

6. אמנות המס על-פי אמנת וינה

תוכן עניינים - ראשי פרקים

| | | | |
|-----|-------|--|-----|
| 179 | | אמנות המס על-פי אמנת וינה | 6.6 |
| 181 | | כללי | 6.1 |
| 181 | | הגדרת המונח 'אמנה בינלאומית' | 6.2 |
| | | ההבחנה בין אמנות לבין הסכמים בינלאומיים בדין האמריקאי | 6.3 |
| 182 | | | |
| 183 | | אין חשיבות לשם שניתן לאמנה | 6.4 |
| 183 | | האמנה מחייבת רק את הצדדים הקשורים בה | 6.5 |

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

6. אמנות המס על-פי אמנת וינה

6.1 כללי

אמנת מס, כמו כל הסכם בינלאומי, היא ביסודו של דבר הסכם בין ישויות בינלאומיות, מדינות או ארגונים. באמנת מס מסכימות מדינות להגביל באופן הדדי את תחולת חוקי המס הפנימיים וליתן העדפה להסדרי אמנות המס. כאמור, בין מטרת אמנות המס, מניעת כפל מס בינלאומי ומטרות נוספות ביחס לאירועי מס בינלאומיים הנופלים לגדר אמנת המס.

6.2 הגדרת המונח 'אמנה בינלאומית'

המונח 'אמנה' (*Treaty* או *Convention*) הנו מונח מקובל להסכם בינלאומי. כל הסכם בין מדינות כפוף למשפט הבינלאומי פומבי ולא למשפט או לדין הפנימי, ומכונה אמנה³²³.

סעיף 2(א) לאמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969³²⁴ מגדיר את המונח 'אמנה' (*Treaty*) בזו הלשון:

"[A]n international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation;"

ובתרגום לעברית:

"הסכם בכתב בין מדינות, הכפוף למשפט הבינלאומי, בין שהוא מגולם במסמך יחיד ובין בשני מסמכים או יותר הקשורים זה בזה, יהא כינויו אשר יהא";³²⁵

הגדרה זו תואמת את ההצעה הסופית של הוועדה למשפט בינלאומי, אשר הובאה בפני ועידת וינה³²⁶.

³²³ ראו:

D. P. O'Connell, *International Law* (2nd ed., London: Stevens, 1970) 1952.

³²⁴ ראו:

Vienna Convention on the Law of Treaties, UN Doc. A/CONF 39/27, 289 (1969); 8 *ILM* (1969) 679.

³²⁵ כפי שיוסבר בהמשך, הכללים באמנת וינה בדבר דיני אמנות חלים גם על האמנות שישראל צד להן, וזאת על אף שישראל לא אשררה את אמנת וינה. הסיבה לכך היא שרוב ההוראות באמנת וינה הן חלק מהמשפט הבינלאומי המנהגי. להרחבה, ראו את הדיון להלן, פסקה 26.2.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

ההגדרה כוללת 6 יסודות שונים:

1. מדובר בהכרח בהסכם;
2. הסכם בין מדינות בלבד;
3. ההסכם בכתב;
4. ההסכם מוסדר על-ידי המשפט הבינלאומי פומבי;
5. ההגדרה מוסיפה עוד כי ההסכם יכול להיות מורכב ממספר מסמכים;
6. כינויו של ההסכם אינו מעלה ואינו מוריד³²⁷.

6.3 ההבחנה בין אמנות לבין הסכמים בינלאומיים בדין האמריקאי

באופן שונה מההגדרה לעיל, הדין האמריקאי עושה הבחנה בין 'אמנות' ('Conventions') לבין 'הסכמים בינלאומיים' ('International Agreements') הכפופים למשפט הבינלאומי. החוקה של ארצות-הברית מכפיפה את סמכותו של הנשיא לכרות אמנות בהיוועצות עם הסנאט ולקבלת הסכמתו³²⁸. לעומת זאת, לגבי סוגים אחרים של הסכמים בינלאומיים - בעיקר, הסכמים ביצועיים³²⁹ - לא נדרשת הסכמת הסנאט כדי שיהיו בעלי תוקף מחייב לפי המשפט בארצות-הברית ולפי המשפט הבינלאומי.

בסעיף 115(a) של ה- Restatement (2nd) of Foreign Relations Law (1965)³³⁰ מוגדר המונח 'הסכמים בינלאומיים' כך:

"הסכם בין מדינות או ארגונים בינלאומיים שמעיד על כוונה ליצור, לשנות או להגדיר מערכות יחסים על-פי המשפט הבינלאומי."

³²⁶ ראו:

Reports of the International Law Commission to the General Assembly, 18th Session (A/6309/Rev. 1), [1966] 2 I.L.C. Yearbook 169, 187.

³²⁷ לניתוח מעמיק של יסודות אלה, ראו אצל יורם דינשטיין, **אמנות בינלאומיות** (שוקן בשיתוף עם אוניברסיטת תל אביב, תשל"ד), 14 ואילך.

³²⁸ ראו את סעיף 2(2) לחוקה.

³²⁹ הסכם ביצועי הנו הסכם בינלאומי שנערך על-ידי הרשות המבצעת ואינו כפוף להיוועצות בסנאט ולקבלת הסכמתו. ראו:

United States Senate: Treaties and Other International Agreements: The Role of the United States Senate, Senate Committee on Foreign Relations (98th Cong. 2nd Sess. Committee Print, 1984), p. 3, 6, 70-87.

וראו גם את סעיפים 119-121 ל- Restatement (2nd) of Foreign Relations Law (1965) (להלן: Restatement (2nd)).

³³⁰ שם, 36.

לפי ההגדרה, המונח 'אמנה' לפי החוקה בארצות-הברית צד יותר מהמונח 'אמנה' לפי המשפט הבינלאומי. אמנות מס הן 'אמנות על-פי המשפט הבינלאומי' בין מדינות הכפופות למשפט הבינלאומי. בהתאם לכך, בית המשפט העליון של ארצות-הברית קבע, שאמנות מס הן 'אמנות' גם לפי החוקה³³¹. על-כן, הנשיא חייב להיוועץ בסנאט ולקבל את הסכמתו לחתימתו, כדי שיהיה להן תוקף מחייב על-פי החוקה של ארצות-הברית.

6.4 אין חשיבות לשם שניתן לאמנה

אמנות מס יכולות להיות בעלות כותרת של הסכם, הסכמה, אמנה, חילופי אגרות, פרוטוקול, הסדר וכיוצא באלו שמות וכינויים. בישראל, כמו גם בארצות-הברית ובמדינות אחרות, אמנות מס מכונות, בדרך כלל, 'אמנות' (באנגלית: 'Conventions' או 'Treaties')³³². כל אימת שהדרישות המהותיות לכריתת האמנה מתקיימות, השם שניתן לאמנה הנו חסר משמעות, הן לפי המשפט הבינלאומי³³³ והן לפי המשפט האמריקאי³³⁴.

6.5 האמנה מחייבת רק את הצדדים הקשורים בה

אמנות מס תקפות רק לגבי המדינות שחתומות עליהן. הדבר נובע מטבען כהסכמים בינלאומיים. האמרה 'Pacta Tertiis Nec Nocent Nec Prosunt' מבטאת את הכלל במשפט הבינלאומי, שאמנות, כהסכמים בינלאומיים, תקפות רק בין הצדדים המתחייבים בהן. כלל זה נובע מעיקרון ההסכמה, הריבונות ועצמאות המדינות³³⁵.

אמנת וינה מאשרת את אי-תחולת האמנות ביחס למדינות שלישיות. סעיף 34 לאמנת וינה ('General Rule Regarding Third States') קובע במפורש, כי אין באמנה כדי ליצור חובות או זכויות למדינות שלישיות בלא הסכמתן.

³³¹ ראו:

American Trust Co. v. Smyth 247 F. 2d 149 (1957) (**American Trust** (להלן: עניין **American Trust**), p. 153; (להלן: עניין **Samann**), p. 463. *Samann v. Cr.I.R.* 313 F.2d 461 (1963)

³³² ברוב אמנות המס של ישראל הכותרת היא 'אמנה'. לעומת זאת, הכותרת באמנות המס של ישראל עם סין, פולין, פינלנד ושוודיה היא 'הסכם' ('Agreement') ולא 'אמנה'.

³³³ ראו את היסוד השישי בהגדרה של 'אמנה' באמנת וינה, לעיל פסקה 6.2. וראו בהרחבה אצל דינשטיין, **אמנות בינלאומיות**, לעיל הערה 327, 21.

³³⁴ ראו הערה A לסעיף 115 ל-*Restatement (2nd)*, לעיל הערה 329.

³³⁵ ראו:

Brownlie, *Principles of Public International Law* (2nd ed., 1973), p. 601.

ובלשונו:

"A treaty does not create either obligations or rights for a third State without its consent."

עם זאת, אמנה עשויה לעיתים לכלול הוראה המכונה 'סעיף המדינה המעודפת'. הוראה זו קובעת כי אם אחת מן המדינות במתקשרות באמנה תחתום בעתיד על אמנה מטיבה יותר עם מדינה אחרת, הרי תחולנה ההוראות המטיבות גם ביחס לאמנה עם המדינה הראשונה.

כדוגמה להוראה זו באמנות המס של ישראל, ניתן להזכיר את סעיף 12(2) לאמנה עם הפיליפינים. סעיף זה מעניק למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית על תמלוגים שהופקו בתחומה. מדינה זו מוגבלת בשיעור המס שתטיל, לנמוך מבין שני אלה:

1. 15% מן הסכום ברוטו של התמלוגים; או
2. השיעור הנמוך ביותר של מס פיליפיני שניתן להטיל, בתנאים דומים, על תמלוגים שהופקו בידי תושב מדינה שלישית.