

# فاعلية الضرائب الخضراء في مكافحة التلوث البيئي في العراق

## دراسة مقارنة

م. زينب عبد الكاظم حسن

كلية القانون جامعة ميسان

Zainab\_hassan@uomisan.edu.iq

تاريخ الاستلام: ١٥-١١-٢٠٢١

تاريخ قبول النشر: ٣-٣-٢٠٢٢

### المستخلص

"لا يخفى على احد ان الضرائب تعد من الموارد الرئيسية للدولة ومصدر مهماً من مصادر تمويل الموازنة العامة فضلاً عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي عن طريق اعادة توزيع الدخل وتقليل الفوارق الطبقيه 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 الوصول الى ما يعرف بالاقتصاد الاخضر الذي يهدف الى الحد من المخاطر البيئية وتحقيق التنمية المطلوبة دون ان يؤدي الى تدهور البيئة سنفصل البحث في هذا الموضوع وفقاً لمبحثين مستقلين نوضح في الاول مفهوم الضرائب الخضراء ونبين في الثاني التنظيم القانوني للضرائب الخضراء في القانون العراقي والمقارن.

الكلمات المفتاحية : البيئة – الخضراء – التلوث – الضرائب – العقبات .

### Abstract.

It is no secret to anyone 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 different groups of society, in addition to its role in achieving political stability, but that 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, and for the purpose of taking note of non-traditional goals of the tax and its role in achieving what is called In the green economy, we will separate the research on this subject according to two independent studies.

**Keywords: environment - green- pollution-, taxes- obstacles**

## مقدمة

وتجنب اثار غير مرغوبة لتحقيق اهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية"، "لذا جاء بحثنا هذا ليلسلط الضوء على دور الضرائب في الوصول الى بيئة خضراء خالية من التلوث او التقليل منه قدر الامكان ادراكاً منا بأهمية الجانب الاقتصادي في هذا المجال".

## اهمية البحث:

"يستمد الموضوع اهميته من الهدف السامي الذي يهدف اليه وهو "حماية البيئة من التلوث"، تلك الحماية التي اصبحت على رأس الدراسات القانونية منذ سبعينات القرن الماضي، اذ جاء البحث ليلسلط الضوء على الاغراض غير التقليدية للضريبة فلم تعد النظرة للضرائب نظرة ضيقة بوصفها مصدر من مصادر الايرادات العامة ووسيلة بيد الدولة تستخدمها في تمويل الخزانة بالأموال بل اضحى للضريبة هدفاً اسماً بوصفها واحدة من ابرز الوسائل الاقتصادية التي تستخدمها التشريعات المختلفة لحماية البيئة من التلوث، خاصة بعد ارتفاع نسب التلوث البيئي في الوقت الحاضر في العراق نتيجة للحروب والنشاطات التي تمارسها الشركات النفطية الاجنبية العاملة في العراق "بعد عام ٢٠٠٣"، مما دفع بالمشروع العراقي الى منح مجالس المحافظات صلاحية فرض ضرائب محلية لحماية البيئة من النشاطات الملوثة بموجب التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم، مع بقاءه متمسك بموقفه السلبي تجاه استخدام الضرائب البيئية على المستوى الاتحادي".

## مشكلة البحث:

"ان الضرائب وبسبب صفتها الالزامية يمكن ان تكون من ابرز الوسائل القانونية لحماية البيئة من التلوث، ونظراً لتلك الاهمية فقد جاء البحث ليثير اشكالية اساسية تتجسد في بيان مدى امكانية استخدام الضرائب بشقيها الفروض والحوافز "بهدف مكافحة التلوث البيئي وتقليل "الأنفاق العام

ان مصطلح البيئة يشمل كل ما يحيط بالإنسان فهي شاملة بمحتواها اذ تتضمن كل شيء على الارض وما في باطنها وما يحيط بها فالصلة وثيقة بين الانسان والبيئة والتأثير بينهما متبادل، لذا يجب على الانسان ان يعرف دوره وموقعه بالنسبة للبيئة التي يقطن فيها لأن كل تصرف 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، خاصة بعد الثورة الصناعية والتقنية التي يعيشها العالم في الوقت الحاضر، حيث ادت الاخيرة الى تدخل الانسان في قوانين البيئة والاخلال بتوازن عناصرها"، اما التلوث فهو ظاهرة عالمية الخطورة لأنه لا يعرف حدوداً جغرافية او سياسية ليقف عندها، اذ ساهمت الرياح والتيارات المائية في سرعة انتقال الملوثات من بلد الى اخر وبذلك تحول التلوث من مشكلة مجتمع ينظر اليها من زاوية محلية الى مشكلة اقليمية وعالمية لا يمكن لجماعة او مجموعة مؤسسات مهما كانت قدرتها او امكانياتها المحافظة على البيئة او اصلاح الاضرار التي تولدها دون ان تقوم الحكومات بإعداد السياسات اللازمة وعقد الاتفاقيات الممكنة لغرض مكافحة التلوث البيئي، ورغم خطورة ظاهرة التلوث البيئي فلم يصبح الموضوع محلاً لأهتمام الدول الا في سبعينات القرن العشرين"، "وتتعدد الوسائل والاليات المتبعة في حماية البيئة من التلوث الا إن 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 السياسة الضريبية" التي تتجسد بمجموعة من الاجراءات ذات الطابع الضريبي تقوم بها الحكومات المختلفة بقصد احداث اثار مرغوبة

الأليات القانونية لتحديد وعاء الضرائب الخضراء وسعرها، ونسلط الضوء في الثاني على دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي "في فرعين مستقلين نوضح في الاول دور الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي ونبين في الثاني العقوبات التي تعترض تفعيل هذه الضرائب في العراق".

### المبحث الاول

#### مفهوم الضرائب الخضراء

اصبحت الضرائب الخضراء أو ما يعرف بالضرائب البيئية من انجع الادوات " والوسائل الاقتصادية المستخدمة في حماية البيئة في الوقت الحاضر، كونها تمثل وسيلة رادعة لتخفيف الضغط على الموارد الاقتصادية البيئية وتلويثها، ونظراً للأهمية التي تحظى بها هذه الضريبة " سنقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب الاول التعريف بالضرائب "الخضراء، ثم نتطرق في الثاني الى تمييزها 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 " من جوانبه كافة" لابد من التطرق الى تعريفها فقهاً ومن ثم الوقوف على موقف المنظمات والمؤتمرات الدولية من تعريفها، ثم توضيح مفهومها " وفقاً للتشريعات الضريبية "العراقية والمقارنة ان وجدت"، وقد تعددت المصطلحات التي اطلقتها الفقه المالي على الضرائب المتعلقة " بحماية البيئة من التلوث فمنهم من اطلق "عليها تسمية "الضرائب البيئية" او "الضرائب الخضراء" او "ضرائب

خاصةً في ضل العجز الكبير في الموازنات الاتحادية للعراق في السنوات الاخيرة؟ وماهي التحديات او العقبات التي تعترض تفعيل هذا النظام في العراق؟ وما دور الحوافز الضريبية في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث وما موقف المشرع العراقي منها؟ كل هذه التساؤلات سنجيب عليها من خلال البحث".

### منهج البحث:

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

### فرضية البحث:

تفترض الدراسة ان الضرائب الخضراء اصبحت وسيلة مهمة لابد من اتباعها مركزياً ومحلياً في مجالي الفروض والحوافز نظراً للتطورات التي طرأت على الوظائف التقليدية للضريبة وبروز وظائف جديدة لها تتمثل بكونها وسيلة لمكافحة التلوث البيئي والحد من اثاره.

### خطة البحث:

"للإحاطة بموضوع البحث من جميع جوانبه، سيتم تقسيمه الى مبحثين يتناول المبحث الاول مفهوم الضرائب الخضراء، وينقسم بدوره الى مطلبين نخصص الاول للتعريف بالضرائب الخضراء وفقاً لفرعين نتناول في الاول تعريفها وفي الثاني خصائصها، اما المطلب الثاني فيخصص لتمييز الضرائب الخضراء عن صور الضرائب الاخرى وفقاً لفرعين ايضاً نوضح في الاول اوجه التشابه ونفصل في الثاني اوجه الاختلاف بينهما، اما المبحث الثاني فقد جاء تحت عنوان التنظيم القانوني للضرائب الخضراء في القانون العراقي والمقارن، وينقسم بدوره الى مطلبين ايضاً نوضح في المطلب الاول

البيئي، اما موقف المنظمات الدولية من الضرائب الخضراء فقد اعتبرتها منظمة "التعاون والتنمية الاقتصادية" OECD "من الادوات الاساسية لحماية البيئة، اذ صنفت المنظمة الادوات الاقتصادية المستخدمة في حماية البيئة من التلوث الى فئتين وعدت الضرائب والغرامات من الفئات الاساسية فيها نظراً لتأثيرها و امكانية تكرار تطبيقها بحيث تعتبر الضرائب الخضراء وفقاً لرأي المنظمة " مدفوعات الزامية غير معوضه تعود بالربح الى الميزانية وتخصص لغايات مرتبطة بأساس فرض الضريبة"<sup>٧</sup>.

اما الديوان الاوربي للإحصاء فقد عرفها على انها "كل ضريبة يتمحور وعاؤها حول الاضرار البيئية"، "ومن ابرز المؤتمرات التي عقدت حول البيئة هو "مؤتمر كيوتو في اليابان عام ١٩٩٧" حيث أُقر فيه فرض الضرائب كأسلوب للحد من التلوث البيئي وعقاب للأفراد والمؤسسات التي تلوث البيئة بنشاطاتها المختلفة وعرفت بأنها الضرائب التي تفرضها الدولة بنسب معينة على الجهات المسببة للتلوث"<sup>٨</sup>.

"اما بالنسبة للتعريف التشريعي للضرائب الخضراء او الضرائب البيئية فلم نجد عند مراجعتنا للتشريعات الضريبية العراقية وخاصة قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل اي تعريف او اشارة الى ما يعرف بالضرائب لحماية البيئة من التلوث شأنه شأن القوانين محل المقارنة، على الرغم من ارتفاع مؤشرات التلوث البيئي في العراق في الآونة الاخيرة بسبب توسع النشاط البشري في المجالات كافة خاصة في مجال الاستثمارات النفطية مما اثر سلباً على البيئة، وهذا يدفعنا الى ان ندعو المشرع العراقي ان يُضمن التشريعات الضريبية "وسائل قانونية ومالية لحماية البيئة من التلوث مستقبلاً خاصة وان الضرائب اصبحت اليوم احدى

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 البيئة"<sup>١</sup>.

وذهب اخرون الى تعريفها على انها "نوع من الادوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الانشطة المستدامة بيئياً"<sup>٢</sup>.

وتعرف ايضا بأنها "الضريبة التي تمارس تأثيراً مرغوباً فيه على البيئة"<sup>٣</sup>.

كما يرى اخرون بأنها "المبالغ المفروضة على الملوئين الذين يحدثون اضراراً بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية المختلفة الناجمة عن منتجاتهم الملوثة واستخدامهم تقنيات انتاجية مضرّة بالبيئة"<sup>٤</sup>.

وتعرف ايضا بأنها تلك المبالغ المفروضة من طرف الدولة بغرض التعويض عن الضرر الذي يتسبب فيه التلوث على اعتبار ان الحق في بيئة نظيفة هو حق لجميع افراد المجتمع<sup>٥</sup>.

"ويعود ظهور هذا النوع من الضرائب الى مطلع القرن العشرين ونُسب ظهورها الى العالم الاقتصادي "آرثر بيجو" الذي دعا الى ضرورة فرض ضرائب على الملوئين 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"<sup>٦</sup>.

ونرى من خلال التعريفات الفقهية المتقدمة انها وان اختلفت في الشكل والصياغة الا انها تتفق في مضمونها على انها مبالغ نقدية جبرية غير قابلة للرد يدفعها المكلف الذي يتسبب بنشاطاته بأحداث الضرر البيئي الى الحكومة بغية معالجة اثار التلوث

الوسائل الفعالة للحد من الملوثات " في مختلف دول العالم".

## الفرع الثاني

### اهداف الضرائب الخضراء

"لضرائب حماية البيئة اهدافاً تجعلها احدى اهم ادوات السياسة المالية والبيئية على حد سواء، وتنفرد بمزايا تجعل منها اداة اقتصادية هدفها الاول الحفاظ على البيئة من التلوث ومبادئ اساسية تحدد ملامحها كسياسة ضريبية بيئية، كل هذه المزايا والاهداف فصلها ضمن هذا المحور من البحث" ويمكن " القول بأن الضرائب الخضراء "تسعى الى تحقيق الاهداف الاتية:

#### اولاً: الاهداف الاقتصادية

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

١. "تعد الضرائب الخضراء احد الوسائل

الحكومية التي تستحصل بموجبها الدولة

اموالاً من المتسبب بالتلوث طبقاً لقاعدة

"الملوث يدفع" ويقضي هذا المبدأ بأن تقوم

الدولة بتحميل الملوث النفقات الخاصة

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 الإيرادات"<sup>٩</sup>.

٢. "ايجاد مصادر مالية جديدة تمكن الدولة من

ازالة النفقات فضلاً عن امكانية تحقيق التنمية

المتوازنة ذات الفوائد المشتركة"<sup>١٠</sup>.

٣. "السعي نحو التعديل الايجابي لسلوك

الملوثين عن طريق ردعهم مالياً حسب درجة

تلويثهم للبيئة، فزيادة السعر الضريبي تؤدي

الى زيادة تحفيز الملوثين نحو تبني تقنيات

انتاج انظف واقل ضرراً بالبيئة في مجال الانتاج والنقل والاسكان واستخدام الطاقة والاستهلاك العام، بقصد خفض نسبة الضرائب التي سيلتزمون بدفعها وهذا ما سيؤدي بالضرورة الى تحقيق المزيد من الكفاءة الاقتصادية"<sup>١١</sup>.

"خلق جو من التنافس داخل السوق عن طريق

رفع اسعار السلع التي تُنتج من قبل الشركات

الملوثة للبيئة من خلال اضافة الضرائب

الخضراء على اسعار السلع والخدمات

المنتجة من قبلها مما يؤدي الى نقص الطلب

على تلك السلع والخدمات نظراً لارتفاع

اسعارها مقارنة مع السلع المثلثة لها وبالتالي

اعطاء ميزة تنافسية للسلع الصديقة للبيئة"<sup>١٢</sup>.

المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة حيث

يطلق البعض على الضرائب الخضراء او

البيئية مصطلح ضرائب التنمية المستدامة.

#### ثانياً: الاهداف الاجتماعية

١. "تعد حماية البيئة مؤشر 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 اوضحت

الضرائب الخضراء تفرض بقصد حماية الامن

البيئي لأن امن الانسان وصحته وحياته متوقفة

على مدى خلو البيئة التي يقطن فيها من اي

مواد ملوثة"<sup>١٣</sup>.

٢. "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 احد الركائز

جزءاً كبيراً من تلك الاعباء المالية"، فإذا تحمل الملوث الاموال اللازمة لإزالة التلوث الذي تسبب به يكون قد رفع العبء عن الخزانة العامة<sup>١٨</sup>.

#### رابعاً: الاهداف التقنية

"ان فرض الضرائب الخضراء على استخدام التقنيات الملوثة للبيئة، واعفاء الانشطة التي تستخدم تقنية صديقة للبيئة سيدفع المنتجين الى البحث الى كل ما هو جديد في مجال العلم للوصول الى افضل التقنيات الصديقة للبيئة ليس بقصد حماية البيئة من التلوث انما بقصد التخلص من دفع الضريبة او بقصد الحصول على اعفاء او حوافز ضريبية يقلل من تكاليف الانتاج مما ينعكس بدوره على زيادة الارباح التي تعد الهدف الرئيسي للمستثمرين والمنتجين"<sup>١٩</sup>.

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 "ونرى بدورنا ان الضرائب محل البحث تعد اليوم من الادوات المالية المؤثرة في مجال حماية البيئة من التلوث فهي جزء من جنس العمل كونها تفرض على كل من يتسبب بنشاطه بتلويث البيئة بنسب تعادل حجم التلوث والكلفة اللازمة لأزاله الضرر الناتج عن الانحراف في استخدام التقنيات واساليب الانتاج الصديقة للبيئة، لذلك فهي تعد من انجع الوسائل التي تساهم في تقليل الانفاق العام في الانظمة المالية التي تأخذ بها. لذا نجد انه من المناسب ان يأخذها المشرع العراقي خاصة في ظل حاجته الدائمة للموارد وكثرة لجوئه للاقتراض نتيجة للعجز المالي الكبير الذي تعاني منه الموازنات الاتحادية في السنوات العشر الاخيرة".

الاساسية للتنمية لأنها تعتبر جزء من رأس المال الانساني"<sup>١٤</sup>.

٣. "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 الاخرى"<sup>١٥</sup>.

٤. "غرس ثقافة المحافظة على البيئة لدى الفرد والمجتمع والعالم، عن طريق التشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخطيرة للوقاية من النشاط الانساني الضار"<sup>١٦</sup>.

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

#### ثالثاً: الاهداف القانونية

١. "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 عبء على عنصري العمل والانتاج"<sup>١٧</sup>.

٢. "ان الاخذ بنظام الضرائب الخضراء يعد من مقتضيات العدالة، "لأنه من غير المنصف ان تتحمل الدولة وحدها اعباء مكافحة التلوث البيئي والتكاليف المطلوبة للحد منه اذ يتوجب ان يتحمل المتسبب بالتلوث البيئي

## المطلب الثاني

تمييز الضرائب الخضراء عن صور الضرائب الأخرى

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

## الفرع الأول

السمات التي تشترك بها الضرائب الخضراء مع الضرائب الأخرى.

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

## أولاً: 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"<sup>٢٠</sup>

## ثانياً: الضريبة تدفع جبراً

"يقصد بالمفهوم الجبري للضريبة 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 شخصاً طبيعياً او معنوياً وهذا

يعني ان المكلف ليس حراً بدفعها انما يخضع لسلطان الدولة ولقوانينها السائدة، في الحقيقة ان الصفة الجبرية او ما يعرف بصفة الاكراه في الضريبة جاءت لتميزها عن صور الايرادات الأخرى كالقروض الاختيارية والتمن والاعانات مثلاً"<sup>٢١</sup>.

## 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 ولا يحق للمكلف المطالبة بالفوائد عنها، وبهذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم بموجبه الدولة برد قيمة القرض مع فوائده بعد انتهاء الاجل المتفق عليه"<sup>٢٢</sup>.

## رابعاً تدفع الضريبة بدون مقابل

"يكون المكلف بدفع الضريبة سواء ممن مارس نشاط اقتصادي ضار بالبيئة او غيره من المكلفين ملزم بدفع الضرائب الى الدولة دون ان ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة وهذه السمة تميز الضرائب عن الرسوم التي هي عبارة عن مبالغ مالية يدفعها الفرد الى الدولة مقابل الحصول على خدمة معينة"<sup>٢٣</sup>.

## 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 وموافق عليه من نواب الشعب"، ولهذه السمة خاصية مهمة تمثل بحماية حقوق المكلفين بدفع الضريبة حيث ان الاخيرة لا تفرض ولا تلغى الا بقانون صادر وفقاً للأصول الدستورية وهذا ما نص عليه الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة (٢٨) منه "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون"<sup>٢٤</sup>.

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 البيئة"<sup>٢٧</sup>.

#### رابعاً: الطابع التحفيزي

"ان الغرض الاساس من فرض الضرائب" 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 تحمل المكلفين الى ممارسة نشاطات اقل تلويثاً ليس بقصد حماية البيئة من التلوث بل بقصد التخلص من دفع الضريبة او التقليل من نسبتها قدر الامكان، فلا ضير على سبيل المثال لو قلت نسبة التلوث من ٨٠٪ الى ٣٠٪ كنتيجة للطابع التحفيزي للضرائب الخضراء حيث ستقل نسبة الضريبة على المكلف بمقدار ما قام به من نشاطات جديدة صديقة للبيئة"<sup>٢٨</sup>.

وقد اخذ" المشرع الجزائري بالطابع التحفيزي للضرائب البيئية" حيث اشار في اكثر من قانون الى الهدف التحفيزي لتلك الضرائب، اذ نصت المادة(٧٧) 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"<sup>٢٩</sup>.

كما "نصت المادة ٣٠ من قانون المالية رقم) ٠٢\_٠٢) لعام ٢٠٠٢" على "ان تؤسس تدابير تحفيزية اقتصادية و جبائيه تشجع على تطبيق التكنولوجيا الغير ملوثة لتحقيق التنمية المستدامة للساحل" و"المناطق" الشاطئية"، "اما المشرع المصري فيمكن القول ان السياسة البيئية في

فكما المبدأ السائد في القانون الجنائي لا جريمة ولا عقوبة الا بنص فاصبح المبدأ السائد في القانون المالي لا ضريبة ولا اعفاء الا بقانون.

#### الفرع الثاني

السمات التي تختلف بها الضرائب الخضراء عن الضرائب الاخرى"

تفرد الضرائب الخضراء بسمات تميزها عن غيرها من الضرائب وتتلخص النقاط الخلافية بما يأتي:

#### اولاً: من حيث الهدف

"تستهدف الضرائب بصورة عامة تحقيق "أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية"، 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" وهذا يعني ان الضريبة "خرجت من اهدافها التقليدية ولم تعد قاصرة فقط على تمويل النفقات العامة بل اصبح لها هدف اخر وهو حماية البيئة من التلوث. ومن الامثلة على ذلك قيام الدولة بفرض ضرائب جمركية عالية "بقصد حماية الصناعات الوطنية الصديقة للبيئة"<sup>٣٥</sup>.

#### ثانياً: " من حيث السعر الضريبي"

"كما هو معروف ان الضرائب التقليدية تُدفع وفقاً للمقدرة التكلفية للمكلف، خلافاً للضرائب الخضراء حيث يكون المكلف ملزم بدفع ضريبة تتناسب وحجم الضرر الذي اصاب البيئة نتيجة لمزاولته نشاط ضار بالبيئة فكلما كانت الاضرار اكبر ازيد سعر الضريبة والعكس صحيح تطبيقاً لمبدأ من يلوث اكثر يدفع اكثر"<sup>٣٦</sup>.

#### ثالثاً: من حيث تخصيص الإيرادات

"من المبادئ الاساسية التي تحكم الضرائب التقليدية هو مبدأ عدم تخصيص الإيرادات الضريبية



بسبب تخصيص حصيلتها للصرف على برامج تهدف الى الحد من التلوث البيئي وقايةً ومعالجةً، اضافة الى ارتباط سعرها بحجم الضرر النتائج عن نشاط المكلف الضار بالبيئة تطبيقاً لمبدأ من يلوث يدفع فضلاً عن الطابع التحفيزي والجزائي لها.

#### 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 الاول تحديد الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة محل البحث، ومن ثم نسلط الضوء على الآليات المتبعة في تحديد سعرها الضريبي، اما المطلب الثاني فسيخصص للبحث في العقوبات التي تواجه تطبيق نظام الضرائب الخضراء سواء في القانون العراقي او القوانين المقارنة.

#### المطلب الاول

#### الآليات القانونية لتحديد وعاء الضرائب الخضراء وسعرها

"سنقسم هذا المطلب الى فرعين مستقلين نوضح في الاول آلية تحديد الوعاء الضريبي ونتناول في الثاني السعر الضريبي" وكيفية تحديده 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"<sup>٣٣</sup>.

ويعد "تحديد الوعاء نقطة البداية في تنظيم اي ضريبة" وتثير دراسة وعاء الضرائب الخضراء او ضرائب التلوث محل البحث صعوبات عديدة تتمثل في ان تحديد العناصر التي يتضمنها الوعاء الضريبي يجب ان يقوم على اساس وجود علاقة مباشرة وواضحة بين واقعة التلوث وتأثيرها المادي والملموس على البيئة، "وهذا يعني ان آلية تحديد وعاء الضرائب الخضراء يختلف عن الضرائب

جمهورية مصر العربية لم تعرف بعد هذا النوع 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"<sup>٣٠</sup>.

اما المشرع العراقي "فقد تبنى هذا الطابع التحفيزي بموجب نصوص قانون حماية وتحسين البيئة العراقي وتحديد نص المادة (٣١) منه "للووزير منح الاشخاص الطبيعية والمعنوية من الذين يقومون بأعمال او مشروعات من شأنها حماية البيئة وتحسينها مكافآت يحدد مقدارها وكيفية صرفها بتعليمات يصدرها وفقاً للقانون"<sup>٣١</sup>.

#### 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 الملوثون الى الاحساس بأثرها وبالتالي البحث عن تقنيات جديدة اقل تلويثاً وتغيير استراتيجية الانتاج والتصنيع مما يزيد من نسبة النشاطات الصديقة للبيئة وبالتالي تقل نسبة الضرائب المدفوعة من قبلهم، وهذا التناسب 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 خلافاً للضرائب الخضراء التي تعتبر ضرائب تحفيزية غايتها حماية البيئة وليس مصدر من مصادر تمويل الخزانة العامة"<sup>٣٢</sup>.

مما تقدم نلاحظ ان ابرز ما يميز الضرائب محل البحث عن الضرائب الاخرى هو خروج الضرائب الخضراء عن قاعدة عدم جواز تخصيص الايرادات

المقبول اجتماعياً وبالتالي ستدفع هذه الضريبة المنتجون 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 المجال للمنتج الملوث للبيئة للبحث واختيار الطريق الملائم لتخفيض حجم الانبعاثات والنفايات المصاحبة للعمل الانتاجي ليس بهدف حماية البيئة انما بهدف التقليل من مبالغ الضرائب التي سيتحملها المنتجون<sup>٣٦</sup>.

"وتجدر الاشارة هنا الى ان الهواء في العراق 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 ٢٠٠٣ نتيجة لعجز الحكومة عن توفير الطاقة الكهربائية للمواطنين فضلاً عن الاصوات المزعجة والروائح الكريهة المصاحبة لتشغيلها، وبالمقابل فأصحاب المولدات يلتزمون فقط بدفع ضريبة الدخل للدولة وكان الاجدر بالمشرع العراقي ان يلزم مُلاك تلك المولدات بضرورة اتباع سياسة عمل صديقة للبيئة وفي حال مخالفتهم لتلك السياسة تفرض عليهم الضرائب البيئية، على ان تستخدم الدولة تلك المبالغ في معالجة اثار التلوث الذي تسببه"<sup>٣٧</sup>.

"اما بالنسبة لموقف القوانين محل المقارنة فقد اخذ المشرع الجزائري بهذا النوع من الضرائب بأكثر من مناسبة فقد فرض رسوم بيئية على العمليات الصناعية التي ينتج عنها تلوث بالمياه بموجب المادة (٩٤) من قانون المالية لسنة ٢٠٠٣، و اشار القانون الى ان قيمه هذا الرسم تتحدد حسب نوع ودرجة خطورة وحجم التلوث الحاصل"<sup>٣٨</sup>.

التقليدية الاخرى حيث ان اختيار وعاء الضرائب المتعلقة بحماية البيئة من التلوث لا يتحدد بقيمة نقدية انما بوحدات مالية مثل "كمية الملوثات او المخالفات المضررة بالبيئة كالانبعاثات الغازية وحجم المخلفات في مسطحات المياه، فكلما زادت نسبة الملوثات زادت الوحدات المالية والعكس صحيح"<sup>٣٤</sup>.

"ويمكن القول اخيراً ان تحديد وعاء الضرائب الخضراء ليس بالأمر الهين نظراً للصعوبات 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 النشاطات التي تشكل وعاءً للضرائب محل البحث؟ وتكاد تتفق القوانين الضريبية على ان ابرز النشاطات التي تشكل وعاءاً للضرائب محل البحث وهي الانبعاثات في الهواء، التفريغ في الماء، النفايات الموارد الطبيعية، الضجيج، منتجات الطاقة مثل الوقود، والكهرباء والماء والضرائب المفروضة على قطاع النقل" و سنفصل البحث بها مع بيان موقف المشرع العراقي والقوانين المقارنة منها بنقاط متسلسلة.

#### اولاً: ضريبة النفايات او الانبعاثات

"يفرض هذا النوع من الضرائب على مخلفات النشاط الاقتصادي، وتعكس هذه الضرائب مدى الاثار السلبية المترتبة على ممارسة تلك النشاطات"<sup>٣٥</sup>.

حيث تقوم الدول بفرض 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 تخفيض حجم الملوثات الى المستوى

اما موقف المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلم يرد فيه نص صريحاً يشير الى امكانية استخدام الضرائب بقصد حماية البيئة من التلوث، "اما بالنسبة لموقف المشرع العراقي فلم يفرض هذا النوع من الضريبة (ضرائب الانبعاث والنفايات) بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي ولا قانون حماية وتحسين البيئة عدا انه اشار بموجب المادة (٤٤/٤) من قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم الى منح مجالس المحافظات صلاحية فرض ضرائب بقصد حماية البيئة من التلوث، الا ان النص جاء عام مبهم لم ينص صراحة على الية فرض تلك الضريبة ولا الجهات التي تخضع لها هل الشركات الاجنبية ام العراقية لا سيما وان الاخيرة معفاة من الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي"، وكان الاجدر بالمشرع عندما منح المحافظات تلك الصلاحية المهمة ان يبين انواع الضرائب التي تفرض على الشركات العاملة في المحافظات وآليات فرضها واسعارها حسب جسامتها ضررها على البيئة.

ثانياً: "ضرائب الطاقة الملوثة" (الوقود والكاربون)

"وتعد اقدم انواع الضرائب وتستهدف كل المؤسسات والوحدات الانتاجية التي تستخدم طاقة تسبب ضرر اجتماعي او تلوثاً بيئياً وتستهدف بالدرجة الاساس اجبار المؤسسات" على التقليل من حجم الطاقة الملوثة للبيئة "ودفعها للبحث عن بدائل اقل ضرراً للبيئة والانسان"<sup>٤٢</sup>.

"ويطلق عليها احياناً تسمية "ضرائب الطاقة" وتأخذ هذه الضرائب صورتين عند فرضها فهي اما تفرض على نسبة الانتاج والاستهلاك من مصدر الطاقة نفسه فتسمى بـضرائب الوقود، على اعتبار ان مصادر "الطاقة التقليدية" هي المساهم الاكبر بعملية التلوث البيئي"، وذلك بسبب وفرة هذه المصادر وسهولة حصول الفرد عليها كونها تتناسب

"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 (١\_٥) حسب نسبة تجاوز التلوث حدود القيم وتخصص حصيلة الرسوم بنسبة ١٠٪ لفائدة البلدية و ١٥٪ للخزينة العمومية و ٧٥٪ لحساب الصندوق الوطني للبيئة وازالة التلوث"<sup>٤٣</sup>.

"كما وفرض المشرع الجزائري ايضاً رسم لتشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية والطبية الخاصة والخطرة بموجب المواد (٢٠٣-٢٠٤) من قانون المالية لسنة ٢٠٠٢ بهدف تشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة والنفايات المرتبطة بالعلاج في المستشفيات والعيادات الطبية وتقسيم عائدات الرسم على الجهات المعنية بنفس الطريقة المشار اليها اعلاه، مع منح صاحب المشروع المعني مهلة ٣ سنوات لازالة تلك النفايات ابتداءً من بدأ تنفيذ المشروع"<sup>٤٤</sup>.

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 ضارة بالبيئة، 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 المجتمعية<sup>٤٥</sup>.

اما بالنسبة لموقف المشرع العراقي من هذه الضريبة فنجد ان تطبيقها في العراق يصطدم بحقيقة واقعية الا وهي ان جميع الشركات النفطية العراقية التي تمارس عمليات انتاج وتكرير النفط هي شركات معفاة من الضريبة كونها شركات عامة مملوكة للدولة، اذ نصت المادة ٧ الفقرة ٨ من قانون ضريبة الدخل على ان "تعفى من الضريبة ارباح مدخولات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي"<sup>٤٦</sup>.

"اما بالنسبة لشركات النفط الاجنبية المتعاقدة مع الحكومة العراقية للعمل في العراق فقد أخضعت لضريبة الدخل بموجب القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ الذي نص على "فرض ضريبة دخل بنسبة ٣٥٪ 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 القانون"<sup>٤٧</sup>.

وفي عام ٢٠١١ صدرت تعليمات تنفيذ القانون اعلاه التي نصت على قيام وزارة النفط العراقية باستقطاع النسبة المذكورة اعلاه خلال ٣٠ يوم من تاريخ دفع هذه المبالغ على ان توثق جميع هذه العمليات بشكل رسمي وقيدها بشكل امانات يتم تسويتها عند اجراء التحاسب الضريبي"<sup>٤٨</sup>.

"اما على الصعيد المحلي وتحديدًا بعد صدور قانون التعديل الثاني لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم الذي منح بموجب المادة (٤٤/٥) منه مجلس المحافظة صلاحية فرض ضريبة على الشركات العاملة في المحافظة التي تسبب ضرراً فعلياً بالبيئة، الا اننا ومن خلال الزيارة الميدانية لبعض الشركات النفطية العاملة في المحافظة لم نجد تطبيق حقيقي وفعلي لهذا النص رغم ارتفاع نسب النشاطات الملوثة

ووضعه الاقتصادي لذلك يلجأ الى "استخدام مصادر الوقود" المختلفة بكافة مفاصل "حياته اليومية رغم ما ينتج عنها من انبعاثات لغاز ثاني اوكسيد الكاربون"، او تفرض على "محتوى الكربون" ونسب استخدامه في الانتاج فتسمى "بضرائب الكربون" وعرفت الاخيرة منذ اقدم العصور وكانت تفرض لأسباب مالية بحتة على انواع الوقود كالبترول وزيت الديزل والكيروسين والوقود النفطي والغاز الطبيعي والفحم بكافة أنواعه"<sup>٤٩</sup>.

"وقد توسع المشرع الجزائري في فرض الضرائب على الطاقة الملوثة للبيئة فقد فرض بموجب المادة ٣٨ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٢ رسوماً على الوقود بنسبة دينار واحد لكل لتر من البنزين الممتاز والعادي وقد تم تخفيض هذا الرسم بموجب قانون المالية الصادر في عام ٢٠٠٧ حيث اصبح بنسبة ٠.١٠ للبنزين العادي والممتاز ومبلغ ٠.٣٠ لكل لتر من غاز أويل، وتستحصل هذه الرسوم عند التزود بالوقود واستخدامه من قبل الفرد"<sup>٤٩</sup>.

"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 كيفية التعامل مع المنتجات والمشاريع 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 للتقليل من الانبعاثات الملوثة للهواء"<sup>٤٥</sup>.

خاضعة للضريبة، او بعبارة اخرى هو مقدار الضريبة منسوباً الى قيمة وعائها ومحلها<sup>٥١</sup>.

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<sup>٥٢</sup>.

اولاً: سعر الضريبة النسبي (الثابت)

"ويقصد به" فرض الضريبة بنسبة مئوية ثابتة على المادة الخاضعة للضريبة، بحيث تطبق الاخيرة بمعدل ثابت مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي"، حيث تفرض الضريبة بمعدل ثابت لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة لها فعلى سبيل المثال لو نص القانون على فرض ضريبة الارباح التجارية على نشاط شركة (ع) بنسبة ٢٠٪ فإن تلك الشركة ملزمة بدفع ضريبة بنسبة ٢٠٪ من مقدار الارباح مهما بلغ حجم تلك الارباح<sup>٥٣</sup>.

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 ٢٠٪ على ٥٠.٠٠٠.٠٠٠ مليون الاولى فإن الحصيلة الضريبية تزداد بصورة تلقائية الى ٤٠٪ لو ارتفعت نسبة ارباح الشركة الى ١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ مليون وهكذا تزداد الحصيلة الضريبية بتزايد قيمة المادة الخاضعة لها<sup>٥٤</sup>.

"وقد ثار خلاف فقهي حول ايهما "افضل سعر الضريبة النسبي ام التصاعدي سواء على مستوى الضرائب التقليدية او الضرائب الخضراء محل البحث؟ وقد انتهى الخلاف لصالح الضريبة التصاعدية خاصة فيما يتعلق بالضرائب محل بحثنا "كونها اكثر عدالة وتتناسب مع المقدرة التكليفية للمكلف كما انها تعد من ادوات التوجيه الاقتصادي

للبيئة من قبل تلك الشركات ولاحظنا ان الامر يقتصر على الزام الاخيرة بدفع مبالغ مالية بسيطة جداً تحمل صفة الغرامة في حالة وجود ضرر بيئي فعلي جراء تلك العمليات الانتاجية، او اعفائها من تلك الغرامات مقابل قيامها ببعض النشاطات الصديقة للبيئة"<sup>٥٥</sup>.

ثالثاً: ضرائب النقل

ويتضمن هذا النوع من الضرائب "عدة صور اهمها:

١. 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.

٢. ضريبة الكيلومترات على الوقود الاحفوري. يفرض هذا النوع من الضرائب على السيارات التي تعمل بالديزل، وتفرض هذه الضريبة كمجموع محدد لكل عشرة كيلومترات، "وتعتبر هذه الضريبة رسم مباشر على استهلاك الوقود".

٣. "الضريبة على محركات السيارات": الهدف الاساس من فرض هذه الضريبة هو تحميل ملاك السيارات جزء من تكاليف اصلاح الطرق وتفرض وفق لمدة محددة من الزمن بغض النظر عن مدة استخدام السيارة<sup>٥٦</sup>.

وتخلو القوانين الضريبية العراقية والمقارنة من تطبيقات صريحة لهذا النوع من الضريبة.

الفرع الثاني

تحديد السعر الضريبي

"يعرف" سعر الضريبة بصورة عامة بأنه مبلغ من المال "يلتزم المكلف بدفعه عن كل وحده

الضرائب الخضراء كوسيلة اقتصادية حديثة تسهم في حماية البيئة سواء كان ذلك عن طريق (الفروض) اي الزام الملوثون بتحمل التكاليف الخاصة بإزالة اثار التلوث الناتجة عن انشطتهم الضارة بالبيئة كما وضحاها عند تحديد السعر الضريبي، او عن طريق (الحوافز) ويقصد بها تحفيز المكلفين وتشجيعهم على تبني اساليب انتاج صديقة للبيئة بغية ضبط معدلات التلوث".

لذا سنقسم هذا المطلب الى فرعين نوضح في الاول دور الحوافز الضريبية في مجال حماية البيئة ومكافحة التلوث وموقف المشرع العراقي والقوانين المقارنة منها، ونتناول في الثاني العقوبات التي تواجه تفعيل نظام الضرائب الخضراء في العراق.

### الفرع الاول

دور الحوافز الضريبية في الحد من التلوث البيئي

"تبنى بعض التشريعات سياسة منح الحوافز والاعفاءات الضريبية كوسيلة لحماية البيئة من التلوث ايماناً منها بأن الضريبة (بصورة الاقطاع الجبري) ليست الوسيلة المالية الوحيدة لمكافحة التلوث ومعالجة اثاره، اذ ان منح الاعفاءات والحوافز قد يشجع المنتجين على المحافظة على البيئة وعدم تلويثها".

ويقصد بالحوافز الضريبية بصورة عامة "استخدام الضرائب كأداة لتحفيز الاشخاص لأتباع سلوك معين او نشاط محدد يساعد على تحقيق اهداف معينة تسعى الدولة الى تحقيقها"<sup>٥٦</sup>.

اما في مجال حماية البيئة فتعرف على انها "كل سياسة ضريبية تعمل على تحقيق اهداف بيئية لصالح المجتمع من خلال توجيه الاستثمارات في المجالات التي تسهم في حماية البيئة من التلوث، مما يؤدي بشكل او بآخر الى تعديل سلوك الافراد والشركات ايجابياً باتجاه البيئة"<sup>٥٧</sup>.

وتأخذ الحوافز الضريبية الأشكال التالية:

وقد يكون لها اثراً فعالاً 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 الملوث ان نسبة الضرائب سترتفع كلما ازدادت نسب التلوث "في عملياته الانتاجية"<sup>٥٨</sup>.

"وقد اخذ المشرع الجزائري بالسعر الضريبي التصاعدي اذ فرض ضريبة قدرها ٣٠.٠٠٠ الف عن كل طن من النفايات الصناعية بموجب المادة ٦٢ من قانون المالية لسنة ٢٠١٩، وبذلك جعل المشرع الجزائري العلاقة طردية بين سعر الضريبة البالغ ٣٠.٠٠٠ ووعائها (مقدار النفايات محل الضريبة)، حيث تزداد مقادير الضريبة بزيادة الوعاء الخاضع لها".<sup>٥٩</sup> اما المشرع المصري فلم ينظم الضرائب البيئية في قانون ضريبة الدخل المصري اسوة بالمشرع العراقي لذلك لا مجال للحديث عن نوع السعر الضريبي الذي تبناه"، خلاصة ما تقدم ندعو المشرع العراقي الى اهمية السير على خطى المشرع الجزائري في تنظيمه للضرائب محل البحث مع ضرورة تبني السعر الضريبي التصاعدي لأن سعر الضريبة ينبغي ان يعكس درجة التلوث فتزيد الضريبة بزيادة مستوياته ومن جانب اخر نرى ان السعر الضريبي التصاعدي هو المفضل في مجال حماية البيئة فهو فضلاً عن مزاياه المتقدمة سيمكننا من استخدام التمييز السعري عن طريق وضع حد مسموح به للتلوث يخضع المكلف بموجبه الى اسعار ضريبية دنيا يجدر به عدم تجاوزه والا ستفرض عليه اسعار ضريبية اعلى وهذا ما سيفعل لنا الطابع التحفيزي والجزائي للضريبة".

### المطلب الثاني

دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي  
"تعرض البيئة في مختلف بقاع الارض لشتى انواع الانتهاكات رغم كثرة الدعوات والتشريعات المتعلقة بحماية البيئة من التلوث، لذا ظهرت

## اولاً: الاعفاء الضريبي

"يعد الاعفاء الضريبي من ابرز صور الحوافز الضريبية فهو عبارة عن اعانات سالبة تقدمها الحكومة للأشخاص الذين يمارسون أنشطة معينة بهدف التخفيف عن اعبائهم ولتتمكنوا من تطوير اساليب انتاجهم لتصبح اكثر صديقة للبيئة"<sup>٥٨</sup>.

"ويذهب البعض الى ان لإعفاء الضريبي له 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 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 فيها"<sup>٥٩</sup>.

"ويذهب اخرون الى ان الاعفاء الضريبي يؤدي الى ضياع جزء كبير من حصيلة الضريبة وبالتالي انخفاض نسبة الايرادات في الخزانة العامة للدولة<sup>٦٠</sup>، لذا يجد انصار هذا الرأي انه من الافضل ان تلجأ الدولة الى فرض الضرائب البيئية لتضمن حصولها على مصدر جديد من مصادر تمويل الخزانة العامة وتستخدمه في الوقت ذاته في معالجة اثار التلوث"<sup>٦١</sup>، "وقد اخذ المشرع الجزائري بنظام الإعفاءات الضريبية في اطار حماية البيئة من التلوث بموجب المادة(١١) من قانون المالية الجزائري لعام ٢٠١٦ 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"<sup>٦١</sup>.

"اما في مصر فأن التشريعات الضريبية لم تتضمن اعفاءات ضريبية بقصد حماية البيئة من التلوث بصورة مباشرة، حيث اقتصرنا الاشارة الى الاعفاءات الضريبية الخاصة بحماية البيئة في قانون حماية وتحسين البيئة اذ نصت المادة ١٧ "يضع جهاز شؤون البيئة بالاشتراك مع وزارة المالية نظاماً للحوافز التي يمن 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"<sup>٦٢</sup>.

وقد اخذ المشرع العراقي في قانون حماية وتحسين البيئة بنظام الحوافز الضريبية اذ نصت المادة (٣١) على 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"<sup>٦٣</sup>، ونرى ان قانون ضريبة الدخل قد خلا من اي نصوص مباشرة تتعلق بفرض الاعفاءات الضريبية في اطار حماية البيئة من التلوث في حين وردت الاشارة اليها في بعض القوانين الخاصة كقانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط رقم ٦٤ لسنة ٢٠٠٨، اذ اشترط على المستثمرين القيام ببعض الالتزامات البيئية وتنفيذ مشاريع صديقة للبيئة مقابل شمولهم بالإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القانون

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم

ويقصد بها "المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تسيير اعمالها وادارة المشاريع والمحافظة على قوتها الانتاجية"<sup>٦٣</sup>.

"ويذهب البعض" الى اعتبار الاسعار الضريبية المنخفضة احدى اهم الحوافز الضريبية المستخدمة لحث المكلفين على البحث عن اساليب انتاجية اقل تلويثاً للبيئة ومن ثم اخضاع المشاريع التي تنتهج الاساليب الصديقة للبيئة لأسعار ضريبية منخفضة قياساً بالأسعار المرتفعة التي تخضع لها المشاريع الاخرى الأكثر تلوثاً. وبالتالي تترك هذه الحوافز اثاراً ايجابية على البيئة تتمثل بحمايتها "من التلوث"، وعلى الرغم من الاثار 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 اللجوء اليه كنوع من التحفيز بأضيق الحدود<sup>٦١</sup>.

وقد اخذ المشرع الجزائري بالضرائب والرسوم التحفيزية في المواد (٧٦-٧٧) من قانون حماية البيئة حيث نصت المادة ٧٦ منه على ان "تستفيد الشركات والمؤسسات الصناعية التي تستورد تجهيزات او منتجات تساهم بإزالة او تخفيف ظاهرة الاحتباس الحراري والتقليص من التلوث في كافة اشكاله من الحوافز المالية والجمركية"<sup>٦٢</sup>.

ثم اشارت المادة ٧٧ 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"<sup>٦٣</sup>.

"اما المشرع المصري والعراقي فلم يتبنى أياً منهما نظام تخفيض السعر الضريبي كنوع من التحفيز لأصحاب المشاريع لتنفيذهم مشاريع اقتصادية صديقة للبيئة، ونرى بدورنا كان الاولى بالمشرع العراقي الاخذ بالسعر الضريبي المنخفض كوسيلة لحماية البيئة من التلوث وبالتحديد التلوث بالمخلفات والنفايات كتخفيض سعر الضريبة المفروضة على كل شخص يقوم بإعادة تدوير المخلفات الورقية والبلاستيكية والمعدنية، فتحقق

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 ٣٪ على المعدات والاجهزة المستوردة وخصم ١٠٪ 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 ٧٥٪ من تكاليف انشاء المعدات الخاصة بمعالجة التلوث"، ولم تأخذ القوانين محل الدراسة سواء القانون العراقي والقوانين المقارنة بهذا النوع من الحوافز بقصد حماية البيئة من التلوث<sup>٦٤</sup>.

ونرى بدورنا اهمية الاخذ بهذا النوع من الحوافز باعتبارها الحد الادنى الذي يجب الاخذ به في التشريع العراقي لحماية البيئة من التلوث كتزليل التكاليف التي يجري دفعها لاعتماد الطاقة المتجددة والصديقة للبيئة كوسيلة لتشجيع المنتجين على التخلي عن مصادر الطاقة الملوثة للبيئة، حيث يؤيد غالبية الفقه المالي بما في ذلك الجانب غير المؤيد لفرض الضرائب البيئية الاخذ بهذا النوع من الحوافز حتى ولو لم يتم الاخذ بنظام الضرائب محل البحث بشكل مباشر.

#### 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 المالية"<sup>٦٥</sup>.



بعد ان تجرى عمليات الفحص والتدقيق لتلك المعدات والتأكد من خلوها من المواد المشعة الضارة بالبيئة الصحية للعراق".

### الفرع الثاني

عقبات تفعيل نظام الضرائب الخضراء في العراق

سنوضح في هذا المحور من البحث العقبات او الصعوبات التي تواجه تفعيل نظام الضرائب الخضراء في العراق مع الاشارة الى موقف القوانين محل المقارنة لغرض الاستفادة من تجاربها في مواجهه العقبات التي تعترض تطبيق فكرة الضرائب محل البحث.

### اولاً: العقبات القانونية

"وتتمثل بغياب السند القانوني لفرض الضرائب الخضراء فكما هو معروف ان "الضريبة تعد من الايرادات السيادية التي تخضع للمبدأ الدستوري الذي لا يجيز فرضها والاعفاء منها وجبايتها الا بقانون صادر من السلطة التشريعية"<sup>٧٠</sup>، وكما هو معلوم ان المشرع العراقي لم يُشرع لغاية اللحظة قانون الضرائب البيئية رغم ارتفاع نسبة التلوث في بعض المحافظات العراقية خاصة 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 نصاً واحداً ورد في قانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم تمت الاشارة اليه في محله من البحث، اذ منح المجلس صلاحية فرض الضرائب المحلية على الشركات العاملة في المحافظة اذا ثبت تسببها بضرر فعلي على البيئة"<sup>٧١</sup>.

"ولا نعلم سبب تذبذب موقف المشرع العراقي من فرض الضرائب البيئية حيث اخذ بها على

الدولة اكثر من هدف في الوقت ذاته فتساهم بهذا الاجراء بمكافحة التلوث البيئي من جهة مع ضمان حصولها على الايرادات الضريبة اذ ان المكلف سيبقى ملتزم بدفع الضريبة الى الدولة من جهة اخرى وان كانت بنسب اقل مما سبق".

### رابعاً: رد الضريبة

"اذا كان الاصل في الضريبة هو انها فريضة مالية تدفع بصورة نهائية غير قابلة للرد الا ان المشرع يمكن ان يخرج عن هذا الاصل ويسمح باسترداد الضريبة بقصد تحفيز المكلفين على القيام بأنشطة اقتصادية غير ضارة بالبيئة، حيث يقوم المكلف بدفع مبلغ الضريبة بصورة كاملة الى الدولة على شكل ودیعة اي يعطيه المشرع الحق باسترداده اذا التزم بالشروط المحددة له. كأن يدفع المستهلك عنده شرائه سلعه معينه مبلغ من المال كوديعة يمكنه استرداه لاحقاً اذا ما قام بإعادة مخلفات تلك السلعة التي يتم التخلص منها بالعادة بطريقة ضارة بالبيئة".

"اذن فالرد 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 فإن جوهر هذا الاسلوب هو تحفيز المتسببين بالتلوث الى التخلص من المخلفات بطريقة مشروعة، ويعد نظام الرديات عكس ضرائب النفايات التي تفرض على المكلفين الذين يتخلصون من المخلفات بطريقة غير آمنة وغير مشروعة"<sup>٦٩</sup>.

"وعلى الرغم من اهمية الدور الذي يمكن ان يؤديه هذا الحافز في مجال حماية البيئة من التلوث الا اننا لم نجد له تطبيق في القانون الجزائري والمصري والعراقي وكان الاولى بمشروعنا الاخذ به كوسيلة لحماية البيئة من خطر التلوث الاشعاعي الناتج عن استيراد معدات مشكوك بها، وذلك عن طريق فرض مبالغ مالية على تلك المعدات عند استيرادها ويمكن للمستوردين استرداد تلك المبالغ

قانونية مما سيؤدي الى اضرار بيئية كبيرة على الفرد والمجتمع"<sup>٧٤</sup>.

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 تقدير 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 لقياسها"<sup>٧٥</sup>.

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 يدفع"<sup>٧٦</sup>.

خامساً: العقبات السياسية

"تمثل في غياب مرجعية خاصة للسياسة البيئية وتفضيل اسلوب التدخل الاداري في معالجة المشاكل البيئية مما ادى الى تغييب العديد من الادوات الاقتصادية للسياسة البيئية بما في ذلك الضرائب والرسوم البيئية"<sup>٧٧</sup>.

وبالفعل فأن 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 تلويثه للبيئة بضرورة ازالة اثار التلوث خلا عشرة ايام وايقاف العمل في حالة عدم الاستجابة للإنذار واستمرار المخالفة يتم غلق محل العمل لمدة ٣٠ يوماً تجدد كلما انتهت حتى ازالة اثار المخالفة والغرامة الادارية وبالإضافة الى الانذار والمخالفة فقد منح المشرع الوزير او من

المستوى المحلي ونبذها على المستوى الاتحادي، وكان الاجدر بالمشرع منح الاختصاص بفرضها للحكومة الاتحادية مع تخصيص نسبة من ايرادات تلك الضرائب للمحافظات المتضررة بيئياً بسبب التلوث"، وهذا المسلك للمشرع العراقي جاء مخالف تماماً لموقف القوانين محل المقارنة وتحديد القانون الجزائي الذي قطع شوطاً طويلاً ومتقدماً في تطبيق فكرة الضرائب الخضراء" اذ طبق المشرع الجزائي مبدأ الملوث يدفع في قانون (١٠٠٣) المؤرخ في ١٩ يوليو ٢٠٠٣ المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة اذ نص في المادة ٧/٣ 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"<sup>٧٨</sup>.

"اما المشرع المصري" فكما اشرنا سابقاً لم ينص على فرض الضرائب البيئية في قانون ضريبة الدخل المصري الا انه اخذها بنصوص غير مباشرة ومتفرقة في قانون حماية البيئة المصري ولا زالت وزارة البيئة/ جهاز شؤون البيئة تسعى في خططها المستقبلية الخاصة بتحسين البيئة وحمايتها" الى تطبيق مبدأ الملوث يدفع بصورة كبيرة فضلاً عن التوسع في فرض الضرائب على استخدام الطاقة الملوثة ودخان عوادم السيارات وفرض الضرائب على مصانع انتاج الفحم والتبغ والسجائر المستوردة وكل ما من شأنه الحاق الضرر بالبيئة"<sup>٧٩</sup>.

ثانياً: ضعف الوعي الضريبي

"في ظل انخفاض الوعي الضريبي وخاصة في الدول النامية فأن 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

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 (ضريبة الوقود والكاربون) سيجعل العوائل الفقيرة تواجه صعوبة في مواجهة الزيادة في اعباء دفع كلفة التدفئة والاضاءة المنزلية<sup>٧٨</sup>.

"واستناداً لمبدأ الموازنة بين المصالح المتعارضة ذهب 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، مع دعوة المشرع الى فرض الضرائب بأسعار مرتفعة على السلع الاكثر ضرراً على البيئة وذلك لأن الغاية من فرض الضريبة في الفرض الاخير هو حماية الصحة العامة للمواطنين نظراً لأن الاخير هي رأسمال الحياة وبالتالي فإن فرض الضريبة بأسعار مرتفعة على السلع الاكثر ضرراً سيساهم بشكل مؤكد بتقليلها او الحد منها قدر الامكان، كما ان العائدات الضريبية يمكن استخدامها في تعويض المتضررين من جراء التلوث البيئي وهذا ما يعزز ثقافة المحافظة على البيئة بين المواطنين"<sup>٧٩</sup>.

"ونرى اخيراً الى انه مهما بلغت الصعوبات التي تعترض طريق تفعيل نظام الضرائب الخضراء في العراق الا ان ذلك لا يُنكر اثارها الايجابية والاهداف السامية التي تسعى الى تحقيقها كتوفير حصيلة ضريبية جديدة للدولة، وتحميل المخالف كلفة ازالة مخالفته، فضلاً عن تخفيض الانفاق العام من قبل الدولة بغية معالجة التلوث، لذا ندعو المشرع العراقي الى اهمية الاخذ بها والبحث عن

يخوله صلاحية فرض الغرامة الادارية بمبلغ يتراوح من بين مليون دينار الى عشرة ملايين وتجدد شهرياً حتى ازالة اثار المخالفة"<sup>٧٨</sup>.

"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 فرض غرامة 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 يتم 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 المخالفة"<sup>٧٩</sup>.

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 فرض الضرائب على الانشطة الضارة بالبيئة مفرغاً من محتواه لأنه يتعارض مع نصوص قانونية سابقة اكثر استقراراً. وهنا ذهبت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الى ان الدول ستتمكن من تحسين بيئتها بصورة كبيرة اذا ما فرضت ضرائب على الكيماويات والكاربون وقللت من نسبة الاعانات والحوافز الحكومية للمعدات والنشاطات الغير صديقة للبيئة"<sup>٨٠</sup>.

افضل الوسائل والاساليب للتغلب على عقبات تطبيقها".

#### الخاتمة

#### اولاً: النتائج

١. "تعد الضرائب الخضراء او الضرائب البيئية على اختلاف تسمياتها احدى الوسائل الاقتصادية والمالية المستحدثة في مجال حماية البيئة، فلا تستهدف الضرائب الخضراء منع التلوث البيئي تماماً بل الوصول الى الحد المقبول او الحجم الامثل من الاذى البيئي وفقاً للمعايير الدولية .
٢. 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 نسبة التلوث القائمة".
٣. "لاحظنا من خلال البحث ان الضرائب الخضراء تتفق مع الضرائب التقليدية الاخرى بجملة من السمات 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".
٤. "ان لفرض الضرائب الخضراء مبررات اقتصادية تتمثل في تمكين الدولة من الحصول على مصدر جديد من مصادر الايرادات تستخدمها في مكافحة التلوث وازالة اضراره، فضلاً عن اجبار المكلفين بهذه الوسيلة 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 صحية خالية من الامراض فضلاً

غرس ثقافة المحافظة على البيئة لدى كافة افراد المجتمع ومبررات قانونية تتجسد في العدالة واصلاح النظام الضريبي وتقنية تتمثل في دفع المنتجين الى استخدام احدث التقنيات والاساليب الصديقة للبيئة.

"وجدنا ان المشرع العراقي لم يأخذ بنظام الضرائب الخضراء في مجال 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 ٢٠٠٣ 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 (٤٤) 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 مبهم 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".

"لاحظنا ان المشرع الجزائري قد قطع شوطاً طويلاً ومتقدماً في مجال الضرائب البيئية بكافة انواعها وصورها اذ فرض ضرائب على النفايات وعلى استخدام مصادر الطاقة الملوثة وفي مجال حماية البيئة من التلوث الضوضائي والاشعاعي ، سواء كان ذلك

كانت هناك اشارات بسيطة وخجولة لبعض الحوافز في قانون حماية وتحسين البيئة العراقي وبعض القوانين الخاصة الاخرى كقانون الاستثمار الخاص بتصفية النفط الخام رقم ٦٤ لسنة ٢٠٠٧.

#### ثانياً: التوصيات

١. "دعوة المشرع العراقي الى تبني نظام الضرائب والرسوم البيئية على المستوى الاتحادي والمحلي بوصفها احدى ادوات السياسة المالية الفعالة للحد من الملوثات البيئية الناجمة العمليات الصناعية والتطورات التقنية".
٢. "نود لفت نظر المشرع العراقي الى ضرورة تعديل القوانين الضريبية 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.
٣. نوصي مشرعنا الضريبي بضرورة اتباع السعر الضريبي التصاعدي عند احتساب سعر الضرائب البيئية".
٤. "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 فعالته في تقليل نسبة التلوث البيئي في الانظمة التي اخذت به".
٥. ندعو المشرع العراقي الى اعفاء الآلات والمعدات الغير ملوثة للبيئة من الضرائب الكمركية وضرائب المبيعات مما يخفض من كلفة انتاجها ويزيد من عملية استيرادها واستخدامها.

بموجب نصوص قانون المالية الجزائي او نصوص قانون حماية وتحسين البيئة، ويمكن القول ان المشرع الجزائي 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".

٧. وجدنا ان الضرائب والرسوم البيئية بوصفها اداة تستخدمها الدولة في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية تواجه العديد من الصعوبات والتحديات على ارض الواقع اهمها صعوبة تحديد وعائها الضريبي مما يؤدي الى انخفاض معدلاتها فضلاً عن طرق تحصيلها الغير فعالة اضافة الى ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين خاصة في الدول النامية اذ انه وبسبب انخفاض المستوى المعيشي فأن فرض اية ضرائب اضافة يشكل دافعاً للتهرب الضريبي.
٨. "ان الضريبة بوصفها اقتطاع نقدي جبري ليست الوسيلة المالية الوحيدة لحماية البيئة من التلوث، اذ تشكل الحوافز سواء كانت بصورة اعفاءات او إيرادات او تكاليف واجبة الخصم او اسعار ضريبية منخفضة رقماً صعباً ضمن النظام الضريبي لغالبية التشريعات ومنها التشريع الجزائي 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".
٩. لم يأخذ المشرع العراقي بنظام الحوافز الضريبية في مجال مكافحة التلوث البيئي بصورة صريحة في قانون ضريبة الدخل وان

٦. منح المكلفين الذين يتخلون عن الاساليب الانتاجية الملوثة للبيئة ويعتمدون اساليب انتاج صديقة للبيئة اعفاءات ضريبية دائمة او مؤقتة كنوع من التحفيز على ترك الملوثات البيئية.
٧. دعوة المشرع العراقي الى تطبيق نظام الرد في الضريبة اي اعادة المبالغ التي دفعها المكلف الذي تسبب سلوكه بتلوث البيئة اذا ما قام الاخير بإزالة اثار التلوث على نفقته.
٨. 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 تؤذي او تؤثر بالسلب على حقوق الاجيال القادمة.
٩. 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 يشجع المستثمرين على التخلي على الطاقة الملوثة للبيئة.
١٠. 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.

- <sup>١</sup> مبروك، نزيه عبد المقصود، الضرائب الخضراء والرخص القابلة للتداول كأدوات لمكافحة التلوث، بلا طبعة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠١١، ص ٩٩.
- <sup>٢</sup> د. بن حبيب عبد الرزاق ود. بن 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، ٢٠١٢، ص ٥٥.
- <sup>٣</sup> د. عبد الواحد السيد عطية، الضريبة البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد ٢، السنة ٢٠٠١، ص ٤٨.
- <sup>٤</sup> الدخيل احمد خلف حسين و ابراهيم علي محمد، الضرائب على التلوث البيئي بين دواعي الحماية وغياب السند القانوني، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد ٤، السنة ٤، العدد ١٦، ص ٣٥.
- <sup>٥</sup> منور اوسرير، محمود حمو، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، ٢٠١٠، ص ١٨٠.
- <sup>٦</sup> كولستاد شارلس، الاقتصاد البيئي، مترجم بواسطة احمد يوسف عبد الخير، السعودية، ٢٠٠٥، ص ٢١٧.
- <sup>٧</sup> بوعلام، نبيل، 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 ٢٠١٤، ١٢، ص ١٨٨.
- <sup>٨</sup> النويران، ثامر علي، السياسات الاقتصادية الخاصة بمواجهة التلوث البيئي، بحث مقدم في مؤتمر امن وحماية البيئة، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، ص ١٤.
- <sup>٩</sup> باشي احمد، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة العدد ٢٠٠٣، ٩، جامعة الجزائر، ص ١٣١.
- <sup>١٠</sup> 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 ظل التحديات الاقتصادية الراهنة، جامعة الاسكندرية، ٢٠١٧، ص ٢٠.
- <sup>١١</sup> عبد المجيد قدرى، دراسات في علم الضرائب، ط ١، دار جريز للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١، ص ١٦٥.
- <sup>١٢</sup> د. متولي، ماجدة، اليات حماية البيئة من التلوث، بحث منشور، على الموقع الالكتروني الاتي، ص ٩.
- <sup>١٣</sup> الصبور، احمد عبد، الضرائب البيئية (ضرائب التلوث) بحث منشور في مجلة الميزان، العدد ٣٤، ص ٧.
- <sup>١٤</sup> د. ذاب، عماد محمد، البيئة حمايتها، تلوثها، مخاطرها، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١، ص ٨٩.
- <sup>١٥</sup> د. متولي، ماجدة، مصدر سابق، ص ١٠.
- <sup>١٦</sup> د. عبد المجيد قدرى، مصدر سابق، ص ١٧٢.
- <sup>١٧</sup> الخوري، عصام وناعسة عبيد، النظام الضريبي واثره في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد ١، المجلد ٢٠٠٧، ٩، ص ٧٣.
- <sup>١٨</sup> زينب منذر وفضيلة عباس، الضريبة البيئية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٩، ص ٢٨٥.

١٩. د. معمر رتيب محمد، القانون الدولي للبيئة وظاهرة التلوث، خطوة الى الامام لحماية البيئة الدولية من التلوث، مطابع الشتات، مصر، بلا سنة، ص ١٧٤.
٢٠. الجنابي طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، المكتبة القانونية، بغداد، ص ١٣٦.
٢١. العمري هشام محمد صفوت، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٢، ص ٨٢.
٢٢. د. بركات عبد الكريم صادق، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٧٦، ص ١٩.
٢٣. الصكبان عبد العال، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٧٦، ص ١٥٦.
٢٤. ينظر المادة ٢٨ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
٢٥. د. الصكبان عبد العال، مصدر سابق، ص ٣٨.
٢٦. الجنابي طاهر، مصدر سابق، ص ١٣٧.
٢٧. د. ناجي رائد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلا سنة نشر، ص ٧٦.
٢٨. البدراني قيس حسن، التشريع المالي وحماية البيئة، بحث منشور في مجلة الرافيدين، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد ١٢، العدد ٢٠١٠، ص ٤٥، ١٩٤.
٢٩. المادة ٧٧ من القانون رقم (٣٠-١٠) لسنة ٢٠٠٣ المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة الجزائري.
٣٠. الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام ٢٠٣٠ الصادر عن وزارة الدولة لشؤون البيئة / جهاز شؤون البيئة. منشور على الموقع الرسمي لوزارة البيئة المصري <http://www.eeaa.gov.eg> ص ٣٤.
٣١. المادة (٣١) من قانون حماية وتحسين البيئة العراقي قم ٢٧ لسنة ٢٠٠٩.
٣٢. د. فارس مسدور، اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، بحث منشور في مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد ٢٠١٠، ص ٧، ٣٩٤.
٣٣. د. القاضي عبد الحميد محمد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، ١٩٨٠، ص ٦٠.
٣٤. 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، ٢٠١٦، ص ٣٤.
٣٥. د. بوطبل خديجة، دور التشريعات الجبائية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة جيل حقوق الانسان، الجزائر، العدد ٢٥، ص ١٠.
٣٦. د. يلس شاوش بشير، حماية البيئة عن طريق الجباية والرسوم البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والادارية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة ابو بكر بلقايد، العدد ١، ٢٠٠٣، ص ٤٨.
٣٧. نصر الله حيدر كاظم والشراع، ايمان حسين، واقع التلوث البيئي واستخدام الضرائب البيئية للحد منه، بحث تحليلي لمولدات الديزل في محافظة بغداد، منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد ٢٠١٦، ص ٣٤، ٢٥٣-٢٥٤.
٣٨. المادة (٩٤) من قانون المالية الجزائري لسنة ٢٠٠٣.
٣٩. المادة (٢٠٥) من قانون المالية الجزائري لسنة ٢٠٠٢.



- <sup>٤٠</sup> المادة (٢٠٣) من قانون المالية الجزائري.
- <sup>٤١</sup> المادة الاولى الفقرات (أ-ب-ج-د) والمادة (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون البيئة المصري رقم ٤ لسنة ١٩٩٤.
- <sup>٤٢</sup> بو عزة عبد القادر و عامر حاج دحو، الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٤، العدد ٢٠١٨، ١٠٨، ص ٣٦٣.
- <sup>٤٣</sup> د. العقيلي سليمان، وبشير محمد جراد، تلوث الهواء، دار الافاق الجديدة، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٧٢.
- <sup>٤٤</sup> المادة ٣٨ من قانون المالية الجزائري (١١-٠٢) لسنة ٢٠٠٣، وقانون المالية الصادر ٢٠٠٧.
- <sup>٤٥</sup> تصريح وزارة البيئة المصرية منشور على الموقع الالكتروني الاتي اخر زيارة للموقع بتاريخ ٣-٣-٢٠٢٠<sup>45</sup>  
<https://www.youm7.com>
- <sup>٤٦</sup> المادة (٧ البند ٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- <sup>٤٧</sup> المادة (١) من قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠.
- <sup>٤٨</sup> تعليمات تسهيل تنفيذ قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠.
- <sup>٤٩</sup> مقابلة مع مدير شركة بتروجينا النفطية في محافظة ميسان بتاريخ ٢-٣-٢٠٢٠.
- <sup>٥٠</sup> م.م قاسم كاظم حميد وعبد الامير عبد الحسين، استخدام الضريبة البيئية للحد من الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات، نموذج مقترح للضريبة البيئية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد ٦، العدد ٢٠١١، ١٧، بحث، ٣٠.
- <sup>٥١</sup> د. ناجي رائد، مصدر سابق، ص ٩٣.
- <sup>٥٢</sup> د. ناشد سوزي عدلي، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى، بيروت، ٢٠٠٨، ص ١٩٤.
- <sup>٥٣</sup> د. الجامع احمد، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة ٢، الجزء ١، القاهرة، ١٩٧٠، ص ١٣٤.
- <sup>٥٤</sup> السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص ٩٣.
- <sup>٥٥</sup> تنظر المادة ٦٢ من قانون المالية الجزائري رقم ١٩-١٤ لعام ٢٠١٩.
- <sup>٥٦</sup> د. وفا، عبد الباسط، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على ارباح شركات الاموال في مصر، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة حلوان، العدد ٢٠٠١، ٦، ص ٨٤.
- <sup>٥٧</sup> د. طعمه محمد حلمي محمد، دور السياسة الضريبية في مكافحة تلوث البيئة بين النظرية والتطبيق، بلا ناشر، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١١٤.
- <sup>٥٨</sup> د. الترك مجدي السيد احمد، مصدر سابق، ص ٣١.
- <sup>٥٩</sup> رابح رتيب بسيط، دور الاعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية، جامعة عين الشمس، العدد ٢، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٠٩٠.
- <sup>٦٠</sup> د. الدو يدار محمد لطفي، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد ٢، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢٢٠.
- <sup>٦١</sup> المادة (١١) من قانون المالية الجزائري رقم ١٥-١٨ لسنة ٢٠١٦.

- <sup>٦٢</sup> المواد (١٧ و ١٨) من قانون حماية البيئة المصري رقم ١٤ لسنة ١٩٩٤ .
- <sup>٦٣</sup> د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ١٥٨ .
- <sup>٦٤</sup> محمد ابراهيم خضير، دور الضريبة في حماية البيئة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٤، ص ١٠١ .
- <sup>٦٥</sup> طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة البليدة، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ٣١٥ .
- <sup>٦٦</sup> الحلبي اياد بشير عبد القادر، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، ٢٠٠٣، ص ١١٥ .
- <sup>٦٧</sup> المادة ٧٦ من قانون (١٠-٠٣) المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر .
- <sup>٦٨</sup> المادة ٧٧ من قانون (١٠-٠٣) المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر .
- <sup>٦٩</sup> د. عثمان سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الكويت، ٢٠٠٧، ص ٢٦٠ .
- <sup>٧٠</sup> المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ .
- <sup>٧١</sup> المادة (٤٤ / البند اولا / ٥) قانون التعديل الثاني رقم ١٩ لسنة ٢٠١٣ لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ .
- <sup>٧٢</sup> المادة ٧ / ٣ من قانون حماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر رقم ٠٣-١٠ لعام ٢٠٠٣ .
- <sup>٧٣</sup> الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام ٢٠٣٠ الصادر عن وزارة الدولة لشؤون البيئة / جهاز شؤون البيئة. ص ٣٤
- <sup>٧٤</sup> د. عمرو محمد يوسف، مصدر سابق، ص ٢١ .
- <sup>٧٥</sup> د. عمرو محمد يوسف، المصدر نفسه، ص ٢١ .
- <sup>٧٦</sup> د. متولي، ماجدة، مصدر سابق، ص ٣٠ .
- <sup>٧٧</sup> السعيد زينات، مصدر سابق، ص ٩٥ .
- <sup>٧٨</sup> المادة (٣٣ / اولا) من قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩ .
- <sup>٧٩</sup> المادة (٨٩) من قانون حماية البيئة المصري رقم ١٤ لسنة ١٩٩٤ .
- <sup>٨٠</sup> د. موسى احمد جمال الدين، ادوات سياسية لحماية البيئة في الميزان (الوق ام التنظيم ام الضريبة)، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٨، مصر، ١٩٩٠، ص ١٢ .
- <sup>٨١</sup> 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، ٢٠١١، ص ٥٧ .
- <sup>٨٢</sup> الدراجي نور حمزة، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة النهرين، بلا سنة نشر، ص ١١، ١٢ .

## المصادر

## أولاً: الكتب

١. الجامع احمد ، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة ٢، الجزء ١، القاهرة، ١٩٧٠.
٢. ناجي، رائد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، بلا سنة نشر.
٣. عثمان، سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الكويت، ٢٠٠٧.
٤. العقيلي سليمان ، وبشير محمد جراد، تلوث الهواء، دار الافاق الجديدة، بيروت، ٢٠٠٤.
٥. الجنابي طاهر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، المكتبة القانونية، بغداد.
٦. القاضي عبد الحميد محمد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة المصرية، الاسكندرية، ١٩٨٠.
٧. الصكبان عبد العال، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب، ١٩٧٦.
٨. بركات عبد الكريم صادق، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٧٦.
٩. عبد المجيد قدرى، دراسات في علم الضرائب، ط ١، دار جريز للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١.
١٠. ذياب عماد محمد، البيئة حمايتها، تلوثها، مخاطرها، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١.
١١. كولستاد شارلس، الاقتصاد البيئي، مترجم بواسطة احمد يوسف عبد الخير، السعودية، ٢٠٠٥.
١٢. طعمة محمد حلمي محمد، دور السياسة الضريبية في مكافحة تلوث البيئة بين النظرية والتطبيق، بلا ناشر، القاهرة، ٢٠٠١.
١٣. محمد معمري رتيب، القانون الدولي للبيئة وظاهرة التلوث، خطوة الى الامام لحماية البيئة الدولية من التلوث، مطابع الشتات، مصر.
١٤. منور اوسرير، محمود حمو، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، ٢٠١٠.
١٥. ناشد سوزي عدلي، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الاولى، بيروت، ٢٠٠٨.
١٦. مبروك نزيه عبد المقصود، الضرائب الخضراء والرخص القابلة للتداول كأدوات لمكافحة التلوث، بلا طبعة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠١١.
١٧. العمري هشام محمد، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٢.

## ثانياً: الرسائل والاطروحات الجامعية

١. الحلبي اياد بشير عبد القادر ، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، ٢٠٠٣.
٢. 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، ٢٠١١.
٣. 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، ٢٠١٦.
٤. السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
٥. محمد ابراهيم خضير، دور الضريبة في حماية البيئة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهريين، ٢٠١٤.

## ثالثاً: البحوث والمقالات

١. موسى، حمد جمال الدين ، ادوات سياسية لحماية البيئة في الميزان (الوق ام التنظيم ام الضريبة)، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٨، مصر، ١٩٩٠.
٢. الدخيل، احمد خلف حسين و ابراهيم علي محمد، الضرائب على التلوث البيئي بين دواعي الحماية وغياب السند القانوني، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد ٤، السنة ٤، العدد ١٦.
٣. الدلجوي، احمد عبد الصبور، الضرائب البيئية (ضرائب التلوث) بحث منشور في مجلة الميزان، العدد ٣٤.
٤. باشي احمد، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة العدد ٢٠٣، ٩، جامعة الجزائر.
٥. بن حبيب عبد الرزاق ود. بن 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، ٢٠١٢.
٦. بو عزة، عبد القادر و عامر حاج دحو، الجباية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالجزائر، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٤، العدد ٢٠١٨، ٢٠١٨.

٧. بوعلام نبيل، افاق تطبيق الاستراتيجية المالية الخضراء في ضل الدور الجديد للدولة مع الاشارة الى حالة الدول العربية النفطية، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ٢٠١٤، ١٢.
٨. النويران، ثامر علي، السياسات الاقتصادية الخاصة بمواجهة التلوث البيئي، بحث مقدم في مؤتمر امن وحماية البيئة، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية.
٩. 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 ٢٠١٤، ٣٤.
١٠. بوطبل، خديجة، دور التشريعات الجبائية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة جيل حقوق الانسان، الجزائر، العدد ٢٥، بلا سنة نشر.
١١. بسطا، رابح رتيب، دور الاعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية، جامعة عين الشمس، العدد ٢، القاهرة، ٢٠٠٠.
١٢. زينب منذر وفضيلة عباس، الضريبة البيئية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠١٩.
١٣. عبد الواحد، السيد عطية، الضريبة البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد ٢٠٠١، ٢.
١٤. طالبي، محمد، اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة البلدة، العدد الثاني، ٢٠٠٧.
١٥. وفا، عبد الباسط، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على ارباح شركات الاموال في مصر، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة حلوان، العدد ٦، ٢٠٠١.
١٦. الخوري، عصام ناعسة، عيبر، النظام الضريبي واثره في الحد من التلوث البيئي، بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد ١، المجلد ٢٠٠٧، ٩.
١٧. 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، ٢٠١٧.
١٨. فارس مسدور، اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، بحث منشور في مجلة الباحث، جامعة البلدة، العدد ٢٠١٠، ٧.

١٩. قاسم كاظم حميد وعبد الامير عبد الحسين، استخدام الضريبة البيئية للحد من الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات، نموذج مقترح للضريبة البيئية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد ٦، العدد ١١، ٢٠١١، ١٧.
٢٠. البدراني قيس حسن، التشريع المالي وحماية البيئة، بحث منشور في مجلة الرافيدين، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد ١٢، العدد ٤٥، ٢٠١٠.
٢١. دويدار محمد لطفي، مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد ٢، القاهرة، ٢٠٠٢.
٢٢. الدرارجي نور حمزة، دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة النهرين، بلا سنة نشر.
٢٣. يلس شاوش بشير، حماية البيئة عن طريق الجباية والرسوم البيئية، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والادارية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة ابو بكر بلقايد، العدد ١، ٢٠٠٣.

#### رابعاً: الدساتير والقوانين

١. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. قانون حماية البيئة المصري رقم ١٤ لسنة ١٩٩٤.
٣. قانون المالية الجزائري رقم (١١-٠٢) لسنة ٢٠٠٣.
٤. قانون رقم (١٠-٠٣) لسنة ٢٠٠٣ المتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة في الجزائر.
٥. دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥.
٦. قانون المالية الجزائري لسنة ٢٠٠٧.
٧. قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩.
٨. قانون التعديل الثاني رقم ١٩ لسنة ٢٠١٣ لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨.
٩. قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠.
١٠. تعليمات تسهيل تنفيذ قانون فرض ضريبة الدخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠.
١١. قانون المالية الجزائري رقم ١٩-١٤ لعام ٢٠١٩.

## خامساً: المواقع الالكترونية

١. بيان لوزارة البيئة المصرية منشور على الموقع الالكتروني الاتي <https://www.youm7.com> اخر زيارة للموقع بتاريخ ٣-٣-٢٠٢٠.
٢. الرؤية المستقبلية لوزارة البيئة المصرية حتى عام ٢٠٣٠ 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 ٤-٥-٢٠٢٠.
٣. ماجدة متولي، آليات حماية البيئة من التلوث، بحث منشور، على الموقع الالكتروني الاتي. <https://atasu.journals.ekb>، اخر زيارة للموقع بتاريخ ٧-٦-٢٠٢٠.