

10. הליך כריתת אמנות מס

תוכן עניינים - ראשי פרקים

243	.....	10. הליך כריתת אמנות מס
		10.1 כריתת אמנות על-פי הכללים באמנת וינה בדבר דיני אמנות.....
247	.....	10.2 כריתת אמנות - כללי.....
248	.....	10.3 כריתת אמנות מס בארצות-הברית.....
256	.....	10.4 כריתת אמנות מס באנגליה.....
258	.....	10.5 כריתת אמנות מס בישראל.....
259	.....

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

10. הליך כריתת אמנות מס

תוכן עניינים מפורט

243	10.1	הליך כריתת אמנות מס
	10.1	כריתת אמנות על-פי הכללים באמנת וינה בדבר דיני אמנות
247		
248	10.2	כריתת אמנות - כללי
248	10.2.1	חילופי אגרות
249	10.2.2	האנשים המוסמכים לייצג את המדינה
250	10.2.3	משמעות המשא ומתן
250	10.2.4	טיוטות ופרוטוקולים
251	10.2.5	שפת ניהול המשא ומתן
251	10.2.6	אימוץ הנוסח והחתימה
251	10.2.7	הנפקות המשפטית של החתימה
253	10.2.8	אשרור האמנה
254	10.2.9	אשרור אמנת מס
254	10.2.10	מועד כניסת האמנה לתוקף
255	10.2.11	מועד כניסת אמנות המס לתוקף
256	10.3	כריתת אמנות מס בארצות-הברית
258	10.4	כריתת אמנות מס באנגליה
259	10.5	כריתת אמנות מס בישראל

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

10. הליך כריתת אמנות מס

10.1 כריתת אמנות על-פי הכללים באמנת וינה בדבר דיני אמנות

כאמור, אמנות מס הן הסכמים בינלאומיים. בהיותן כאלה, הן שייכות למשפט הבינלאומי ההסכמי. על-כן, יצירתן, כריתתן והשלכותיהן מוסדרים בכללים הקיימים באמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969 ('Vienna Convention on the Law of Treaties 1969').

אמנה וינה נכנסה לתוקף בשנת 1980 עם הצטרפותה של המדינה ה-35⁴⁹⁸. ישראל חתמה אומנם על אמנת וינה, אך עד היום טרם אשררה אותה. אי לכך, ניתן היה לסבור לכאורה, שכללי האמנה אינם חלים על אמנות המס של ישראל, אך לא כך הדבר. אמנת וינה מהווה קודיפיקציה לנורמות השייכות לכללי המשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי. כך נפסק בעניין *Namibia*⁴⁹⁹, בעניין *Golder*⁵⁰⁰, בעניין *Fothergill*⁵⁰¹, בעניין *Koowarta*⁵⁰², בעניין *Tasmanian*⁵⁰³ ובעניין *Thiel*⁵⁰⁴; וזו גם הדעה בספרות⁵⁰⁵.

במקרים מסוימים סוטות הוראות אמנת וינה מהמשפט הבינלאומי המנהגי ומוסיפות על הדין כללים נוספים, פרוגרסיביים. אך למרות סטייה זו, הגישה הרווחת בפרקטיקה בעולם מצדדת באופן הולך וגובר באימוץ כללי האמנה הרלוונטיים לענייננו, כנורמה מקובלת של

⁴⁹⁸ להרחבה בנוגע לרקע של אמנת וינה, ראו את הדיון להלן, פסקה 26.1.
⁴⁹⁹ ראו את חוות הדעת של בית-הדין הבינלאומי לצדק בעניין *Namibia*:

(להלן: עניין *Namibia*) *Namibia*, First Advisory Opinion ICJ Reports, 1971, 94.

⁵⁰⁰ ראו פסיקת בית-הדין האירופאי לזכויות אדם בעניין *Golder*:

(להלן: עניין *Golder*) *Golder Case*: Judgment dated 21/02/75, series A, Vol. 18, p. 14.

⁵⁰¹ ראו את פסק-דין של בית הלורדים בעניין *Fothergill*:

Fothergill v. Monarch Airlines Ltd. [1980] A.C. 251; [1980] 3 W.L.R. 209; [1980] 2 All E.R. 696 (House Of Lords) (*Fothergill*) (להלן: עניין *Fothergill*).

⁵⁰² ראו את פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין *Koowarta*:

(להלן: עניין *Koowarta*) *Koowarta v. Bjelke-Petersen* (1981-1982) 153 C.L.R. 168.

⁵⁰³ ראו את פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של האוסטרלי בעניין *Tasmanian*:

(להלן: עניין *Tasmanian*) *The Commonwealth v. Tasmanian Dan* (1983) 158 C.L.R. 1.

⁵⁰⁴ ראו את פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין *Thiel*:

Australia/Switzerland August 22 1990 Thiel: Thiel v. F.C.T. (1990); 90 [1990] 171 CLR 338 at 357; ATC 4,717 (High Court of Australia); 21 ATR 531 I.T.T., Art. 7, p. 12.4002, p. 12.4008. (*Thiel*) (להלן: עניין *Thiel*).

בפסק-דין זה נקבעו הדברים באופן ספציפי לגבי אמנות מס. לפירוט ביחס לפסק-דין זה וביחס לכל ההלכות שנוכרו לעיל, ראו את הדיון בפסקה 26.2.11. לדיון בהשלכות האופרטיביות של פסק-הדין בעניין *Thiel*, ראו *כרד ד'*, שער שני.

⁵⁰⁵ ראו, למשל: Paul Reuter, *Introduction to the Law of Treaties* (Pinter Publishers, London, 1989) 11.

וראו גם: Vogel, 21-22.

המשפט הבינלאומי המנהגי⁵⁰⁶. מכיוון שכך, כללים אלה חלים, ככל הנראה, גם על אמנות מס בין מדינות שאינן חברות באמנת וינה, כדוגמת ישראל⁵⁰⁷.
בפרק זה נעמוד באופן כללי על הליך הכריתה של הסכמים בינלאומיים. בהמשך נתמקד בהליך הכריתה של אמנות מס בארצות-הברית, אנגליה וישראל⁵⁰⁸.

10.2 כריתת אמנות - כללי

להלן ננסה לתאר באופן כללי את הליך כריתת אמנות מס בהתאם לכללים של אמנת וינה⁵⁰⁹:

10.2.1 חילופי אגרות

המדינה המעוניינת פונה למדינה האחרת בבקשה לפתוח בהליך של משא ומתן, לקראת כריתת אמנה ביניהן. הפנייה נעשית, דרך כלל, באמצעות השגרירות של אותה מדינה ולעיתים ישירות בין הרשויות המוסמכות. לפנייה מצורפת טיוטה של אמנת מס המשקפת את עמדות המדינה היוזמת. אם תושג הסכמה עקרונית לעצם כריתת האמנה, ייקבע מועד לסבב השיחות הראשון. עובר לסבב פגישות זה, יוחלפו מסמכים בדבר שיטת המס הקיימת בכל אחת מהמדינות, מודל האמנות, אם קיים, המקובל בכל אחת מהמדינות המתקשרות, ואמנות קיימות.

מטרת חילופי מסמכים אלו ברורה: באמצעותם ניתן כבר בהתחלה לעמוד על ההבדלים ועל הפערים הקיימים בעמדות של המדינות. הבדלים אלה ילובנו בשעת ניהול המשא ומתן בסבבים השונים. בישראל, ובמדינות אחרות בהן אנשי הקשר הם נציגי משרד האוצר, נוצר קשר ראשוני ישיר בין נציגי משרד האוצר המוסמכים לנהל משא ומתן, תוך מתן הודעה

⁵⁰⁶ ראו כנס IFA (1993), 66.

וראו גם את האסמכתאות שמזכיר Vogel, 22:

K. Mosler, "The International Society as a Legal Community", 140 *RC* (1974 IV) 1;

A. Verdoss & B. Simma, *Universelles Völkerrecht* (3rd ed., 1984) 334ff.

⁵⁰⁷ רשויות המס בישראל הכירו באופן רשמי בחשיבותה, ולמעשה עליונותה, של אמנת וינה לצורך פרשנות ויישום אמנות המס בישראל. ראו חוזר מס הכנסה 3/2001, "סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס", מיסים ט/4 (תשס"א) ג-1 (להלן: חוזר מ"ה 3/2001), ג-6. וראו גם את הדיון להלן, פסקה 26.2.

⁵⁰⁸ להליך הכריתה בקנדה, ראו:

J-M. Déry, "The Process of Tax Treaty Negotiation", *Special Seminar on Canadian Tax Treaties: Policy and Practice* (B. Arnold & J. Sasseville - eds., IFA, Canadian branch, Toronto, 2000), Ch. 2, pp. 2:1-2:16.

⁵⁰⁹ ראו, באופן כללי, אצל:

A. Aust, *Modern Treaty Law and Practice* (Cambridge, University Press, 2000).

וראו גם אצל Baker (2001), F-1,2, בהתאמה.

הליך כריתת אמנות מס

לגורמים הממונים במשרד החוץ בישראל ובמדינה הזרה הרלוונטית. לעיתים, תיקוני האמנה נעשים ישירות בין משרדי האוצר הרלוונטיים, מקום בו הם נעשים ללא משא ומתן ופגישות פיטיות. גם כאן ראוי, כי יישמר המנהל התקין, והודעה על כך תועבר לגורם המתאים במשרד החוץ.

10.2.2 האנשים המוסמכים לייצג את המדינה

סעיף 7 לאמנת וינה עוסק בכתבי הרשאה⁵¹⁰. הסעיף קובע, אימתי רואים אדם כמייצג מדינה לשם אימוצו או קביעת אמנותו של נוסח האמנה, או לשם הבעת הסכמתה של המדינה להיות קשורה באמנה.

הסעיף קובע שתי חלופות:

1. הוא מציג כתב הרשאה נאות; או
 2. עולה מהפרקטיקה שבין המדינות, או מנסיבות אחרות, שכוונתן היתה לראותו כמייצג המדינה ולא לדרוש הצגתו של כתב הרשאה.
- לעניין החלופה השנייה, קובע הסעיף חזקה לפיה רואים את המנויים להלן כמייצגים את מדינתם בתוקף תפקידם, מבלי שיהיה עליהם להציג כתב הרשאה:
1. ראשי מדינה, ראשי ממשלה ושרי חוץ, לשם ביצוע כל פעולה הנוגעת לכריתת אמנות;
 2. ראשי נציגויות דיפלומטיות, לשם אימוצו של נוסח האמנה בין המדינה השולחת ובין המדינה המקבלת.

⁵¹⁰ ראו את נוסח סעיף 7 לאמנת וינה:

"Full powers

1. A person is considered as representing a State for the purpose of adopting or authenticating the text of a treaty or for the purpose of expressing the consent of the State to be bound by a treaty if:
 - (a) he produces appropriate full powers; or
 - (b) it appears from the practice of the States concerned or from other circumstances that their intention was to consider that person as representing the State for such purposes and to dispense with full powers.
2. In virtue of their functions and without having to produce full powers, the following are considered as representing their State:
 - (a) Heads of State, Heads of Government and Ministers for Foreign Affairs, for the purpose of performing all acts relating to the conclusion of a treaty;
 - (b) heads of diplomatic missions, for the purpose of adopting the text of a treaty between the accrediting State and the State to which they are accredited;representatives accredited by States to an international conference or to an international organization or one of its organs, for the purpose of adopting the text of a treaty in that conference, organization or organ."

3. נציגים הנשלחים על-ידי מדינות אל ועידות בינלאומיות המתכנסות למטרה המוגדרת של ניסוח אמנות רב-צדדיות.

פקידים ומומחים בדרג ביצועי או שליחים מיוחדים המשוגרים לשם ניהולו של משא ומתן, זקוקים, בדרך כלל, לכתב הרשאה ולייפוי כוח מיוחד. בהיעדר נוהל בין המדינות הנוגעות בדבר, או קיומן של נסיבות אחרות, שעולה מהן שכוונתן היתה לראותו כמייצג מדינה, אין לפעולותיהם השלכות משפטיות, אלא אם כן המדינה אישרה זאת בדיעבד⁵¹¹.

במרבית המדינות הסמכות לנהל את המשא ומתן לכריתת אמנות מס מוענקת לשר החוץ או לשר האוצר. עם זאת, הניהול בפועל של המשא ומתן ביחס לאמנות מס נמסר לפקידים בכירים במשרד האוצר ולמומחים מרשויות המס. אם הדבר נדרש, גם נציגים ממשרדי ממשלה אחרים משתתפים במשא ומתן על-סמך כתב הרשאה המוגבל לעניין זה.

10.2.3 משמעות המשא ומתן

עצם העובדה שמדינה פלונית נכנסת למשא ומתן, בכוונה מוצהרת להגיע לכלל הסכם בינלאומי, אין פירושה שהיא מתחייבת לסיים את המשא ומתן בהצלחה. הדיונים לכשעצמם אינם יוצרים התחייבויות בינלאומיות אלא אם הם מסתיימים בהסכם. במהלך המשא ומתן מועלות הצעות והצעות נגדיות, והוא כרוך על-פי רוב בויתורים הדדיים ובפשרות. אך, כאמור, כל עוד לא הגיעו הצדדים לידי מפגש רצונות והסכם, ויתורים אלה אינם מחייבים. משא ומתן יכול להימשך שנים רבות. כך לדוגמה, הליך כריתת האמנה בין ישראל לארצות-הברית נמשך שנים רבות, בשל הימנעותה של ישראל זמן רב מלאשר סעיפים אותם דרשו נציגי ארצות-הברית לכלול באמנה, וכן בשל רצונה של ישראל להוסיף סעיפי חסך מס. גם חתימת האמנה עם שווייץ עוכבה עקב ויכוח על זכות מיסוי ישראלית לפי גישת האר"ם, על רווחי הון של תושבי שווייץ. רק לאחר שישאל ויתרה נחתמה האמנה בטקס שנערך בחו"ל בנוכחות שר האוצר, מר סילבן שלום. האמנה אושרה בשנת 2003 על-ידי הקנטונים השונים בשווייץ ונכנסה לתוקף באופן רטרואקטיבי החל משנת המס 2002.

10.2.4 טיטות ופרוטוקולים

במהלך המשא ומתן נערכת טיטות אמנה, תחילה בשפה אחת בלבד ולאחר מכן בשתי שפות או בשלוש. רבות מהמדינות נוהגות לתעד את המשא ומתן ולשמור פרוטוקולים. הסכמות שהושגו במשא ומתן, שהנן בעלות חשיבות פחותה או כאלו המשפיעות רק על צד אחד,

⁵¹¹ ראו את סעיף 8 לאמנת וינה:

"Subsequent confirmation of an act performed without authorization
An act relating to the conclusion of a treaty performed by a person who cannot be considered under article 7 as authorized to represent a State for that purpose is without legal effect unless afterwards confirmed by that State."

הליך כריתת אמנות מס

תוצגנה, בדרך כלל, בנפרד בפרוטוקול מוסכם, או בפרוטוקול סופי או במכתב או איגרת המוחלפים בין המדינות. הסכמות אלה לא תכללנה במסגרת האמנה הראשית.

10.2.5 שפת ניהול המשא ומתן

אם שפת ניהול המשא ומתן לא היתה השפה הרשמית של אחת המדינות או שתיהן, תתורגם האמנה, תוך אישורה על-ידי הצד השני. רוב אמנות המס נערכות בשפות הרשמיות של שתי המדינות. במקרים נדירים הצדדים לאמנה נותנים הסכמתם לכך, שהאמנה תיכתב בשפה שונה משפתם הרשמית⁵¹². מקום בו נדרשים שינויים שוליים מהנוסח המוסכם, שינויים אלו, לאחר הסכמת שני הצדדים, יוכנסו לאמנה ויחליפו את הוראותיה הישנות. מקום בו נדרשים שינויים מהותיים, יש צורך בהמשך ניהול המשא ומתן.

10.2.6 אימוץ הנוסח והחתימה

עם סיום המשא ומתן, מנהליו מאמצים את נוסח האמנה, מאשרים שני עותקים של האמנה וחותמים בראשי תיבות על גבי כל אחד מעמודיה. לפי סעיף 9(1) לאמנת וינה, אימוץ הנוסח מתקיים בהסכמתן של המדינות המתקשרות⁵¹³. אם קיים פרוטוקול או מכתב נלווה, הם יאושרו וייחתמו באותו מעמד.

10.2.7 הנפקות המשפטית של החתימה

הנפקות המשפטית של החתימה שנויה במחלוקת, אם כי מוסכם על הכל, שהשלכותיה מוגבלות למדי. אין בכוחה של החתימה להביא לכדי סיום הליך כריתת האמנה; לצורך כך נדרשת חתימת האורגנים המוסמכים לכך על-פי המשפט הבינלאומי, דהיינו - ראשי מדינה, ראשי ממשלה או שרי חוץ⁵¹⁴. בדרך כלל, אורגנים אלה אינם נמנים על הנציגים המנהלים את המשא ומתן. חתימתם מחייבת את המדינות המתקשרות לבצע את הפעולות הנוגעות לכריתת האמנה, כגון לפתוח בהליכים הנדרשים ליישומה של האמנה, בהתאם לחוקיה הפנימיים של כל מדינה ומדינה. אך עדיין, גם בחתימה זו אין בכדי להפוך את האמנה למחייבת.

⁵¹² ראו, לדוגמה, את האמנה בין גרמניה לבנגלדש משנת 1990 (93 TNI 20-20; Doc 93-30138).
⁵¹³ סעיף 9 לאמנת וינה קובע כדלקמן:

"Adoption of the text

1. The adoption of the text of a treaty takes place by the consent of all the States participating in its drawing up except as provided in paragraph 2.
2. The adoption of the text of a treaty at an international conference takes place by the vote of two-thirds of the States present and voting, unless by the same majority they shall decide to apply a different rule."

⁵¹⁴ ראו את סעיף 217(א) לאמנת וינה, לעיל הערה 510.

החתימה עשויה לחייב את המדינות רק בשלושת המקרים הבאים⁵¹⁵:

1. נקבע כך במפורש באמנה;
2. המדינות המתקשרות הסכימו על כך בדרך אחרת;
3. ניתן להסיק מכתב ההרשאה הרחב שקיבלו הנציגים, או מנסיבות המשא ומתן, שזו היתה כוונת המדינות.

החתימה על האמנה משליכה על שתי נקודות נוספות: ראשית, בכפוף לחריגים יש בחתימה לאמת את הנוסח הסופי של האמנה⁵¹⁶; שנית, יש בחתימה כדי להטיל על המדינה חובה להימנע מפעולות שיש בהן כדי להכשיל את מטרת האמנה. חובה זו מבוססת על עיקרון תום הלב במשא ומתן וביחסים טרום-הסכמיים המקובל במשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי⁵¹⁷. החובה חלה עד השלב שבו הבהירה המדינה את כוונותיה - אם ברצונה להיות צד לאמנה, אם לאו. במהלך הזמן הזה, המדינה יכולה לשים לאמנה קץ, בכל עת שתחפוץ.

⁵¹⁵ ראו את סעיפים 11 ו-12 לאמנת וינה:

"Article 11

Means of expressing consent to be bound by a treaty

The consent of a State to be bound by a treaty may be expressed by signature, exchange of instruments constituting a treaty, ratification, acceptance, approval or accession, or by any other means if so agreed.

Article 12

Consent to be bound by a treaty expressed by signature

1. The consent of a State to be bound by a treaty is expressed by the signature of its representative when:
 - (a) the treaty provides that signature shall have that effect;
 - (b) it is otherwise established that the negotiating States were agreed that signature should have that effect; or
 - (c) the intention of the State to give that effect to the signature appears from the full powers of its representative or was expressed during the negotiation.
2. For the purposes of paragraph 1:
 - (a) the initialling of a text constitutes a signature of the treaty when it is established that the negotiating States so agreed;
 - (b) the signature *ad referendum* of a treaty by a representative, if confirmed by his State, constitutes a full signature of the treaty."
(ההטיה במקור)

⁵¹⁶ ראו את סעיף 10 לאמנת וינה:

"Authentication of the text

The text of a treaty is established as authentic and definitive:

- (a) by such procedure as may be provided for in the text or agreed upon by the States participating in its drawing up; or
- (b) failing such procedure, by the signature, signature *ad referendum* or initialling by the representatives of those States of the text of the treaty or of the Final Act of a conference incorporating the text."
(ההטיה במקור)

⁵¹⁷ יש להעיר בהקשר זה, כי חובת תום הלב הקבועה בסעיף 26 לאמנת וינה חלה רק על שלב הביצוע של האמנה, דהיינו: לאחר שהיא כבר בתוקף, ולא לפני כן. הסעיף קובע את העיקרון של *'Pacta sunt*

10.2.8 אשרור האמנה

לאחר החתימה על האמנה ואימוץ נוסחה, מגיע שלב האשרור. שלב זה חיוני על-מנת שהאמנה תחייב את המדינות. חשיבותו של האשרור עומדת ביחס הפוך לחתימה. ככל שלחתימה חשיבות פחותה, כך עולה חשיבותו של האשרור, ולהיפך. במקרים רבים בשנים האחרונות, האשרור כלל לא היה נחוץ. עם זאת, האשרור חיוני ככלל לכניסתן לתוקף של רוב האמנות. סעיף 14 לאמנת וינה קובע, כי כאשר האמנה עצמה או נסיבות המקרה מורות שיש צורך באשרור, הוא הכרחי⁵¹⁸. אף על פי כן, אין בהכרח להסיק מכך, שהאשרור דרוש תמיד.

קיימים מספר יתרונות לשלב האשרור, כאשר הוא קיים. ראשית, המדינה מקבלת אתנחתא ושהות להחליט, אם האמנה מספקת את רצונה. שנית, במהלך שהות זו, המדינה יכולה לבדוק אם ההתקשרות הבינלאומית מחייבת או אינה מחייבת את שינוי הדין הפנימי הקיים. שלישית, האשרור במדינות רבות מתבצע בתהליך אשר מערב גם את הרשות המחוקקת ולא רק את הרשות המבצעת.

האשרור נעשה על-ידי אותם הגופים אשר הם בעלי סמכות לכרות אמנות. המשפט הבינלאומי מתיר למשפט החוקתי של כל מדינה ומדינה לקבוע, מהי הרשות המוסמכת בנושא, ולפיכך משתנים הכללים ממדינה למדינה. במשפט הבינלאומי לא קיים כלל באשר לתקופת האשרור. בדרך כלל, מדובר על זמן סביר שנקבע בהתאם לנסיבות המקרה. באמנות חשובות, תחולת האמנה תלויה בחילופי מסמכים או באשרור. באמנות רב-צדדיות קיים הצורך להפקיד מסמך אשרור במקום מוסכם.

בדמוקרטיה פרלמנטרית קיים צורך באישורו של הפרלמנט. היעדר אישור כאמור, מקום בו הוא מתחייב, מביא להפרה יסודית, שגוררת, בהתאם לסעיף 46(2) לאמנת וינה, את בטלותו של ההסכם מדעיקרא⁵¹⁹.

'servanda', דהיינו: 'הסכמים לקיום נעשו'. על-פי הסעיף, כל אמנה תקפה מחייבת את הצדדים לה ועליהם לבצעה בתום לב. וכלשונו:

"Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith."

⁵¹⁸ סעיף 14 לאמנת וינה קובע כדלקמן:

"Consent to be bound by a treaty expressed by ratification, acceptance or approval

1. The consent of a State to be bound by a treaty is expressed by ratification when:

- (a) the treaty provides for such consent to be expressed by means of ratification;
- (b) it is otherwise established that the negotiating States were agreed that ratification should be required;
- (c) the representative of the State has signed the treaty subject to ratification; or
- (d) the intention of the State to sign the treaty subject to ratification appears from the full powers of its representative or was expressed during the negotiation.

2. The consent of a State to be bound by a treaty is expressed by acceptance or approval under conditions similar to those which apply to ratification."

⁵¹⁹ סעיף 46 לאמנת וינה קובע כדלקמן:

10.2.9 אשרור אמנת מס

אופן האשרור של אמנת מס מוסדר בסעיף 130(1) במודל של ה-OECD, בסעיף 20(1) במודל של ארצות-הברית, ובסעיף 28(1) במודל של הא"ם.

להלן נוסח הסעיף במודל ה-OECD:

"This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at ... as soon as possible."⁵²⁰

דוגמה לנוסח סעיף זה מצויה בסעיף 29(1) לאמנה בין ישראל להונגריה. סעיף זה קובע, כי המדינות המתקשרות צריכות להודיע זו לזו על השלמת ביצוע הדרישות החוקתיות לשם כניסת האמנה לתוקף.

10.2.10 מועד כניסת האמנה לתוקף

העובדה שמדינה הסכימה - על-ידי חתימה, אשרור או הצטרפות - להתחייב באמנה, אין פירושה שהאמנה מחייבת אותה על אתר. בדרך כלל, האמנה עצמה קובעת מועד מסויים לכניסתה לתוקף או מתנה את הכניסה לתוקף בתנאי מוגדר. בהיעדר הוראה אחרת, קובע סעיף 24 לאמנת וינה⁵²¹, כי האמנה תיכנס לתוקף בדרך וביום שהמדינות המתקשרות קבעו

"Provisions of internal law regarding competence to conclude treaties

1. A State may not invoke the fact that its consent to be bound by a treaty has been expressed in violation of a provision of its internal law regarding competence to conclude treaties as invalidating its consent unless that violation was manifest and concerned a rule of its internal law of fundamental importance.

2. A violation is manifest if it would be objectively evident to any State conducting itself in the matter in accordance with normal practice and in good faith."

⁵²⁰ הסדר זה מופיע בסעיף 128(1) במודל האו"ם. סעיף 129(1) במודל של ארצות-הברית קובע הסדר שונה מזה: "This Convention shall be subject to ratification in accordance with the applicable procedures of each Contracting State. Each Contracting State shall notify the other as soon as its procedures have been complied with."

⁵²¹ סעיף 24 לאמנת וינה קובע כדלקמן:

"1. A treaty enters into force in such manner and upon such date as it may provide or as the negotiating States may agree.

(a) Failing any such provision or agreement, a treaty enters into force as soon as consent to be bound by the treaty has been established for all the negotiating States.

(b) When the consent of a State to be bound by a treaty is established on a date after the treaty has come into force, the treaty enters into force for that State on that date, unless the treaty otherwise provides.

(c) The provisions of a treaty regulating the authentication of its text, the establishment of the consent of States to be bound by the treaty, the manner or date of its entry into force, reservations, the functions of the depositary and other matters arising necessarily before the entry into force of the treaty apply from the time of the adoption of its text."

הליך כריתת אמנות מס

באמנה או הסכימו. בהיעדר קביעה או הסכמה כזו, האמנה נכנסת לתוקף בעת ששתי המדינות הביעו את הסכמתן להיות מחויבות באמנה על-ידי הצהרה ברורה.

בדרך כלל, ראש המדינה, ראש הממשלה או שר החוץ הם אלה שמוסמכים לתת הצהרה זו (בארצות-הברית - הנשיא אשר, בדרך כלל, מאציל סמכותו זו למזכיר המדינה או לשגריר המדינה הרלוונטית). דרך ההצהרה נתונה לשיקול דעתה של כל אחת מהמדינות. עם הצהרה זו, הופכת האמנה למחייבת מכוח המשפט הבינלאומי, אלא אם כן צוין באמנה תאריך מאוחר יותר המקנה לה תחולה עתידית (פרוספקטיבית) או למפרע (רטרוספקטיבית)⁵²².

אם אחת המדינות נתנה את הסכמתה להיות מחויבת באמנה לאחר מועד כניסת האמנה לתוקף, כי אז לגבי אותה מדינה תיכנס האמנה לתוקף במועד זה - אלא אם נקבע אחרת באמנה. ההסדרים באמנה הנוגעים למועד ההכרזה על ההסכמה להיות מחויבים באמנה, לדרך ולמועד כניסת האמנה לתוקף, ולנושאים דומים אחרים שהוסדרו באמנה אך התעוררו לפני שהיא נכנסה לתוקף - חלים כולם מהמועד שבו המדינות הביעו את הסכמתן לנוסח האמנה.

10.2.11 מועד כניסת אמנות המס לתוקף

מועד הכניסה לתוקף של אמנות מס מוסדר בסעיף 30(2) למודל ה-OECD.

להלן נוסח הסעיף במודל ה-OECD:

"The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

1. (in State A): ...
2. (in State B): ..."

סעיף זה מבחין אפוא בין מועד כניסת האמנה עצמה לתוקף לבין מועד הפיכת הוראותיה לבנות פועל אפקטיבי בכל אחת מהמדינות. הסעיף קובע, כי האמנה תיכנס לתוקף עם החלפת הודעות האשרור בין המדינות המתקשרות. לעומת זאת, מועד הפיכת הוראותיה לבעלות פועל אפקטיבי בכל אחת מן המדינות המתקשרות הושאר למשא ומתן ביניהן.

סעיף זה זהה להסדר המקביל לו בסעיף 28(1) במודל הא"ם. הסדר שונה קיים בסעיף 29(2) במודל של ארצות-הברית, שאינו משאיר את הקביעה הספציפית בידי המדינות המתקשרות, וקובע כדלקמן:

⁵²² ככלל, אם אין כוונה אחרת משתמעת מן האמנה, או ממקום אחר, הוראותיה אינן מחייבות או מזכות למפרע. ראו את סעיף 28 לאמנת וינה:

"Non-retroactivity of treaties

Unless a different intention appears from the treaty or is otherwise established, its provisions do not bind a party in relation to any act or fact which took place or any situation which ceased to exist before the date of the entry into force of the treaty with respect to that party."

"The Convention shall enter into force on the date of the receipt of the later of such notifications, and its provisions shall have effect:

1. in respect of taxes withheld at source, for amounts paid or credited on or after the first day of the second month next following the date on which the Convention enters into force;
2. in respect of other taxes, for taxable periods beginning on or after the first day of January next following the date on which the Convention enters into force."

סעיף זה עושה הבחנה בין מיסים המנוכים במקור לבין מיסים אחרים המוטלים על הכנסה. הסעיף קובע, כי ביחס למיסים המנוכים במקור, הוראות האמנה תחולנה לגבי סכומים ששולמו או זוכו החל מה-1 לחודש השני שלאחר התאריך שבו נכנסה האמנה לתוקפה; ואילו ביחס למיסים אחרים - לגבי תקופות מס המתחילות ב-1 לינואר שלאחר התאריך שבו נכנסה האמנה לתוקפה, או לאחר מועד זה.

הסדר דומה לזה אומץ גם באמנות המס של ישראל. כך למשל, סעיף 29(2) לאמנה בין ישראל להונגריה קובע כי האמנה:

"... תיכנס לתוקף ששים יום לאחר מתן ההודעה המאוחרת יותר מבין ההודעות הנזכרות בס"ק 1, והוראותיה יהיו בנות-פועל:

(א) בזיקה למיסים המנוכים במקור, על סכומי הכנסה שנצמחו ביום הראשון לחודש ינואר שבסמוך לאחר התאריך שבו נכנסה האמנה לתוקפה, או לאחר יום זה;

(ב) בזיקה למיסים אחרים על הכנסה, לגבי תקופות מס המתחילות ביום הראשון לינואר שבסמוך לאחר התאריך שבו נכנסה האמנה לתוקפה, או לאחר יום זה."

10.3 כריתת אמנות מס בארצות-הברית

בשונה מהמשפט הבינלאומי, המשפט האמריקאי מבחין כאמור בין 'אמנות' (*Conventions*) לבין 'הסכמים בינלאומיים' (*International Agreements*) הכפופים למשפט הבינלאומי⁵²³. בעוד שהחוקה של ארצות-הברית מכפיפה את סמכותו של הנשיא לכרות אמנות להיוועצותו עם הסנאט ולקבלת הסכמתו⁵²⁴, סוגים אחרים של הסכמים בינלאומיים - ובעיקר, הסכמים ביצועיים⁵²⁵ - אינם כפופים להסכמת הסנאט כדי שיהיו בעלי

⁵²³ ראו את הדיון לעיל, פסקה 6.3.

⁵²⁴ ראו את סעיף 2(2) לחוקה.

⁵²⁵ כאמור, הסכם ביצועי הנו הסכם בינלאומי שנערך על-ידי הרשות המבצעת ואינו כפוף להיוועצות בסנאט ולקבלת הסכמתו. ראו את הדיון לעיל, פסקה 6.3.

תוקף מחייב לפי המשפט בארצות-הברית ולפי המשפט הבינלאומי. בית המשפט העליון של ארצות-הברית קבע בהקשר זה, כי אמנות מס הן 'אמנות' ('Conventions') גם לצורך החוקה⁵²⁶, כך שכדי שיינתן להן תוקף מחייב בארצות-הברית, הנשיא חייב להיוועץ בסנאט ולקבל את הסכמתו.

עם זאת, הליך ההיוועצות והיקפה אינם ברורים כלל ועיקר, והיא אף אינה קבועה. הפרקטיקה הנוהגת מלמדת על כך, שהנשיא עצמו לא מנהל את המשא ומתן אלא מאציל את סמכותו, כאשר ההיוועצות עם הסנאט נעשית כבר בשלב המשא ומתן, ולעיתים הוא אף נותן את הסכמתו או מתנגד לנוסחה הסופי של האמנה עוד לפני שהיא מועברת לאישור הנשיא⁵²⁷.

בשונה מאמנות אחרות - לגביהן בדרך כלל מחלקת המדינה ('State Department') מנהלת את המשא ומתן - המשא ומתן של אמנות מס מתנהל בעיקר בידי נציגי האגף למיסוי בינלאומי של משרד האוצר ('International Tax Affairs of the Treasury Department') בסיועם של אנשי רשויות המס של ארצות-הברית, ה-IRS ('Internal Revenue Service'). עם זאת, ועל-אף שהשתתפותה של מחלקת המדינה במהלך ניהול המשא ומתן הינה שולית, ההיוועצות עמה הכרחית בטרם אשוררה של האמנה⁵²⁸.

לאחר חתימת האמנה - בדרך כלל, בידי שר החוץ או נציגו - מעביר הלה את האמנה לנשיא בצירוף מיזכר הממליץ לנשיא להעביר את האמנה להסכמת הסנאט⁵²⁹. הנשיא מעביר את האמנה לסנאט, בצירוף מכתב העברה פורמלי, בכדי לקבל את עצתו והסכמתו⁵³⁰. במקביל להעברת האמנה לסנאט, מכין משרד האוצר של ארצות-הברית דברי הסבר לכל סעיף באמנה ('Technical Explanation').

לצורך הדיון בסנאט, חברי ועדת המיסים, ה-'Joint Committee on Taxation' (ועדה המורכבת מאנשי הסנאט ומאנשי בית הנבחרים האחראית על החקיקה הפיסקלית בארצות-הברית), אף הם מכינים דו"ח המסביר את סעיפי האמנה. הדו"ח והאמנה מועברים לדיון בוועדת הסנאט ליחסי חוץ, ה-'Senate Foreign Relation Committee' (ועדה המורכבת

ראו : Treaties and Other International Agreements: The Role of the United States Senate, לעיל הערה 329, פסקה 6.3. ראו גם את סעיפים 119-121 ל-Restatement (2nd), לעיל הערה 329.

⁵²⁶ ראו : עניין *American Trust*, לעיל הערה 331; וכן עניין *Samann*, לעיל הערה 331.

ראו גם את הצהרתו של דיוויד ברוקווי, חבר הוועדה למיסוי בינלאומי :

'Income Tax Treaties: Hearings Before the Ways and Means Comm.', 96th Cong., 2nd Sess. 3, (1980) 7.

⁵²⁷ לעניין זה, ראו בהרחבה : Treaties and Other International Agreements: The Role of the United States Senate, לעיל הערה 329, 25. וראו גם אצל : Vogel, 22.

⁵²⁸ לעניין זה, ראו בהרחבה :

United States Congress, Tax Treaties: Steps in the Negotiation and Ratification of Tax Treaties and Status of Proposed Treaties, Joint Committee on Taxation and Senate Committee on Foreign Relations, 96th Cong. 1st Sess. Committee Print (1979), p. 1.

⁵²⁹ ראו :

E. Larkin, "Understanding the Process of U.S. International Agreements", 96 *TNI* (1996) 127.

⁵³⁰ השו" גם קלוגמן וקפוטא, 18.

מאנשי הסנאט). בדיונים מופיעים בדרך כלל נציג ה-'Joint Committee', על-מנת להסביר את פועלה של האמנה והשפעתה על הדין הקיים, וכן נציג האוצר המביע את הסכמתו ותמיכתו באשרור האמנה. השניים מגישים לוועדה הבהרות בכתב. גם גורמים נוספים המעוניינים בכך יכולים לנהוג בדרך זו. לאחר שהוועדה מסיימת את דיוניה, מועברת האמנה לאישור הסנאט, בדרך כלל בליווי החלטה הממליצה על מתן ההסכמה של הסנאט. לעיתים מתנהל ויכוח במליאת הסנאט לגבי פרטי האמנה, ולעיתים מלווה הסכמת הסנאט בהסתייגות או בהנחיה למשרד האוצר לנקוט בקו פעולה מסוים.

אם הסנאט מאשר את האמנה (ברוב של 2/3 מהנוכחים) ונותן לה את הסכמתו, האמנה מועברת לנשיא. הנשיא אחראי על החלפת מכתבי האשרור. פעולה זו מעניקה תוקף מחייב לאמנה. הוראות האמנה אינן חלות באופן מיידי, אלא החל מהמועד שנקבע באמנה גופה. משנכנסה אמנה לתוקפה, היא בעלת תוקף ככל חוק פדרלי אחר⁵³¹. מכיוון שסעיף ו(7) לחוקת ארצות-הברית⁵³² קובע, כי הצעת חוק הכרוכה בהוצאה תקציבית חייבת להיות מוגשת בידי בית הנבחרים, ואמנות המס נעדרות אישור זה של בית הנבחרים, אין בכוחה של אמנת מס להביא להטלת מס אשר לולא האמנה לא היה מוטל. יתרה מזו, אין בכוחה גם כדי להגביל הקלות הקבועות בדין הפנימי ולהגדיל על-ידי כך את נטל המס לעומת הנטל הקיים בהיעדר האמנה⁵³³.

10.4 כריתת אמנות מס באנגליה

באנגליה, לפני כריתת האמנה מתקיים הליך של משא ומתן, אשר אינו בעל מיתווה קבוע מראש⁵³⁴. נציגי המחלקה הבינלאומית של רשויות המס, באמצעות משרד החוץ והרווחה של אנגליה, מנהלים את הקשרים והמגעים עם המדינות השונות, בעיקר על-מנת להסדיר את היחסים המסחריים ביניהן ולעיתים אף בסיוע משרד התעשייה והמסחר. צוות המשא ומתן מורכב משלושה עוזרי שרים, אשר עוסקים בשיקולי מדיניות, שבעה מנהלים ושמונה פקידי ממשל בכירים.

כאשר קיימת הסכמה עקרונית בין המדינות להתקשר באמנת מס, השלב הראשון הוא הכנת תקציר על-ידי צוות המשא ומתן המיועד. מטרת התקציר היא לפרט ולמקד את הנושאים שידונו במשא ומתן. לאחר הכנתו, מועבר התקציר לאישור מזכירות האוצר.

אנגליה נוהגת, בדרך כלל, להציע למדינה המתקשרת השנייה טיוטה של אמנה על-מנת שיהיה ניתן להתבסס עליה בניהול המשא ומתן. נוסח הטיוטה משקף על-פי רוב את אמנת המודל של ה-OECD, תוך הכנסת שינויים קלים הנובעים מטרמינולוגיה או מסגנונות שונים

⁵³¹ להרחבה בעניין מעמדה של אמנת מס ביחס לדין הפנימי של ארצות-הברית, ראו את הדיון להלן, פסקה 33.4.3.1.

⁵³² ראו: Art. I, Sect. 7, Cl. I.

⁵³³ לעניין זה, ראו גם את הדיון להלן, פרק 13.

⁵³⁴ להרחבה, ראו אצל: Bartlett, לעיל הערה 436.

או מקשיים מיוחדים שניתן לחזות מראש את התעוררותם. משרד החוץ והרווחה בוחן לאורך כל המשא ומתן טיטות של אמנות מס עם מדינות שאנגליה התקשרה איתן בעבר, במטרה לייעץ בנושאים משפטיים ובכדי לשמור על עקביות.

לאחר המשא ומתן, כאשר האמנה התגבשה לכדי טיטה ואושרה על-ידי השרים, היא נחתמת, בדרך כלל, על-ידי שר החוץ או על-ידי השגריר במדינה המתקשרת. לאחר החתימה, היא מקבלת אופי פומבי ומפורסמת כטיטה על-ידי הצו במועצה. בשלב הבא, האמנה מועברת לפרלמנט. לא ברור, אם האמנה מובאת לוועדה המחוקקת או לבית הנבחרים עצמו לפני שהיא מאושרת כמחייבת. מכל מקום, יש צורך בהליך חקיקתי כדי להפוך את הוראותיה לאופרטיביות, כחלק אינטגרלי מהדין הפנימי באנגליה.⁵³⁵ ההליך החקיקתי מושלם כאשר הוראות האמנה מאושרות על-ידי הוד מלכותה במועצה. האמנה נכנסת לתוקף כאשר המדינות מודיעות, כי ההליך התחיקתי הושלם במלואו וכי נתקיימו לגבי האמנה כל האישורים הנדרשים.⁵³⁶

10.5 כריתת אמנות מס בישראל

בישראל, ניהול המשא ומתן לקראת כריתת אמנות מס נעשה בידי מנהל הכנסות המדינה ונציבות מס הכנסה במשרד האוצר.⁵³⁷ אמנות המס של ישראל נחתמות בידי שר החוץ של ישראל או בידי שגריר ישראל במדינה עמה נחתמת האמנה, לאחר שקיבל יפוי כוח מתאים מאת שר החוץ.

בדרך כלל, האמנות שישראל הינה צד להן נחתמות בשלוש שפות: עברית, אנגלית ושפת המדינה עמה נחתמת האמנה. אגב חתימת האמנה, מועברת היא לאשרור הממשלה, בהתאם להנחיות היועץ המשפטי לממשלה, החלות על כל אשרור אמנה בינלאומית של ישראל.⁵³⁸ הנחיות אלו קובעות כי בהתאם לתקנון הממשלה, שר המבקש להביא אמנה בינלאומית, שישראל צד לה, לאשרור הממשלה, יקדים וישלח אל מזכיר הכנסת עשרה עותקים של נוסח האמנה, שיובאו לידיעתם של חברי הכנסת. העתקי המכתב למזכיר הכנסת, בצירוף האמנה בתרגומה העברי, וכן תיאור עיקרי האמנה והשינויים בחוק הישראלי ככל שיידרשו, נשלחים במקביל אל שר החוץ, שר המשפטים, היועץ המשפטי לממשלה, מזכיר הממשלה והיועץ המשפטי למשרד החוץ.

האמנה מובאת לאשרור הממשלה רק לאחר שהונחה במזכירות הכנסת, בתקופת מושב של הכנסת, לפחות כשבועיים. בהתאם לתקנון הכנסת, בשעה שננקטה בכנסת פעולה בעניין האמנה, השר האחראי צריך לדווח על כך לממשלה בעת הדיון על אשרור האמנה בממשלה.

⁵³⁵ ראו לעניין זה את הדיון להלן, פסקה 11.2.

⁵³⁶ להרחבה בעניין זה, ראו באופן כללי:

Lord McNair, *The Law of Treaties* (Oxford University Press, London, 1961) 136.

⁵³⁷ סקירה זו מבוססת בעיקר על האמור בספרם של קלוגמן וקפוטא, 22.

⁵³⁸ חלק 64.000א להנחיות היועץ המשפטי לממשלה.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

לאחר שאשררה הממשלה את האמנה, מתקין שר האוצר צו, מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי "מן המועיל שיינתן להסכם זה תוקף בישראל". לאחר שהצו פורסם ברשומות, נכנסת האמנה לתוקף והיא חלה החל מהמועד שנקבע לעניין זה באמנה עצמה. במקביל, מפרסם משרד המשפטים את נוסח האמנה בקובץ כתבי האמנה של ישראל.