

International tax law and its sources

Alaa Hussein Mohamed*, Hesham Ahmed Mahmoud¹, Ayman Ahmed Aly² and
Ragab Abd El Zaher Aly³

Department of Private International Law - Faculty of Law - Beni Suef University¹

Department of Public Finance - Faculty of Law - Aswan University²

Department of Labor Law - Faculty of Law - Beni Suef University³

Abstract:

The summary of this research revolves around The summary of this research revolves around the fact that the idea of international tax law was only recently known after World War I, when the first bilateral agreement was concluded to avoid double taxation between contracting countries. And that taxation is based on the principle of territorial sovereignty; That is: every country has the right to impose taxes on income and activities within the scope of territorial jurisdiction; However, in light of the dominance of globalization and the spread of internationally active companies, and the entry into force of the World Trade Organization Agreement, the effectiveness of this principle has faded, which constitutes an element of pressure on the resources of developing countries that depend on taxes as a necessary source of income.

It was necessary to have an international tax law that works to achieve harmony between tax legislation in different countries. The efforts of countries have culminated in the development of collective model treaties that are used as a guide to determine the tax sovereignty of different countries over incomes and capital.

Keywords:

International tax law, tax area, double taxation, and tax evasion.

(القانون الضريبي الدولي ومصادره)

علاء حسين محمد^{*}، هشام احمد محمود^١، أيمن أحمد علي^٢، رجب عبد الظاهر علي^٣

^١قسم القانون الدولي الخاص - كلية الحقوق - جامعة بني سويف

^٢قسم المالية العامة - كلية الحقوق - جامعة اسوان

^٣قسم قانون العمل - كلية الحقوق - جامعة بني سويف

الملخص العربي:

يدور ملخص هذا البحث حول فكرة أن القانون الضريبي الدولي لم يعرف إلا حديثاً بعد الحرب العالمية الأولى حيث أبرمت أول اتفاقية ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الدول المتعاقدة. وأن فرض الضريبة يستند إلى مبدأ السيادة الإقليمية؛ أي: من حق كل دولة فرض الضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية؛ إلا أنه في ظل سيطرة العولمة وانتشار الشركات دولية النشاط ودخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ تلاشت فاعلية هذا المبدأ، وهو ما يشكلّ عنصراً من عناصر الضغط على موارد الدول النامية التي تعتمد على الضرائب بوصفها مصدراً ضرورياً من مصادر الدخل.

فكان ولا بدّ من أن يكون هناك قانون ضريبي دولي يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، وقد توجّبت جهود الدول بوضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول ورؤوس الأموال.

الكلمات المفتاحية:

مصادر القانون الدولي، القانون الضريبي الدولي، المجال الضريبي، الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي.

مشكلة الدراسة :

تكمّن مشكلة الدراسة في النقاط الآتية:

- موضوعات البحث من المواضيع المطروحة على الساحتين المحاسبية والضريبية في الوقت الحالي.
- الإصلاحات الضريبية التي يشهدها النظام الضريبي المصري، والتي ظهر في بيانها تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

- تشجيع الاستثمار الأجنبي وتدعيم السوق العالمي .

- اهتمام الباحث بكيفية عمل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي كونه يدخل ضمن تخصصنا وطبيعة عملنا.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

(١) الوقوف على: ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه، وكيفية حدوثه، وأسبابه، وشروط الحكم على

وجود ازدواج ضريبي من عدمه .

٢) التعرف على الطرق الفنية لمعالجة الأزواج الضريبي الدولي، وإجراء مقارنة بين مكافحة الأزواج الضريبي من خلال إبرام اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي، وبين الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية .

٣) تحديد آثار حدوث الأزواج الضريبي .

تساؤلات الدراسة:

١) تساؤلات الدراسة ما هي إلا تعبير يتم بموجبه تحديد الظاهرة محل الدراسة ، كما أنها تفصح للقارئ ما الذي تريد الدراسة معرفته عن الظاهرة وفقاً لأهميتها النسبية.

٢) ومن هذا المنظور، ومن هدف البحث فإن طرفي الدراسة يتمثل في فرضية أساسية، وهي يعتبر إبرام اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي بين الدول الوسيلة الأكثر اتباعاً لتفادي الأزواج الضريبي الدولي والمنازعات الضريبية الدولية لما لها من آثار إيجابية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية عن اللجوء إلى الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية، والتي تساهم في بلورة وتحديد معالم الموضوع .

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة للاعتبارات التالية:

١) ندرة الدراسات العربية التي تناولت آليات عمل اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي في معالجة الأزواج الضريبي الدولي.

٢) توفير الإطار النظري للحكم على وجود أزواج ضريبي من عدمه.

٣) ضرورة تطوير وتحسين التشريعات الضريبية المصرية القائمة، بحيث تكون واضحة ومتوافقة مع نظيرتها في الدول المتقدمة من ناحية المفاهيم ونظم المعالجة للأزواج الضريبي الدولي.

٤) الوقوف على بعض المصطلحات الضريبية الهامة، مثل: اتفاقيات تجنب الأزواج الضريبي، ودولة الموطن والمستفيد والدولة المضيفة للاستثمار والأزواج الضريبي الدولي والمحلي والإعفاء من جانب واحد.

المقدمة:

من المؤكد أن جميع الدول في عالمنا المعاصر - المتقدمة قبل النامية - تسعى إلى تشجيع الاستثمار بجميع مظاهره؛ بل ولا تألو جهداً في تذييل أية عقبات يمكن أن تعرقل أنشطته، كما أنها لا تتدخر وسعاً في تبني النظم التي تساهم في انتشاره؛ بل وتسعى باستمرار لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وتهيئة المناخ الملائم لتشجيعها... ويتميز كل فرع من فروع القانون عن غيره بما ينشئ من قواعد ومبادئ خاصة به تمنحه استقلاله، والقانون الضريبي هو أحد فروع القانون العام الذي يتميز بمبادئ معينة أضفت عليه كياناً مستقلاً متميزاً عن بقية فروعه.

وللضرائب نظام قانوني مستقل متكامل له ذاتيته ومبادئه الخاصة به المتمثلة بقدرته على تنظيم مراكزه على وفق قواعده.

وإن القانون الضريبي له ذاتية كاملة سواء كانت علمية أو تشريعية أو قانونية؛ إذ إن القواعد التي تحكم القانون الضريبي تكوّن مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مدّ الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب، وبيان كيفية تحصيلها.

ومن البديهي أن لكل دولة قانونها الضريبي الخاص بها، تستقل بصياغة أحكامه بما لها من سيادة، ووفقاً لمبدأ إقليمية القوانين الضريبية، وتطبق كل دولة قانونها الضريبي على كل ما يوجد على إقليمها من أموال وأشخاص سواء كانوا مواطنين يحملون جنسية الدولة أو أجانب مقيمين على إقليمها، أو غير مقيمين إذا ما أبرموا صفقات تجارية على إقليمها.

ومن هنا تستقل كل دولة استقلال كاملاً بتحديد سيادتها الضريبية وفقاً لأهدافها القومية دون أن تشكل النظم القانونية للدولة الأخرى قيلاً على سلطتها في هذا المجال، وتتباين الشرائع المحددة للاختصاص الضريبي لكل دولة.

مفهوم القانون الضريبي الدولي:

ويقصد بهذا القانون "مجموعة القواعد التي تلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لأداء الضريبة بصفته ممولين إزاء علاقتهم بالسلطات الضريبية في الدول المختلفة"، وبعبارة أخرى يمكن تعريفه بأنه "مجموعة القواعد الواجب احترامها من قبل السلطات الضريبية للدول المختلفة، والتي تتعلق بشروط وأوضاع فرض الضرائب على الدخول الناجمة عن العمليات الدولية، مثل العمليات التي قد تقوم بين مقيم أو متوطن في دولة ما على إقليم دولة أخرى، أو تتم مع مقيم أو متوطن في دولة أخرى، وتشمل أيضاً الشروط والأوضاع الخاصة بفرض الضريبة على السلع والثروات التي يحوزها مقيم أو متوطن في دولة على إقليم دولة أخرى"(Juris-classeur III1,1990)

ومن المعلوم أنه ليس هناك سلطة عليا ملزمة للدول في المجال التشريعي؛ وعلى الأخص في المجال الضريبي؛ ولذلك تتنازع الدول فيما بينها حول أحقيتها في فرض الضريبة، ومما زاد من هذا التنازع أنه على إثر التقدم الصناعي وما صاحبه من رواج أن أخذت التطورات الاقتصادية والتكنولوجية واتساع حجم التجارة

الدولية وفتح أسواق جديدة، وانتشرت تبعاً لذلك الشركات دولية النشاط، ويطلق عليها الشركات متعددة الجنسيات بصورة مكثفة منذ انتهاء الحرب العالمية الثانية في العولمة الاقتصادية باعتبار أنها شركات عملاقة من حيث حجم رؤوس أموالها وحجم الإنتاج.

مصادر القانون الضريبي الدولي:

تتصدر مصادر القانون الضريبي الدولي في التشريع الداخلي والمعاهدات بين الدول المختلفة والفقهاء والعرف والقضاء والمبادئ العامة للقانون، وسوف نبينها بشيء من التفصيل على النحو التالي:

١- القانون الداخلي:

تعتبر الضريبة في العصر الحديث مظهرًا من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها ورعاياها، ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة على الممولين الموجودين داخل حدود الدولة، وعلي الأموال الخاضعة للضريبة التي توجد في إقليمها، وقد تفرض على المواطنين المقيمين خارج الدولة. ومن المقرر أن لكل دولة سيادتها ونظامها القانوني المستقل، ولها بمقتضى هذه السيادة أن تُسنّ ما يترأى لها من تشريعات وفقاً للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها دون أن تشكل النظم القانونية للدول الأخرى قيلاً على سلطتها في هذا المجال.

ومن هنا تباينت النظم الضريبية واختلفت فيما بين دولة وأخرى (ناشد، ١٩٩٨)، ويلاحظ أن القانون الداخلي لدولة ما إنعكاساته الدولية، ويقصد بالقانون المعنى الواسع، فهو يتكون من الدستور والتشريعات العادية واللوائح؛ ومثال ذلك ما نص عليه قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر رقم (١١) لسنة ١٩٩١م في مادته الرابعة من أنه لا تُحلُّ أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقرر بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة والدول الأجنبية والمنظمات الدولية والإقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية.

والواقع أن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة قانونية الضريبة، ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضريبة وتعديلها وإلغائها لا يتم إلا بقانون، وأن الإعفاء من الضريبة لا يتم إلا بناء على قانون، وقد نصّت على هذا المعنى المادة (١١٩) من الدستور المصري على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبيّنة في القانون، ولا يجوز تكليف أحدٍ أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون.

كما قررت محكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة المصري أن اللوائح التنفيذية يجوز صدورها من السلطة التنفيذية استناداً إلى النص الدستوري، فهي لوائح تستند إلى قوانين سنّها السلطة التشريعية، وتقتصر على وضع القواعد التفصيلية اللازمة لتنفيذ هذه القوانين، ولا يجوز أن تزيد عليها جديداً أو تعدل فيها، أو أن تعفى من تنفيذها أو تعطل هذا التنفيذ.

والجدير بالذكر أن قانون الضريبة كغيره من القوانين يكون نافذاً في إقليم الدولة التي أصدرته، والأصل أن يطبق ذلك القانون في هذا الإقليم كله، وإلا يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى، إذ ليس لدولة ما سلطان يمكنها من إنفاذ كلمتها في إقليم دولة أخرى.

ولكن قد يحدث أحياناً أن يُقرّ المشرّع الوطني بإرادته المنفردة أو بالاتفاق مع بعض الدول الأخرى نفاذ بعض قوانينه الضريبية على جزء معين من إقليم الدولة أو الأموال أو على بعض الأشخاص الموجودين في هذا الإقليم (خلاف، ١٩٥٦، ص ١٠٢).

كما قد تقيد بعض المعاهدات سلطة الدولة في فرض الضرائب، وهذا ما كان موجوداً في مصر حيث كانت سلطة الحكومة المصرية مقيدة في فرض الضرائب بسبب الامتيازات التي منحتها تركيا للدول الأجنبية، وتمسكت بها تلك الدول قبل الحكومة المصرية بعد استقلالها عن تركيا، فلم تكن مصر تستطيع فرض الضرائب لمباشرة أو تغيير سعرها إلا بعد مفاوضة الدول التي يتمتع رعاياها بالامتيازات وموافقتها مقدماً حتى تمّ إلغاء هذه الامتيازات بموجب اتفاقية مونترو عام ١٩٧٣م، واستردت الحكومة المصرية حريتها في فرض الضرائب على كافة المواطنين من مصريين وأجانب (بيومي، ١٩٩٦)

٢- المعاهدات (القانون الاتفاقي):

يقصد بالمعاهدات اتفاق يعقد في صورة كتابية بين شخصين أو أكثر من أشخاص القانون الدولي العام بقصد إنتاج آثار قانونية معينة.

فالمعاهدة قد تتعدّد بين دولتين أو أكثر، فإذا تعدد أطرافها سميت بالمعاهدة الجماعية، وإن كان أطرافها دولتين فقط سميت بالمعاهدة الثنائية، والقوة الإلزامية للمعاهدة في الحالتين مقصورة على الأطراف فيها، ولا تتعداها إلى الغير، غير أنه ينصُّ عادة في المعاهدات الجماعية على إباحة انضمام الدول غير الأطراف فيها إليها (سلطان واخرون، ١٩٨٧، ص ٤٦).

وغالباً ما تلجأ الدول إلى عقد معاهدات جماعية أو ثنائية لتجنب الازدواج ومنع التهرب الضريبي الدولي، والتعاون في تحصيل الضرائب بين الدول المتعاقدة، وقد يحدث أن تتضمن بعض المعاهدات الاقتصادية الدولية نصوصاً تتعلق بالضرائب.

وقد أثبتت الاتفاقيات الجماعية أنها حلٌّ غير عملي؛ إذا لم يعقد سوى اتفاق جماعي واحد سنة ١٩٢٢ بين إيطاليا والدول المختلفة عن الإمبراطورية النمساوية والهنغارية، وكذلك عقدت حديثاً اتفاقية الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية . ولعل صعوبة عقد اتفاقيات جماعية يرجع إلى تباين النظم الضريبية السائدة في الدول المختلفة وتعارض مصالح هذه الدول فيما بينها

وقد أثبتت الاتفاقيات الثنائية أنها خير طريقة يمكن عن طريقها الوصول إلى حلول عملية لمشكلتي الازدواج الضريبي الدولي ومنع التهرب الضريبي. ويلاحظ أن لكل دولة دولة أهلية إبرام المعاهدات (بيومي، ٢٠٠١، ص ١٠٥)، والمقصود بالدول هنا هي الدولة المستقلة ذات السيادة، وليس لولاية أو لدولة في الدول المتحدة مركزياً، إذاً فالقاعدة العامة هي أن الحكومة الاتحادية هي التي تقوم بإبرام المعاهدات الدولية، وإن كانت بعض الدساتير تسمح للولايات على سبيل الاستثناء حق إبرام المعاهدات الثانوية تحت إشراف ورقابة الحكومة الاتحادية؛ مثل الدستور السويسري الذي يمنح المقاطعات حق إبرام

اتفاقيات تتعلق بالجمارك مع الدول المجاورة على أن القانون الدولي العام في تطوره المعاصر يعترف للمنظمات الدولية بأهليه إبرام المعاهدات الدولية (ابراهيم، ١٩٩٥، ص ١٥٤ وما بعدها).

ومن أمثلة المعاهدات اتفاقية مزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة، والاتفاق الخاص بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لهيئة الأمم المتحدة، والاتفاق الخاص بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية، والاتفاقات الأساسية للمعونة الفنية والاتفاقية مع منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة وغيرها، وهذه الاتفاقيات تضمنت إعفاءات ضريبية (بيومي، ٢٠٠١، ص ١٠٦).

ويلاحظ أن المعاهدة الدولية من حيث إبرامها تتمتع بطبيعة مزدوجة، فهي تتصل بالقانون الداخلي من حيث إعدادها والتصديق عليها، وتتصل بالقانون الدولي العام من حيث مفعولها وآثارها، فالأجهزة الداخلية هي التي تقوم بالتفاوض والتوقيع، وتلك التي تقوم بعملية التصديق على المعاهدة يختص ببيانها للقانون الداخلي وبالذات الدستوري، ولا شأن للقانون الدولي بهذه المسائل.

أما موضوع المعاهدة والتي تتمثل في العلاقات التي تتناولها المعاهدة بالتنظيم والآثار المتولدة عنها على عاتق كل طرف من أطرافها فيخضع للقاعدة المستقرة (العقد شريعة المتعاقدين) (ابراهيم، ١٩٩٥، ص ١٨٠)

وقد نصت المادة (١٥١) من الدستور المصري على أن رئيس الجمهورية يبرم المعاهدات ويبلغها مجلس الشعب مشفوعة بما يناسب البيان، وتكون لها قوة القانون بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها وفقاً للأوضاع القانونية.

ومن الجدير بالذكر أنه قد يطلق على المعاهدة اصطلاح الاتفاقية أو النظام أو التصريح أو البروتوكول أو الميثاق أو الخطابات المتبادلة، وكل هذه المصطلحات لا فرق بينها إذ إنها تنشئ حقوقاً والتزامات على عاتق الأطراف المتعاقدة.

والقاعدة العامة طبقاً للمادة (١٢) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٨٦، والمادة (١٢) من اتفاقية فيينا لعام ١٩٦٩م أن مجرد التوقيع على المعاهدة لا يكفي لنفاذها في حق الدولة أو المنظمة الدولية أيًا كان شكل التوقيع سواء بالأحرف الأولى أو بالأحرف كاملة، والاستثناء هو أن الدولة أو المنظمة الدولية حسب الأحوال الآتية:

- إذا نصت المعاهدة على أن يكون للتوقيع هذا الأثر.
- إذا ثبت بطريقة أخرى أن الدول المتفاوضة والمنظمات المتفاوضة كانت قد اتفقت على أن يكون للتوقيع هذا الأثر.
- إذا أبدت الدولة أو المنظمة إعطاء هذا الأثر في وثيقة التفويض لممثليها أو عبرت عن ذلك أثناء المفاوضات.

وتأخذ المعاهدة الدولية بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها حكم القانون الداخلي، وهي لا تكتسب قوة القانون بمجرد إبرامها، وإنما يتعين لذلك التصديق عليها من مجلس الشعب، ثم نشرها في الجريدة الرسمية،

ومن ثم يخضع قاضى الموضوع في تفسيرها وتطبيقه للمعاهدة لنفس رقابة محكمة النقض في شأن تفسير وتطبيق القانون الداخلي.

وعند تعارض القانون الداخلي مع المعاهدة فإن كانت المعاهدة لائحة للقانون الداخلي فإنها تعتبر فاسخة له عملاً بالمادة الثانية من التقنين المدني، أما إذا كان القانون الداخلي لائقاً للمعاهدة فقد ذهب الرأي القائل بوحدة القانون الدولي والقانون الداخلي إلى أن الواجب المفروض على الدولة الوفاء بالتزاماتها الدولية، ويستتبع اعتبار المعاهدة في مرتبة أعلى من القانون الداخلي، ومن ثم فإنها لا تتسخ بقانون داخلي لاحق إعمالاً لقاعدة تدرج التشريع، ولكن القائلين بازدواجية القانون الدولي والقانون الداخلي ذهبوا إلى أنه عند تعارض القانون الداخلي اللائق لأحكام معاهدة دولية سابقة فإنه يعمل في شأنها بالقواعد التي تحكم تعارض القوانين الداخلية المتعاقبة؛ فيعتبر القانون الداخلي ناسخاً للقانون السابق عليه دون نظر لما يفرضه القانون الدولي من التزامات.

وقد جرى قضاء محكمة النقض المصرية على اعتبار المعاهدة جزءاً من التشريع المصري الداخلي فتقيد ما سبقها من تشريعات (عبدالعزيز، ١٩٩٥، ص ١٧٠٥، ١٧٠٦ وما بعدها). وتطبيقاً لذلك تكون معاهدات تجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي الدولي، وكذلك المعاهدات الاقتصادية التي عقدها مصر مع الدول الأخرى، والتي قد تتضمن مسائل ضريبية مثل الاتفاقية العامة لمنظمة التجارة العالمية والاتفاقيات التي تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج دورة أوجو؛ أي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف، وجدول تعهدات جمهورية مصر العربية في مجال تجارة السلع والخدمات الموقعة في مراكش بالمغرب بتاريخ ١٥/٤/١٩٩٤، والتي انضمت إليها مصر، وصدر بهذا المعنى قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٢) سنة ١٩٩٥ الجريدة الرسمية العدد (٢٤) تابع في ١٥ يونيو ١٩٩٥، ووافق مجلس الشعب على هذا القرار في ١٦/٤/١٩٩٥ هذه الاتفاقيات جميعاً تطبق في حالة تعارضها مع أي قانون ضريبي أو غيره باعتبارها لائحة؛ ولأن قواعد المعاهدات تسمو على القانون الداخلي (بيومي، ٢٠٠١، ص ١١١).

٣- العرف الدولي:

يقصد بالعرف الدولي مجموعة الأحكام القانونية غير المكتوبة التي تنشأ من تكرار التزام الدول لها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد تثبت لها في اعتقاد غالبية الدول المتحضرة وصف الإلزام القانوني إليها (سلطان وآخرون، ١٩٨٧، ص ٤٧).

ويختلف العرف عن العادة إذ إنه على الرغم من أن كل منهما سلوك يتكرر مرة بعد أخرى إلا أن هناك فرقاً جوهرياً بينهما، فالعادة خطوة في تكوين العرف، ولكنها لا تخلق عرفاً دولياً إلا إذا أسست على الشعور بالالتزام.

والعرف ليس فقط نتاج السلوك الشكلي المتطابق في مجال العلاقات الدولية، ولكنه أيضاً نتاج للتشريع الوطني المتطابق والقرارات المتشابهة الصادرة عن السلطة التنفيذية في مختلف الدول، والتي تبشر الدولة بواسطتها وعبرها وظيفية التشريع.

وتشكل أحكام المحاكم الوطنية من خلال الفصل في المنازعات التي لها صلة بالقانون الدولي العام طريقة في التعبير عن العرف الدولي، كما تمهّد أحكام المحاكم الدولية المتنوعة بتواترها في إنشاء العرف الدولي؛ لأنها عنصر أساسي في الممارسات الدولية اللازمة لإنشاء السوابق (ابراهيم، ١٩٩٥، ص ٥٢٩، ٢٢٣، ٥١٦).

والجدير بالذكر أن العرف لا يلعب من الناحية العملية دوراً ملموساً في القانون الضريبي الداخلي بسبب القاعدة الدستورية التي تعرف بقاعدة "قانونية الضريبة" على أن العرف الإداري في مجال الضريبة قد يكون مصدرًا من مصادر هذا القانون استثناء مع ملاحظة أنه يمكن للإدارة الرجوع فيه. والمثل التقليدي الذي يشير إلى الدور الذي يلعبه العرف الضريبي الدولي يبدو عن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول إذ توضح هذه الاتفاقيات الأموال أو الدخول أو النشاط أو العمليات الخاضعة للضريبة التي يجب تجنبها بسبب تكرارها، وأنه لما كانت قاعدة الإقليمية تستبعد الاستقطاعات الضريبية التي تتم طبقاً للقوانين الداخلية للدول المتعاقدة فإنه ينتج عن ذلك قاعدة عرفية مقتضاها أن الاتفاقيات المذكورة تلزم كل دولة متعاقدة بالآتي:

١- إعفاء المادة الخاضعة للضريبة طبقاً للقانون الداخلي بها.

٢- إخضاع المادة التي يسمح القانون الداخلي بإخضاعها للضريبة.

ومن ثم فإن معظم دول العالم تسمح للاتفاقيات الدولية بإمكانية تجنب الالتزامات التي تقع على الممولين، والتي يفرضها القانون الداخلي أو التخفيف منها، وعلي العكس لا تسمح تلك الاتفاقيات بزيادة عبء الضريبة سواء بزيادة سعرها أو إنشاء ضرائب جديدة؛ لذلك توصف الاتفاقيات الدولية الضريبية بأنها ذات أثر سلبي (Juris-classeur II3,1990).

وخلاصة ما تقدم أن العرف يعتبر من مصادر القانون الضريبي الدولي على الرغم من محدودية دوره.
٤- الفقه:

يعتبر الفقه مصدرًا غير مباشر من مصادر القانون الضريبي الدولي، وهو يشمل مذاهب كبار المؤلفين والمنظمات المتخصصة في المجال الضريبي ومؤلفاتهم في المالية العامة والتشريعات الضريبية في مختلف الدول، ويعد قوة أدبية تستند إليها الدول عند إعداد تشريعاتها، كما يسترشد بها القضاء في وضع الحلول.

وقد تصدر الإدارة الضريبية منشورات وتعليمات تفسيرية تتعلق بكيفية تفسير وتطبيق قانون الضريبة أو لائحته التنفيذية أو اتفاقيات تجنب الازدواج ومنع التهرب الضريبي التي عقدها مع الدول الأخرى. وهذه المنشورات أو التعليمات تتمتع بقوة ملزمة بالنسبة لموظفي الإدارة الضريبية الخاضعين للسلطة الرئاسية لها، والذين يتحتم عليهم طاعة رؤسائهم، أما بالنسبة للممولين فلا التزام عليهم بتطبيقها، ذلك أن تفسير الإدارة الضريبية للقانون أو اللوائح لا تقيد الممولين، ولا تفرض عليهم أي التزام، وإنما يتقيدون بالقوانين ذاتها وبتفسير المحاكم لها.

وقد قضت المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة المصري أن المواد (١٢٠، ١١٩، ٦٥، ٦٤، ٣٨) من الدستور مفادها أن الدستور قرر بحسم ووضوح أنه لا يجوز إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا طبقاً للأحكام والقواعد والإجراءات التي نصَّ عليها في قانون، ولا يجوز على أي وجه أن تقوم الإدارة الضريبية بناء على أداء أدنى من القانون بفرض أو تعديل أو تحصيل أو الإعفاء من الضريبة، وإلا كان عملها غير مشروع ومخالف بصريح نص الدستور والقانون المنظم للضريبة.

وبالتالي فإن المركز القانوني للخضوع أو الإعفاء من الضريبة مصدره أحكام القانون الضريبي ذاته التي تحدد الأركان الشرعية الأساسية للضريبة، وليس ما تقرره الإدارة الضريبية المخالفة للدستور والقانون، ولا يكون لها - ولو مضي الزمن عليها - أي أثر قانوني ما لم ينص القانون على غير ذلك صراحة بنصوص صريحة وقاطعة الدلالة (الطعن رقم ١٣٣١ ال ٣٤ق).

١- أحكام القضاء:

يقصد بأحكام القضاء - كمصدر من مصادر القانون الضريبي الدولي - مجموع الأحكام التي تصدرها المحاكم، وهي تفصل في المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية أو إذا تعلق النزاع بتطبيق وتفسير اتفاقيات دولية ضريبية، والأصل أن هذه المنازعات تعرض على محاكم الدولة المختصة بنظر منازعات الضرائب، ومع ذلك فتوجد محكمة الجماعة الأوروبية يدخل في اختصاصها فصل المنازعات عند تعارض فرض الضريبة على الممولين مع التعليمات الصادرة من الجماعة الأوروبية.

وتعدُّ أحكام المحاكم الدولية وأحكام المحاكم الوطنية المصدر الاستدلالي للقانون الضريبي الدولي، وتعدُّ من العوامل التي يأنس إليها القضاة والخصوم، ويسترشدون بها للوصول إلى استنتاجها، فهي سلسلة من القرارات الحاسمة، ويصدرها أشخاص منزّهون عن الغرض في شأن تطبيق أحكام القانون في شتى الخصومات، ومن شأن هذه الأحكام أن تساهم مساهمة جديّة في تكوين القانون غير المكتوب (سلطان واخرون، ١٩٨٧، ص ٥٣).

٢- مبادئ القانون العامة:

يقصد بالمبادئ القانونية العامة في المجال الدولي القواعد القانونية غير المكتوبة في حالة فقدان كل قاعدة قانونية دولية منصوص عليها في المعاهدات أو يقضي بها العرف، فهي مبادئ وضعت أصلاً موحدة ومعروفة، وسبق أن أقرتها الأمم المتحدة (أي المستقلة) في تشريعاتها الوطنية، وهذه المبادئ تعدُّ مصدرًا أساسيًا مستقلاً ومباشراً للقانون الدولي، ويشترط أن تتلاءم مع ظروف العلاقات الدولية.

والمبادئ العامة للقانون يوجد أصلها في التشريعات الداخلية كما ذكرنا، وتستخلص من القواعد الدستورية والقوانين العادية وللوائح والقرارات الصادرة من السلطة التنفيذية والأحكام الصادرة عن المحاكم.

نتائج الدراسة:

(١) إن إصدار تشريع بالإعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية، وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر

على حصيلة الإيرادات الضريبية كما في حالة الإعفاء، ومن ثم هناك ضرورة ملحة لنقد هذه الاتفاقيات للحصول على مصدر جديد للإيرادات، وهذا ما تحتاجه مصر في المرحلة الحالية.

(٢) ثبت لنا من خلال هذا البحث كذلك كفاية الضمانات التي يقدمها نظام التحكيم لحماية دين الضريبة العامة بمختلف صورها، سواء عند تشكيل هيئة التحكيم، أو عند ممارسة إجراءاته... إلخ.

(٣) يساهم التحكيم بفاعلية في استقرار المراكز القانونية للمكلفين، مما يساعدهم على التفرغ لممارسة أنشطتهم الاقتصادية، ولا شك في التأثير الإيجابي لهذا الدور على الأنشطة المختلفة للاستثمار في الدولة.

(٤) إن منح الإعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبي في مصر لا يعني أن دخله واستثماراته لن تخضع للضرائب في بلده الأم، فالإعفاء من جانب واحد قد لا يشجع الاستثمار الخارجي، ولا يصب في مصلحة المستثمر إذا لم يحصل على الإعفاء من الضرائب في بلده أو البلد الذي يكون مقر عمله الدائم فيه عن الدخول التي يحققها في استثماراته في مصر.

التوصيات:

- (١) ضرورة ربط الإعفاءات الضريبية بالتضخم، بحيث يتناسب الإعفاء الضريبي مع ارتفاع الأسعار، وهذا يؤدي إلى الحد من حالات التهرب الضريبي.
- (٢) ضرورة اتباع أنظمة جمركية أخرى بجانب نظام المناطق الحرة ألا وهو نظام الإعفاء المؤقت ونظام رد الضريبة المعروف بـ Draw Back.

مراجع البحث:

- (١) ناشد، سوزي علي. (١٩٩٨) . ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها علي اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة الإسكندرية ، رسالة غير منشورة .
- (٢) خلاف، حسين. (١٩٥٦) . الأحكام العامة في قانون الضريبة، مكتبة النهضة المصرية.
- (٣) بيومي، زكريا محمد. (١٩٩٦) . الوجيز في المالية - الإيرادات العامة، ٤٦/١.
- (٤) سلطان حامد ، عائشة راتب، صلاح الدين عامر. (١٩٨٧) . القانون الدولي العام، دار النهضة العربية.
- (٥) بيومي، زكريا محمد. (٢٠٠١) . القانون الضريبي الدولي .
- (٦) إبراهيم، علي. (١٩٩٥) . القانون الدولي العام، دار النهضة العربية.
- (٧) عبدالعزيز، محمد كمال. (١٩٩٥) . تقنين المرافعات في ضوء القضاء والفقهاء، الجزء الأول، الطبعة الثالثة.

قوانين وتشريعات:

- الطعن رقم ١٣٣١ ال ٣٤ ق جلسة ١٩٩٣/٣/٧.

المراجع الأجنبية:

- 1) Juris-classeur de droit fiscal international, Edition □□□□□□□□□□□□□□□□ . Bruno Gouthière – Les Impots Des ls Affaires internationals – Édition Francis Lefebure. Paris. □□□□□□□□□□□□□□□□