



دور الضرائب الخضراء في تخفيض الكلفة البيئية

ورقاء أحمد أرزوقي

حسنا داود شمال

أ.م. د حنان عبد الله حسن

وزارة الموارد المائية_ الهيئة العامة لصيانة

الهيئة العامة للضرائب\ وزارة المالية

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية\ جامعة

مشاريع الري والبزل

بغداد

warkaa2019@gmail.com

hasnasaso83@gmail.com

hanan.hasan@dcec.uobaghdad.edu.iq

المستخلص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة وتوضيح الدور الذي تضطلع بها الضريبة الخضراء على مسبب تلوث التي تفرض لتخفيض الكلف البيئية ، ، لما لها أهمية خاصة وهو (انعكاس فرض ضريبة الخضراء على الملوثات الضارة بالبيئة في تخفيض الكلفة البيئية هي من الاهداف التي تسعى اليها السلطات المالية بهدف زيادة الاهمية النسبية لها بصورة عامة و بشكل خاص تخفيض الكلف منها الكلف البيئية) ،

وقد تمت معالجة الدراسة عن طريق دراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها ومناقشة نتائج الدراسة ، بحيث تم التوصل الى عدم أخذ بالاعتبار التشريع العراقي فيما يخص تشريع ضرائب الخضراء، علما انه يوجد قانون يخص ضريبة الخضراء في الدول المتقدمة (الدول النامية) حيث يلاحظ عند فرض هذا نوع من الضرائب سوف يخفض الكلف البيئية ومن ثم زيادة الإيرادات منها الإيرادات الضريبية من جهة والحفاظ على البيئة من الملوثين من جهة اخرى .

الكلمات المفتاحية: الضرائب الخضراء، الكلفة البيئية.

Abstract:

This study aims to know and clarify the role played by the green tax on pollutants that is imposed to reduce environmental costs, because of its special importance, which is (the impact of imposing a green tax on pollutants that are harmful to the environment in reducing environmental costs is one of the goals that the financial authorities seek in order to increase Its relative importance in general, and in particular, reducing costs, including environmental costs.

The study was processed by studying and analyzing the data obtained and discussing the results of the study, so that it was concluded that Iraqi legislation regarding green tax legislation was not taken into account, noting that there is a law regarding green tax in developed countries (developing countries), as it is noted when imposing This type of tax will reduce environmental costs and then increase revenues, including tax revenues on the one hand and preserving the environment from polluters on the other hand.

Keywords: green taxes, environmental cost.

المقدمة:

في هذا البحث تم تناول موضوع مهم جدا يربط بين الضرائب الخضراء التي تم تطبيقها من بلدان عربية واجنبية ، بالرغم من وجود مقومات تطبيقها في العراق ودورها في تخفيض التكاليف البيئية فيما لو تم تطبيقها في الاخرى في العراق ، وعليه تمثلت مشكله البحث في عدم تطبيق الضرائب البيئية وتخفيض تكاليف بيئية الناتجة عنها، وتم التوصل الى انه عند تطبيق هذه الضرائب يتم تخفيض التكاليف لبيئية وزيادة الإيرادات فيما بعد وتناول البحث محوري المتغيرين المذكورين وانجاز البحث لتحقيق هدفه .



1- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث : ينطلق البحث من مشكلة مفادها (عدم الأخذ بالاعتبار أهمية دور الضرائب الخضراء في تخفيض الكلف ومنها الكلف البيئية).

1-2 أهمية البحث : تتجسد أهمية البحث من الوضع الحالي في البلاد وانعكاسها على المظاهر السلبية ومنها التلوث البيئي وزيادة الكلف ومنها الكلف البيئية .

1-3 هدف البحث : يهدف البحث إلى توسيع المدارك والمفاهيم فيما يتعلق بأهمية الضرائب الخضراء والكلف البيئية بجميع المؤسسات الإنتاجية.

1-4 فرضية البحث :

ينطلق البحث من فرضية (يؤدي تطبيق الضرائب الخضراء لغرض التوصل الى تخفيض الكلف ومنها الكلف البيئية) .

1-5 منهجية البحث : تعتمد الباحثات في محاولة إثبات فرضية البحث على المنهج الوصفي لتناول مشكلة البحث واثبات فرضية البحث في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب العملي .

1-6 حدود البحث :

الحدود المكانية : النشاط البيئي في شركة مصافي الوسط / مصفى دورة

الحدود زمنية: -2018

1-7 دراسات سابقة:

اولا: دراسات محلية :

1-دراسة اللامي والموسوي\2023\ (تكامل الجودة المستدامة عند المصدر وسلسلة التجهيز الخضراء لادارة التكاليف وتعزيز المزايا التنافسية ا دراسة تطبيقية) ا بحث منشور في مجلة الكوت\ كلية الادارة والاقتصاد ا جامعة واسط تهدف هذه الدراسة الى تطبيق ادارة التكاليف عن طريق تكامل الجودة المستدامة بسلسلة التجهيز الخضراء وانعكاسها على الميزة التنافسية , وتمركزت مشكلة البحث في صعوبة تطبيق الاساليب الادارية الاستراتيجية لمواجهة التكنولوجيا المعاصرة وعدم تحقيق الاستدامة الخضراء باقل تكاليف.

2- دراسة الربيعي والامي\2023\ (اثر الضرائب البيئية في السيطرة على مستويات التلوث البيئي الناجم عن أنشطة النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق\ بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)

هدف هذه الدراسة في توضيح اهمية فرض ضرائب خضراء عند التلوث جراء الانتاج النفطي في البصرة , وتبلورت مشكلة البحث في عدم اتخاذ اجراء بفرض ضريبة عند حدوث تلوث من ضرر انتاج النفط وبالتالي تحقيق نسب اقل عند تطبيق ذلك.

ثانيا: دراسات ربية:

2011\ جامعة الشرق الاوسط ا كلية الاعمال\ الكويت ادراسة الدوسري \ (اهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)

هدفت هذه الدراسة الى توضيح اهمية محاسبة التكاليف البيئية من اجل تحسين نوعية وموضوعية المنتجة في التقارير المالية , وتمركزت المشكلة في عدم الاخذ بالاعتبار اهمية هذه المحاسبة وانعكاس اه ذلك في تحسين جودة المعلومات المحاسبية, من اجل تجنب والتخلص من الاضرار البيئية والتلوث الناتج من الصناعات.

ثالثاً دراسات اجنبية

دراسة ميتيب و علاوي 2023 using cleaner production costs to achieve sustainable competitive advantage

(استخدام كلف الانتاج النظيف في تحقيق الميزة التنافسية الضرائب الخضراء والكلف البيئية)

تهدف الدراسة في استخدام تكاليف بيئية فيما يخص الانتاج النظيف من اجل تجنب العيوب وتحقيق التكلفة المستهدفة عند قياس التكاليف وانعكاس ذلك على تحقيق مستوى التنافس المطلوب, وتمثلت المشكلة بعدم الاهتمام بالتكاليف البيئية لاسيما عند الانتاج النظيف وانعكاس ذلك في عدم تحقيق الميزة التنافسية.

ومما تم عرضه من دراسات مماثلة لموضوع البحث الحالي اتضح دراسة البحث احالي اتجهت الشمول في تكاليف بيئية وتجنب التلوث وفرض ضرائب خضراء , بينما الدراسات السابقة اتجهت بشكل منفصل لكل منهما.

2- الجانب النظري

1-2 الضريبة: عرفت الضريبة على انها " هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة على وفق قانون، أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها " (نور، وآخرون، 2008: 13). وكذلك عرفت الضريبة (اقتطاع نقدي جبري تقوم به الدولة من خلال دوائرها المختصة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة لغرض تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد ويتم توزيع اعبائها بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكلفة. (الجنابي، 2009 : 136)

2-2 مكانة البيئة ضمن اهداف السياسة الضريبية: لا شك أن السياسة الضريبية، بوصفها مجموعة خيارات متكاملة، تهدف الحكومة إلى تحقيق بواسطة التشريع الضريبي (الآليات الضريبية) بما يتيح من تقنيات عملية وفنية، تسعى الضريبة إلى عدة اهداف منها

1-اهداف مالية.

2-اهداف اقتصادية.

3-اهداف اجتماعية.

4-وفي الوقت الحاضر (اضيف هدف جديد في غالبية الدول وهو هدف على غاية من الأهمية والدقة، وهو حماية البيئة من مختلف الاعتداءات، خصوصاً تلك الناجمة عن النشاطات الاقتصادية للإنسان). وكما يلي :

أ. الهدف المالي: يأتي الهدف التمويلي بمقدمة اهداف الضريبة باعتبار الضريبة مصدر هام من مصادر الإيرادات العامة التي من خلالها تستطيع تواجه نفقاتها (ناشد، 2006: 130). كما أن الهدف المالي من الأهداف الرئيسية والهامة ولأن هدف الضريبة هو تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، يكون الايراد الضريبي مرتفعاً، كما يلاحظ في البلدان المتطورة ارتفاع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي فالأمر مرتبط بمستوى التطور الاقتصادي (الخطيب وشامية، 2003: 152)

ب. الهدف الاقتصادي: ان غرض السياسة الضريبية لها اهداف اقتصادية التي من ضمنها تحقيق الاستقرار الاقتصادي، حيث تشجع بعض النشاطات الإنتاجية التي تجعل الضريبة تستخدمها كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع الصناعة، او الزراعة، او السياحة التي يتم بإعفاء تلك النشاطات من الضرائب أما بشكل كلي كما هو الحال في الأردن حيث لا تفرض ضريبة على إيرادات القطاع الزراعي أما في العراق فيتم إعفاء بعض المشاريع في بداية المشاريع لمدة 5سنوات

ت. **الهدف الاجتماعي** : ان من واجبات السلطة التنفيذية اتجاه الطبقات الهشة في المجتمع، حيث تفرض عليها حمايتها من الحاجة والفقر، حيث تساعد على توفير الحد الأدنى من الخدمات الصحية والتعليمية حيث يستوجب توجيه جزء من الإيرادات الضريبية نحو الإصلاحات الاجتماعية الضرورية لمختلف جوانب الحياة، فضلاً عن ذلك تساعد على تقليل الفرق النسبي بين الطبقات الاجتماعية (العلي، 2011: 134).

ث. **الهدف البيئي** : هدف اضافي إلى اهداف الضريبية حيث يسعى الهدف إلى توازن الموازنة الفوائد التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتلوث البيئي مع الاضرار الناجمة عن تلوث. (الغزالي، : 20046) <http://www.arab-api-org/derelop-1.htm>

ان الضريبة الخضراء هي جزء من الضريبة التي تساهم بتمويل المصالح العمومية او آلية تدخله تهدف إلى توجيه تصرفات الفاعلين الاقتصاديين. (Aghthe', 2011: 49)

2-3-3 الضرائب الخضراء :

2-3-3-1 **نشأة الضريبة الخضراء** : عدّ الاقتصادي آرثر بيجو في مطلع القرن العشرين أول من دافع عن فرض ضريبة على الضرر البيئي، حيث ذكر في كتابه اقتصاديات الرفاه عام 1920 التكاليف الخفية لانبعاث الدخان من المصانع، ويرى الاقتصاد بيجو أن حل المشاكل البيئية الناتجة من التلوث يكمن في تدخل الحكومات عن طريق استخدام الضرائب لتحمل الذي يحدثونه من اضرار. (قدي، 2011: 165)

وهنا نجد أن فلسفة الضريبة الخضراء تستند الى مبدأ الملوث الدافع وهو أحد الركائز الهامة في اقتصاديات البيئة يقضي بتحمل تكاليف التلوث للمتسبب فيها. (مرايط، 2016 : 4)

ووفقاً لتوصيات مؤتمر ستوكهولم الذي انعقد عام 1972 وضع تقسماً للبيئة وحددها بثلاثة اقسام هي البيئة الطبيعية والبيئة البيولوجية والبيئة الاجتماعية. (www.un.org/law/avl)

2-3-3-2 **تعريف الضريبة الخضراء** : هناك عدده تعاريف للضريبة بشكل عام ونلاحظ من خلالها صعوبة في إقامة صلة أو إيجاد علاقة بين الضريبة والبيئة لأن حماية البيئة لم تكن ابدأً من الأهداف المباشرة للضريبة كم يصعب توفير القواعد أو الأركان الاساس للضريبة التي تفرض على ملوثي البيئة إضافة لذلك أن الايراد الضريبي يخضع الى قاعدة عدم التخصيص لتغطية نفقة معينة حيث هذا يتعارض مع فرض الضريبة الخضراء متخصصة في مجال حماية البيئة . (العنبيكي، 2016 : 242)

يمكن تعريف الضريبة الخضراء بأنها : " اقتطاع مالي تحدده السلطات العامة على الملوثين للمساهمة في رقابة وإصلاح البيئة ودفعهم الى تغيير سلوكهم لصالح البيئة. (مرايط، 2016 : 4)

كذلك يستخدم الإطار الاحصائي التعريف للضريبة البيئية، بما يتماشى مع اللائحة (الاتحاد الأوربي) رقم 691 لسنة 2011 بأن الضريبة الخضراء هي الضريبة التي تكون قاعدتها الضريبية وحدة مادية (أو وكيل لوحدة مادية) لشيء ما له تأثير سلبي على البيئة والذي تم تحديده في وكالة الفضاء الاوربية كضريبة. (Newson, 2013: 14)

2-3-3-3 **اهداف الضريبة الخضراء** : أن لكل أنواع ضريبة مجموعة من الاهداف تجعلها أحد أهم أدوات السياسات الاقتصادية والبيئية على حد سواء نذكر منها (سمية، 2018: 262)

أ. المساهمة في تقليل من التلوث والذي بدوره يساعد على تحسين ظروف البيئة وجعلها مناسبة وشبه خالية من مظاهر التلوث وهذه ما نصت عليه الشرائع والقوانين والمؤتمرات.

ب. يمكن للضرائب البيئية أن تصحح مشكلة السوق عن طريق استبدال الضرائب الحالية بضرائب تصحيحية تحسن من كفاءة وتعديل سلوك المنتجات لصالح النشاطات الصديقة للبيئة.

ت. أيجاد مورد جديد لرفع إيرادات الدولة التي يمكن استخدامها لتحسين البيئة ولمنع الحوافز للأخريين بذلك، وتقليل النفقات التي تتحملها الدولة لمعالجة الاضرار التي تنتج عن تلوث البيئة.

ث. المساهمة في تطبيق مبدأ تغريم الملوث (مبدأ الملوث يدفع).

ج. مساعدة في تحقيق مكافحة التلوث وحماية البيئة مقارنة بالوسائل الاخرى واداة فعالة في معالجة مشاكل البيئة.

2-3-4 خصائص الضريبة على التلوث البيئي : تمتاز الضرائب على التلوث البيئي كما يأتي : (جاسم، 2014: 216)

أ. إنها ضريبة محفزة لمنع التلوث : حيث يفضل أصحاب المشروع بين دفع الضريبة أو دفع تكاليف إزالة التلوث، ويختار إزالة التلوث طالما كانت الضريبة أعلى.

ب. إنها ضريبة نسبية السعر : حيث تحدد الضريبة بوصفها نسبة من قيمة وكمية التلوث الذي يحدثه كل مشروع فان كل منشأة ستتحمل بأعباء تتناسب مع التلوث الذي ينجم عن نشاطها.

ت. إنها ضريبة مباشرة من حيث المبدأ : تستهدف أن يتحملها من يحدث التلوث غير ان الواقع يشير الى أن هذه الضريبة يتم نقل عبؤها إلى المستهلك لسلع وخدمات هذا المشروع.

2-3-5 مكونات الضريبة الخضراء :

1. المستهدفين بدفع الضريبة (المكلفين) : وعلى وفق مبدأ الملوث يدفع، فان الشخص الذي يدفع الضريبة البيئية وفقاً للمبادئ

العامة للعدالة الاجتماعية هو الذي يسبب مثل التلوث، مما يعني أنه يجب على الملوثين تحمل تكاليف الإجراءات المتعلقة بالوقاية والتنظيف والمعالجة والسيطرة على البيئة، (عبد البديع، 2003 : 403)

2. الوعاء الضريبة الخضراء : وعاء الضريبة هو العنصر أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة وهو من أهم العناصر

الاساس المكونة للضريبة ووفقاً للمشرع حق اختيار المادة الخاضعة للضريبة، (مريم، ونور الدين، 2015 : 612) يعتمد وعاء فرض الضريبة على نطاق الضرر البيئي حيث يكون لها آثار على مستوى سياسة التي تفرض الضريبة. وقبل

توضيح طريقة اختيار الوعاء الضريبي يجب وضع بعض الشروط منها: (www.oecd.org)

أ- يجب ان تستهدف القواعد الضريبية الخضراء السلوك الملوث أو التلوث (مع استثناءات قليلة) .

ب- من الناحية المثالية يكون نطاق البيئة واسعاً مثل نطاق الضرر البيئي.

ج- يجب أن تكون الضريبة موثوقة ومعدلها متوقعاً من اجل تحفيز التحسينات البيئية.

د- يمكن أن تساعد في ضبط أوضاع المالية العامة أو تساعد على تخفيض الضرائب الأخرى.

نجد مما سبق إمكانية تحديد الجوانب المرتبطة بتحديد وعاء الضريبة على التلوث في العناصر التالية :

(Andrewand&other, 2001: 19)

أ- اختيار وعاء الضريبة على التلوث أي اختيار المادة التي تفرض عليها.

ب- تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من الوعاء محل الاختيار.

ج- تقدير وعاء الضريبة على التلوث أي قياسه.

2-3-6 مبادئ سياسة الضريبة الخضراء : اعتمدت سياسات بيئية للحد من الملوثات في العديد من دول العالم خصوصاً الدول

المتقدمة ولقد ارتكزت هذه السياسات على مجموعة من المبادئ وهي كما يأتي :

أ. **مبدأ المتسبب يدفع** : ان أساس ضريبة هو المبدأ العالمي (الملوث يدفع) والذي أوصت به منظمة التعاون الاقتصادي

والتنمية في عام 1972، واستناداً لهذا المبدأ فإنه على الجهات الحكومية القيام باستقطاع مبالغ من الجهات أو الأنشطة

الاقتصادية الملوثة للبيئة وذلك لغرض القيام بالإجراءات الهادفة إلى الحفاظ على عناصر البيئة الطبيعية في حالة مقبولة

اجتماعياً. (Jan and William, 2003:362)

ب. مبدأ العبء الجماعي : تتحمل السلطة العامة التكاليف البيئية للحد من الأضرار البيئية بصورة مباشرة أو غير مباشرة بدلاً من الجهات التي تسببت في وقوع التلوث وذلك في حالة عدم القدرة على تحديد تلك الجهات، أو في حالة وجود حالات طارئة يتوجب تدخل الدولة لغرض علاجها. (حسين، 2011: 96)

ت. مبدأ الوقاية أو الحيطة : يعني هذا المبدأ أن الإجراءات البيئية الحكومية يجب أن توجه إلى حماية عناصر البيئة الطبيعية وإعطائها الأولوية من أجل حماية الوجود البشري تماشياً مع مبدأ (درهم وقاية خير من قنطار علاج). (حسين، 2011: 96)

ث. مبدأ المشاركة والتعاقد : حيث تعتبر المسؤولية مشتركة وجماعية للأنشطة الاقتصادية المتسببة في تدهور وتلويث البيئة والإضرار، وذلك من خلال المشاركة في تخطيط وتنفيذ الإجراءات اللازمة لحماية البيئة للوصول إلى توازن بين حرية الأفراد من جهة والمصالح والحاجات الاجتماعية من جهة أخرى. (جابر، 2018: 64)

2-3-7 أنواع الضرائب الخضراء: تعددت الضرائب وفقاً للمادة التي تخضع لها الضريبة وطبيعة التلوث التي تعاني منه كل دولة وبذلك اختلفت هذه الضرائب من دولة إلى أخرى، ومن هذه الضرائب:

أ. الضريبة على المنتجات : هي ضريبة قيمة او نوعية على الانتاج في مختلف الوحدات الإنتاجية التي يصاحب انتاجها أو نشاطها تلوث البيئة من عناصر الطبيعية للبيئة (هواء، ماء، تربة) وإحداث اضرار على المجتمع، وذلك بهدف تخفيض حجم الإنتاج ومن ثم تخفيض حجم الملوثات الناتجة إلى المستويات المقبولة اجتماعياً، (عثمان، 2007: 246)

ب. ضريبة الطاقة أو ضريبة الكربون: تفرض هذه الضريبة على أية مرحلة من مراحل النشاط التي تتعلق بأنواع الوقود الاحفوري من إنتاج للمادة الأولية أو تحويل لها أو توزيعها وتهدف الحكومات من فرض ضرائب الطاقة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، إضافة الى تحفيز عمليات الإحلال لصالح الوقود النظيف وإعادة تصفية الصناعات الملوثة للبيئة واستيعاب الصدمات السعريّة وتقلبات الأسواق النفطية. (حسين، 2011: 89)

ت. الضريبة على النفايات أو الانبعاثات: يفرض هذا النوع من الضرائب على مختلف الأنشطة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية حيث انها تمارس دور هاماً في الأسعار السوقية للتكلفة الخارجية للتلوث البيئي، فهي تعكس قيمة الآثار السلبية الناتجة عن تشغيل المشروعات الملوثة للبيئة، وبالتالي فأن جوهر استخدام هذا النوع من الضريبة هو إعطاء الحرية للمشاريع الملوثة للبيئة في البحث واختيار الطريقة الملائمة لتخفيض حجم الانبعاثات الملوثة للبيئة إلى مستويات مقبولة، وكذلك يعتبر هذا النوع من الضرائب البيئية هو عبارة عن اقتطاع نقدي يتناسب مع حجم الانبعاثات المقدر أو الفعلية التي يتم طرحها إلى مختلف عناصر البيئة الطبيعية (هواء، ماء، تربة)، ووفقاً لهذا النوع من الضرائب فإن أصحاب الأنشطة الاقتصادية الملوثة للبيئة يتحملون دفع تكاليف تلويث البيئة (جابر، 2018: 66)

ث. ضرائب الإشعاع: يفرض هذا نوع على دفعات الضريبة ترتبط مباشرة بمقاييس أو تقديرات التلوث الموجودة سواء التي تم اطلاقها في الهواء أو الماء أو التربة أو التلوث الضوضائي، حيث يتم توجيهها نحو آخر حلقة في السلسلة (أي تتجه نحو من يطلقون مواد معينة في البيئة) وتعد مناسبة للموارد الثابتة بسبب تكاليفها الإدارية وتكاليف المراقبة المرتفعة. (مبروك، 2011: 39)

ج. ضرائب الخدمات: يفرض هذا النوع من الضرائب على الخدمات المقدمة أو حقوق الاستخدام المقابل النقدي للاستفادة من خدمات بيئية معينة مثل معالجة مياه الصرف الصحي، وجمع النفايات التخلص منها، التوصيل بشبكة المياه الصالحة للشرب وشبكات الصرف الصحي. (سمية، 2018: 262)

2-4 تخفيض الكلف البيئية

2-4-1 مفهوم الكلفة: الكلفة البيئية هي واحدة من بين أنواع الكلف المختلفة التي تتحملها منظمات الأعمال عند قيامها بتصنيع السلع أو تقديم الخدمات لعملائها . (1 : US EPA, 1995) ، كما تعرف بعض المنظمات الكلف البيئية على أنها التكاليف الناشئة بصورة خاصة لأغراض الحماية البيئية ، مثل تكاليف حازة وتشغيل معدات الرقابة على التلوث (Savag, 2003: 5) إن عمل وكالة الحماية البيئية مع أصحاب المصالح قادتها إلى الاعتقاد أنه كلما تحاسبت منظمات الأعمال عن الكلف والمنافع البيئية فأنهم سيلاحظون بوضوح المزايا المالية لممارسات أو تطبيقات مكافحة التلوث ، فغالباً ما يمكن تخفيض أو تجنب الكلف البيئية من خلال ممارسات مكافحة التلوث مثل التغيرات في تصميم المنتج ، استبدال مدخلات المواد ، إعادة تصميم العملية ، تحسين الإنتاجية والصيانة (2 : US EPA, 1995).

2-4-2 تحديد الكلف البيئية: يتم تحديد كلف بعدة طرق منها

(أ) عن طريق الأوساط البيئية : أن جداول الكلف ذات العلاقة بالبيئة تميل إلى استخدام الأنواع الأربعة الآتية من المجاميع الكلفويه :

- 1- مجاميع تعكس نوع النشاط البيئي (الرقابة على الفضلات مقابل منع الفضلات).
 - 2- مجاميع تمثل بدرجة أكبر المحاسبة التقليدية مثال ذلك (مواد مقابل عمل) .
 - 3- مجاميع الأوساط أو (المجالات) البيئية مثل (ماء مقابل هواء مقابل الأرض) .
 - 4- مجاميع تعكس إمكانية رؤية البيانات في السجلات المحاسبية (كلف واضحة مقابل كلف مخفية) .
- وتتضمن عدة اوساط التي يتم استخدامها من قبل النظام المتكامل للمحاسبة البيئية والاقتصاد للأمم المتحدة (UN,2003:14):

- حماية الهواء المحيط والجو .
- إدارة ماء الفضلات .
- حماية وإصلاح التربة ، المياه الجوفية ، والمياه السطحية .
- مكافحة الضوضاء والاهتزاز .
- حماية التنوع الحيوي والطبيعة .
- الحماية ضد الإشعاع .

(ب) عن طريق المجاميع الكلفوية (UNDS,2001:19):

- بموجب هذا الأسلوب تم تقسيم الكلف البيئية إلى خمس مجاميع ، حيث تشمل :
- 1- كلف معالجة الفضلات و الانبعاثات .
 - 2- كلف الوقاية والإدارة البيئية .
 - 3- قيمة شراء المواد للمخرجات السلعية .
 - 4- كلفة معالجة المخرجات غير السلعية .
 - 5- الإيرادات البيئية .

المحور الثاني /الاطار العملي

واقع حال إيرادات الضريبة ودورها في إيرادات الدولة

تحليل لاهم المؤشرات الاقتصادية الرئيسة المؤثرة الإيرادات الضريبية في العراق:

شهد الاقتصاد العراقي تراجعاً كبيراً في تجربته التنموية خلال عقد التسعينات بفعل الحصار الاقتصادي وتدمير البنية التحتية وانهيار العديد من المشاريع الانتاجية والاقتصادية بفعل الحروب والصراعات وبالأخص بعد احداث 2003 والذي شهد اختلال كبير في القطاعات الاقتصادية منها القطاع الصناعي والزراعي والخدمي وتوجه الحكومات نحو الاستيرادات لتلبية الطلب المحلي وعدم امكانية تلك القطاعات من تلبية ذلك ناهيك عن اهمال القطاع الخاص وتحجيم دوره والذي اثر بشكل مباشر وغير مباشر من الحصول على الإيرادات الضريبة واهمال واضح للإيرادات غير النفطية الذي بدوره تم بالاعتماد على سلعة واحدة وهي انتاج وتصدير النفط لتلبية النفقات العامة للبلاد.

جدول (1) حجم الإيرادات الكلية والإيرادات النفطية وغير النفطية والإيرادات الضريبية في العراق للمدة (2015-2018) مليار

دينار

السنوات	(1) الإيرادات الكلية	(2) الإيرادات النفطية	(3) الإيرادات غير النفطية	(4) الإيرادات الضريبية
2015	66,390,527,586	51,790,118,095	14,600,409,491	1,723,688
2016	54,327,966,403	44,653,244,315	9,674,722,088	3,408,420
2017	77,281,376,608	65,496,777,031	11,784,599,577	5,093,887
2018	11,064,673,769	9,606,293,584	1,458,380,185	4,160,935

المصدر: 1- بيانات الإيرادات الضريبية /وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، جداول الحسابات الختامية للسنوات (2015-2018). 2- بيانات الإيرادات

الكلية والإيرادات النفطية وغير النفطية /وزارة التخطيط، المجموعة الإحصائية السنوية، للسنوات (2015-2018)

ويتضح من جدول السابق تدني حصة الإيرادات الضريبية بشكل كبير مقارنة ببقية الإيرادات ونسبتها الى الإيرادات الكلية، حيث بلغت اعلى حصة للإيرادات الضريبية نحو (5093887) مليار دينار عام 2017 وذلك بفعل التحديات البنوية للنظام الضريبي في العراق تتمثل بأنواع الضرائب المفروضة مما نجم عن تعدد القوانين والقرارات وتعدد الادارات بتحصيل الضرائب والتداخل الكبير في ما بينها محملة بتكاليف تحصيل عالية، بالإضافة الى غياب بعض الضرائب كما معمول بها في بعض البلديات التي تشكل الضرائب قاعدة إيرادية مهمة للموازنة مثل الضرائب البيئية وضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات ولو تم تطبيق ضريبة المبيعات بنطاق ضيق، ناهيك عن ضعف كفاءة الادارات وتخلف اساليبها في عملية التحاسب الضريبي وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي وتدني مستوى الوعي الضريبي في المجتمع، الامر الذي لم يجعل الضرائب تمثل عنصر ذات طابع استقراري في الموازنة العامة.

1. تحليل نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات الكلية :

جدول (2) نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات الكلية في العراق للمدة (2015-2018) %

السنوات	(1) الإيرادات الكلية مليار دينار	(2) الإيرادات الضريبية مليار دينار	(3) نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات الكلية % $(1/2)*100$
2015	66,390,527,586	1723688	0.003
2016	54,327,966,403	3408420	0.007
2017	77,281,376,608	5093887	0.007
2018	11064673769	4160935	0.038

المصدر: من عمل الباحثات استنادا الى الجدول (1)

ان نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات الكلية منخفضة جدا بناء على طبيعة الإيرادات الاخرى بحيث لا تشكل نسبة مهمة لتغطية العجز في الموازنات العامة للحكومات طيلة المدة (2015-2018) , وكما يوضحه الجدول (2) حيث بلغت اعلى نسبة خلال عام 2018 ليشكل نحو(0,038%) في حين بلغت ادنى نسبة للإيرادات الضريبية خلال المدة (2015-2018) نحو (0,003%) عام 2015. وهذا التدني الكبير يعود الى تنامي الإيرادات النفطية بحيث اصبحت الممول الرئيسي للموازنة العامة وضعف كفاءة القاعدة الضريبية كما ذكر سابقا .

جدول (3) نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات النفطية وغير النفطية في العراق للمدة (2015-2018) %

السنوات	(1) الإيرادات النفطية مليار دينار	(2) الإيرادات غير النفطية مليار دينار	(3) الإيرادات الضريبية مليار دينار	(4) نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات النفطية % (1/3)*100	(5) نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات غير النفطية % (2/3)*100
2015	51,790,118,095	14600409491	1723688	0.004	0.012
2016	44,653,244,315	9674722088	3408420	0.008	0.036
2017	65,496,777,031	11784599577	5093887	0.008	0.044
2018	9606293584	1458380185	4160935	0.044	0.286

المصدر: من عمل الباحثات استنادا الى الجدول (1)

يتضح من خلال الجدول رقم (3) تدني نسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات النفطية وغير النفطية وهذه مسألة طبيعية باعتبارها مرتبطة بالإيرادات الكلية والتي تم توضيحها في الجدول رقم (1) ، بالنسبة لنسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات النفطية حيث بلغت اعلى نسبة خلال عام 2018 ليشكل نحو(0,044%) في حين بلغت ادنى نسبة للإيرادات الضريبية خلال المدة (2015-2018) نحو (0,004%) عام 2015. اما بالنسبة لنسبة الإيرادات الضريبية الى الإيرادات غير النفطية حيث بلغت اعلى نسبة خلال عام 2018 ليشكل نحو(0,286%) في حين بلغت ادنى نسبة للإيرادات الضريبية خلال المدة (2015-2018) نحو (0,012%) عام 2015.

جدول(4) استخراج نسبة كلفة اللتر الواحد

اسم المنتج	(1) وحدة التقطير الفراغي (د ا لتر)	(2) وحدة التعامل بالفرقول دا لتر	(3) وحدة ازالة الشمع دا لتر	(4) وحدة الهدرجة د لتر	المجموع	نسبة كلفة المنتج الواحد
زيت اساس \ 40	20,560,390	85,760,550	19,760,420	35,667,580	161,748,940	0.13
زيت اساس \ 60	20,459,990	695,560,320	20,560,340	51,910,220	788,490,870	0.03
زيت اساس \ 150	55,780,650	13,655,980	28,950,340	67,110,920	165,497,890	0.34
اسفلت اساس	69,560,880	18,540,760	29,650,120	37,660,130	953,988,760	0.07
(5) المجموع	166,361,910	813,517,610	98,921,220	192,348,850		
نسبة كلفة لتر الواحد (1/5)*100	13%	11%	20%	19%		

المصدر : وزارة النفط / شركة مصافي الوسط/ مصفى الدورة

يتضح من خلال الجدول (4) نسبة كلفة لتر الواحد لكل وحدة من خلال تطبيق قانون تقسيم الجزاء على الكل مثل تقسيم (زيت الاساس / 40) لوحدة التقطير على مجموع الزيوت المستخدمة في وحدة التقطير، نلاحظ ان اكبر نسبة بلغت نحو (20%) في ازالة الشمع، وتليها وحدة الهدرجة بلغت (19%) ، وبلغت في وحدة التقطير نحو (13%) أما ادنى نسبة فكانت لوحدة التعامل بالفرقول بلغت (11%)، يمكن عدّ هذه النسب بمثابة نسبة الضريبة البيئية التي سوف يتم استخراجها في جداول القادمة.

جدول (5) موازنة كمية المواد (الفضلات) لكل وحدة

الشهر	(1) وحدة التقطير التتر	(2) وحدة التعامل بالفرفرول التتر	(3) وحدة ازالة الشمع \ التتر	(4) وحدة الهدرجة التتر	(5) المجموع
كانون الاول	4062090	5871020	9011070	5841020	24785200
شباط	7041030	5543020	2566090	4077010	19227150
أذار	9071030	2561090	8033010	5922090	44012350
نيسان	4567020	3551090	4566070	9021070	21705250
أيار	5071030	9011050	7011010	5533010	26626100
حزيران	6052030	6571080	6532090	7072010	48331350
تموز	9032010	6582050	6037020	6622020	28273100
أب	3575020	7022030	5011090	7055070	22663210
ايلول	4561020	5571090	4567080	8055030	50936310
تشرين الاول	7061030	8055080	2511090	3056090	20683290
تشرين الثاني	6521080	7742070	6045070	5099020	25407240
كانون الثاني	6592040	8042010	5242514	1458736	46090530
المجموع	73206430	76122680	67133204	68812176	

المصدر : وزارة النفط / شركة مصافي الوسط/ مصفى الدورة

يوضح جدول(5) كمية الفضلات التي تنتجها الوحدات الانتاجية خلال الاشهر حيث بلغ مجموع وحدة التقطير لسنة واحدة (73206430)، ولوحدته التعامل بالفرفرول نحو (76122680)، ولوحدته ازالة الشمع نحو(67133204)، وبلغ لوحدته الهدرجة (68812176) والتي تعدّ تمثيل معدل للسنوات (2015-2018).

جدول(6) إيرادات الضريبة المتركمة للوحدات الانتاجية

السنة	(1) وحده (التقطير)	(2) وحده (الفرفرول)	(3) وحده (ازالة شمع)	(4) وحده (الهدرجة)	(5) المجموع
2015	9,516,836	8,098,606	2,315,432	1,051,792	20,982,666
2016	9,516,836	8,098,606	2,315,432	1,051,792	20,982,666
2017	9,516,836	8,098,606	2,315,432	1,051,792	20,982,666
2018	9,516,836	8,098,606	2,315,432	1,051,792	20,982,666

يتضح من الجدول(6) الى مقدار الإيرادات للوحدات الانتاجية الاربعة بعد اضافة إيرادات الضريبة الخضراء حيث تم ضرب كل نسبه من جدول (4) مع جدول (5) الذي يحتوي على كمية الفضلات خلال اشهر سنة فتم الحصول على مجموع إيرادات الضريبة متركمة لكل سنة (20982666) دينار لكل سنة، حيث بلغت إيرادات الضريبة الخضراء لوحدته التقطير (9156836)، ولوحدته التعامل بالفرفرول بلغ نحو (8098606)، وبلغت لوحدته ازالة شمع (2315432)، وبلغت لوحدته الهدرجة نحو (1051792).

ونلاحظ بعد اضافة الضريبة الخضراء ازدياد حصيلة إيرادات الدولة كما موضح في جدول التالي :

جدول (7) يبين إيرادات الضريبة بعد اضافة الضريبة بينية

السنة	(1) الإيرادات الضريبية / دينار	(2) إيرادات ضريبة البينية	(3) إيرادات الضريبة الجديدة (1+2)
2015	1,723,688,000	20982666	1,744,670,666
2016	3,408,420,000	20982666	3,429,402,666
2017	509,387,000	20982666	530,369,666
2018	4,160,935,000	20982666	4,181,917,666

يتضح من الجدول (7) مقدار إيرادات الضريبة بعد اضافة إيرادات ضريبة البيئية للوحدات الانتاجية الاربع حيث كانت تبلغ إيرادات الضريبة نحو (4,160,935,000) وعند اضافة ضريبة البيئية نجدها اصبحت (4,181,917,666) حيث بلغ الفرق بينهما يبلغ (20982666).

وهنا يتضح عند فرض هذا نوع من الضرائب سوف يزيد من إيرادات الضريبة ويزيد من أهميتها في إيرادات الدولة مقارنة بدول المتقدمة والدول النامية من ناحية وله جانب آخر مهم وهو مساعدة على تقليل التلوث الذي يصيب العالم والذي يسبب الكثير من الامراض وخسارة كبيرة لموارد الطبيعة .

أولاً: استنتاجات

1. عدم وجود وعي بيئي لدى الافراد والمنظمات (الشركات والمصانع والمعامل) لرفع كفاءة وفاعلية البيئة من خلال الاستغلال الامثل للموارد واعادة تدويرها .
2. لم يؤخذ بالاعتبار التشريع العراقي فيما يخص تشريع ضرائب البيئية ، علما انه يوجد قانون يخص ضريبة البيئية في الدول المتقدمة (الدول النامية) .
3. ضعف الإجراءات البيئية المتبعة لحماية البيئة من تلوث والحفاظ على موارد الطبيعية للأجيال القادمة .
4. عدم معالجة المخلفات التي تنتج من الصناعات والنشاطات التي تعتبر مخلفاتها مضرّة بالبيئة مما يؤدي إلى زيادة كلف المعالجة المذكورة .
5. احتياج الدولة إلى ايجاد موارد جديدة ثابتة لتساعد على زيادة إيرادات الضرائب مثل إيرادات ضريبة البيئية.
6. للإصلاح الضريبي البيئي من الناحية النظرية العديد من المزايا، بدءاً من تخصيص الإيرادات من الضرائب الخضراء للأغراض البيئية، وإلى تقليل العجز الموازنة العامة والنمو الاقتصادي.

ثانياً: التوصيات

1. يجب الاهتمام بجانب توعية بيئية لدى الافراد والمنظمات (الشركات والمصانع والمعامل) لرفع كفاءة وفاعلية البيئة من خلال الاستغلال الامثل للموارد واعادة تدويرها .
2. الاخذ بالاعتبار التشريع العراقي فيما يخص تشريع ضرائب البيئية وهذا ما جاء في مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي انعقد في 2023/12/6 والذي أشار الى ضرورة فرض الضريبة الخضراء.
3. يجب أن تستهدف القواعد الضريبية البيئية سلوك الملوث أو التلوث، مع استثناءات قليلة.
4. يجب أن يكون معدل الضريبة يتناسب مع الأضرار البيئية والمصادقية والواضحة ويمكن التنبؤ بها ويجب أن يكون نطاقها واسعاً مثل نطاق الضرر البيئي.
5. ادراج مستوى الضرائب الخضراء لتجنب اي ازمة اقتصادية أو اجتماعية طارئة .
6. يجب ان يؤخذ الاعلام دوره في زيادة الوعي البيئي لدى الافراد والمنظمات (الشركات والمصانع والمعامل) لرفع كفاءة وفاعلية البيئة من خلال الاستغلال الامثل للموارد واعادة تدويرها .

المصادر :**اولاً: المصادر العربية**

- 1- أبو حجازة، اشرف عرفات ، " مبدأ الملوث يدفع " ، طبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، 2006 .
- 2- أنخاس ، أحمد ، " مكانة الضرائب الخضراء " ، مجلة المغربية للتدقيق والتنمية ، العدد 38، المغرب، 2014.
- 3- بابكر ، مصطفى ، السياسات البيئية ، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية ، العدد 25 /1 /2004 السنة الثالثة .
- 4- بو علام ، ولهي ، أفاق تطبيق الاستراتيجية المالية الخضراء في ظل الدور الجديد للدولة مع الإشارة الى الدولة العربية النفطية ، جامعة المسيلة ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، العدد 12، 2014 .
- 5- جابر ، جعفر يونس ، دور الضرائب الخضراء في الحد من التلوث البيئي الناتج عن الصناعات النفطية في محافظة البصرة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، بغداد ، 2018 .
- 6- جاسم ، عبدالباسط علي ، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي (دراسة تحليلية مقارنة) ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، 2014
- 7- الجبر ، شيماء فارس محمد ، الوسائل الضريبية لحماية البيئة (دراسة قانونية مقارنة)، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، عمان ، 2015 .
- 8- الجنابي ، طاهر ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، طبعة منقحة ، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، مصر ، 2009 .
- 9- حسين ، ربيعة عطا الله ، الضرائب الخضراء ودورها في الحد من التلوث البيئي - دراسة تطبيقية في معمل أسمنت كربلاء - ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، بغداد ، 2011 .
- 10- حميد ، أبو زيدة ، " جباية المؤسسات " ، الطباعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعة، الجزائر، 2007 .
- 11- الخطيب ، خالد شحادة وشامية ، أحمد زهير ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003 .
- 12- خوري ، عصام وناعسة ، عبير ، النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي ، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 9 ، العدد 1، 2007 .
- 13- دوناتو ، رومانو ، الاقتصادية البيئي والتنمية المستدامة (برنامج التنمية الريفية المستدامة) ، الطبعة الأولى ، مركز السياسات الزراعية ، دمشق ، 2003.
- 14- سمية ، وبه ، الضريبة الخضراء ومبدأ الملوث الدافع ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ورقة ، مجلة دفاتر السياسة والقانون جامعة ورقة ، عدد خاص جوان ، 2018 .
- 15- عبد الباقي ، محمد ، مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2010 .
- 16- عبد البديع ، محمد ، اقتصاد حماية البيئة ، دار الأمين ، القاهرة ، 2003.
- 17- العبد المنعم ، عبد المنعم بن إبراهيم و حلمي ، محمد ، الحوافز الضريبية لمكافحة تلوث البيئة مع تصور مقترح للتطبيق في المملكة العربية السعودية ، بحث منشور في مجلة البحوث المحاسبية ، تصدر عن جمعية السعودية للمحاسبة ، المجلد 2، العدد 1 ، 2003 .
- 18- عثمان ، سعيد عبدالعزيز والعشماوي ،شكري رجب ،اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم -قضايا معاصرة) ، طبعة الاولى ، الدار الجامعية ، 2007 .
- 19- عفان ، عدي والقطاونه ، عادل ، المحاسبة الضريبية (وفق احكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته) و(وفق قانون ضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، 2008
- 20- علام ، احمد عبد السميع ، المالية العامة -المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق ، الطبعة الأولى ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية ، 2012 .
- 21- العلي ، عادل ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، الطبعة الأولى اثناء للنشر والتوزيع ، 2009.
- 22- العنكي ، هيثم علي محمد ، واقع التلوث البيئي واستخدام الضرائب البيئية لحد منه (بحث تحليلي لمولدات الديزل في محافظة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد 11 ، العدد 34، 2016
- 23- الغزالي ، عيسى محمد ، السياسة البيئية ،سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية ، العدد 25 ، 2004 ،السنة الثالثة .
- 24- الفريجات ، ياسر صالح ، المحاسبة في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2009 .



- 25- قادر ، محسن محمد أمين ، التريبة الوعي البيئي وأثر الضريبة في الحد من التلوث البيئي ، الاكاديمية المفتوحة في دنمارك ، كلية الإدارة والاقتصاد ، قسم إدارة البيئة ، 2009 .
- 26- قدي ، عبد المجيد ، دراسات علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2011 .
- 27- مبروك ، نزيه عبد المقصود محمد ، الضرائب الخضراء والرخص القابلة للتداول كأدوات لمكافحة التلوث ، الطبعة الأولى ، دار الفكر الجامعي ، 2011 .
- 28- محمد ، بن عزه ، دور الجباية في ردع وتحفيز المؤسسات الاقتصادية على حماية البيئة من اشكال التلوث (دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر ، موسوعة الاقتصادية والتمويل الإسلامي ، جامعة قاصدي مرياح ورقة ، 2012/11/29 .
- 29- مرايط ، جميلة ، التكاليف المجتمعية لاستهلاك الطاقة وفلسفة الضريبة البيئية ، المغرب ، مجلة مان ، العدد 90 ، 2016 .
- 30- مريم ، صيد و نور الدين ، محرز ، فعالية تطبيق الرسوم والضرائب البيئية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة في الجزائر ، مجلة للبحوث والدراسات ، المجلد 9 ، العدد ، 2015 .
- 31- مريم ، صيد ، " فعالية تطبيق الرسوم والضرائب البيئية في تحقيق اهداف التنمية المستدامة في الجزائر " مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، مجلد 9 ، العدد 2 ، 2015 .
- 32- ناشد، سوزي عدلي ، المالية العامة : النفقات العامة-الإيرادات العامة -الميزانية العامة ، الطبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2006 .
- 33- نعوش ، صباح ، ضرائب البيئة على الطاقة في الدول الصناعية ، ونظرة مستقبلية أخبار النفط والصناعة ، العدد 314 ، 2000 .
- 34- يحيى ، وناس ، "الاليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر " ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبو بكر بلقاية ، 2007 .

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- Aghthe' Van Lang ,droit de1' environnement e' dition , mise a'joura' September ,2011 , edition PUF , FRANCE
- 2- Andrew ,J .Hoerner and Benoit Bosquet: Environmental Tax Reform (the European Experience) , for sustainable economy Washington , DC, February 2001 .
- 3- Beder ,Sharon, Environmental principles and policies- an interdisciplinary introduction , first , published , the University of New South Wales press ,2006.
- 4- Cottrall , Jacqueline,Damian Ludewg, Matthais Runkel Environmental Tax Reform in Asia and the pacific UNTEDEATIONS ESCAP ,2017.
- 5- des journaux Fiscalité et environnement , vingt-trois'eme rapport au president de la Re'publique, paris : direction officiels (DJO) anne'ed edition ,2005
- 6- Janstenis ,and Wiliam Hogland, The polluter -pays principle and its Environmental Consequences for Industrial Waste Maragement , Environment , Development and sustainability 4 ; Kluwer Academic publishers, Netherlands, 2003
- 7- mof.gov.iq/Pages/MainMof.aspx
- 8- Williams III,Discussio N-Environmental Taxation , June ,paper Roberton c .
- 9- www.oecd. Org
- 10- www.un.org/law/avl