

مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية
مجلة علمية دورية محكمة
السنة/6 العدد/21
أذار 2014 - جمادى الأولى 1435
ISSN: 2073 1140

الحوافز الضريبية لحماية البيئة - دراسة قانونية مقارنة -

أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل
أستاذ المالية العامة والتشريع المالي
جامعة تكريت- كلية القانون

م.م. شيماء فارس محمد الجبر
جامعة تكريت- كلية القانون

وَأَقِيمُوا الْوِزْنَ بِالْقِسْطِ وَلَا تَخْسِرُوا الْمِيزَانَ



College of law - University of Tikrit



الحوافز الضريبية لحماية البيئة - دراسة قانونية مقارنة -

أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل
م.م. شيماء فارس محمد الجبر
جامعة تكريت- كلية القانون

المستخلص

إن خطورة قضية التلوث البيئي قد شغلت العقول في البحث والدراسة للوصول إلى انجع الوسائل لتخفيض مستوى التلوث إلى الحد الممكن ، ومن بين هذه الوسائل هي الحوافز الضريبية وما تشتمل عليه من أدوات مختلفة ، الأمر الذي دفعنا للخوض في غمار هذا الموضوع ، متناولين في خمسة مباحث ، وجدنا من خلالها أهمية الدور الذي باتت تلعبه الحوافز الضريبية في جميع المجالات ومن أهم هذه المجالات حماية البيئة من التلوث الأمر الذي يدعو إلى تفعيل دور هذه الحوافز كوسيلة لحماية البيئة ، كونها تعد أداة تشجيع وتوجيه للأنشطة المرتبطة بهذا المجال ، بما تشتمل عليه من إعفاءات ضريبية وخصم للتكاليف وتخفيض لسعر الضريبة وريديات أو ضريبة استرداد ، لكل شخص لا يقوم بأعمال ملوثة أو يقوم بأعمال صديقة للبيئة خلال ممارسة نشاطاته ، الأمر الذي يمثل حافزاً مستمراً للأشخاص لتطوير نشاطاتهم للحصول على هذه المزايا أو الحوافز، فاعتماد تطبيق الحوافز الضريبية قد يقابله استجابة تلقائية واعتماد تكنولوجيا وتقنيات صديقة للبيئة .

الحوافز الضريبية لحماية البيئة

أخذت نظرية الضريبة بالتطور حتى تمكنت في العصر الحديث من التخلص من النظرية التقليدية التي كانت تعد الضريبة مجرد أداة مالية لجباية أكبر قدر ممكن من الإيرادات لتمويل الخزنة العامة ، فبات اليوم الغرض المالي احد الاهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها عن طريق الضريبة ، بجانب العديد من الاغراض أو الاهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وتضاف اليها اليوم الاغراض البيئية ، وإذا ما كانت هذه الاغراض تتحقق بفرض الضريبة فأنها تتحقق ايضاً من خلال الحوافز الضريبية ، فهذه الوسيلة التي اصبح لها دور كبير على جميع المستويات في تحقيق شتى الاهداف وفي عدة مجالات ، فقد تستخدم الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار، وقد تستخدم لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في دولة ما فيمكن أن يؤدي تخفيض مقدار الضريبة في فترات الانكماش إلى زيادة الانفاق في تلك الفترة ، كما تستخدم الحوافز الضريبية كوسيلة لحماية البيئة من التلوث إذ إن هذه الوسيلة سوف تدفع الاشخاص لتقليل التلوث الناتج عن ممارسة انشطتهم وذلك للحصول على هذه الحوافز .

وبعد هذه النبذة المختصرة عن الموضوع ينبغي لنا ان نتعرف على أهمية الموضوع والمشكلة التي دفعتنا للبحث فيه ومنهجية الدراسة وهيكلتها وذلك في النقاط الآتية :

أولاً:- أهمية الدراسة

تجسد أهمية الدراسة في موضوع الحوافز الضريبية لحماية البيئة ، في خطورة المشكلة التي اصبح يواجهها العالم اجمع ، بسبب تدهور أحوال البيئة بشكل كبير ومتسارع وخطورة ذلك على الجيل الحالي والأجيال اللاحقة ، كما يتمثل في الأثر المباشر للحوافز الضريبية على ظاهرة التلوث ، هذه الوسيلة التي باتت تنافس جميع الوسائل الأخرى القانونية وغير القانونية الأمر الذي حدى بنا للكتابة في هذا الموضوع والدخول في حيثياته .

ثانياً:- مشكلة الدراسة

تعددت الوسائل التي يمكن ان تستعين بها الدول لإيجاد الحلول لتخفيض معدلات التلوث وجعلها عند ادنى مستوى ممكن ، وبما أن واحدة من أهم هذه الوسائل أو الأدوات هي الحوافز الضريبية فإن المشكلة تكمن في تركيز غالبية الفقه على وسائل متعددة لحماية البيئة متجاهلاً الوسيلة الأهم وهي الحوافز الضريبية التي باتت تمثل الحل الأمثل والوسيلة الأنجع لمعالجة مشكلة التلوث ، فقد أصبحت الحوافز الضريبية على درجة من الأهمية وفي مختلف المجالات وضمن اطار قانوني سليم .

رابعاً :- منهجية الدراسة

سنعتمد في هذه الدراسة المنهج التحليلي المقارن ، من خلال تحليل النصوص القانونية في ضوء آراء الفقهاء ، ومحاولة الوصول إلى نية المشرع العراقي والتشريعات المقارنة ومنها التشريع المصري لإيجاد الحلول القانونية السليمة للتخلص من مشكلة التلوث وحماية البيئة، مستعرضين ابرز تطبيقات الحوافز الضريبية في بعض دول العالم.

خامساً:- هيكلية الدراسة

لأهمية الحوافز الضريبية ودورها الكبير والفعال في حماية وتحسين البيئة سوف نقسم هذه الدراسة إلى خمسة مباحث نخصص الأول للكلام عن التعريف بالحوافز الضريبية ، فيما نخصص المبحث الثاني للإعفاءات الضريبية ، اما المبحث الثالث فالتكاليف واجبة الخصم والمبحث الرابع للأسعار الضريبية المخفضة أما الخامس فللرديات ، لنختم هذه الدراسة بما سننتهي اليه من نتائج وتوصيات .

المبحث الأول

مفهوم الحوافز الضريبية

أورد الفقه عدة تعاريف للحوافز الضريبية تكاد تتفق في المضمون وإن اختلفت في الالفاظ ومن هذه التعاريف :

عرفت بأنها ((تدابير وإجراءات ضريبية معينة تتخذها السلطة الضريبية المختصة وفقاً لسياسة ضريبية معينة بقصد منح مزايا ضريبية لتحقيق اهداف معينة))¹

ومما يؤخذ على هذا التعريف انه كان متشعب ولم يبين المقصود بالحوافز الضريبية كما انه بدأ التعريف بـ (تدابير وإجراءات) لينتهي بالقول (.... منح مزايا ضريبية) وهي برأينا عبارات لا تتفق مع بعضها البعض. في حين عرفها البعض الآخر بأنها ((حز الافراد على اتباع سلوك معين لتحقيق هدف أو اكثر من الاهداف التي تسعى الدولة اليها))²

ونجد أن هذا التعريف قد اشار إلى الافراد فقط في حين أن الحوافز الضريبية تمنح لجميع المكلفين من الاشخاص سواء الأشخاص الطبيعية (الافراد) أو الأشخاص المعنوية (الشركات).

كما عرفت بأنها ((التيسيرات الضريبية التي يمنحها المشرع للأنشطة المختلفة لتحقيق اهداف معينة))³

1- مروة موفق مهدي : الضمانات والحوافز القانونية التي تقررها قوانين الاستثمار العربية للاستثمارات الاجنبية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهدين ، 2007 ، ص 138.

2- د. رمضان صديق محمد حسين : دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة وبصفة خاصة من التلوث الناشئ عن البترول ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي للقانونيين المصريين المنعقد للفترة 25-26 شباط (فبراير) 1992، ص6.

3- د.كمال حامد عبد ال زيارة وجمال الحاج ياسين : درو الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر مع إشارة للتطبيقات التشريعية في العراق ، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة كربلاء ، العدد الخاص ببحوث المؤتمر القانوني السابع لعام 2010، ص48.

ويبدو لنا ان هذا التعريف كان اكثر التعاريف السابقة توضيحاً للمقصود بالحوافز الضريبية ويمكننا تعريف الحوافز الضريبية بأنها ((مزاياء مالية تقدمها الدولة وفق نص تشريعي ، للأشخاص لتحقق من خلالها عدة اهداف))

والجدير بالذكر إن الاتجاه العام للحوافز الضريبية ذات البعد البيئي غالباً ما يتمثل في:¹

- الحوافز الضريبية الموجهة لتشجيع إنشاء قطاع خاص لحماية البيئة : هذه الحوافز تعنى بإنتاج معدات مكافحة التلوث أو تقديم خبرات فنية وتقنية لذلك ، أو القيام بأنشطة النظافة ومعالجة التلوث ، كما هو عليه الحال في أغلب الدول الصناعية ، والحوافز الضريبية في هذا الصدد يمكن ان تكون _ على سبيل المثال _ على شكل اعفاء جزئي أو كلي من الضرائب على الأرباح أو الأرباح المعاد استثمارها ، كما يمكن ان يكون الإعفاء في صورة الاستبعاد أو الاستثناء من مجال الخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، هذا فيما يخص المنتجات أو الخدمات ذات الطابع البيئي.

- الحوافز الضريبية الموجهة لتشجيع القطاعات الصناعية على التجهيز بمعدات الحد من التلوث : في هذا الصدد تعد اجراءات الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة الجمركية ، وكذلك الاهلاك المتسارع لهذه المنتجات وسائل ناجعة لحماية البيئة.

وقد اصبحت الحوافز الضريبية في التسعينيات من القرن الماضي أدوات لحماية البيئة موصى بها في اطار الاتحاد الاوربي ، فوفقاً للتوجيه الذي صدر عن المجلس الاوربي في (26 حزيران 1991م) بخصوص تقريب تشريعات الدول

1-د. صديقي مسعود ومسعودي محمد: الجباية البيئية كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي (التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة) ، المعقود في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس للفترة 8-7 نيسان 2008. ص10.

الاعضاء فيما يتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها لمكافحة تلوث الهواء من انبعاثات عوادم السيارات ((يمكن للدول ان تخصص حوافز ضريبية تشجع على مكافحة تلوث الهواء من عوادم السيارات ، كما يمكن لها أن تعد نصوصاً تسمح بالنزول على مستويات حماية البيئة التي حددتها الجماعة الاوربية في عام (1992م) والتي يتعين احترامها¹))

كما اكدت المفوضية الاوربية الدور الهام الذي يمكن ان تلعبه الحوافز الضريبية في مجال حماية وتحسين البيئة وبالتحديد في مجال خفض الانبعاثات الناتجة عن الانشطة الصناعية والمركبات ، اذ عدت هذه المفوضية الحوافز في المقام الأول من بين وسائل حماية وتحسين البيئة .²

ومن هنا فإن أهمية الدور الي يمكن ان تقوم به الحوافز الضريبية في مجال الحد من التلوث البيئي يدعو إلى تفعيل الحوافز الضريبية كوسيلة لحماية البيئة .³ لكونها تعد اداة تشجيع وتوجيه للأنشطة المرتبطة بهذا المجال ، والتي يمكن ان تتمثل في أنشطة اقتناء أو انتاج اجهزة أو معدات أو الات تساعد في خفض درجة مستوى التلوث ، أو الانشطة العاملة في مجال النظافة سيما ما يرتبط منها بإنتاج مواد التنظيف ، ويكون تشجيع هذه الانشطة من خلال معاملتها معاملة ضريبية تمييزية ، تتمثل بمنحها اعباءً ضريبياً للأرباح المتحققة لمدته معينة أو اعباء منتجاتها من ضريبة المبيعات وغيرها ، أو السماح لها بخصم اقساط اهلاك اضافية - لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة - أو تخفيض سعر الضريبة التي تخضع لها

1- د. اشرف عرفات ابو حجر : مبدأ الملوث يدفع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 ، ص115.

2- Jams F. Berry and Mark S. BENNison :The environmental law and compliance handbook , McGraw – Hill , New York ,NY 10121-2298 , P 259.

3- ارشادات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ ، المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والامم المتحدة (4N) ، عمان ، 1999 ، ص31.

هذه الأنشطة.¹ فتنطبق الحوافز الضريبية قد يقابله استجابة تلقائية واعتماد تكنولوجيا وتقنيات صديقة للبيئة.² فمن شأن الحوافز الضريبية ان تعمل على تحفيز الملوثين لتغيير سلوكهم الضار بالبيئة ، فمثلاً في هولندا تتمتع المنشآت التي تستخدم المخلفات كمدخلات بخصم (20%) من الضريبة على العائد.³ فقد طبقت الحوافز الضريبية في أغلب دول الاتحاد الاوربي وحقت نتائج جيدة.⁴ كما اقر المشرع المصري الحوافز الضريبية كوسيلة لحماية البيئة في قانون حماية وتحسين البيئة.⁵ كما اكدت خطة العمل البيئي في مصر على تطبيق الحوافز الضريبية لكل من يرعى البيئة ويحميها.⁶ الا إننا لم نجد أية اشارة للحوافز الضريبية كوسيلة لحماية البيئة في التشريع العراقي لا في قانون حماية وتحسين البيئة ولا في أي قانون اخر ، على الرغم من أن الحوافز الضريبية مطبقة في مجالات اخرى ومنها الاستثمار . فقد كان الاجدر بالمشرع العراقي النص على ضرورة ايلاء الحوافز الضريبية اهمية قصوى في مجال حماية البيئة والحد من التلوث .

- 1- د. صديقي مسعود ومسعودي محمد : المصدر السابق ، ص10.
- 2- د. فارس مسدور : اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية ، بحث منشور في مجلة الباحث ، 7ع، 2009، ص 349.
- 3- د. عصام خوري وعبير ناعسة : النظام الضريبي واثره في الحد من التلوث البيئي ، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد9 ، 1ع، 2007، ص73.
- 4- د. احمد جمال الدين موسى : دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة ، بحث مقدم إلى المؤتمر الذي نظمته كلية الشريعة والقانون ، جامعة الامارات تحت عنوان (نحو دور فاعل في حماية البيئة وتتميتها) ، العين ، الامارات العربية المتحدة ، للفترة من 2_4 مايو (ايار) 1999، ص ص 31-32.
- 5- (يضع جهاز شؤون البيئة بالاشتراك مع وزارة المالية نظاماً للحوافز الضريبية التي يمكن ان يقدمها الجهاز والجهات الادارية المختصة للهيئات والمنشآت والافراد وغيرها الذين يقومون بأعمال أو مشروعات من شأنها حماية البيئة) م (17) من قانون حماية وتحسين البيئة المصري رقم 4 لسنة 1994.
- 6- جهاز شؤون البيئة المصري : الرؤية المستقبلية لوزارة الدولة للشؤون البيئية عام 2030 ، طبقاً لأولويات الخطة الوطنية للعمل البيئي 2002-2017، ص15.

المبحث الثاني

الإعفاءات الضريبية

تعد الإعفاءات من أهم صور الحوافز الضريبية ، وأكثرها استخداماً من الدول لتحقيق أهدافها ، فلإعفاءات الضريبية دور كبير في حماية البيئة من التلوث، لذلك سنحاول ان نوضح دور الإعفاءات الضريبية في حماية البيئة بشيء من التفصيل وذلك في مطلبين ، الأول لبيان مفهوم الإعفاءات الضريبية ، والثاني لاعتماد الإعفاءات الضريبية وسيلة لحماية البيئة وكما يأتي:

المطلب الأول

مفهوم الإعفاءات

في بداية الامر كانت النظرة إلى الإعفاءات من الضريبة انها تحرم الدولة أو (الخزينة العامة) من جزء من مواردها ، كما انها تخالف مبدأ العمومية لانها تجعل بعض المكلفين في مركز مختلف عن البعض الآخر ، وبذلك تكون مخالفة لمبدأ المساواة والعدالة ، الا ان التطور الذي مرت به النظرية الضريبية قد طال الإعفاءات لتصبح اليوم وسيلة لاقرار العدالة بعد ان كانت بالأمس مخالفة لها ، فنقرر الدول اعفاءات ضريبية مختلفة في نطاق سريان الضرائب على الاشخاص أو في نطاق سريانها على الاموال.¹ إذ تذهب التشريعات إلى وضع نصوص تشريعية تمنح من خلالها الإعفاء الضريبي حسب الظروف والاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والبيئية ، فسلطة الادارة ليست تقديرية بل هي مقيدة في منح الإعفاء ، فالإعفاء من الضريبة لا يصدر الا بقانون ويؤيد ذلك المبدأ الدستوري (لا ضريبة

1- د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي : الإعفاءات من ضريبة الدخل ، ط 1 ، دار الحامد ، عمان ، 2008 ، ص 41.

ولا إعفاء منها الا بقانون)¹. وهو ما نص عليه الدستور العراقي (أولاً: لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها الا بقانون . ثانياً : يعفى اصحاب الدخل المخفضة من الضرائب ، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وينظم ذلك بقانون)².

وقد عرف الإعفاء الضريبي بأنه (كل دخل خاضع للضريبة سواء كان الشخص الطبيعي ام المعنوي واستثنى بنص القانون بشكل كلي أو جزئي لتحقيق اهداف الدولة النابعة من مضمون فلسفتها السياسية)³

فمن هذا التعريف يتبين لنا أن الاصل هو الخضوع للضريبة من جميع الاشخاص ، فالإعفاءات الضريبية تشمل دخولاً حقيقياً وتخضع للضريبة اصلاً الا إن المشرع قد يجد ضرورة للخروج عن هذا الاصل فيقرر استثناء بعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة المفروضة ، ويكون الهدف من وراء هذا الاستثناء هو تحقيق اهداف معينة وبضوابط محددة⁴ وسواء كان المكلف بالضريبة شخصاً طبيعياً ام معنوياً ، وسواء كان الاستثناء كلياً أم جزئياً ، وان كان مؤقتاً لفترة محدودة من الزمن وبانتهاء تلك الفترة ينتهي ومن ثم يعود الدخل للخضوع للضريبة أو دائماً كإعفاء الجمعيات الخيرية من الضرائب ، فإن تدخل المشرع بالنص على استثناء بعض المكلفين من الخضوع للضريبة ، قد يكون لتحقيق غاية اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية أو مالية .⁵

1- عباس مفرج فحل : موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات في اطار قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ص69.

2- م (28) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ.

3- د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي ، دار الحامد ، عمان ، 2007، ص92

4- خيرى إبراهيم مراد : المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2004 ، ص138.

5- د.خالد شحاده الخطيب و د.احمد زهير شامية ، مصدر سابق ، ص195 ؛ زينب جاسم محمد الوائلي : ضريبة الدخل على الاشخاص المعنوية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2004، ص182.

فالإعفاء من الضريبة ليس غاية في حد ذاته ، وإنما وسيلة لتحقيق أهداف معينة فهو احد أدوات السياسة الضريبية التي تمثل إحدى أدوات السياسة المالية ، إذ تعد السياسة المالية من أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة فالإعفاء الضريبي بالمعنى الذي تقدم هو وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي للوصول إلى الهدف المقصود .¹

ويمكن وصف الإعفاء الضريبي بعدة اوصاف هي :

1- الإعفاء الضريبي ميزه قانونية

الإعفاء الضريبي هو ميزه قانونية ، لأنه من مقتضيات العمل التشريعي الخاص بالضريبة ، إذ درجت التشريعات على ايراد نصوص خاصة تمنح من خلالها الإعفاء الضريبي حسب الظروف والاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية للدولة .² إلا إن هناك من يرى أنه لم يعد هناك من حاجة لذكر الاعفاءات في صلب الدستور ، لان ذكرها في صلب الدستور يعود لأسباب تاريخية لم يعد لها وجود في الوقت الحاضر ، بعد سيادة حكم القانون في كافة مجالات الحياة العامة وشيوع المبادئ الديمقراطية في اغلب النظم الدستورية .³

2- الإعفاء الضريبي ميزة تمنحها السلطة العامة

إن إحدى أهم النتائج المترتبة على ممارسة السلطة في أي مجتمع هي ولادة القاعدة، والتي غالباً ما تعبر عن الاتجاهات الفكرية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية للقابضين على السلطة ، وبما إن الإعفاء الضريبي هو ميزه تشريعية بصرف النظر عن الزمان والمكان الذي تمثله ، فالسلطة العامة في اساسها تسعى دائماً إلى تحقيق المصلحة العامة ، هذه المصلحة التي تستوجب ان تكون هذه السلطة هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة ، وهذا ما يفسر لنا نشأة الضريبة في احضان السلطة

1 - د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي: الإعفاءات من ضريبة الدخل ، مصدر سابق ، ص 43.

2- محمد سامي يونس العسلي: الإعفاءات من الضرائب الجمركية ، رسالة ماجستير مقدمه إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2004 ، ص 83

3- عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2003 ، ص 67.

العامة ، إذ نظهر لنا جلياً في نشأة القوانين الضريبية في كثير من الدول ومنها (بريطانيا وفرنسا ومصر) ولما كان الإعفاء جزءاً من التشريع الضريبي في أي نظام ضريبي ، فقد تطور بذات الاتجاه ، ولكن بقيود قانونية اكبر فرضها الواقع السياسي في تلك الدول ، أما في الوقت الحالي فنجد أن السلطة العامة تقرر الإعفاء حسب طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد ، فالدول المتقدمة تتخذ من الإعفاء وسيلة لدعم مشاريعها الاحتكارية ، أما الدول النامية فإنها تتخذ الإعفاء وسيلة لتنمية اقتصادها الوطني .¹

3- الإعفاء الضريبي ميزه تمنح للأشخاص الطبيعية والمعنوية

إن التشريعات في فرعي القانون العام والخاص ، تسعى غالباً لأن تضع اساساً للفرقة بين الاشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية ، ويكون ذلك حسب الاتجاه الذي تمثله ، وهو ذات الأمر فيما يتعلق بالقانون الضريبي الذي يسعى أيضاً إلى ابراز ذاتيته المستقلة بالرغم من كونه جزءاً من القانون العام وذلك عن طريق تمييزه المباشر بين الاشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية - إذن فالإعفاءات الضريبية المقررة للأشخاص الطبيعية والمعنوية هي مزاي قانونية تمنح وفقاً لطبيعة النظام التشريعي للدولة ، ومدى رغبة هذا النظام في ابراز ذاتية هذا القانون - القانون الضريبي - عن القوانين الاخرى .²

4- الإعفاء الضريبي ميزة تمنح لتحقيق اهداف مختلفة

ان الإعفاء من الضريبة يحقق اهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية ، ففي مجال الاقتصاد يعد الإعفاء الضريبي وسيلة لجذب الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية وتشجيع السياحة وغيرها ، وفي المجال الاجتماعي يمثل الإعفاء اداة لمعالجة ازمة السكن وذلك من خلال بناء المساكن ومن ثم زيادة الوحدات السكنية وغيرها ، أما في المجال السياسي فإن الإعفاء يعمل على توطيد العلاقات

1- د.عبدالباسط علي جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، مصدر سابق ، ص63.

2- محمد سامي يونس العسلي ، مصدر سابق ، ص85.

الدبلوماسية من خلال زيادة التبادل التجاري بين الدول ومعالجة الازدواج الضريبي الخارجي ، وفي مجال البيئة يساعد الإعفاء الضريبي على حماية وتحسين البيئة من التلوث وذلك من خلال منح اعفاء من الضريبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات صديقة للبيئة.¹

المطلب الثاني

اعتماد الاعفاءات الضريبية وسيلة لحماية البيئة

استثناءً من مبدأ عمومية الضريبة ، تقرر الدول اعفاء بعض الدخول أو الإيرادات من الضريبة تحقيقاً لأهداف معينة من بينها حماية البيئة من التلوث.² إذ تعد الاعفاءات الضريبية من اهم الصور الشائعة للحوافز الضريبية فهي تمثل اعانات سالية تقدمها الحكومة للأشخاص الذين يمارسون أنشطه معينه بقصد التخفيف من اعبائهم ليستطيعوا تطوير مشاريعهم بيئياً.³

وتعد الاعفاءات الضريبية من اكثر الحوافز الضريبية استخداماً وذلك لفعاليتها في تخفيض مستوى التلوث ، من خلال تأثيرها الكبير في تعديل السلوك الاقتصادي لمصادر التلوث واخذ تكاليف التلوث في الحسبان - أي أن يكون للتلوث ثمناً - ما يدفع تلك المصادر إلى تخفيض مستوى التلوث الصادر عنها للحصول على مزايا الاعفاءات الضريبية التي يتم منحها في هذا المجال ، وذلك من خلال اقتناء الات ومعدات وأجهزة لمكافحة التلوث أو استخدام عناصر انتاج لا ينشأ عن

1- عبدالباسط علي جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، المصدر السابق ، ص 14 .

2- مروه موفق مهدي ، مصدر سابق ، ص139.

3- د. مجدي السيد احمد ترك : دور الضرائب في مكافحة التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها ، بحث منشور في المجلة الصادرة عن المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ومركز الدراسات المالية والضريبية ، القاهرة ، 200 ، ص31.

استخدامها تلوث للبيئة أو ممارسة انشطتها في مناطق تتخضض فيها الاضرار إلى ادنى حد ممكن .¹

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي تقوم به الاعفاءات الضريبية في مجال حماية وتحسين البيئة ، إلا إن هناك ضرورة ترشيد منح الاعفاءات الضريبية لما لها من اثر في ضياع جزء كبير من حصيللة الضريبة ، والذي يعود بالتأثير السلبي على الموازنة العامة للدولة وإيراداتها .² إلا إننا نتفق مع الرأي الذي يعد هذا الاثر أثراً ليس مطلقاً لان هذا النقص في حصيللة الضرائب يقابله زيادة في أنشطة حماية البيئة وبالتالي تتخضض تكاليف علاج اثار التلوث البيئي وهو ما سوف ينعكس بالإيجاب على الموازنة العامة للدولة في صورة خفض الانفاق العام على مكافحة وإزالة آثار التلوث.³

وقد يأخذ الإعفاء الضريبي الأشكال التالية:⁴

- 1- الإعفاء الدائم : يكون بالإعفاء المستمر من الضرائب التي تفرض على النشاطات المختلفة، ويستخدم كوسيلة للتمييز بين النشاطات الملوثة وتلك الصديقة لها.
- 2- الإعفاء المؤقت : يكون هذا الإعفاء لمدة محدودة ، كأن يتم اعفاء نشاط معين في الخمس السنوات الأولى من بداية ممارسته ، وهذا لتحفيز وتعويض اصحاب النشاط عن اكتساب تكنولوجيا مكلفة صديقة للبيئة ، فضلاً عن مساعدتها بشكل غير مباشر في انتاج سلع أكثر تنافسية مقارنة بالسلع التي تستخدم تكنولوجيا ملوثة للبيئة.

1- زين العابدين بدوي ناصر ورايح رتيب بسنيط ومحمد غريب المالكي ومحمد حلمي محمد طعمة : دور الاعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة ، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، المجلد 1 ، ج 2 ، كانون الأول ، 2000 ، ص 1093.

2- د. محمد لطفي عبدالمنعم دويدار : مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر ، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ع2 ، 2002 ، ص322.

3- د. مجدي السيد احمد ترك ، مصدر سابق ، ص34.

4- د. فارس مسدور ، مصدر سابق ، ص349.

وتلعب الإعفاءات الضريبية دوراً هاماً في مكافحة التلوث سواء كان الإعفاء، ضمن الضرائب المباشرة أم ضمن الضرائب غير المباشرة ، ففي مجال الضرائب المباشرة والتي تفرض على عناصر الثروة - الدخل ورأس المال - يمكن ان يقترن الإعفاء منها بعوامل تتحدد طبقاً للأهداف التي يبتغيها المشرع ، فقد يتحدد بفترة زمنية محددة ، وقد تشمل كل الارباح أو جزء منها ، وقد يقترن الإعفاء بنشاط معين، وفي هذه الحالة يمكن للمشرع ان يمنح الإعفاء للأنشطة التي تعمل في مجال مكافحة التلوث - فعلى سبيل المثال اعفاء الارباح التي تحققها شركات النظافة أو المصانع والمنشآت التي تنتج منتجات تستخدم في هذا المجال - كما قد يكون الإعفاء لارباح مشروع أو نشاط ما يقام في منطقة معينة - كالمناطق النائية أو المناطق العمرانية الجديدة مما يساعد على تخفيض مستوى التلوث في المدن الرئيسية ذات الكثافة السكانية المرتفعة بشكل غير مباشر - ويتعين أن ينصب الإعفاء الضريبي على الارباح الناشئة عن النشاط الذي يسهم في مكافحة تلوث البيئة بصورة فعلية لضمان فاعليته وتحقيق نتائجه¹.

اما في مجال الضرائب غير المباشرة - التي تفرض على تداول الثروة واستعمالها - فيعد الإعفاء من الضريبة الجمركية أو من الضريبة العامة للمبيعات من اهم صورها ، فمكافحة التلوث غالباً ما تتطلب استيراد اجهزة أو معدات أو آلات أو مواد معينة ، وهنا يظهر دور الإعفاء من الضرائب الجمركية ، وفي ذات الوقت قد تنتج هذه المستلزمات محلياً ليظهر دور الإعفاء من الضريبة العامة على المبيعات².

هذا وتتمثل أهمية الإعفاء من الضرائب كأداة من أدوات حماية البيئة من التلوث فيما يترتب عليها من تخفيف الاعباء المالية التي يتحملها اصحاب النشاط

1- زين العبدین بدوي ناصر واخرون ، المصدر السابق ، ص1096 وما بعدها.
2- د.عصام خوري وعبير ناعسه ، مصدر سابق ، ص63 ؛ زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب : الضريبة البيئية ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق ، جامعة الموصل المنعقد للفترة من 25_26 آذار 2009 ، ج1، ص296.

عند حصولهم على أي من المستلزمات المطلوبة لمكافحة التلوث ، سواء كان ذلك بالاستيراد من الخارج أو الشراء من السوق المحلية ، فضلاً عن ما يحقّه الإعفاء من ضريبة المبيعات من تشجيع للإنتاج المحلي ودعم للصناعة الوطنية وقدراتها التنافسية.¹

وللحصول على أفضل النتائج في استخدام الإعفاء الضريبي في مكافحة تلوث البيئة ، يجب ان تستفيد كل المنشآت والأنشطة التي تتكبد أية تكلفة في سبيل حماية البيئة من التلوث والحفاظ عليها ، ان كانت طبيعة عمل هذه المنشآت هي انتاج آلات أو معدات أو اجهزة أو منتجات تستخدم في هذا المجال أم كانت منشآت خدمية (كشركات النظافة) أم كانت طبيعة عملها تتطلب بيئة خالية من التلوث مما يستوجب الاستعانة بالآلات أو معدات أو اجهزة أو برامج تساعد على ذلك (كالصناعات الغذائية والدوائية) أم كانت تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة تتعلق بالأبحاث وعمليات التنمية وتطوير التكنولوجيا ومعدات وأجهزت ومنتجات مكافحة التلوث.²

وتتعدد صور الاعفاءات الضريبية التي اقترتها التشريعات وتتنوع من دولة إلى اخرى ، ففي مجال الضرائب غير المباشرة ، نجد أن قانون البيئة في الفلبين يمنح اعفاء يعادل (50%) من الضرائب المفروضة على الواردات من آلات السيطرة على التلوث ، وذلك خلال خمس سنوات ، واعفاء يعادل (50%) من الضرائب الواجب دفعها عن آلات وأدوات السيطرة على التلوث التي يتم شرائها من منتج محلي بدلاً من استيراده وذلك لمدة سبع سنوات ، و (25%) كإعفاء اضافي يصل إلى (50%) من النفقات المستحقة في مجال البحث عن انتاج وتطوير

1- د. عبدالمنعم بن إبراهيم العبد المنعم ود. محمد حلمي : الحوافز الضريبية لمكافحة تلوث البيئة مع تصور مقترح للتطبيق في المملكة العربية السعودية ، بحث منشور في مجلة البحوث المحاسبية ، تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة ، المجلد 2، ع1 ، اذار (مارس) 2003، ص9.

2- زين العابدين بدوي ناصر واخرون ، مصدر سابق ، ص ص 1097-1098.

آلات السيطرة على التلوث¹. وفي بلجيكا تقدم الدولة مجموعة اعفاءات ضريبية لمن يعتمد اعادة تصنيع العبوات المخصصة للمشروبات². وفي استراليا يتم اعفاء المنتجات المصنعة من اوراق سبق استخدامها من الضريبة على المبيعات³. وفي مصر اقر المشرع بعض الاعفاءات من الضرائب الجمركية والقيود التجارية بهدف التشجيع استخدام تكنولوجيا نظيفة وصديقة للبيئة⁴.

أما في العراق فلم نجد أي نص قانوني يقر الاعفاءات الضريبية أو يشير إليها كوسيلة لحماية البيئة ، وعلى الرغم من غياب النص القانوني فإن هذه الوسيلة قد طبقت في العراق من خلال عقود الامتياز البترولي ، إذ تضمنت هذه العقود اعفاءات ضريبية شاملة للآلات والمعدات التي تستخدمها هذه الشركات ، وقد كانت هذه الاعفاءات كمقابل لما جاء به قانون الثروة النفطية والمواد الهيدروكربونية العراقي من الزام لهذه الشركات باتخاذ كافة الاجراءات لمنع الاضرار والمخاطر التي تنشأ عن عملياتها ، ولمنع تلوث الهواء والمياه السطحية والجوفية⁵. وإذا ما علمنا أن النظام الضريبي في العراق محكوم بمبدأ القانونية - هذا المبدأ الدستوري الذي اكدته دساتير العراق المتعاقبة - فإن الشك يثور حول مدى قانونية هذه الاعفاءات التي نصت عليها عقود الامتياز البترولي ، في حين كان الأولى بالمشرع العراقي بعد أن نص في قانون الثروة النفطية والمواد الهيدروكربونية في سبيل حماية البيئة ، على الزام هذه الشركات بكافة الإجراءات المطلوبة لمنع الاضرار والمخاطر التي قد

1- د. رمضان صديق محمد حسن ، مصدر سابق ، ص7.

2- د. قيس حسن عواد البدراني : التشريع المالي وحماية البيئة : بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، الصادرة عن كلية الحقوق بجامعة الموصل ، مجلد 12 ، ص15 ، ع 45 ، ايلول 2010 ص2013.

3- د. احمد جمال الدين موسى ، مصدر سابق ، ص31.

4- عمرو محمود السيد الشناوي : تقويم الضريبة كأداة لسياسة حماية البيئة دراسة حالة مصر ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، ع49 ، نيسان (ابريل) 2011 ، ص453.

5- د. كاوان إسماعيل إبراهيم : عقود التنقيب عن النفط وانتاجه ، دراسة قانونية تحليلية مقارنة ، دار الكتب القانونية ، مصر ، 2011 ، ص393 ؛ م (3 و 5) من قانون صيانة الثروة النفطية والمواد الهيدروكربونية العراقي رقم 229 لسنة 1970.

تنتج عن ممارسة عملها ، والزامها بأن تكون المكائن والمعدات المستخدمة في عمليات الحفر والتنقيب والاستخراج والتصفية مطابقة للمواصفات العالمية ، أن ينص على السماح لهذه الشركات باستيراد المعدات اللازمة للقيام بأعمالها ، ومنحها الاعفاءات الضريبية لتشجيعها على القيام بذلك ، بدلاً من ترك الأمور لتنظم من خلال عقود الامتياز.

فبإمكان المشرع العراقي أن يتخذ الاعفاءات كوسيلة ناجعة لحماية البيئة ، في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، فمن الممكن اعفاء جزء من دخل المكلف اذا ما استخدم هذا الدخل في شراء اجهزة ومعدات لمكافحة التلوث ، او استثمارها في المجال البيئي ، كذلك اعفاء الخبراء الاجانب المتخصصين في حماية البيئة من الضرائب المفروضة على الدخل الذي تحقق لهم من القيام بهذا العمل ، ليكون حافزاً لجلب الخبرات الاجنبية للارتقاء بمستوى البيئة .

اما في مجال الضرائب غير المباشرة فيمكن إعفاء المكلف من الضريبة الجمركية في حالة استيراد الاجهزة والمعدات الصديقة للبيئة ، فيمكن النص على ذلك بالشكل التالي - تستفيد من اعفاءات جمركية تحدد بموجب قانون، المؤسسات الصناعية التي تستورد تجهيزات تسمح في سياق صناعتها او منتجاتها بإزالة او تخفيض التلوث بكل اشكاله - كما يمكن الاعفاء من ضريبة المبيعات في حالة الشراء من الأسواق المحلية .

وبإمكانه استخدام الاعفاء المحدد المدة ، لأنه يؤدي الى حث الانشطة المستفيدة من الاعفاء الضريبي على تطوير نشاطاتها باستمرار لتخفيض مستوى التلوث بعد انقضاء مدة الاعفاء.

المبحث الثالث

التكاليف واجبة الخصم

إن التكاليف واجبة الخصم إحدى صور الحوافز الضريبية التي يمكن أن تستعين بها الدول لتحقيق اهدافها وخاصة حماية البيئة ، ولأهمية هذا الحافز أو هذه الوسيلة سنحاول أن نوضحها في مطلبين ، الأول لمفهوم التكاليف واجبة الخصم والثاني لاعتماد التكاليف واجبة الخصم وسيلة لحماية البيئة وكما يأتي :

المطلب الأول

مفهوم التكاليف واجبة الخصم

تعد التكاليف أو (التنزيلات) الصورة العملية التي يتحملها المكلف في سبيل إنتاج الدخل الاجمالي ، إذ تنزل منه للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة .¹ وقد تعددت التعاريف التي قيلت بشأن التكاليف واجبة الخصم ، فقد انقسم الفقه في تعريفها بين موسع ومضيق ، فعرفت بالمعنى الضيق بأنها (النفقات التي صرفت للحصول على الدخل وصيانتها).² وفي المعنى الواسع عرفت بأنها (جميع المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تيسير اعمالها وإدارة المشروع والمحافظة على قوته الانتاجية)³

هذا وينص على تنزيل النفقة في القانون ليكون للمكلف حق المطالبة بخصم مقدار النفقة المصروفة من دخله الاجمالي السنوي ، لتحقيق العدالة الضريبية التي تستلزم فرض الضريبة على الدخل الحقيقي للمكلف ، وإذا كانت القوانين الضريبية قد

1- م (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل .

2- نور حمزة حسين الدراجي : مبدأ شخصية الضريبة واساسه في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2004 ، ص74.

3- مهى حاجي شاهين علي السليفاني : التنزيلات في قانون ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2011 ، ص8.

اجمعت على النص على هذا الخصم الا إنها اختلفت في تحديد اتجاه تنظيم هذا الخصم فقد برز في ذلك ثلاث اتجاهات :¹

1- اتجاه يوسع من نطاق النفقات التي يسمح القانون بخصمها من الدخل ، فيدخل فيها جميع النفقات التي يمكن أن يتحملها المكلف للحصول على دخله بصورة مباشرة وغير مباشرة .

2- اتجاه يضيق من نطاق النفقات التي يسمح القانون بخصمها ، لتقتصر على النفقات المرتبطة بشكل مباشر في الحصول على الدخل الخاضع للتحاسبات الضريبي أو صيانتها .

3- اتجاه يحدد النفقة التي يمكن ان تخصم من الدخل الاجمالي بتلك النفقات التي تكون نتيجة انفاقها الحصول على الدخل من دون اشتراط ارتباط النفقة بوجود المنشأة وانما النفقة المرتبطة بصورة وثيقة بالحرفة أو المهنة التي يزاولها المكلف .

وقد كان مسلك المشرع العراقي غير بين فيما يخص التكاليف واجبة الخصم ففي صدد المادة (8) جاء بعدة شروط من ضمنها تعلق النفقة بإنتاج الدخل مما يوحي بأخذه بالمعيار الضيق ، ولكنه جاء وعدد على سبيل المثال مجموعة من التزيلات ، بعضها تنطبق عليه الشروط وبعضها لا تنطبق عليه ما يجعل مسلكه غير ثابت .

وتشترط اغلب التشريعات لخصم التكاليف تحقق جملة من الشروط وهي :

1- ان تكون النفقة حقيقية ومؤكدة

أي أن لا تكون النفقة محتملة ، وانما حقيقية انفقت فعلاً وتحملها الممول فأصبحت تكلفة حقيقية على الدخل ، فلا يمكن خصم تكاليف لم تقع بعد أو أنها محتملة الوقوع فليس للمنشأة ان تقوم بخصم احتياطي من مجموع الارباح لمواجهة خسارة لم

1- د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، الموصل ، 2010 ، ص289.

تحدث بعد أو مقابل الديون المشكوك في تحصيلها¹. وعلى الرغم من عدم النص صراحة على هذا الشرط في كثير من التشريعات ، إلا أن البعض منها قد ميز بعض بين المخصصات والاحتياطات ، فالمخصصات هي المبالغ التي أعدت لمواجهة خسائر أو اعباء موضوعية بدقة وأن أحداث جارية تجعلها مؤكدة ، في حين أن الاحتياطات تقابل أعباء محتملة ، فأجاز خصم المخصصات من دون الاحتياطات ، إلا أن المشرع العراقي لم ينص صراحة على إمكانية تنزيل أو خصم المخصصات والاحتياطات في قانون ضريبة الدخل².

2- أن تكون النفقة مرتبطة بإنتاج الدخل

معنى ذلك أن تكون النفقة قد تمت على مصدر الدخل الخاضع للضريبة ، أما إذا وزعت النفقة على مصدرين أحدهما خاضع للضريبة والآخر معفى منها، فهذه الحالة ينزل الجزء الخاضع للضريبة فقط ، وقد ضيقت بعض التشريعات من هذا الشرط فلم تعده متحققاً ما لم تكن هناك صلة مباشرة بين صرف النفقة وإنتاج الدخل ، فجميع النفقات لازمة وضرورية في نظر تلك التشريعات ومنها المشرع الضريبي المصري الذي أشار إلى خصم جميع النفقات والتكاليف والمعوقات التي استلزمت لتحقيق هذه الأرباح³. كما أخذ المشرع العراقي بهذا الشرط إذ نص على ((ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه.....)).⁴

3- مبدأ سنوية الدخل

لما كانت التشريعات تعتمد فرض مبدأ السنوية ، فلا يخصم من التكاليف إلا تلك التي انفقت للحصول على الدخل السنوي الذي حصل عليه المكلف ، وهو ما يتفق مع مفهوم استقلال السنوات المالية ، فلا يمكن تنزيل أية نفقة متعلقة بسنة مالية

1- د. عاصم أحمد عجيلة ود. محمد رفعت عبدالوهاب ود. أحمد عبدالرحمن شرف الدين :

مبادئ التشريع الضريبي ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، بلا شنة طبع ، ص 127.

2- مهى حاجي شاهين علي السلفاني ، المصدر السابق ، ص 21-23.

3- مهى حاجي شاهين علي السلفاني ، مصدر سابق ، ص 16.

4- م (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

سابقة.¹ وإذا ما جئنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نجد أن المشرع قد أخذ بهذا الشرط فقد نص على(..... خلال السنة التي نجم فيها).² أما المشرع المصري فلم يشر صراحةً لهذا الشرط .

4- ان تكون النفقة إيراديه

النفقة الايراديه هي التي تتفق في سنة واحدة ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل ولا زيادة طاقته الإنتاجية ، في حين أن النفقة الرأسمالية هي التي تتفق لأكثر من سنة وتؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل ، فالنفقة التي يتم تنزيلها من اجمالي دخل المكلف هي النفقة الايرادية ، أما النفقة الرأسمالية فتتزل من الدخل ايضاً ولكن على وفق الطرق المحاسبية المستقرة ، وبالشكل الذي يحدده القانون ، إذ يتم تنزيل هذه النفقات في عدة سنوات ينص عليها القانون بنسبة فائدة كل سنة من هذه السنوات للعمر الانتاجي للأصل.³ إلا إن هذه القاعدة ترد عليها بعض الاستثناءات البسيطة كخصم قيمة الاثاث والآلات الكاتبة والحاسبة في المنشآت الضخمة وعدها من نفقات الاستغلال العادية أو الإيرادية.⁴ لم يوضح المشرع العراقي موقفه من تنزيل النفقات الرأسمالية إلا عند اشارته للاندثار.⁵

5- تثبت بوثائق مقبولة في الاثبات

لكي تكون الوثائق التي تؤيد النفقات مقبولة لدى السلطات المالية ، يجب ان تكون موقعة توقيعاً حياً ، وان تكون محدده بتاريخ معين ، وغيرها من الأدلة المطلوبة لصحة الدليل المقدم للإثبات.⁶ والمستندات ليست إلا طريقة من طرق

1- د. طاهر الجنابي :علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2008، ص 205

2- م (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

3- د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص 292.

4- د. عاصم احمد عجيلة وآخرون ، مصدر سابق ، ص 129.

5- مهى حاجي شاهين علي السلفاني ، المصدر السابق ، ص 18.

6- د. طاهر الجنابي ، المصدر السابق ، ص 205.

الاثبات وقرينة على صحة النفقة ، إلا إنه ليس كل مستند هو دليل اكيد على صحة العمل او النشاط ، كما إنه ليس كل عمل بلا مستند هو غير صحيح ، فإذا كانت القاعدة العامة هي اهمية وجود مستند يثبت النفقات إلا إن ذلك لا يعني عدم قبول النفقة إذا كان بإمكان السلطة عدم التمسك بضرورة تدعيم كل نفقة بمستند¹.

6- ان تكون النفقة متوافقة مع العرف والتقاليد ومراعية لظروف المشرع

أي أن لا تكون هناك مبالغة من المكلف في نوع النفقات التي يبتغي تنزيلها ، فيجب ان تكون هذه النفقة مما تعارف عليه ضمن عرف وتقليد المهنة ، فإذا ما تحقق العكس فإن للإدارة الضريبية رفض خصم هذه التكاليف من مجموع الدخل². لقد جاءت نصوص القانون العراقي خالية تماماً من الاشارة الى هذه المسألة ، فكان الاولى بالمشرع أن يسلك مسلك المشرع المصري بالنص صراحة على عدم تنزيل هذه النفقات وذلك لكي لا يفسر سكوته بهذا الشأن قبولاً³.

المطلب الثاني

اعتماد التكاليف واجبة الخصم وسيلة لحماية البيئة

إن التكاليف واجبة الخصم تمثل احدى صور الحوافز الضريبية المعتمدة في الكثير من الدول كوسيلة لحماية البيئة ، وذلك لأن تقليل تكاليف النشاط التي تحملها اصحاب النشاط في سبيل حماية وتحسين البيئة ، سوف يؤدي إلى زيادة ارباحهم ، إذ إن خصم نفقات النشاط الذي قاموا به سوف يسمح لهم باسترجاع رأس المال بصورة سريعة ، كما يوفر لهم موارد اكثر لمواجهة متطلبات القيام بالنشاط وبالتالي تقليل الاحتياجات المالية لها خاصة في السنوات الأولى من ممارسته⁴. ويتمثل دور

1- د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط 1، دار الحامد ، عمان ، 2007 ، ص 253.

2- د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 256.

3- مهى حاجي شاهين ، مصدر سابق ، ص 25.

4- مروه موفق مهدي ، مصدر سابق ، ص 141.

دور التكاليف واجبة الخصم أو (النفقات) في تخفيض الضريبة المستحقة كنسبة من تكلفة شراء الاصول الجديدة ، إذ يمنح هذا الحافز من الدولة - خصم التكاليف من الربح الاجمالي - لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة وليس لتخفيض دين الضريبة¹.

وإذا كان من شروط خصم التكاليف أو النفقات بصورة عامة ، ان تكون ذات علاقة بإنتاج الدخل وأن لا تكون رأسمالية².

فيثور هنا تساؤل حول طبيعة النفقة التي يتحملها اصحاب النشاط لحماية البيئة ، فهل تعد هذه نفقة لازمة لتحقيق الربح أي ذات علاقة مباشرة بإنتاج الدخل ام لا ؟ وهل تعد هذه النفقات أو التكاليف ايرادية أم أنها رأسمالية ؟ يشترط لان تكون النفقة ذات علاقة مباشرة بإنتاج الدخل ان يتحقق احد الامرين أو كلاهما³:

1- أن يؤدي عدم انفاقها إلى نقص في كفاءة المنشأة ، وبالتالي يؤدي إلى تخفيض الربح أو زيادة في الخسارة ، فلو لا هذا الانفاق لما حققت المنشأة هذه الارباح أو ربما لزادت الخسارة .

2- ان يكون صاحب النشاط ملزماً قانوناً بأنفاقها ، الزاماً يوقعه في العقوبة في حال مخالفته ، أي ان صاحب النشاط كان مضطراً لهذه النفقة التي قد لا تسهم في تحقيق الربح بشكل مباشر ، إلا إن القانون الزمه بذلك وإلا كانت النتائج المترتبة على مخالفته تؤثر تأثيراً مباشراً على استمراره بنشاطه أو تحقيق ارباحه .

1 - د. محمد لطفي دويدار ، مصدر سابق ، ص 326

2- د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 255- 256.

3 - د. رمضان صديق محمد حسين ، مصر سابق ، ص 17.

وعليه تعد نفقات حماية البيئة نفقات مباشرة في الحالات الآتية¹ :

- 1- إذا كانت طبيعة النشاط تتطلب بيئة نظيفة ، كما هو الحال في الصناعات الغذائية والصناعات الدوائية .
- 2- وإذا كانت النفقة البيئية تعمل على زيادة ارباح النشاط ، كما هو الحال في بيع المواد الغذائية والمشروبات وغيرها .
- 3- ان كان صاحب النشاط ملزم قانوناً بأنفاق مبالغ محده في سبيل حماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث ، وفي حال مخالفة هذا الالتزام يترتب عليه جزاء يؤثر فيه ، وخير مثال على ذلك حالة شركات البترول ، ففي اغلب الاتفاقيات البترولية تلزم الشركات العاملة في البحث والاستخراج بدء الاضرار التي تتسبب فيها ، ومن هذه الاضرار البيئية ، فعدم الالتزام يؤدي إلى ان تتحمل الشركة الجزاء ، فتضطر إلى انفاق مبالغ معينة كالالتزام قانوني لحماية البيئة ، ومن ثم تعد هذه النفقة لازمة ومباشرة يستوجب خصمها .

علمنا ان النفقة البيئية التي تنزل من الدخل هي النفقات الايرادية أما النفقات الرأسمالية فيكون تنزيلها أو خصمها بطريقة اخرى يحددها القانون وغالباً ما تقسم على عدة سنوات ، الا ان النفقات البيئية هي من النفقات الرأسمالية التي يتحملها اصحاب النشاط لضمان الاستمرار في نشاطهم وتكون الفائدة منه لعدة سنوات ، فيترتب على شراء الآلات والمعدات اللازمة للمحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث ، أو اعداد برنامج بيئي معين من هؤلاء الاشخاص أن يحصل اصحاب النشاط على اصل جديد أو تزيد من كفاءة الاصول القائمة لسنوات عديدة ، أو يتأثر هذا النشاط بنتيجة البرنامج البيئي لأكثر من سنة ، ومن ثم كانت النفقة البيئية من

النفقات الرأسمالية التي يجب خصمها على عدة سنوات في صورة الاندثار ، يختلف مقدارها تبعاً لحجم النفقة ونوعها واثارها .¹

وتتمثل التكاليف أو النفقات واجبة الخصم في مجال حماية البيئة من التلوث في عدة اشكال منها :²

- 1- تنزيل اقساط قروض تمويل التكنولوجيا المعالجة لتلوث البيئة من وعاء الضريبة وخصم الفوائد المترتبة عليها .
- 2- تنزيل اقساط الاستهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة التي تمثل تكنولوجيا انتاجية تقلل من نسبة التلوث .
- 3- تطبيق أحكام الإندثار المعجل لمعدات السيطرة على التلوث ، ووحدات معالجة النفايات والآلات والأدوات غير الملوثة للبيئة .
- 4- خصم الديون التي تتعلق بهذه المعدات من وعاء الضريبة .

ويعد الإندثار صورة لتنزيل النفقات البيئية ، اذ يترتب عليه اندثار التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية على فترة زمنية اقل من العمر الانتاجي لهذه الاصول ، وبهذا فإن الاندثار يؤدي إلى تخفيض وعاء الضريبة في السنوات الاولى من العمر الانتاجي للنشاط وارتفاعه في باقي سنوات العمر الانتاجي التالية ، مما يعني انخفاض وعاء الضريبة في السنوات الاولى وزيادته في السنوات التالية لها وبالتالي تسترد الدولة تدريجياً الزيادة في الوفر الضريبي الذي حصلت عليه المنشأة او صاحب النشاط في البداية ، ولكن تخفيض وعاء الضريبة في السنوات الاولى يعود بفائدة على اصحاب النشاط الذين يتمتعون به ، تتمثل بالفوائد التي حصلوا عليها نتيجة استغلال الوفر الضريبي ، وكذلك اذا اخذنا في الحسبان القيمة الحالية للمبالغ

1- د. رمضان صديق محمد حسين ، مصدر سابق ، ص 19.

2- د. عصام خوري وعبير ناعسة ، مصدر سابق ، ص 77 ؛ د. ايداء بشير عبدالقادر الجليبي : التنمية الاقتصادية والبيئية بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2003 ، ص ص 115-116 ؛ زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب ، مصدر سابق ، ص 291.

المؤجلة ما يؤدي الى تحسين السيولة النقدية لصاحب النشاط نتيجة الوفرة الضريبي الذي حصل عليه.¹

وقد استخدمت التكاليف واجبة الخصم كحافز ضريبي في مجال مكافحة التلوث في العديد من الدول ، وإن اختلفت النسب التي يسمح بخصمها أو تنزيلها فيما بين الدول ، فضلاً عن ما قد يكون هناك من تمييز في هذه النسب فيما بين الآلات والمعدات التي يتم استيرادها وتلك المصنعة محلياً ، كما قد تختلف النسب باختلاف نوع الآلة المستخدمة ، ففي تايوان يمنح خصم ضريبي بمعدل يتراوح ما بين (2% و 5%) للاستثمار في المعدات والأجهزة المستخدمة في مجال مكافحة التلوث ، أما في هولندا فيتراوح معدل الخصم ما بين (3% و 15%) ويعتمد في ذلك على نوع الارض بما في ذلك المعدات والآلات ذات الاثر الفعال في تخفيض التلوث أو التخلص منه ، وفي الولايات المتحدة الامريكية يتراوح معدل الخصم ما بين (2,3% و 10%)² وفي كوريا الجنوبية يتم منح خصم ضريبي بنسبة (3%) للمعدات والاجهزة المستوردة و(10%) في حالة المعدات والاجهزة المصنعة محلياً ويقتصر هذا الخصم على الشركات التي تقوم بالاستثمار في عدد من المجالات التي من اهمها (تسهيلات توفير الطاقة وتسهيلات منع التلوث وتسهيلات المنع أو الوقاية من الاخطار الصناعية)³.

أما في العراق ومصر فلم نجد تطبيقاً لتكاليف أو النفقات واجبة الخصم في مجال حماية البيئة من التلوث ، في حين يمكن للمشرع العراقي أن يطبق هذه الوسيلة ليحمي البيئة ويشجع على حمايتها ، فله أن يعجل اندثار المحل المستغل لممارسة الأنشطة غير الملوثة للبيئة أو الصديقة لها ، وكذلك الآلات والمعدات المستخدمة للسيطرة على التلوث ووحدات معالجة النفايات والآلات والادوات غير الملوثة ، كما يمكن للمشرع خصم الديون المتعلقة بممارسة النشاط.

1-د. عبدالمنعم بن ابراهيم العبد المنعم و محمد حلمي محمد ، مصدر سابق ، ص 11

2- د. محمد لطفي عبدالمنعم دويدار، مصدر سابق ، ص 321.

3- د. عبدالمنعم بن ابراهيم العبد المنعم ومحمد حلمي محمد ، المصدر السابق ، ص 14.

المبحث الرابع

الاسعار الضريبية المخفضة

إن لسعر الضريبة دوراً كبيراً وفعالاً في تحقيق الاهداف التي يبتغيها المشرع ، فمن خلال تخفيض السعر يمكن للدولة ان تصل إلى اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية ولأهمية الاسعار الضريبية المخفضة كحافز ضريبي ، سنوضحها في مطلبين نخصص الأول لمفهوم الاسعار الضريبية المخفضة والثاني لاعتماد الاسعار الضريبية المخفضة وسيلة لحماية البيئة وكما يأتي :

المطلب الأول

مفهوم الاسعار الضريبية

إن سعر الضريبة هو العلاقة بين مبلغ الضريبة والوعاء الضريبي ، وتأخذ هذه العلاقة في الغالب صورة نسبة مئوية من وعاء الضريبة ، ويعرف سعر الضريبة في هذه الحالة بأنه قيمي ، وفي بعض الأحيان تفرض الضريبة في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة ، ويعرف سعر الضريبة في هذه الحالة بأنه نوعي¹.

وتعد الضرائب القيمية من الناحية الاقتصادية افضل من الضرائب النوعية ، لأنها أقرب للعدالة ، ولأن حصيلتها تتبع ما يطرأ على اثمان السلع من تغيرات ، والأسعار القيمية هي التي تصلح من دون الاسعار النوعية للتطبيق في مجال ضرائب الدخل ورأس المال². وإن تحديد سعر الضريبة ليس مجرد عملية حسابية

1- د. خالد الشاوي : نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، ط3 ، منشورات جامعة قارونس ، بنغازي ، 1989 ، ص299 ؛ د. السيد عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000 ، ص747.

2- د. السيد عبدالمولى : المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1977 ، ص280.

فحسب وإنما تدخل فيها عوامل تأخذ بالحسبان الاوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والبيئية¹.

وتاريخياً وجدت طريقتين لتحديد سعر الضريبة :

1- الضريبة التوزيعية : وهي الضريبة التي يترك المشرع فيها سعر الضريبة من دون تحديد مكثفياً بتحديد المبلغ الاجمالي الواجب تحصيله كضريبة مقدماً ثم يوزع هذا القدر بين المكلفين وفقاً لأسس معينة².

2- الضريبة القياسية : وهي الضريبة التي يحدد المشرع من خلالها سعر الضريبة مقدماً من دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة³.

وتتميز هذه الضريبة بأن حصيلتها تتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة ، كما إن قاعدة العدالة الضريبية تتحقق فيها إلى حد كبير ، ولكن هذه العدالة تختلف درجة تحققها حسب ما إذا كانت :

- الضريبة نسبية : وهي التي يبقى سعرها ثابتاً مهما تغير مقدار وعاء الضريبة⁴.

- الضريبة التصاعدية : وهي التي يتغير فيها سعر الضريبة تبعاً لتغير الوعاء والتصاعد فيها يكون نوعين تصاعدياً بالطبقات وتصاعدياً بالشرائح⁵.

ومن خلال ما تقدم تبين لنا بأن سعر الضريبة موحد ويسري على جميع المكلفين سواء أكان سعراً نسبياً ام تصاعدياً ، أي إن القاعدة هي خضوع جميع المكلفين لذات السعر ، إلا إن المشرع قد يخرج عن هذه القاعدة ويخفض سعر الضريبة لبعض المكلفين من دون غيرهم ليحقق عدة اهداف ، منها ما يقع في مجال الاستثمار ومنها ما يقع في مجال حماية البيئة ، ومنها ما يقع في مجالات اخرى .

1- د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص 214 .

2- د. طاهر الجناحي ، مصدر سابق ، ص 146.

3- د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ، ص 108.

4- د. إبراهيم ابو شادي : التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2008 ، ص 84.

5- د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر سابق ، ص ص 216-218.

وقد عرف تخفيض سعر الضريبة بأنه : تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط ، أي أن يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناءً على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المستهدفة.¹

إذ يبقى المكلف خاضعاً للضريبة ولكن بسعر أقل من الاسعار السارية بالنسبة لغيره من المكلفين.² ويتم ذلك بأحد اسلوبيين :³

- 1- فرض سعر حكومي منخفض على اجمالي ايرادات النشاط الذي يقوم به المكلف إذ يمثل هذا الاسلوب حافزاً ضريبياً كبيراً للنشاط ، لأنه فضلاً عن انه سعر ضريبي منخفض فإنه يفرض على رقم الاعمال للنشاط من دون الدخول مع الادارة الضريبية في إجراءات تحديد وعاء الضريبة وما يمثله ذلك من عبء على المكلف .
- 2- أن يتم تحديد الوعاء الضريبي اسوةً بكافة النشاطات ، ومن ثم يطبق سعراً ضريبياً مخفضاً بالمقارنة مع الاسعار السارية .

وقد كان الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) أول من استخدم الاسعار الضريبية المخفضة ، فقد كان يفرض على سلع أهل الحرب القادمون من بلاد غير المسلمين والذين ليس بينهم وبين المسلمين عهد ، ضريبة قدرها (10%) من قيمة تلك السلعة عند دخولها البلاد الاسلامية ، ويفرض على سلع أهل الذمة القادمون من بلاد غير المسلمين الذين بينهم وبين المسلمين عهد (5%) وعلى سلع التجار المسلمين (2,5%) من قيمة السلعة.⁴

1- طالبي محمد : اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر ، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، جامعة البليدة ، العدد السادس ، 2007 ، ص317.

2 - أستاذنا د. احمد خلف حسين الدخيل :النتائج المترتبة على استقطاب الاستثمار الوافد ، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر السنوي الذي اقامته المنظمة العربية للتنمية الادارية تحت عنوان ، التحديات الضريبية امام تنمية الاستثمارات العربية ، للفترة 29-30- ايلول 2010 ، بيروت ، ص15.

3- مروة موفق مهدي ، مصدر سابق ، ص144

4 - د. يونس احمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي :النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بلا مكان طبع ، 2004 ، ص31.

المطلب الثاني

اعتماد الاسعار الضريبية المخفضة وسيلة لحماية البيئة

يمكن استخدام سعر الضريبة كوسيلة لحماية البيئة ، إذ إن تخفيض سعر الضرائب يحفز الاشخاص لممارسة انشطة صديقة للبيئة ، واتباع سلوكيات وآليات تخفض من التلوث ، وذلك بتخفيض سعر الضريبة كعامل تفضيلية ، بخضوع هؤلاء لسعر اقل بالنسبة لغيرهم من الاشخاص .¹ ويتم حساب الميزة الضريبية بقيمة الفرق بين الضرائب محسوبة على اساس الاسعار العادية وتلك المحسوبة على اساس الاسعار المخفضة .²

وقد اعتمدت الكثير من الدول سعر الضريبة كوسيلة لمعالجة الانحرافات الناتجة عن حالة بعض المواد الاولية والانتاج الوسيط الذي يحدث تلوثاً للبيئة ، فالمواد التي تسبب تلوثاً بمستوى مرتفع يفرض عليها معدلات ضريبية أعلى ، في حين يفرض على الانتاج الاقل ضرراً أو أقل تلويثاً معدل ضريبة منخفض .³

وعلى الرغم من النتائج التي حققتها هذه الوسيلة - الاسعار الضريبية المخفضة - في مجال حماية البيئة ، إلا إن هناك من يرى أن هذه الوسيلة أو هذا النوع من الحوافز الضريبية يتنافى مع المبادئ الضريبية المقيدة ومنها مبدأ العمومية ، لذلك يجب أن يكون اللجوء إليه في أضيق الحدود .⁴

إلا إننا نتفق مع الرأي الذي يعد استخدام أسعار الضرائب المخفضة في النظم الضريبية الحديثة لا يتنافى مع مبدأ العمومية ، إذا تمت التفرقة بين اسعار الضرائب على أساس المصادر المختلفة للدخل .⁵ وخاصةً إذا كانت الغاية منه ليس تفضيل فئة على أخرى وإنما تحقيق مصلحة عامة هي حماية البيئة.

1- زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب ، مصدر سابق ، ص 296.

2- د. محمد لطفي عبدالمنعم دويدار ، مصدر سابق ، ص 325.

3- ايداء بشير عبدالقادر الجلي ، مصدر سابق ، ص 114.

4- د. محمد لطفي عبدالمنعم دويدار ، المصدر السابق ، ص 325.

5- د. مجدي السيد احمد ترك ، مصدر سابق ، ص 33.

ويرى البعض أن هذا النوع من الحوافز الضريبية يلائم الدول ذات الرقابة البسيطة ومنها (الدول النامية) ، والتي تمر بتزايد سريع للتطور الصناعي ، فهي تحتاج لهذه الوسيلة التي تكون فيها معدلات الضريبة مختلفة باختلاف معدلات الاضرار البيئية.¹

وقد كان أسلوب تخفيض سعر الضريبة الحل الأمثل لكثير من الدول التي اعتمدت سياستها البيئية على الاصلاحات والحوافز الضريبية ، والذي شكل عاملاً مهماً في انجاح عمليات حماية البيئة في العديد من الدول.² فقد استخدم هذا الحافز أو هذه الوسيلة في فرنسا ، عندما اشترط المشرع عدم تلويث المياه للاستفادة من الاسعار الضريبية المخفضة.³ كما طبقت الحكومة الالمانية الاسعار الضريبية المخفضة ، وذلك لتخفيض الانبعاثات من المركبات وتحفيز استخدام النفط غير المفصول ، إذ فرضت ضريبة مقدارها (4%) رفعت فيما بعد إلى (10%) من المارك للتر الواحد لصالح النفط المفصول في سبيل تغيير سلوك المستهلك ، وقد كانت النتيجة ناجحة ففي الوقت الحاضر يشكل هذا النوع من النفط (غير المفصول) اكثر من (60%) من مشتريات النفط في المانيا.⁴ وفي بلجيكا يجري تخفيض الاسعار الضريبية المقررة على السلع التي يمكن أن تستخدم في صناعتها أدوات أو قطع غيار سبق وان استخدمت.⁵

وإذا جئنا إلى التشريعات العربية وبالتحديد التشريع العراقي والتشريع المصري فإننا لا نجد أي دور للأسعار الضريبية المخفضة في مجال حماية البيئة من التلوث، في حين كان اجدر بالمشرع العراقي أن يطبق نظام الاسعار الضريبية

1- اباد بشير عبدالقادر الجلبي ، مصدر سابق ن ص114.

2- د. كمال عبد حامد ال زيارة وجمال الحاج ياسين ، مصدر سابق ، ص51.

3- د. محمد لطفي عبدالمعم دويدار ، مصدر سابق ، ص 325 ؛ د. مجدي السيد احمد ترك ، المصدر السابق ، ص33.

4 - اباد بشير عبدالقادر الجلبي ، المصدر السابق ن ص114.

5 - د. قيس حسن عواد البدراني : التشريع المالي وحماية البيئة ، مصدر سابق ، ص213.

المخفضة للتشجيع على تخفيض التلوث وحماية البيئة وبالتحديد التلوث الناشئ عن النفايات الذي بات يأخذ الحيز الأكبر من أنواع التلوث أو مسببات التلوث في العراق ، إذ يمكنه إيراد نص بهذا الشكل - تخفيض سعر الضريبة لكل شخص يقوم بإعادة تدوير المخلفات والنفايات - الأمر الذي يمكن ان يمثل حافزاً لهؤلاء الأشخاص للقيام بهذه الأنشطة وفتح أسواق لهذه المخلفات ، فإن سوق استرجاع وتدوير النفايات هو الأكثر ديناميكية ، إذ يتعلق هذا النظام في الأساس بإعادة تدوير الورق والبلاستيك والمعادن .

كما يمكن أن يضع نصاً بشكل آخر - يستفيد كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بممارسة نشاط صديق للبيئة من تخفيض سعر الضريبة الخاضع لها ، على أن يراعى في هذا التخفيض القوانين الضريبية - ، كما يمكن تخفيض سعر الضريبة الجمركية على جميع المواد والادوات والمعدات المستخدمة للقيام بالأنشطة غير الملوثة للبيئة .

المبحث الخامس

الريديات

إن من أهم الحوافز الضريبية التي تبنتها التشريعات لتحقيق أهدافها ، هي الريديات أو ما يسمى بـضريبة الاسترداد أو الوديعة ، فقد كان لهذا الحافز دور كبير في تحقيق الأهداف التي يبتغيها المشرع سواء في مجال الاستثمار ام في مجال حماية البيئة وفي مجالات أخرى كثيرة ، ولأهمية الدور الذي تقوم به هذه الوسيلة سنحاول ان نبين المقصود بها ومن ثم نبين دورها في مجال حماية البيئة وذلك في مطلبين ، نخصص الأول لمفهوم الريديات والثاني لاعتماد الريديات وسيلة لحماية البيئة وكما يأتي :

المطلب الأول

مفهوم الريديات

إن من عناصر الضريبة بشكلها العام انها نهائية ، أي إنها تدفع بصفة نهائية وهو ما يعني أن المكلف عندما يقوم بدفع الضريبة فإنه يدفعها بصورة نهائية من دون أن يتوقع استردادها من الدولة فيما بعد ، فلا يحق للمكلف أن يطالب باسترداد ما دفع من ضريبة¹ . وإن وصف الضريبة بأنها نهائية يجعلها تتميز من غيرها من الإيرادات المالية ، كالفروض الاجبارية فالدولة تتعهد في القروض برد قيمة القرض مضافاً إليها ارباح المال ، فالقرض لا يدفع بصفة نهائية فهو ليس إيراداً نهائياً للدولة كحال الضريبة وإنما إيراد مؤقت يسترده المقرض بمجرد حلول ميعاد السداد².

1- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1966 ، ص 8 ؛ د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص 137 ؛ د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص 190 .
2- د. عادل فليح العلي ، مصدر سابق ن ص 151 ؛ د. عاصم احمد عجيلة وآخرون ، مصدر سابق ، ص 9 ؛ د. خالد شحادة الخطيب و د. احمد زهير شامية ، مصدر سابق ، ص 144 .

وإذا ما كان الاصل هو دفع الضريبة بصفة نهائية وعدم استحقاق المكلف بردها أو استردادها ، فإن المشرع قد يخرج عن هذا الاصل ويسمح باستردادها - الضريبة - قاصداً من وراء ذلك تحفيز المكلفين بالضريبة لممارسة أنشطة تستطيع الدولة أن تحقق من خلالها اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية .

فهذه الصورة تختلف عن باقي الحوافز الضريبية فالمكلف هنا يقوم بدفع الضريبة كاملة ، ولكن الدفع يكون على شكل ودیعة إذ يعطيه المشرع حقاً قانونياً باستردادها إذا ما التزم بشروط أو ضوابط معينة ، لذلك يمكننا تعريف الرديات بأنها: حق المكلف باسترداد ما دفع من مبالغ مقابل الالتزام بشروط يحددها المشرع .

المطلب الثاني

اعتماد الرديات كوسيلة لحماية البيئة

لقد اعتمدت الكثير من التشريعات الرديات أو رد الوديعة أو ضريبة الاسترداد كوسيلة لحماية البيئة من التلوث ، وقد حقق استخدام هذه الوسيلة نتائج طيبة في مجال حماية البيئة ، إذ تقوم هذه الوسيلة على فكرة فرض ضريبة على من يتسبب في التلوث كمقابل لخسائر التلوث المحتملة ، وأن ترد الضريبة للمكلف إذا ما قام بإعادة تدوير المواد الملوثة أو اعتمد اساليب من شأنها معالجة التلوث أو تخفيض نسبته¹.

كما يمكن أن يدفع المستهلك عند الشراء مبلغاً معيناً من المال كوديعة أو تأمين يسترد مره اخرى إذا ما قام بإرجاع مخلفات تلك السلعة التي يتم التخلص منها في العادة من المستهلك ما يؤدي إلى حدوث اضرار بيئية لذلك يكون ارجاعها إلى مركز معين لإعادة تدويرها أو التخلص منها بشكل سليم². وقد يتم استرداد الضريبة المتعلقة بالأرباح الرأسمالية المتحصلة من التصرف في الاصول الرأسمالية ، حيث

1- د. عصام خوري و عبير ناعسة ، مصدر سابق ، ص73.

2- زينب منذر جاسم و فضيلة عباس غائب ، مصدر سابق ، ص297.

يسمح برد الضريبة التي دفعها المكلف عن الأرباح التي تحققت في السنة أو السنوات التالية للبيع ، إذا ما استخدم ثمن البيع في شراء أصول رأسمالية تساعد على حماية البيئة.¹

وقد حققت هذه الوسيلة - الرديات - نجاحاً ملحوظاً ، إذ تشجع المستهلك على إعادة الاستخدام والتخلص من النفايات بطريق أقل إضراراً بالبيئة ، وعلى سبيل المثال إعادة علب المأكولات الفارغة إلى محلات البيع لإعادة استخدامها مقابل تقديم سلعة مجانية للمستهلك لتشجيعه على إعادة الاستخدام أو التخلص من النفايات بطريقة أكثر حرصاً على البيئة.² وقد شهدت أغلب الدول التي اعتمدت هذه الوسيلة التزاماً طوعياً من المنتجين والمستهلكين ، وقد تعهدت بعض الحكومات مثل الحكومة البريطانية بإعادة (80%) من ضريبة التغير المناخي للشركات التي تلتزم بهذه الشروط.³

وفي الولايات المتحدة يوجد اتجاه متزايد نحو تشجيع العائلات والهيئات الحكومية لإعادة استخدام المخلفات وذلك بتطبيق نظام الوديعة أو الضريبة القابلة للاسترداد ، وفي ألمانيا في أواخر الستينيات طبق هذا الحافز - الضريبة القابلة للاسترداد - على زيوت المحركات إذ تخضع الزيوت الجديدة لضريبة (وديعة) الهدف منها التشجيع على جمع بقايا الزيوت المستعملة وإعادة استخدامها أو التخلص منها بشكل لا يسبب أضراراً للبيئة ، وفي السويد تفرض ضريبة الاسترداد على البطاريات بهدف تشجيع جمعها لإعادة استخدامها ، ما أدى إلى ارتفاع معدل جمع البطاريات القديمة من (60%) في عام (1989م) إلى (95%) في عام (1993م) كما ألزمت السويد والنرويج المتعاقدين على شراء السيارات الجديدة بدفع ضريبة تتخذ شكل وديعة لا ترد إلا بعد تسليم السيارة عند انتهاء صلاحيتها

1- د. محمد لطفي عبدالمعم دويدار ، مصدر سابق ، ص 326 ؛ د. مجدي السيد احمد ترك ، مصدر سابق ، ص 34.
2- سلافة طارق عبدالكريم الشعلان : الحماية الدولية للبيئة من ظاهرة الاحتباس الحراري ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2003 ، ص 36.
3- زينب منذر جاسم و فضيلة عباس غائب ، مصدر سابق ، ص 395.

للاستخدام للمنشآت المتخصصة في مجال معالجة هياكل السيارات والهدف من ذلك هو الحد من ظاهرة السيارات المتروكة في الخلاء ، وقد حققت نجاحاً كبيراً إذ تم استعادة (90%) من السيارات غير الصالحة للاستخدام¹.

وعلى الرغم من الدور الكبير الذي تلعبه الرديات كوسيلة لحماية البيئة من التلوث الا إننا لم نجد لها أي تطبيق في التشريع العراقي وكذلك في التشريع المصري . الا اننا يمكن أن نقترح على المشرع العراقي تطبيق الرديات كوسيلة للحماية من أخطر انواع التلوث - وهو التلوث الاشعاعي في المواد المستوردة الذي بات يصدر الينا وكأن ما خلفته لنا الحروب لا يكفي - وذلك من خلال فرض ضريبة فضلاً عن الضريبة الأساسية على المواد المستوردة من الخارج المشكوك في كونها ملوثة بمواد اشعاعية ، تسترد هذه الضريبة للشخص المستورد بعد فحص المواد المستوردة والتأكد من سلامتها ، وذلك لأن الأمر يشكل خطورة كبيرة ، فقد اصبح العراق مرتعاً لهذه المواد وذلك لعدم وجود الرقابة الدقيقة وغياب النصوص الضريبية في هذا المجال فضلاً عن عدم وجود تعاون بين وزارة البيئة ودائرة الجمارك للقضاء على هذا الامر.

الغاية

بعد البحث الطويل في تفاصيل وجزئيات هذه الدراسة والدخول في حيثياتها ،
ودراسة المصادر وتحليل المواد القانونية ، نبين هنا اهم ما توصلنا إليه من:

أولاً: استنتاجات : وما يمكننا تقديمه من مقترحات وذلك في فقرتين :

1- يمكن للدول ان تحقق أهدافاً متعددة من خلال الحوافز الضريبية ، فقد بات لهذه
الوسيلة دور كبير في تحقيق مختلف الأهداف وفي عدة مجالات ومن هذه الأهداف
حماية البيئة من التلوث .

2- لأهمية الدور الذي تقوم به الحوافز الضريبية في مجال حماية البيئة من
التلوث فقد أصبحت في تسعينيات القرن الماضي أدوات موصى بها في اطار
الاتحاد الأوربي.

3- طبقت الحوافز الضريبية كوسيلة لحماية البيئة بمختلف أشكالها - إعفاءات
وتكاليف واجبة الخصم وتخفيض لسعر الضريبة وريديات - في غالبية دول الاتحاد
الأوربي إلا ان دورها في الدول العربية في هذا المجال لا يكاد يذكر ، ففي التشريع
العراقي وجدنا تطبيقات قليلة كانت مثار شك لعدم النص عليها مباشرة في التشريع
الضريبي، أما التشريع المصري فقد نص عليها في قانون حماية وتحسين البيئة إلا
إنها لم تطبق بشكل فعال.

ثانياً : التوصيات هنا نسطر جملةً من التوصيات عليها تجد طريقها إلى التطبيق :

1- النص على ضرورة إيلاء الحوافز الضريبية الأهمية القصوى في مجال حماية
وتحسن البيئة .

2- استخدام الحوافز الضريبية ضمن حزمة من أدوات حماية البيئة ، لأنه من غير
المجدي الاعتماد على وسيلة واحدة ، ومن أهم الوسائل التي يتطلب دمجها مع
الحوافز الضريبية هي التربية والوعي البيئي لما لهذه الوسيلة من دور كبير في
تسهيل تطبيق الحوافز الضريبية ، فهذه الأدوات مجتمعة تمثل أدوات أساسية في
مجال حفظ وحماية البيئة .

- 3- ضرورة العمل على تهيئة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية قبل البدء في تطبيق الحوافز الضريبية وذلك لضمان نجاحها في تحقيق الأهداف المبتغاة منها.
- 4- النص على حماية البيئة ضمن خطط التنمية والاستثمار ، فلا يمكن أن تمثل الحوافز أداة فعالة لحماية البيئة إلا إذا غدت عنصراً أساسياً ضمن خطط التنمية والاستثمار ، فلا يصح إبقاء التعارض بين أهداف السياسة البيئية وأهداف السياسة الاقتصادية ، فيجب أن تشمل خطة التنمية على برنامج متناسق يستهدف حماية البيئة على المستوى الوطني ومن ثم العالمي .
- 5- قصر عملية منح الحوافز الضريبية على الأنشطة التي تخدم مكافحة التلوث بصورة مباشرة وأن تقتصر سلطة منح هذه الحوافز على المشرع الضريبي .
- 6- ضرورة توافر الدقة والوضوح في النص على الحوافز الضريبية من حيث مدتها ونطاقها وشروط تطبيقها .
- 7- ان يكون ذلك مستنداً على دراسة علمية تقوم بها جهة مختصة في هذا المجال وان تحدد تلك الدراسة وبشكل واضح ودقيق الأنشطة التي يمكن أن تسهم في مكافحة التلوث وبشكل فعلي .
- 8- يمكن للمشرع أن يستخدم الإعفاء من الضريبة كوسيلة لحماية البيئة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، فيمكنه أن يعفي أصحاب النشاط غير الملوث من ضريبة الدخل أو إعفاء الأدوات والمعدات الصديقة للبيئة من الضريبة الجمركية أو من ضريبة المبيعات .
- 9- عد تكاليف اندثار المحل المستغل لممارسة الأنشطة غير الملوثة وكذلك الآلات والمعدات المستخدمة للسيطرة على التلوث ووحدات معالجة النفايات والآلات والأدوات غير الملوثة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الخاضع للضريبة .
- 10- تخفيض سعر الضريبة بنسبة (40%) لكل شخص يقوم بإعادة تدوير المخلفات والنفايات وفتح سوق لاسترجاع وتدوير الورق والبلاستيك والمعادن وكل شخص يقوم باستيراد أدوات ومعدات تساعد على إنجاز هذا العمل .

11- فرض ضريبة إضافية بنسبة (60%) على المواد المستوردة من دول مشكوك في كونها ملوثة بمواد إشعاعية تسترد للشخص المستورد بعد فحص المواد والتأكد من كونها سليمة.

المصادر

أولاً :- المصادر باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- إبراهيم ابو شادي : التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2008م.
- 2- اشرف عرفات ابو حجارة : مبد الملوث يدفع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2007م.
- 3- السيد عبدالمولى : المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1977م.
- 4- السيد عطية عبدالواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000م.
- 5- حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1966م.
- 6- خالد الشاوي : نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، ط3 ، منشورات جامعة قاريونس ، بنغازي ، 1989م.
- 7- خالد شحاده الخطيب ود. احمد زهير شامية : أسس المالية العامة ، ط2 ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2007م.
- 8- د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، 2008م.
- 9- د. عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007م.
- 10- د. عاصم احمد عجيلة ود. محمد رفعت عبدالوهاب ود. احمد عبدالرحمن شرف الدين: مبادئ التشريع الضريبي ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة، بلا سنة طبع.
- 11- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: الإعفاءات من ضريبة الدخل _دراسة مقارنة، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2008م.
- 12- د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي : وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي ، دار الحامد ، عمان ، 2007م.
- 13- د. قيس حسن عواد البدراني : المالية العامة والتشريع المالي ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، الموصل ، 2010م.
- 14- د. كاوان إسماعيل إبراهيم : عقود التقيب عن النفط وإنتاجه - دراسة قانونية تحليلية مقارنة ، دار الكتب القانونية ، مصر ، 2011م.

15- د.يونس احمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي :النظم الضريبية ،الدار الجامعية ، بلا مكان طبع ،2004م.

ب- الرسائل والاطاريح

- 1-اياد بشير عبد القادر الجليبي : التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2003 م.
- 2-خيرى إبراهيم مراد : المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2004م.
- 3-زينب جاسم محمد الوائلي : ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية ،رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ،2004م.
- 4- سلافة طارق عبدالكريم الشعلان ، الحماية الدولية للبيئة من ظاهرة الاحتباس الحراري ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2003م.
- 5-عباس مفرج فحل : موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والاجور والمخصصات في اطار قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمه إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ،2007م.
- 6-عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2003م.
- 7-محمد سامي يونس العسلي : الاعفاءات من الضرائب الجمركية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2004م.
- 8-مروة موفق مهدي : الضمانات والحوافز القانونية التي تقرها قوانين الاستثمار العربية للاستثمارات الاجنبية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2007 م.
- 9-مهى حاجي شاهين علي السليفاني : التزيلات في قانون ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2011م.
- 10-نور حمزة حسين الدراجي : مبدأ شخصية الضريبة واساسه في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2004م.

ج - البحوث والدراسات العلمية

- 1-د.أحمد جمال الدين موسى : دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة ، بحث مقدم إلى المؤتمر الذي نظّمته كلية الشريعة والقانون ، جامعة الإمارات تحت عنوان (نحو دور فاعل في حماية البيئة وتنميتها)، العين ، الإمارات العربية المتحدة ، للفترة من 2-4مايو (ايار) 1999م.
- 2-د.أحمد خلف حسين الدخيل :النتائج الضريبية المترتبة على استقطاب الاستثمار الوافد ، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر السنوي الذي أقامته المنظمة العربية للتنمية الإدارية تحت عنوان ، التحديات الضريبية امام تنمية الاستثمارات العربية ، للفترة 29-30- ايلول 2010 ، بيروت.
- 3-إرشادات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ ، المعالجة المحاسبية والابلاغ المالي لتكاليف البيئة(محاسبة البيئة) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والامم المتحدة (N4) ، عمان ، 1999م.
- 4-جهاز شؤون البيئة المصري : الرؤية المستقبلية لوزارة الدولة للشؤون البيئية عام 2030م، طبقاتاً لأولويات الخطة الوطنية للعمل البيئي 2002-2017م.
- 5-د.رمضان صديق محمد حسين : دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة وبصفة خاصة من التلوث الناشئ عن البترول ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي للقانونيين المصريين المنعقد للفترة 25-26 شباط (فبراير) 1992م.
- 6-زين العابدين بدوي ناصر ورايح رتيب بسيط ومحمد غريب المالكي ومحمد حلمي محمد طعمة : دور الإعفاءات الضريبية في مكافحة تلوث البيئة ، بحث منشور في مجلة العلوم البيئية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، المجلد 1 ، ج 2 ، كانون الأول ، 2000م.
- 7- زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب : الضريبة البيئية ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لكلية الحقوق ، جامعة الموصل الذي عقد للفترة من 25- 26 اذار 2009م ، ج 1.
- 8-د.صديقي مسعود ومسعودي محمد : الجباية البيئية كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي (التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة) ،المعقد في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس للفترة 7-8 نيسان 2008م.
- 9-طالببي محمد : اثر الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر في الجزائر ، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا ، جامعة البلدة ، العدد السادس ، 2007م.

- 10- د.عبدالمنعم بن إبراهيم العبد المنعم ود. محمد حلمي : الحوافز الضريبية لمكافحة تلوث البيئة مع تصور مقترح للتطبيق في المملكة العربية السعودية ، بحث منشور في مجلة البحوث المحاسبية ، تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة ، المجلد 2، ع1 ،أذار (مارس) 2003م.
- 11- د.عصام خوري وعبير ناعسة : النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي ، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد9 ، ع1، 2007م.
- 12- عمرو محمد السيد الشناوي : تقويم الضريبة كأداة لسياسة حماية البيئة دراسة حالة مصر ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، ع 49 ، نيسان (ابريل) 2011م .
- 13- د.فارس مسدور : اهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية ، بحث منشور في مجلة الباحث، ع7 ، 2009م.
- 14- د.قيس حسن عواد : التشريع المالي وحماية البيئة ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، الصادرة عن كلية الحقوق بجامعة الموصل ، مجلد 12 ، س15، ع45 ، ايلول 2010 م.
- 15- د.كمال رزوق : دور الدولة في حماية البيئة ، بحث منشور في مجلة الباحث ، ع5 ، 2009م.
- 16- د.كمال عبد حامد آل زيارة وجمال الحاج ياسين : دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر مع إشارة للتطبيقات التشريعية في العراق ، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق الصادرة عن كلية القانون ، جامعة كربلاء ،العدد الخاص ببحوث المؤتمر القانوني السابع لعام 2010م.
- 17- د.مجدي السيد احمد ترك : دور الضرائب في مكافحة التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها، بحث منشور في المجلة الصادرة عن المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ومركز الدراسات المالية والضريبية ، القاهرة ، 2007م.
- 18- د.محمد لطفي عبدالمنعم دويدار: مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر، بحث منشور في المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ،ع2، 2002م.

د- الدساتير والقوانين والأنظمة

1- قانون صيانة الثروة النفطية والمواد الهيدروكربونية الطبيعية العراقي رقم 229 لسنة 1970 الملغي.

2- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

3- قانون حماية البيئة المصري رقم 4 لسنة 1994 النافذ.

4- دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

هـ- الوقائع العراقية

1- الوقائع العراقية ، العدد 1951 في 1/2 /1971.

2- الوقائع العراقية ، العدد 4012 في 28 /12 /2005.

ثانياً:- المصادر الاجنبية

2- Jams F. Berry and Mark S. BENNison :The environmental law and compliance handbook , McGraw – Hill , New York ,NY 10121-229