقاية من النشاط الانساني الضار.⁴³⁷

5- توجيه سلوك المستهلكين الى المنتجات الاقل تلويثاً للبيئة، وتشجيع المنتجين على دمج التكاليف البيئية في اساليب سير الانتاج.

ثالثاً: الاهداف القانونية.1- تعتبر الضرائب الخضراء احدى وسائل اصلاح النظام الضريبي لأنها تهدف الى اعادة توزيع العبء الضريبي وليس زيادته، ويتحقق ذلك من خلال فرض الضريبة على استهلاك كل ما يعد ملوثاً للبيئة كالطاقة والمياه والمواد الخام مقابل تخفيض انواع الضرائب الاخرى خاصة تلك التي تشكل عبأً على عنصري العمل والانتاج⁴³⁸.

2- ان الاخذ بنظام الضرائب الخضراء يعد من مقتضيات العدالة فليس من العدالة ان تتحمل الدولة وحدها اعباء مكافحة التلوث البيئي والتكلفة المطلوبة للحد منه، اذ يتوجب ان يتحمل المتسبب بالتلوث البيئي جزءاً كبيراً من تلك الاعباء المالية فإذا تحمل الملوث الاموال اللازمة لإزالة التلوث الذي تسبب به يكون قد رفع العبء عن الخزانة العامة⁴³⁹.

رابعاً: الاهداف التقنية. ان فرض الضرائب الخضراء على استعمال التقنيات الملوثة للبيئة واعفاء الأنشطة المستخدمة تقنية "صديقة للبيئة" سيدفع المنتجين الى البحث الى كل ما هو جديد في مجال العلم وصولاً الى افضل التقنيات الصديقة للبيئة ليس بقصد حمايتها من التلوث، انما بقصد التخلص من دفع الضريبة او بقصد الحصول على اعفاء او حوافز ضريبية يقلل من تكلفة الانتاج مما ينعكس بدوره على تضاعف الارباح التي تعد الهدف الرئيسي للمستثمرين والمنتجين⁴⁴⁰.

⁴³⁶ ماجدة متولي، مصدر سابق، ص10 .

⁴³⁷ عبد المجيد قذري، مصدر سابق، ص172 .

⁴³⁸ عصام خوري وعبير ناعسة، النظام الضريبي واثره في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد1، المجلد2007، ص9، ص73 .

⁴³⁹ زينب منذر وفضيلة عباس، الضريبة البيئية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق، جامعة الموصل، 2019، ص285 .

⁴⁴⁰ د.معمر رتيب محمد، القانون الدولي للبيئة وظاهرة التلوث، خطوة الى الامام لحماية البيئة الدولية من التلوث، مطابع

لذلك يمكننا القول بأن الضرائب الخضراء تهدف الى تشجيع المبتكرات التكنولوجية في مجال حماية البيئة وتخفيض نسبة التلوث البيئي من اجل احداث تحولات هيكلية في اساليب الانتاج.

المطلب الثاني

تمييز الضرائب الخضراء عن صور الضرائب الاخرى.

هناك العديد من السمات التي تتشابه بها الضرائب الخضراء محل البحث مع انواع الضرائب الاخرى وسمات تمتاز بها عنها، لذا سنقسم هذا المطلب الى فرعين نوضح في الفرع الاول اوجه التشابه بين الضرائب الخاصة بحماية البيئة مع الضرائب التقليدية المعروفة ونتناول في الفرع الثاني اوجه الاختلاف بينهما ان وجدت .

الفرع الاول

السمات التي تشترك بها الضرائب الخضراء مع الضرائب الاخرى

هناك العديد من السمات المشتركة بين الضرائب الخضراء والضرائب التقليدية سنوضحها بنقاط متسلسلة.

اولاً: الضريبة اقتطاع نقدي.

الضريبة بصورة عامة سواء كانت خاصة بحماية البيئة او غيرها هي عبارة عن مساهمة مالية او اداء مالي تدفع بصورة نقدية بمعنى انه لا يجوز ان تدفع للسلطة العامة بصورة عينية خدمة او سلعة كما كان سائد سابقاً حيث كانت تدفع عيناً كنسبة معينة من المحصول الزراعي، حيث تم الاستغناء عن المفهوم العيني في الوقت الحاضر لأنه لا يتوافق مع التطور الذي طرأ على المجتمع فضلاً عن ان اتباع المفهوم العيني يحمل الادارة الضريبية نفقات باهظة ⁴⁴¹.

ثانياً: الضريبة تدفع جبراً .

ويقصد به هو انفراد السلطة العامة بوضع النظام القانوني للضريبة سواء كانت ضرائب بيئية او غيرها من خلال تحديد وعائها وكيفية تحصيلها وفقاً للقانون، فتفرض ضريبة على كل من يمارس نشاطاً ضاراً بالبيئة والبنى التحتية للدولة سواء كان شخص طبيعى او معنوي وهذا يعني ان المكلف ليس حراً بدفعها انما يخضع لسلطان الدولة ولقوانينها السائدة . في حين ان صفة الاجبار او ما يعرف بصفة الاكراه في الضريبة جاءت تمييزاً لها عن صور الايرادات الاخرى كالقروض الاختيارية والتمن والاعانات مثلاً ⁴⁴².

الشتات، مصر، بلا سنة، ص174 .

⁴⁴¹ طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، المكتبة القانونية، بغداد، ص136 .

⁴⁴² هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي،

بغداد، 1982، ص82.

ثالثاً: تدفع الضريبة بصورة نهائية غير قابلة للرد.

وهذا يعني ان الفرد المكلف يدفع الضريبة دون ان يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة لأن الضريبة تجبى من المكلف بصورة نهائية لصالح الدولة دون ان تلتزم الاخيرة بردها دون ان يكون للمكلف الحق بالمطالبة بالفوائد عنها، وبهذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم بموجبه الدولة برد قيمة القرض مع فوائده بعد انتهاء الاجل المتفق عليه⁴⁴³.

رابعاً تدفع الضريبة بدون مقابل.

يكون المكلف بدفع الضريبة سواء ممن مارس نشاطاً اقتصادياً ضاراً بالبيئة او غيره من المكلفين ملزم بدفع الضرائب الى الدولة دون ان ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة وبهذه السمة تتميز الضرائب عن الرسوم التي هي عبارة عن مبالغ مالية يدفعها الفرد الى الدولة مقابل الحصول على خدمة معينة⁴⁴⁴.

خامساً: قانونية الضريبة .

ويقصد بها ان الضرائب على اختلاف صورها وانواعها لا يمكن فرضها ولا تحديد وعائها ولا تحصيلها ولا الغائها ولا الاعفاء منها الا بقانون صادر من السلطة التشريعية ، ولهذه السمة خاصية مهمة تتمثل في ضمان حقوق المكلفين بدفع الضريبة، اذ ان الاخيرة لا تقرر ولا تلتزم الا بقانون صادر وفقاً للأصول "الدستورية" وهذا ما نص عليه الدستور العراقي "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون"⁴⁴⁵.

الفرع الثاني

السمات التي تختلف بها الضرائب الخضراء عن الضرائب الاخرى.

تتجسد النقاط الخلافية بين "الضرائب الخضراء" والضرائب التقليدية بعدة نقاط اهمها:

اولاً: من حيث الهدف

تستهدف الضرائب بصورة عامة تحقيق اهداف سياسية واقتصادية واجتماعية ، اما الضرائب الخضراء فتفرض بقصد محدد وواضح الا وهو حماية البيئة من التلوث، فيلتزم المكلف بدفع الضريبة الى الدولة لسد احتياجات الاخيرة من النفقات اللازمة لإزالة الاضرار التي سببها المكلف نتيجة لممارسته لنشاطات خاضع لوعاء تلك الضريبة، ويفهم من هذا ان الضريبة خرجت من اهدافها التقليدية ولم تعد قاصرة فقط على تمويل

⁴⁴³ د. عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، بيروت، 1976، ص 19 .

⁴⁴⁴ عبد العال صكبان ،مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر،

1976، ص 156 .

⁴⁴⁵ ينظر المادة 28 من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

النفقات العامة، بل أصبح لها هدف آخر وهو حماية البيئة من الملوثات ومن الامثلة على ذلك قيام الدولة بفرض ضرائب جمركية عالية بقصد تشجيع الصناعات الوطنية الصديقة للبيئة⁴⁴⁶.

ثانياً: من حيث السعر الضريبي

كما هو معروف بان الضرائب "التقليدية" تُدفع وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلف خلافاً للضريبة الخضراء حيث يكون المكلف ملزماً بدفع الضريبة تتناسب و حجم الضرر الذي اصاب البيئة نتيجة لمزاوَلته نشاط ضار بالبيئة فكلما كانت الاضرار اكبر ازداد سعر الضريبة تطبيقاً لمبدأ من يلوث اكثر يدفع اكثر⁴⁴⁷.

ثالثاً: من حيث تخصيص الإيرادات

من المبادئ الاساسية التي تحكم الضرائب التقليدية هو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات الضريبية لجهة معينة او لدعم نشاط معين، خلافاً للضرائب الخضراء فأن الإيرادات الضريبية تخصص لإزالة اثار التلوث ولا تتحدد بقيمة نقدية ثابتة كما الحال بالضرائب التقليدية انما تحدد بوحدات مالية مثل كمية الملوثات والمواد الضارة او نسب المخلفات المطروحة في عناصر البيئة وتزداد الوحدات المالية بزيادة نسبة الملوثات في البيئة⁴⁴⁸.

رابعاً: الطابع التحفيزي

ان الهدف الاساس من فرض الضرائب الخضراء هو دفع المكلف الى تعديل سلوكه الضار بالبيئة الى سلوك اقل تلويثاً لذلك فأن منح الحوافز والاعفاءات الضريبية للنشاطات "الصديقة للبيئة" وفرض ضرائب اعلى على النشاطات "الملوثة للبيئة" قد تدفع المكلفين الى ممارسة نشاطات اقل تلويثاً ليس بدافع حماية البيئة من التلوث بل بقصد تخلصهم من دفع الضريبة او تقليل نسبتها قدر الامكان، فلا ضير على سبيل المثال لو قلت نسبة التلوث من 80% الى 30% كنتيجة للطابع التحفيزي للضرائب الخضراء حيث سيقول معدل الضريبة على المكلف بمقدار ما قام به من نشاطات جديدة صديقة للبيئة⁴⁴⁹.

وقد اخذ المشرع الجزائري بالطابع التحفيزي للضرائب البيئية حيث اشار في اكثر من قانون الى الهدف التحفيزي لتلك الضرائب، اذ نصت المادة(77) من قانون "حماية البيئة في اطار التنمية المستدامة على "ان يستفيد كل شخص طبيعي او معنوي يقوم بأنشطة ترقية البيئة من تخفيض في الربح الخاضع للضريبة"⁴⁵⁰.

⁴⁴⁶ د. عبد العال صكبان، مصدر سابق، ص38.

⁴⁴⁷ د. طاهر الجناي، مصدر سابق، ص137.

⁴⁴⁸ د. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلا سنة نشر، ص76.

⁴⁴⁹ د. قيس حسن البدراني، التشريع المالي وحماية البيئة، بحث منشور في مجلة الرافين، كلية الحقوق، جامعة الموصل،

المجلد 12، العدد 2010، ص45، ص194.

⁴⁵⁰ المادة 77 من القانون رقم (30-10) لسنة 2003 المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة الجزائري.

كما نصت المادة 30 من قانون المالية رقم (02_02) لعام 2002 على ان تؤسس تدابير تحفيزية اقتصادية و جبائيه تشجع على تطبيق التكنولوجيا غير الملوثة لتحقيق التنمية المستدامة للساحل والمناطق الشاطئية .

اما المشرع المصري فيمكن القول ان السياسة البيئية في جمهورية مصر العربية لم تعرف بعد هذا الصنف من الضرائب باعتباره اداة اقتصادية ومالية هامة تستخدم في حماية البيئة ، وان كانت تقارير خطة العمل البيئي الصادرة من "جهاز شؤون البيئة/في وزارة الدولة لشؤون البيئة" تنص على منح بعض الاعفاءات من الضرائب الكمركية وتخفيف القيود على النشاطات التجارية بهدف التشجيع على استخدام اساليب انتاج صديقة للبيئة سيؤدي في النهاية الى تحسين الوضع البيئي العام ⁴⁵¹.

اما المشرع العراقي فقد تبنى طابع التحفيز بموجب نصوص قانون حماية وتحسين البيئة العراقي وتحديدًا نص المادة (31) منه "لوزير منح الاشخاص الطبيعية و المعنوية من الذين يقومون بأعمال او مشروعات من شأنها حماية البيئة وتحسينها مكافآت يحدد مقدارها وكيفية صرفها بتعليمات يصدرها وفقاً للقانون" ⁴⁵².

خامساً: الطابع الجزائي

ان استخدام تقنيات رخيصة ملوثة للبيئة يدفع الملوثين الى دفع ضرائب بيئية بمبالغ كبيرة تتناسب مع حجم الضرر الذي ولدته تقنياتهم المستخدمة في الانتاج، وهذا ما قد يدفع الملوثين الى الاحساس بأثرها وبالتالي البحث عن تقنيات جديدة اقل تلويثاً وتغيير استراتيجيات الانتاج والتصنيع مما يزيد من نسبة النشاطات "الصديقة للبيئة" وبالتالي تقل نسبة الضرائب المدفوعة من قبلهم، وهذا التناسب فيما بين الضرر والضريبة غير موجود بالنسبة للضرائب التقليدية حيث ان المكلف ملزم بدفعها الى الدولة بصورة مستمرة وفي الوقت المحدد كونها تشكل مورداً ثابتاً للخزانة العامة خلافا للضرائب الخضراء التي تعتبر ضرائباً تحفيزية غايتها حمايته وليس مصدر من مصادر تمويل الخزانة العامة ⁴⁵³.

المبحث الثاني

التنظيم القانوني للضرائب الخضراء في القانون العراقي والمقارن

بغية الإلمام بموضوع التنظيم القانوني من جوانبه كافة سنقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب الاول تحديد الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة محل البحث، ومن ثم تسليط الضوء على الاليات المتبعة في تحديد سعر

⁴⁵¹ الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام 2030 الصادر عن وزارة الدولة لشؤون البيئة /جهاز شؤون البيئة.

منشور على الموقع الرسمي لوزارة البيئة المصري <http://www.eaaa.gov.eg> ص34

⁴⁵² المادة (31) من قانون حماية وتحسين البيئة العراقي قم 27 لسنة 2009.

⁴⁵³ د. فارس مسدور ، اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، بحث منشور في مجلة الباحث ،جامعة

البلدية ، العدد 2010، 7، ص394.

تلك الضريبة، اما المطلب الثاني فسيخصص للبحث في التحديات والعقبات التي تواجه تطبيق نظام الضرائب الخضراء سواء في القانون العراقي او القوانين المقارنة .

المطلب الاول

الاليات القانونية لتحديد وعاء الضرائب الخضراء وسعرها

سنقسم هذا المطلب الى فرعين مستقلين نوضح في الاول آلية تحديد وعاء الضرائب الخضراء ونتناول في الفرع الثاني اسعار الضريبة محل البحث وألية تحديدها في القانون العراقي والقوانين محل المقارنة.

الفرع الاول

تحديد الوعاء الضريبي.

يعرف وعاء الضريبة بأنه "المادة التي تفرض عليها الضريبة او الموضوع الذي يخضع لها"⁴⁵⁴ ويعد تحديد الوعاء هو نقطة الانطلاق في تنظيم اي ضريبة.

كما يعرف بأنه "النشاط الاقتصادي الذي تفرض عليه الضريبة او العنصر الاقتصادي الذي تستقر عليه الضريبة سواء اصابته بطريقة مباشرة ام غير مباشرة"⁴⁵⁵.

وتثير دراسة وعاء ضرائب التلوث صعوبات تتلخص في ان اختيار العناصر التي يتكون منها الوعاء الخاضع للضريبة يجب ان يقوم على اساس وجود علاقة مباشرة وواضحة بين واقعة التلوث وتأثيرها المادي والملموس على البيئة، وهذا يعني ان تحديد الوعاء في هذه الضريبة على عكس الضرائب التقليدية الاخرى اذ ان اختيار وعاء الضرائب المتعلقة بحماية البيئة من التلوث لا يتحدد بقيمة نقدية انما بوحدات مالية مثل كمية الملوثات او المخالفات المضرة بالبيئة كالانبعاثات الغازية وحجم المخلفات في مسطحات المياه ففي الوقت الذي تزداد فيه نسبة الملوثات ستزداد الوحدات المالية والعكس صحيح⁴⁵⁶.

ويمكن القول اخيراً ان تحديد وعاء الضرائب الخضراء ليس بالأمر الهين نظراً لل صعوبات المصاحبة لتحديده خاصة وان التلوث ظاهرة متعددة المصادر والاشكال، وبما ان الوعاء هو المادة التي تفرض عليها الضريبة فلنا ان نتساءل ما هي المواد او التصرفات الضارة بالبيئة التي تفرض عليها ضرائب التلوث اي بعبارة اخرى ما هي التصرفات التي تشكل وعاءً للضرائب محل البحث ؟

⁴⁵⁴ د. عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، 1980، ص 60.

⁴⁵⁵ بوجمعة سارة، دور الضرائب البيئية في الحد من التلوث البيئي (دراسة حالة الجزائر ولاية بسكرة) رسالة ماجستير، جامعة

محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 34.

⁴⁵⁶ د. خديجة بوطيل، دور التشريعات الجبائية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة جيل حقوق

الانسان، الجزائر، العدد 25، ص 10.

في الحقيقة يمكننا ان نقف على صور الضرائب التي تشكل وعاءاً للضريبة محل بحثنا من تعريف الفقه للضرائب البيئية حيث عرفها بتحديد صورها فذهب الى ان الضرائب الاخيرة هي التي تفرض على الانبعاثات في الهواء ، التفرغ في الماء ،المواد المؤثرة على طبقة الاوزون ، النفايات ، الموارد الطبيعية، الضجيج ،منتجات الطاقة مثل الوقود ،والكهرباء والماء والضرائب المفروضة على قطاع النقل .

اولاً: ضريبة النفايات او الانبعاثات

تفرض هذه الضرائب على مخلفات النشاط الاقتصادي، وتعكس هذه الضرائب مدى الاثار السلبية المترتبة على ممارسة تلك النشاطات⁴⁵⁷، حيث تلجأ الدول الى فرض ضريبة على عمليات الانتاج بجميع مراحلها وما يصاحب هذه العمليات من تصاعد للانبعاثات الغازية وطرح كميات كبيرة من النفايات تسبب تلوثاً بالبيئة ، وتسعى الدول الى فرض هذا النوع من الضرائب على مخلفات العملية الانتاجية بغية التخفيض من احجام الملوثات الى مستوى مقبول اجتماعياً، وبالتالي ستدفع هذه الضريبة المنتجين الى اتباع جملة من الاجراءات والتغييرات النوعية في اساليب الانتاج المستخدمة و التحول الى اساليب انتاجية صديقة للبيئة او اقل تلويثاً، ويمكن القول ان جوهر هذه الشكل من اشكال الضريبة هو افساح الطريق للمنتج الملوث للبيئة للبحث واختيار الطريق الملائم لتخفيض حجم الانبعاثات والمخلفات المصاحبة للعمل الانتاجي ليس خوفاً على البيئة ، انما بهدف خفض مبالغ الضرائب التي سيتحملها المنتجون⁴⁵⁸.

وتجدر الاشارة هنا الى ان الهواء في العراق اليوم مهدد بشتى انواع الملوثات سواء الناتجة عن عمل الشركات الاستثمارية الاجنبية العاملة في العراق في مختلف القطاعات وعلى راسها القطاع النفطي خاصة في المحافظات الجنوبية من العراق، فضلاً عن بروز ملوث هوائي جديد في العراق وهو الغاز المنبعث عن احتراق الكازولين المستخدم كوقود للمولدات الكهربائية الاهلية التي ظهرت بعد عام 2003 نتيجة لعجز الحكومة عن توفير الطاقة الكهربائية للمواطنين فضلاً عن الاصوات المزعجة والروائح الكريهة المصاحبة لتشغيلها، وبالمقابل فأن اصحاب المولدات يلتزمون فقط بدفع ضريبة الدخل وكان الاجدر بالمشرع العراقي ان يلزم ملاك تلك المولدات بضرورة اتباع سياسة عمل صديقة للبيئة وفي حال مخالفتهم لتلك السياسة تفرض عليهم الضرائب البيئية وتستخدم الدولة تلك المبالغ في معالجة اثار التلوث الذي تسببه⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ د. بلس شاولش بشير، حماية البيئة عن طريق الجباية والرسوم البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والادارية والسياسية ،كلية الحقوق، جامعة ابو بكر بلقايد ، العدد 1، 2003، ص48.

⁴⁵⁸ حيدر كاظم نصر الله وايمان حسين الشرع، واقع التلوث البيئي واستخدام الضرائب البيئية للحد منه، بحث تحليلي لمولدات الديزل في محافظة بغداد، منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 2016، 34، ص253-254.

⁴⁵⁹ المادة(94) من قانون المالية الجزائري لسنة 2003.

اما بالنسبة لموقف القوانين محل المقارنة فقد اخذ المشرع الجزائري بهذه الضرائب بأكثر من مناسبة فقد فرض رسوم بيئية على العمليات الصناعية التي ينتج عنها تلوث بالمياه بموجب المادة (94) من قانون المالية لسنة 2003، و اشار القانون الى ان قيمه هذا الرسم تتحدد حسب نوع ودرجة خطورة وحجم التلوث الحاصل⁴⁶⁰.

وفرض المشرع الجزائري ايضاً رسوماً بيئية على العمليات الصناعية التي ينتج عنها تلوث جوي حيث فرض رسوم على الانبعاثات الغازية التي تتجاوز الحدود القانونية المسموح بها للتلوث، ويتم تحديد هذا الرسم بحسب صنف المنشأة وحجم التلوث وفي حال تجاوز المنشأة لحدود التلوث المقبولة سيطبق عليها معامل مضاعف من (1_5) حسب نسبة تجاوز التلوث حدود القيم وتخصص حصيلة الرسوم بنسبة 10% لفائدة البلدية و 15% للخرينة العمومية و 75% لحساب الصندوق الوطني للبيئة وازالة التلوث⁴⁶¹.

كما وفرض المشرع الجزائري ايضاً رسم لتشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية والطبية الخاصة والخطرة بموجب المواد (203,204) من قانون المالية لسنة 2002 بهدف تشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة والنفايات المرتبطة بالعلاج في المستشفيات والعيادات الطبية، وتقسم عائدات الرسم على الجهات المعنية بنفس الطريقة المشار اليها اعلاه، مع منح صاحب المشروع المعني مهلة 3 سنوات لإزالة تلك النفايات ابتداءً من بدأ تنفيذ المشروع⁴⁶².

اما المشرع المصري فقد فرض هو الآخر بعض الرسوم البيئية في قانون حماية البيئة الا انها جاءت بعيدة كل البعد عن حماية البيئة من التلوث الناتج عن العمليات الانتاجية التي تستخدم اساليب عدوة البيئة، ومن امثلة الرسوم التي فرضها الرسم الخاصة بحماية نهر النيل ورسوم النظافة ونقل النفايات الى الاماكن المخصصة لها، وغيرها من الرسوم التي تستهدف حماية البيئة بمفهومها الضيق والبعيد كل البعد عن حمايتها من العمليات الانتاجية الضارة بالبيئة والانبعاثات الغازية السامة المرافقة لها والنفايات المتخلفة عنها والمضرة بالصحة المجتمعية⁴⁶³.

اما موقف المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 فقد جاء مشابه تماماً لموقف المشرع الضريبي العراقي فلم يرد فيه نص صريح على استعمال "الضرائب البيئية" بقصد الحفاظ على البيئة من التلوث.

اما بالنسبة لموقف مشرنا العراقي فلم يفرض (ضرائب الانبعاث والنفايات) بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي ولا قانون "حماية وتحسين البيئة" عدا انه اشار في (44/اولا) من قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات

⁴⁶⁰ المادة (205) من قانون المالية الجزائري لسنة 2002.

⁴⁶¹ المادة (203) من قانون المالية الجزائري.

⁴⁶² المادة الاولى الفقرات (أ-ب-ج-د) والمادة (2) من اللائحة التنفيذية لقانون البيئة المصري رقم 4 لسنة 1994.

⁴⁶³ بوعزة عبد القادر و عامر حاج دحو، الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، بحث منشور في مجلة

العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 2018، ص 363.

غير المنتظمة في اقليم الى منح مجالس المحافظات سلطة فرض ضرائب بقصد حماية البيئة من التلوث الا ان النص جاء عام مبهم لم ينص على آليه فرض تلك الضريبة ولا الجهات التي تخضع له هل الشركات الاجنبية ام العراقية لا سيما وان الاخيرة معفاة من الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي .

وكان الاجدر بمشروعنا الضريبي عندما منح المحافظات تلك الصلاحية المهمة ان يبين نوع الضريبة التي تفرض على الشركات العاملة في المحافظات وآليات فرضها واسعارها حسب جسامتها وضررها البيئي .

ثانياً: ضرائب الطاقة الملوثة (الوقود والكربون)

وتعد اقدم انواع الضرائب وتستهدف كل المؤسسات والوحدات الانتاجية التي تستخدم طاقة تسبب ضرراً اجتماعياً او تلوثاً بيئياً وتستهدف بالدرجة الاساس اجبار المؤسسات على تخفيض حجم الطاقة الملوثة للبيئة ودفعها للبحث عن بدائل اقل ضرراً للبيئة والانسان⁴⁶⁴.

ويطلق عليها احياناً تسمية ضرائب الطاقة وتأخذ هذه الضرائب صورتين عند فرضها فهي اما تفرض على نسبة الانتاج والاستهلاك من مصدر الطاقة نفسه فتسمى بضرائب الوقود، على اعتبار ان مصادر الطاقة التقليدية هي المساهم الاكبر بعملية التلوث البيئي، وذلك بسبب وفرة هذه المصادر وسهولة حصول الفرد عليها كونها تتناسب ووضعه الاقتصادي لذلك يلجأ الى استعمال انواع الوقود المختلفة بكافة مفاصل الحياة رغم ما ينتج عنها من انبعاثات لغاز ثاني اوكسيد الكربون .

او تفرض على الكربون ونسب استخدامه في الانتاج فتسمى بضرائب الكربون وعرفت الاخيرة منذ اقدم العصور وكانت تفرض لأسباب مالية بحتة وتفرض على انواع الوقود كالبترول وزيت الديزل والكبروسين والوقود النفطي والغاز الطبيعي والفحم بكافة أنواعه⁴⁶⁵.

وقد توسع المشرع الجزائري في فرض الضرائب على الطاقة الملوثة للبيئة فقد فرض بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2002 رسوماً على الوقود بنسبة دينار واحد لكل من البنزين الممتاز والعادي بالرصاص وقد تم تخفيض هذا الرسم بموجب قانون المالية الصادر في عام 2007 حيث اصبح بنسبة 0.10 للبنزين العادي والممتاز ومبلغ 0.30 لكل لتر من غاز أوليل، وتستحصل هذه الرسوم عند التزود بالوقود واستخدامه من قبل الفرد⁴⁶⁶.

⁴⁶⁴ د. سليمان العقيلي، وبشير محمد جراد، تلوث الهواء، دار الافاق الجديدة، بيروت، 2004، ص72.

⁴⁶⁵ المادة 38 من قانون المالية الجزائري (02-11) لسنة 2003، وقانون المالية الصادر 2007.

⁴⁶⁶ تصريح وزارة البيئة المصرية منشور على الموقع الالكتروني الاتي . <https://www.youm7.com>. اخر زيارة للموقع

اما المشرع المصري فقد فرض بموجب "قانون حماية البيئة" ضريبة على السيارات المستوردة التي تسبب ضرراً بالبيئة نتيجة لاستخدامها الوقود، اما قانون ضريبة الدخل فلم يولي موضوع الضرائب البيئية اي اهتمام ولم يتضمن نصاً صريحاً وواضحاً يبين آلية التعامل مع المنتجات الضارة بالبيئة.

وتحاول "وزارة البيئة المصرية" جاهدة مكافحة التلوث البيئي الناتج عن دخان عوادم السيارات حيث قامت بحملات فحص دورية على مدار العام لعوادم السيارات بمختلف المحافظات المصرية وتهدف بهذا الاجراء فرض رقابتها على، الانبعاثات الناتجة عن عوادم المركبات وضبط المخالف منها للتخفيض من الانبعاثات الملوثة للهواء⁴⁶⁷.

اما بالنسبة لموقف المشرع العراقي من هذه الضريبة فنجد ان تطبيقها في العراق يصطدم بحقيقة واقعية الا وهي ان جميع شركات النفط العراقية العاملة في مجال انتاج وتكرير النفط هي شركات معفاة من الضريبة كونها شركات عامة مملوكة للدولة، اذ نصت المادة 7 الفقرة 8 من قانون ضريبة الدخل على ان تعفى من الضريبة ارباح مدخولات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي⁴⁶⁸.

اما بالنسبة لشركات النفط الاجنبية المتعاقدة مع الحكومة العراقية للعمل في العراق فقد اخضعت لضريبة الدخل بموجب "قانون رقم 19 لسنة 2010" الذي نص على "فرض ضريبة دخل بنسبة 35% من الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق او فروعها او مكاتبها والمتعاقدين معها في مجال انتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها على ان تسري نصوص "قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ" في كل ما لم يرد به نص في هذا القانون⁴⁶⁹، وفي عام 2011 صدرت تعليمات تنفيذ القانون التي الزمت وزارة النفط العراقية باستقطاع النسبة المذكورة اعلاه خلال 30 يوم من تاريخ دفع هذه المبالغ على ان توثق جميع هذه العمليات بشكل رسمي وقيدتها بشكل امانات يتم تسويتها عند اجراء التحاسب الضريبي⁴⁷⁰.

اما على الصعيد المحلي وتحديداً بعد صدور قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم اذ منح بموجب المادة (44/اولا/ف5) مجلس المحافظة صلاحية فرض ضرائب على الشركات العاملة داخل المحافظة التي تتسبب بضرر فعلي بالبيئة، الا اننا ومن خلال الزيارة الميدانية لبعض الشركات النفطية العاملة في المحافظة لم نجد تطبيقاً حقيقياً وفعلياً لهذا النص رغم ارتفاع معدلات النشاطات الملوثة من قبل تلك الشركات، ولاحظنا ان الامر يقتصر على الزام الاخيرة بدفع مبالغ مالية بسيطة جداً تحمل صفة الغرامة في حالة وجود ضرر

⁴⁶⁷ المادة (7 البند 8) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

⁴⁶⁸ المادة (1) من قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010.

⁴⁶⁹ تعليمات تسهيل تنفيذ قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة

2010.

⁴⁷⁰ مقابلة مع مدير شركة بتروجاينا النفطية في محافظة ميسان بتاريخ 2-3-2020.

بيئي فعلي جراء تلك العمليات الانتاجية او اعفائها من تلك الغرامات مقابل قيامها ببعض النشاطات الصديقة للبيئة⁴⁷¹.

ثالثاً ضرائب النقل.

وتتضمن الصور الاتية:

1- ضريبة المبيعات على محركات السيارات: يفرض هذا النوع من الضريبة على استيراد السيارات وتصنيعها والهدف الاساس من فرضها هو اقامة التوازن بين الاقتصاد والنمو السريع في قيادة السيارات وتمثل هذه الضريبة نسبة معينة من سعر البيع او على اساس وزن السيارة ونوعها .

2- ضريبة الكيلومترات على الوقود الاحفوري. يفرض هذا النوع من الضرائب على السيارات التي تعمل بالديزل وتفرض هذه الضريبة كمجموع محدد لكل 10 كيلومترات، وتعتبر هذه الضريبة رسم مباشر على استهلاك الوقود. 3- والضريبة على محركات السيارات: الهدف الاساس من فرض هذه الضريبة هو تحميل ملاك السيارات جزءاً، من تكاليف اصلاح الطرق وتفرض وفق لمدة محددة من الزمن بغض النظر عن مدة استخدام السيارة⁴⁷².

الفرع الثاني

تحديد السعر الضريبي

يقصد بسعر الضريبة بصورة عامة بأنه مبلغ مالي يلتزم المكلف بدفعه عن كل وحده خاضعة للضريبة، او بعبارة اخرى هو مقدار الضريبة منسوباً الى قيمة وعائها ومحلها⁴⁷³، وبالتالي فإن حساب قيمة الضريبة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذي تم تحديده اعلاه، ويتخذ سعر الضريبة عدة اشكال اهمها سعر الضريبة النسبي وسعر الضريبة التصاعدي.

اولاً: سعر الضريبة النسبي (الثابت).

ويعنى به فرض الضريبة بنسبة مئوية ثابتة على المادة الخاضعة للضريبة ، بحيث تطبق الاخيرة بمعدل ثابت مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي . اذن فالضريبة تفرض بمعدل ثابت لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة لها،

⁴⁷¹ م.م قاسم كاظم حميد وعبد الامير عبد الحسين، استخدام الضريبة البيئية للحد من الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات، انموذج مقترح للضريبة البيئية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد ، المجلد 6، العدد 17، 2011، بحث، 30.

⁴⁷² د.رائد ناجي، مصدر سابق، ص93.

⁴⁷³ د.ناشد سوزي عدلي ، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الاولى، بيروت، 2008، ص194.

فعلى سبيل المثال لو نص القانون على فرض ضريبة الارباح التجارية على نشاط شركة (ع) بنسبة 20% فإن تلك الشركة ملزمة بدفع ضريبة بنسبة 20% من مقدار الارباح مهما بلغ حجم تلك الارباح⁴⁷⁴.

ثانياً: سعر الضريبة التصاعدي.

ويراد بها الضرائب التي تفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بزيادة قيمة المادة الخاضعة لها، فعلى سبيل المثال لو فرضنا ضريبة وفقاً لهذه الطريقة على نشاط الشركة (ع) بنسبة 20% على 50.000.000 مليون الاولى فإن الحصيلة الضريبية تزداد بصورة تلقائية الى 40% لو ارتفعت نسبة ارباح الشركة الى 100.000.000 مليون وهكذا تزداد الحصيلة الضريبية بتزايد قيمة المادة الخاضعة لها⁴⁷⁵.

وقد ثار خلاف فقهي حول ايهما افضل سعر الضريبة التصاعدي او النسبي سواء على مستوى الضرائب التقليدية او الضرائب الخضراء محل البحث وقد انتهى الخلاف لصالح السعر التصاعدي خاصة فيما يخص الضرائب محل البحث كونها اكثر عدالة وتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف كما انها تعد من ادوات التوجيه الاقتصادي وقد يكون لها اثر فعال في حث الملوثين على تجنب اسعار الضريبة المرتفعة عن طريق اللجوء الى اساليب انتاجية "صديقة للبيئة" وتقليل وحدات التلوث المقذوفة بالبيئة خاصة اذا ما علم المنتج ان نسبة الضرائب سترتفع كلما ازدادت نسب التلوث في عملياته الانتاجية ، اضافة الى امكانية استخدام التمييز السعري بواسطة تعيين حد مقبول للتلوث ويجب عدم تجاوزه تفرض بموجبه ضرائب قليلة وفي حال تجاوزه سيتم فرض اسعار ضريبية اعلى⁴⁷⁶.

ويذهب البعض الى ضرورة لفت نظر المشرع الضريبي الى تخفيض نسب الضرائب البيئية على الاشياء الاستهلاكية المرتبطة بحياة الفرد اليومية حتى وان أدت الى تلوث البيئة بشكل بسيط وذلك لرجحان كفة المصلحة العامة التي يحققها بيع هذه السلع وهي الاكثر وبين الضرر البيئي البسيط وهو الاقل، وعلى العكس من ذلك فرض الضرائب الخضراء بنسب مرتفعة على السلع الاكثر ضرراً على البيئة وذلك لأن الغاية من فرض الضريبة في الفرض الاخير هو حماية الصحة العامة للمواطنين نظراً لأن الاخيرة هي رأس المال الحياة وبالتالي فإن فرض الضريبة بأسعار مرتفعة على السلع الاكثر ضرراً يُسهم بشكل مؤكد بتقليلها او الحد منها قدر الامكان ، كما ان

⁴⁷⁴ د. احمد جامع، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة 2، الجزء 1، القاهرة، 1970، ص 134.

⁴⁷⁵ السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر ،رسالة ماجستير،

جامعة محمد بوضياف ،المسيلة، ص 93.

⁴⁷⁶ نور حمزة الدراجي، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة النهريين، بلا سنة

نشر، ص 11، 12.

العائدات الضريبية يمكن استخدامها في تعويض المتضررين من جراء التلوث البيئي وهذا ما يعزز ثقافة المحافظة على البيئة بين المواطنين⁴⁷⁷.

المطلب الثاني

دور الضرائب الخضراء في حماية البيئة من التلوث

سنقسم هذا المطلب الى فرعين نوضح في الاول التحديات التي تواجه تطبيق الضرائب الخضراء ونتناول في الثاني السياسات البديلة لنظام الضرائب الخضراء كالحوافز والإعفاءات الضريبية وموقف المشرع العراقي والقوانين المقارنة منه .

الفرع الاول

تحديات تطبيق نظام الضرائب الخضراء

سنوضح في هذا المحور من البحث التحديات التي تعترض تطبيق نظام الضرائب الخضراء بنقاط متسلسلة .

اولاً: العقوبات القانونية:

وتتمثل بغياب السند القانوني لفرض الضرائب الخضراء فكما هو معروف ان الضريبة" تعد ايراداً سيادياً تخضع للمبدأ الدستوري، الذي لا يجيز فرضها والاعفاء منها وجبايتها الا بقانون صادر من السلطة التشريعية⁴⁷⁸ وكما معلوم ان مشرنا العراقي لم يشرع لغاية اللحظة "قانون الضرائب البيئية"، رغم ارتفاع معدل تلوث في بعض المحافظات العراقية تحديداً النفطية منها الى حدود تتجاوز الحدود المقبولة دولياً للتلوث، اضافة الى اننا لم نجد ومن خلال مراجعتنا للقوانين ذات العلاقة ومنها "قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ" وقانون حماية وتحسين البيئة العراقي" نصاً صريحاً وواضحاً يقضي بفرض الضرائب بقصد حماية البيئة من التلوث. ولم يتطرق المشرع العراقي لضرائب حماية البيئة الا في نص واحد ورد في قانون المحافظات تمت الاشارة له في محله من البحث، اذ منح المجلس صلاحية فرض الضرائب المحلية على الشركات العاملة في المحافظة اذا ثبت تسببها بضرر فعلي على البيئة⁴⁷⁹.

ولا نعلم سبب تذبذب موقف المشرع العراقي من فرض الضرائب البيئية حيث اخذ بها على المستوى المحلي ونبذها على المستوى الاتحادي .

⁴⁷⁷ المادة(28) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 .

⁴⁷⁸ المادة(44/ البند اولاً/5) قانون التعديل الثاني رقم 19 لسنة 2013 لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21

لسنة 2008.

⁴⁷⁹ المادة 7/3 من قانون حماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر رقم 03-10 لعام 2003.

وهذا المسلك للمشرع العراقي جاء مخالف تماماً لموقف القوانين محل المقارنة وتحديد القانون الجزائري الذي قطع شوطاً طويلاً ومتقدماً في تنفيذ فكرة "الضرائب الخضراء" اذ ضمن المشرع الجزائري مبدأ الملوث في القانون المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة اذ نص على ان " يتحمل بمقتضاها كل شخص يتسبب نشاطه او يمكن ان يتسبب في الحاق الضرر بالبيئة نفقات كل تدابير الوقاية من التلوث والتقليص منه واعادة الاماكن وبيئتها الى حالتها الاصلية"⁴⁸⁰.

اما المشرع المصري فكما اشرنا سابقاً فلم ينص على فرض "الضرائب البيئية" في "قانون ضريبة الدخل المصري" الا انه اخذ بها بنصوص غير مباشرة ومتفرقة في "قانون حماية البيئة المصري"، ولا زالت وزارة البيئة/جهاز شؤون البيئة تسعى في خططها المستقبلية المتعلقة بتحسين البيئة الى تطبيق مبدأ الملوث يدفع بصورة كبيرة والتوسع في فرض الضرائب على استخدام الطاقة الملوثة ودخان عوادم السيارات وفرض الضرائب على مصانع انتاج الفحم والتبغ والسجائر المستوردة وكل ما من شأنه ان يلحق الضرر بالبيئة⁴⁸¹.

ثانياً: ضعف الوعي الضريبي.

في ظل انخفاض الوعي الضريبي تحديداً في الدول النامية، فإن فرض الضرائب الخضراء وبأسعار مرتفعة سيخلق لدى الافراد والمؤسسات حافزاً قوياً على التهرب من دفع الضريبة، وقد يتم ذلك باستخدام اساليب احتيالية غير مشروعة كالتخلص من المخلفات والنفايات بطرق غير صحية وغير قانونية، مما يؤدي الى اضرار بيئية كبيرة على الفرد والمجتمع⁴⁸².

ثالثاً: صعوبة تحديد سعر الضريبة الواجبة الدفع :

نظراً لصعوبة تقدير كمية الملوثات الناتجة من الصناعة اي صعوبة اثبات مقدار الضرر الفعلي الذي اصاب البيئة فلتحديد هذا السعر يتوجب تحديد التكلفة الخارجية للملوثات والتي قد تختلف من وحدة انتاجية الى اخرى، ويواجه تقدير تلك التكلفة العديد من العقبات اهمها صعوبة حصر التكاليف الخارجية وتحديد نطاقها وايجاد الاسس الموضوعية لقياسها⁴⁸³.

⁴⁸⁰ الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام 2030 الصادر عن وزارة الدولة لشؤون البيئة /جهاز شؤون البيئة.ص34

⁴⁸¹ د. عمرو محمد يوسف، مصدر سابق، ص21.

⁴⁸² د. عمرو محمد يوسف، المصدر نفسه، ص21.

⁴⁸³ ماجدة متولي، مصدر سابق، ص30.

رابعاً: ان تطبيق نظام الضرائب الخضراء يتطلب اصلاح ضريبي شامل ضمن خطة ثابتة وبعيدة المدى، وقد يتطلب الامر تعديل القوانين الخاصة بحماية البيئة والقوانين الضريبية النافذة، وتعديل السياسات المالية بشأن فرض الضريبة على التلوث طبقاً لمبدأ الملوث يدفع⁴⁸⁴.

خامساً: عقبات سياسية

تتلخص بغياب مرجعية خاصة للسياسة البيئية وتفضيل اسلوب التدخل الاداري في معالجة المشاكل البيئية مما ادى الى تغييب العديد من الادوات لاقتصادية للسياسة البيئية بما في ذلك الضرائب والرسوم البيئية⁴⁸⁵ وبالفعل فإن "قانون حماية وتحسين البيئة العراقي" منح وزير البيئة او من يخوله صلاحية فرض الجزاءات الادارية، على اية منشأة او معمل او اية جهة او مصدر ملوث للبيئة بهدف اجباره الى ازالة اثار التلوث ومن ابرز تلك الجزاءات هي الانذار التحريري للمخالف الذي ثبت تلوينه للبيئة بضرورة ازالة اثار التلوث خلال عشرة ايام وايقاف العمل في حالة عدم الاستجابة للإنذار واستمرار المخالفة يتم غلق محل العمل لمدة 30 يوماً تجدد كلما انتهت حتى ازالة اثار المخالفة والغرامة الادارية وبالإضافة الى الانذار والمخالفة، فقد منح المشرع الوزير او من يخوله صلاحية فرض الغرامة الادارية بمبلغ يتراوح من بين مليون دينار الى عشرة ملايين وتجدد شهرياً حتى ازالة اثار المخالفة⁴⁸⁶.

وقد سار "المشرع المصري" في قانون حماية البيئة على نهج المشرع العراقي اذ وضع احكاماً خاصة بحماية البيئة وفرض جزاءات ادارية تتناسب مع الاهمية التي تمثلها البيئة في الوقت الحاضر، حيث عاقب بالمادة (89) بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تزيد عن عشرين الف جنيه كل من يخالف احكام قانون حماية وتحسين البيئة المصري المتعلقة بحماية نهر النيل والمجاري المائية من التلوث، على ان يلتزم المخالف بإزالة الاعمال المخالفة او تصحيحها في الموعد الذي تحدده وزارة الاشغال العامة والموارد المائية فإذا لم يقم بذلك في الموعد المحدد، يكون لوزارة الاشغال العامة والموارد المائية اتخاذ اجراءات الازالة او التصحيح بالطريق الاداري على نفقة المخالف دون ان يخل ذل بحق الوزارة بإلغاء التراخيص الممنوحة للجهة المخالفة⁴⁸⁷.

سادساً: يرى البعض ان الضرائب الخضراء تفقد اهميتها بفعل الاعفاءات الشاملة الممنوحة للصناعات الثقيلة بحجة دعم الانتاج الوطني والحفاظ على قدرته على المنافسة وبالفعل نجد ان قانون الشركات العراقي قد اعفى الشركات العامة التابعة للدولة من الضرائب بصورة شاملة ؟ "لذا جاء النص على منح الحكومات المحلية صلاحية

⁴⁸⁴ السعيد زينات، مصدر سابق، ص 95.

⁴⁸⁵ المادة (33/اولا) من قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (27) لسنة 2009.

⁴⁸⁶ المادة (89) من قانون حماية البيئة المصري رقم 14 لسنة 1994.

⁴⁸⁷ د. احمد جمال الدين موسى، ادوات سياسية لحماية البيئة في الميزان (الوق ام التنظيم ام الضريبة)، بحث منشور في مجلة

البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 8، مصر، 1990، ص 12.

فرض الضرائب على الأنشطة الضارة بالبيئة مفرغاً من محتواه لأنه يتعارض مع نصوص قانونية سابقة أكثر استقراراً. وهنا ذهبت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الى ان الدول تستطيع من تحسين بيئتها بصورة كبيرة اذا ما فرضت ضرائب على الكيماويات والكاربون وقللت من نسبة الاعانات والحوافز الحكومية للمعدات والنشاطات غير الصديقة للبيئة⁴⁸⁸.

سابعاً: يذهب البعض الى ان الضرائب الخضراء تثقل كاهل الطبقة الفقيرة من المجتمع وذلك لان الطبقات الاخيرة تنفق اغلب دخلها على السلع الاستهلاكية التي تتأثر اثمانها بفرض هذه الضرائب فعلى سبيل المثال ان فرض الضرائب على تلوث الهواء مثل ضريبة الوقود والكاربون ستجد العوائل الفقيرة صعوبة في مواجهة الزيادة في اعباء دفع كلفة التدفئة والاضاءة المنزلية⁴⁸⁹.

تجدر الإشارة الى انه مهما بلغت الصعوبات التي تعترض طريق تطبيق الضرائب الخضراء الا ان ذلك لا ينكر اثارها الايجابية والاهداف السامية التي تسعى الى تحقيقها اهمها توفير حصيلة ضريبية جديدة، للدولة وتحمل المخالف كلفة ازالة مخالفته والتخفيف من كاهل النفقات التي تتحملها الدولة لمعالجة ظاهرة التلوث يمكن ان تشكل مبرراً كافياً الى تبني نظام الضرائب الخضراء من قبل الدولة والبحث عن افضل الوسائل والاساليب للتغلب على عقبات تطبيقها .

الفرع الثاني

الحوافز والاعفاءات الضريبية

اولاً: الاعفاء الضريبي

يعد الاعفاء الضريبي من ابرز صور الحوافز الضريبية فهو عبارة عن اعانات سالية تقدمها الحكومة للأشخاص الذين يمارسون أنشطة معينة بهدف التخفيف عن اعبائهم وليتمكنوا من تطوير اساليب انتاجهم لتصبح أكثر صديقة للبيئة⁴⁹⁰.

ويذهب البعض الى ان للإعفاء الضريبي دور كبير في تخفيض نسب التلوث لأن من يمارس نشاطاً ضاراً بالبيئة سوف يعدل من سلوكه الاقتصادي اذا ما وازن بين تكلفة التلوث التي سيتحملها وبين الاعفاء الضريبي الذي سيحصل عليه اذا ما اتبع اساليب صديقة للبيئة، وبالتالي سيسارع المخالف الى البحث عن طرق بديلة اقل تلويثاً

⁴⁸⁸ بن الشيخ مريم، اثر الجباية البيئية على اداء المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس لطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011، ص57.

⁴⁸⁹ د. مجدي السيد احمد الترك، ص31.

⁴⁹⁰ رايح رتيب بسيط، دور الاعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية، جامعة عين الشمس، العدد2، القاهرة، 2000، ص1090.

لغرض الحصول على مزايا الاعفاء الضريبي التي منحها له المشرع الضريبي، اذن فالإعفاء الضريبي ليس غاية بحد ذاتها بل وسيلة تشريعية تستخدم لتحقيق جملة من الاهداف وتمثل احدى اهم ادوات السياسة المالية ، اذن فالإعفاء الضريبي هو وسيلة تستخدمها الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق الهدف المنشود وهو الحد من نسبة الملوثات فيه ⁴⁹¹.

ويذهب اخرون الى ان الاعفاء الضريبي يؤدي الى ضياع جزء كبير من حصيللة الضريبة وبالتالي انخفاض نسبة الايرادات في الخزنة العامة للدولة⁴⁹²، لذا يجد انصار هذا الرأي انه من الافضل ان تلجأ الدولة الى فرض الضرائب البيئية لتضمن حصولها على مصدر جديد من مصادر تغذية الخزنة العامة وتستخدمه ايضاً في معالجة اثار التلوث.

وقد اخذ المشرع الجزائري بنظام الإعفاءات الضريبية في اطار حماية البيئة من التلوث بموجب المادة(11) من قانون المالية الجزائري لعام 2016 اذ نص على ان تعفى من الزيادة في القسيمة السيارات المزودة بمحرك يسير بوقود غاز البترول المميع او بوقود الغاز الطبيعي" وجاء هذا الاعفاء بقصد تشجيع استعمال الوقود النظيفة لحماية البيئة .

اما في مصر فإن التشريعات الضريبية لم تتضمن اعفاءات ضريبية بقصد حماية البيئة من التلوث بصورة مباشرة، حيث اقتصرت الاشارة الى الاعفاءات الضريبية الخاصة بحماية البيئة في قانون حماية وتحسين البيئة اذ نصت المادة 17"يضع جهاز شؤون البيئة بالاشتراك مع وزارة المالية نظاماً للحوافز التي يمكن ان يقدمها الجهاز والجهات الادارية المختصة للهيئات والمنشآت والافراد من الذين يقومون بأعمال او مشروعات من شأنها حماية البيئة على ان يعرض نظام الحوافز على مجلس ادارة شؤون البيئة ويتم اعتماده من قبل رئيس الوزراء" ⁴⁹³.

وقد اخذ المشرع العراقي في قابون حماية وتحسين البيئة بنظام الحوافز الضريبية اذ اشار الى ان للوزير منح الاشخاص الطبيعية والمعنوية من الذين يقومون بأعمال او مشروعات من شأنها حماية البيئة وتحسينها مكافآت يحدد مقدارها وكيفية صرفها بتعليمات يصدرها وفقاً للقانون .

اما المشرع الضريبي العراقي فلم ينص بصورة مباشرة على الاعفاءات الضريبية في اطار حماية البيئة الا انه اشار لها في بعض القوانين الخاصة كقانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط رقم 64 لسنة 2008 اذ اشترط

⁴⁹¹ د.محمد لطفي دويدار، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 2، القاهرة، 2002، ص220.

⁴⁹² المادة(11) من قانون المالية الجزائري رقم 15-18 لسنة 2016.

⁴⁹³ المواد (17 و 18) من قانون حماية البيئة المصري رقم 14 لسنة 1994 .

على المستثمرين القيام ببعض الالتزامات البيئية وتنفيذ مشاريع صديقة للبيئة مقابل شمولهم بالإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القانون.

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم.

وتعرف بأنها المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تسيير اعمالها وادارة المشاريع والمحافظة على قوتها الانتاجية⁴⁹⁴.

ويشترط الفقه المالي لتنزيل تلك التكاليف من وعاء الضريبة ان تكون الاخيرة حقيقية او مؤكدة وان تكون مرتبطة بإنتاج الدخل وان تكون منفقة خلال سنة الحصول على ذلك الدخل وان تثبت تلك التكاليف بالوثائق المقبولة قانوناً لكي يتم تنزيلها وخصمها من وعاء ضريبة الدخل. وقد اخذت بعض الدول بهذا الحافز على صعيد الضرائب البيئية ونذكر على سبيل المثال قيام كوريا الجنوبية بمنح خصم بنسبة 3% على المعدات والاجهزة المستوردة وخصم 10% على المعدات والادوات المصنعة محلياً ويقتصر منح الخصم فقط للمشاريع الاستثمارية التي تمارس نشاطات صديقة للبيئة وتساهم في تقليل نسبة التلوث. وتقوم الحكومة في امريكا بدفع 75% من تكاليف انشاء المعدات الخاصة بمعالجة التلوث⁴⁹⁵.

ولم تأخذ القوانين محل الدراسة سواء العراقية او المقارنة بهذا النوع من الحوافز بقصد حماية البيئة من التلوث.

ثالثاً: تخفيض سعر الضريبة

ويقصد به تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط على ان يتم استخدام التخفيض الضريبي بناءً على توجيهات السياسة المالية⁴⁹⁶.

ويذهب البعض الى اعتبار "الاسعار الضريبية المنخفضة" احدى اهم الحوافز الضريبية المستخدمة لدفع المكلفين على البحث عن اساليب انتاجية اقل تلويثاً للبيئة ومن ثم اخضاع المشروعات التي تنتهج الاساليب الصديقة للبيئة لأسعار ضريبية منخفضة قياساً بالأسعار المرتفعة التي تخضع لها المشاريع الاخرى الأكثر تلوثاً وبالتالي تترك هذه الحوافز أثراً ايجابية على البيئة تتمثل بحمايتها من التلوث.

⁴⁹⁴ د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص154.

⁴⁹⁵ محمد ابراهيم خضير، دور الضريبة في حماية البيئة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2014، ص101.

⁴⁹⁶ طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات

شمال افريقيا، جامعة البليدة، العدد الثاني، 2007، ص315.

على الرغم من الآثار الايجابية لهذا النوع من الحوافز الا ان انه لم يفلت من سهام النقد نظراً لأن هذه الوسيلة تتنافى مع المبادئ الضريبية المقيدة ومنها مبدأ العمومية لذا فأن انصار هذا الرأي يدعون الى الاخذ به كنوع من التحفيز بأضييق الحدود⁴⁹⁷.

وقد اخذ المشرع الجزائري بالضرائب والرسوم التحفيزية في المواد (76-77) من قانون حماية البيئة حيث نصت المادة 76 منه على ان "تستفيد الشركات والمؤسسات الصناعية التي تستورد تجهيزات او منتجات تُسهم بإزالة او تخفيف ظاهرة الاحتباس الحراري والتقليص من التلوث في كافة اشكاله من الحوافز المالية والجمركية"⁴⁹⁸.

ثم اشارت المادة 77 من القانون اعلاه "ان يستفيد كل شخص طبيعي او معنوي يقوم بأنشطة ترقية البيئة من تخفيض في الربح الخاضع للضريبة ويحدد هذا التخفيض بموجب قانون المالية"⁴⁹⁹.

اما المشرع العراقي والمصري فلم يتبنى كلاهما نظام خفض السعر الضريبي كنوع من التحفيز لأصحاب المشاريع لتنفيذهم مشاريع اقتصادية صديقة للبيئة وكان الاولى بالمشرع العراقي الاخذ بالسعر الضريبي المنخفض كوسيلة لحماية البيئة من التلوث وبالتحديد التلوث بالمخلفات والنفايات كخفض سعر الضريبة التي يتم فرضها على كل شخص يقوم بإعادة تدوير المخلفات الورقية والبلاستيكية والمعدنية. فتحقق الدولة اكثر من هدف في الوقت ذاته فتساهم بهذا الاجراء بمكافحة التلوث البيئي من جهة مع ضمان حصولها على الايرادات الضريبية اذ ان المكلف سيبقى ملتزم بدفع الضريبة الى الدولة من جهة اخرى وان كانت بنسب اقل مما سبق.

رابعاً: الرديات

الرد هو نظام قائم على فكرة فرض الضريبة على المتسببين بالتلوث لتغطية خسائر التلوث المحتملة على ان يتم رد هذه المبالغ لدافعيها عند قيامهم بإعادة تدوير المواد الملوثة ، وبالتالي فأن جوهر هذا الاسلوب هو تشجيع المتسببين بالتلوث على التخلص من المخلفات بطريقة مشروعة، ويعد نظام الرديات عكس ضرائب النفايات التي تفرض على المكلفين الذين يتخلصوا من المخلفات بطريقة غير آمنة وغير مشروعة⁵⁰⁰.

وعلى الرغم من اهمية الدور الذي يمكن ان يؤديه هذا الحافز في مجال حماية البيئة من التلوث الا اننا لم نجد له تطبيقاً في القانون الجزائري والمصري والعراقي وكان الاولى بمشرعنا الاخذ بها كوسيلة لحماية البيئة من خطر التلوث الاشعاعي الناتج عن استيراد معدات مشكوك بها وذلك عن طريق فرض مبالغ مالية على تلك المعدات عند

⁴⁹⁷ اياد بشير عبد القادر الحلبي ، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، 2003، ص115.

⁴⁹⁸ المادة 76 من قانون (03-10) المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر.

⁴⁹⁹ المادة 77 من قانون (03-10) المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر.

⁵⁰⁰ سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر،

الكويت، 2007، ص260.

استيرادها ويمكن للمستوردين استرداد تلك المبالغ بعد ان تجرى عمليات الفحص والتدقيق لتلك المعدات والتأكد من خلوها من المواد المشعة الضارة بالبيئة الصحية للعراق

الخاتمة

اولاً: النتائج

1. تعد "الضرائب الخضراء" او "الضرائب البيئية" على اختلاف تسمياتها احدى الوسائل الاقتصادية والمالية المستحدثة في حماية البيئة، فلا تستهدف الضرائب الخضراء منع التلوث البيئي تماماً بل الوصول الى الحد او الحجم الامثل من الاذى البيئي وفقاً للمعايير الدولية .
2. تعددت التعريفات الفقهية للضرائب الخضراء ويمكن ان نعرفها بأنها التزام المكلف (الملوث) بدفع مبالغ مالية للدولة نتيجة لإنتاج سلعة او تقديم خدمة تسبب تلوثاً بيئياً او تزيد من معدلات التلوث القائمة.
3. لاحظنا على مدار البحث ان الضرائب الخضراء تتفق مع الضرائب التقليدية الاخرى بجملة من الصفات العامة "كالنقدية" والجبرية" والصفة النهائية الا انها تختلف عنها بسمات اخرى اهمها الصفة الجزائية والتحفيزية للضرائب الخضراء فضلاً عن تخصيص ايراداتها لإزالة اثار التلوث خلافاً للمبدأ العام الذي يحكم الضرائب التقليدية.
4. ان لفرض الضرائب الخضراء مبررات اقتصادية تتمثل في تمكين الدولة من الحصول على مصدر جديد من مصادر الايرادات تستخدمها في مكافحة التلوث وازالة اضراره، اضافة الى اجبار المكلفين بالوسائل المالية على تحسين سلوكياتهم الضارة بالبيئة عن طريق تحميل الدولة للأخير كلفة ازالة الضرر تطبيقاً لقاعدة الملوث يدفع، اضافة الى المبررات الاجتماعية المتمثلة في التزام الدولة بتوفير بيئة خالية من الامراض فضلاً عن غرس ثقافة الحفاظ على البيئة لدى كافة افراد مجتمعنا، ومبررات قانونية تتجسد في العدالة واصلاح النظام الضريبي وتقنية تتمثل في دفع المنتجين الى استخدام احدث التقنيات والاساليب الصديقة للبيئة.
5. وجدنا ان المشرع العراقي لم يأخذ بنظام الضرائب الخضراء في اطار حماية البيئة من التلوث على المستوى الاتحادي اذ لم يصدر لغاية اليوم قانون الضرائب البيئية رغم ارتفاع نسب التلوث البيئي في العراق خاصة بعد عام 2003 نتيجة للحروب ودخول الشركات الاستثمارية في مجال الطاقة وخاصة الشركات النفطية وما نتج عنها من ارتفاع نسبة المخلفات في المياه والتلوث في الهواء، الا ان المشرع وفي خطوة حسنة منح مجالس المحافظات صلاحية فرض الضرائب والرسوم البيئية على الشركات العاملة فيها حيث نص في المادة (44) من "قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم" على "ان الموارد المالية للمحافظة عديدة ومن بينها الضرائب التي يفرضها المجلس على الشركات العاملة فيها تعويضاً عن تلوث البيئة وتضرر البنى التحتية". الا ان النص جاء مبهماً غير واضح هل يقصد الشركات

الاجنبية المعفاة من الضرائب بموجب قانون الاستثمار او الشركات العراقية المعفاة ايضاً من الضرائب بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

6. لاحظنا ان المشرع الجزائري قد قطع شوطاً طويلاً ومتقدماً في مجال الضرائب البيئية بكافة انواعها وصورها اذ فرض ضرائباً على النفايات وعلى استخدام مصادر الطاقة الملوثة وفي مجال حماية البيئة من التلوث الضوضائي والاشعاعي ، سواء كان ذلك بموجب نصوص "قانون المالية الجزائري" او نصوص "قانون حماية وتحسين البيئة"، ويمكن القول ان المشرع الجزائري تفوق في هذا المضمار على المشرع المصري الذي لا يزال يخطو خطوات متباعدة وبطيئة في هذا المجال والمشرع العراقي الذي لم يعتمد هذا النوع من الضرائب بصورة نهائية كما ذكرنا سابقاً.

7. وجدنا ان "والرسوم والضرائب البيئية" بوصفها اداة تستخدمها الدولة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية جابهت العديد من التحديات على ارض الواقع اهمها صعوبة تحديد وعائها الضريبي مما يؤدي الى انخفاض معدلاتها فضلاً عن طرق تحصيلها غير الفعالة اضافة الى ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين خاصة في الدول النامية اذ انه ونظراً لانخفاض مستواهم المعيشي فإن فرض اية ضرائب اضافية يشكل دافعاً للتهرب الضريبي.

8. ان الضريبة ليست الوسيلة الوحيدة لحماية البيئة من التلوث اذ تمثل الحوافز سواء كانت بصورة اعفاءات او رديات او تكاليف واجبة الخصم او اسعار ضريبية منخفضة رقماً صعباً ضمن الانظمة الضريبية لغالبية التشريعات ومنها التشريع الجزائري الذي لم يدخر جهداً في توظيف هذه الحوافز لخدمة البيئة وحمايتها من التلوث ، خلافاً للمشرع المصري الذي لم يأخذ من تلك الحوافز الا صوراً بسيطة جداً لا تمثل حتى الحد الأدنى الذي يفترض الاخذ به لحماية البيئة من التلوث.

9. لم يأخذ المشرع العراقي بنظام الحوافز الضريبية في اطار مكافحة التلوث البيئي بصورة صريحة في قانون ضريبة الدخل وان كانت هناك اشارات بسيطة وخجولة لبعض الحوافز في قانون حماية وتحسين البيئة العراقي وبعض القوانين الخاصة الاخرى كقانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط رقم 64 لسنة 2007.

ثانياً: التوصيات

1. دعوة المشرع العراقي الى تبني نظام الضرائب والرسوم البيئية على المستوى الاتحادي والمحلي بوصفها احدى ادوات السياسة المالية الفعالة لوضح حد للملوثات البيئية الناتجة عن عمليات التصنيع والتطورات التقنية.

2. نود لفت نظر المشرع العراقي الى ضرورة تعديل قوانين الضريبة النافذة وتضمينها نصوصاً خاصة بالحفاظ على البيئة على ان تراعي تلك التعديلات ابعاد المشكلة البيئية وبصورة تتناسب وحجم ونوع التلوث والرقعة الجغرافية الملوثة ومدى ارتفاع التكلفة الانتاجية للمنشأة.

3. دعوة المشرع العراقي الى اهمية الاخذ "بنظام الحوافز الضريبية" في مجال حماية البيئة واعتماده كسياسة ثابتة ومستقرة في النظام الضريبي وليست اجراءات مبعثرة في القوانين المختلفة، اذ ثبت هذا النظام فعاليتها في تقليل معدلات التلوث البيئي في الانظمة التي اخذت به.
4. ندعو المشرع العراقي الى اعفاء الآلات والمعدات غير الملوثة من "الضرائب الكمركية" و"ضرائب المبيعات" مما يخفض من كلفة انتاجها ويزيد من عملية استيرادها واستخدامها.
5. منح المكلفين الذين يتخلون عن الاساليب الانتاجية الملوثة للبيئة ويعتمدون اساليب انتاج صديقة للبيئة اعفاءات ضريبية دائمة او مؤقتة كنوع من التشجيع على ترك الملوثات البيئية.
6. دعوة المشرع العراقي الى تطبيق نظام الرد في الضريبة اي اعادة المبالغ التي دفعها المكلف الذي تسبب بسلوكه بتلوث البيئة اذا ما قام الاخير بإزالة اثار التلوث على نفقته.
7. ندعو المشرع العراقي الى افضلية تبني حافز الاسعار الضريبية المنخفضة على المكلفين الذين يعتمدون اساليب التنمية المستدامة في الانتاج ولا يستغلون الموارد الاقتصادية الحالية بصورة تؤثر سلباً على حقوق الاجيال القادمة.
8. يقع على الدولة واجب تشجيع الاستثمار في المشاريع الصديقة للبيئة وتوجيه المستثمرين الى استخدام التقنيات التي تمكنهم من ذلك، وتستطيع الدولة اداء هذه المهمة عن طريق تنزيل التكاليف التي يدفعها المنتجون لاستخدام الطاقة المتجددة مثلاً وهذا الاجراء يحفز المستثمرين على التخلي على الطاقة الملوثة للبيئة .
9. ان حماية البيئة يجب ان لا يقف فقط عند الجانب العقابي والمالي بل لا بد من توعية جماعية للمواطنين عن طريق الاعلام واستغلال منصات التواصل الاجتماعي، للتعريف بأهداف فرض الضرائب البيئية ودورها في حماية الامن الانساني، مع التأكيد على دور كل فرد في المجتمع بما يسلكه من سلوكيات ويستهلكه من منتجات في حماية البيئة بصورة عامة وصحته وامنه الشخصي بصورة خاصة .

المصادر

اولاً: الكتب

1. احمد جامع، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة 2، الجزء 1، القاهرة، 1970.
2. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلا سنة نشر.
3. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الكويت، 2007.
4. سليمان العقيلي، وبشير محمد جراد، تلوث الهواء، دار الافاق الجديدة، بيروت، 2004.
5. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، المكتبة القانونية، بغداد.
6. عبد الحميد محمد القاضي، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، 1980.

7. عبد العال صكبان ،مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب،1976.

8. عبد الكريم صادق بركات ،النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، بيروت، 1976.

9. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

10. عماد محمد ذياب، البيئة حمايتها، تلوثها، مخاطرها، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

11. كولستاد شارلس، الاقتصاد البيئي، مترجم بواسطة احمد يوسف عبد الخير، السعودية، 2005.

12. معمر رتيب محمد، القانون الدولي للبيئة وظاهرة التلوث، خطوة الى الامام لحماية البيئة الدولية من التلوث، مطابع الشتات، مصر.

13. منور اوسرير ،محمود حمو، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، 2010.

14. ناشد سوزي عدلي ، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الاولى، بيروت، 2008.

15. نزيه عبد المقصود مبروك ، الضرائب الخضراء والرخص القابلة للتداول كأدوات لمكافحة التلوث، بلا طبعة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2011.

16. هشام محمد العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ،الطبعة الثانية ، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1982.

ثانياً الرسائل والاطروحات الجامعية

1. اياد بشير عبد القادر الحلبي ، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية ،اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، 2003.

2. بن الشيخ مريم، اثر الجباية البيئية على اداء المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة ،رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس لطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011.

3. بوجمعة سارة، دور الضرائب البيئية في الحد من التلوث البيئي (دراسة حالة الجزائر ولاية بسكرة) رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

4. السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر ،رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة.

5. محمد ابراهيم خضير، دور الضريبة في حماية البيئة، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2014.

ثالثاً: البحوث والمقالات.

1. احمد جمال الدين موسى، ادوات سياسية لحماية البيئة في الميزان (الوق ام التنظيم ام الضريبة)، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ،كلية الحقوق ، جامعة المنصورة، العدد 8، مصر، 1990.

2. احمد خلف حسين الدخيل و ابراهيم علي محمد، الضرائب على التلوث البيئي بين دواعي الحماية وغياب السند القانوني، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد 4، السنة 4، العدد 16.
3. احمد عبد الصبور، الضرائب البيئية (ضرائب التلوث) بحث منشور في مجلة الميزان، العدد 34.
4. باشي احمد، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة العدد 2003، 9، جامعة الجزائر.
5. بن حبيب عبد الرزاق ودين عزة محمد، دور الجباية في ردع وتحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من اشكال التلوث، دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، بحث منشور في الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة ورقلة، 2012.
6. بو عزة عبد القادر و عامر حاج دحو، الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 2018، 108.
7. بوعلام، افاق تطبيق الاستراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الاشارة الى حالة الدول العربية النفطية، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 2014، 12.
8. ثامر علي النويران، السياسات الاقتصادية الخاصة بمواجهة التلوث البيئي، بحث مقدم في مؤتمر امن وحماية البيئة، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية.
9. حيدر كاظم نصر الله وايمان حسين الشرع، واقع التلوث البيئي واستخدام الضرائب البيئية للحد منه، بحث تحليلي لمولدات الديزل في محافظة بغداد، منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 2014، 34.
10. خديجة بوطبل، دور التشريعات الجبائية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة جيل حقوق الانسان، الجزائر، العدد 25، بلا سنة نشر.
11. رابح رتيب بسيط، دور الاعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية، جامعة عين الشمس، العدد 2، القاهرة، 2000.
12. زينب منذر وفضيلة عباس، الضريبة البيئية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق، جامعة الموصل، 2019.
13. السيد عطية عبد الواحد، الضريبة البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 2001، 2.
14. طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة البليدة، العدد الثاني، 2007.
15. عصام خوري وعبير ناعسة، النظام الضريبي واثره في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد 1، المجلد 2007، 9.

16. عمرو محمد يوسف، مساهمة السياسات والتشريعات الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في مصر، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث حول دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة، جامعة الاسكندرية، 2017.
 17. فارس مسدور ، اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، بحث منشور في مجلة الباحث، جامعة البليدة ، العدد 2010، 7.
 18. قاسم كاظم حميد وعبد الامير عبد الحسين، استخدام الضريبة البيئية للحد من الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات ،انموذج مقترح للضريبة البيئية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ،جامعة بغداد ،المجلد 6، العدد 2011، 17.
 19. قيس حسن البدراني ،التشريع المالي وحماية البيئة، بحث منشور في مجلة الرافيدين ،كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 45، 2010.
 20. محمد لطفي دويدار، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 2، القاهرة، 2002.
 21. نور حمزة الدراجي، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة النهريين، بلا سنة نشر.
 22. بلس شاوش بشير، حماية البيئة عن طريق الجباية والرسوم البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والادارية والسياسية ،كلية الحقوق، جامعة ابو بكر بلقايد، العدد 1، 2003.
- الدساتير والقوانين.**

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
2. قانون حماية البيئة المصري رقم 14 لسنة 1994 .
3. قانون المالية الجزائري رقم (02-11) لسنة 2003.
4. قانون رقم (03-10) لسنة 2003 المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر.
5. دستور جمهورية العراق لعام 2005 .
6. قانون المالية الجزائري لسنة 2007.
7. قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (27) لسنة 2009.
8. قانون التعديل الثاني رقم 19 لسنة 2013 لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم 21 لسنة 2008.
9. قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010.

10. تعليمات تسهيل تنفيذ قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم 19 لسنة 2010.

خامساً: المواقع الالكترونية.

1. تصريح وزارة البيئة المصرية منشور على الموقع الالكتروني الاتي <https://www.youm7.com> اخر زيارة للموقع بتاريخ 3-3-2020.
2. الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام 2030 الصادر عن وزارة الدولة لشؤون البيئة /جهاز شؤون البيئة. منشور على الموقع الرسمي لوزارة البيئة المصري <http://www.eeaa.gov.eg>. اخر زيارة للموقع بتاريخ 4-5-2020.
3. ماجدة متولي، آليات حماية البيئة من التلوث ،بحث منشور ،على الموقع الالكتروني الاتي <https://atasu.journals.ekb>.