

11. קליטת אמנות מס בדין הפנימי

תוכן עניינים

261	11. קליטת אמנות מס בדין הפנימי
263	11.1 כללי
263	11.2 דרכי קליטת האמנות
264	11.3 הדין בישראל

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

11. קליטת אמנות מס בדין הפנימי

11.1 כללי

אמנות מס, ככל הסכם בינלאומי בין מדינות מתקשרות, נקלטות לדין הפנימי של המדינות המתקשרות. המדינות נבדלות זו מזו בהליך קליטת אמנות המס לדין הפנימי⁵³⁹. במדינות מסוימות אשרורה של אמנה הופך אותה לחלק מהדין הפנימי, בעוד שבמדינות אחרות נדרשת חקיקה ספציפית על-מנת שהוראות האמנה תיקלטנה בדין המקומי⁵⁴⁰.

11.2 דרכי קליטת האמנות

בכל הנוגע לקליטת האמנות בדין הפנימי, נחלקות המדינות לשלוש קטגוריות, כדלקמן⁵⁴¹:

1. המדינות בהן אמנות המס הופכות באופן אוטומטי לחלק מהדין הפנימי עם כניסתן לתוקף, לדוגמה: אוסטרליה⁵⁴², ארצות-הברית⁵⁴³, בלגיה, הולנד, יפן, מכסיקו⁵⁴⁴ וספרד⁵⁴⁵.
2. מדינות בהן יש צורך באישור, בדרך כלל - פרלמנטרי, עובר להכללת האמנה בדין הפנימי, לדוגמה: איטליה וגרמניה⁵⁴⁶.

⁵³⁹ השוו: Vogel; F-1, Baker (2001), 25.

⁵⁴⁰ לעניין זה, ראו בהרחבה:

International Fiscal Association, "Tax Treaties and Domestic Legislation", 14b *IFA Congress Seminar Series* (Kluwer, Deventer, 1989).

⁵⁴¹ ראו בהרחבה אצל: Sandler, 40-54. וראו גם אצל: Vogel & Porokisch, כנס IFA (1993), 59.

⁵⁴² באוסטרליה אמנות נקלטות אל הדין הפנימי יום לאחר פרסומן ב-'*Federal Law Gazette*', כאשר אין כל צורך באקט תחיקתי כלשהו. ראו:

J. Heinrich & H. Moritz, "Austria-Interpretation of tax treaties", *E.T.* (2000) 142.

⁵⁴³ ראו בהרחבה אצל:

D. Brockway, "Interpretation of Tax Treaties and their Relationship to Statutory Law U.S. Perspective", 35 *Tax Conference of the Canadian Tax Foundation* (1983) 619, p. 621.

וראו גם:

R. Doernberg, "Overriding tax treaties: the U.S. Perspective", 9 *Emory Int'l. L. Rev* (1995) 71, pp. 74-79.

⁵⁴⁴ סעיף 1089 (לחוקה המכסיקנית קובע כי הסמכות להתקשר באמנה ניתנת לנשיא. יחד עם זאת, יש צורך באשרורה של אמנה על-ידי הסנאט. אמנות המס של מכסיקו מקבלות תוקף ותחולה מקומית, באופן אוטומטי, קרי: ללא צורך בדבר חקיקה מקומי. להרחבה, ראו: Sandler, 47.

⁵⁴⁵ ראו:

J. Calderon & M. Pina, "Spain-Interpretation of Tax Treaties", *E.T.* (1999) 376, pp. 376-386.

3. מדינות בהן יש צורך בהליך חקיקתי כדי להפוך את הוראות האמנה לדין פנימי, לדוגמה: אוסטרליה, אירלנד, אנגליה, דנמרק,⁵⁴⁷ הונגריה⁵⁴⁸, פינלנד⁵⁴⁹, צרפת⁵⁵⁰ וקנדה⁵⁵¹.

בהקשר זה חשוב להבחין בין נקודת הזמן בה אמנה נכנסת לתוקף במישור הבינלאומי ובמישור המקומי לבין נקודת הזמן ממנה תוגבל זכות המיסוי של אותה מדינה, הוא המועד האפקטיבי ('The Effective Date').

בדרך כלל, מועד כניסת האמנה לתוקף מושתת על כללים ברורים. במרבית המקרים הוראות אמנות מס ישימות למפרע מיום כניסת האמנה לתוקף במישור הבינלאומי, זולת אם בתחולתן יש פגיעה ביחידים.

11.3 הדין בישראל

⁵⁴⁶ הליך הכללת אמנות המס בדין הגרמני כולל את אישורם של שני בתי הנבחרים, הן ה-'Bundesrat' והן ה-'Bundestag'. אגב אישור זה, נחתמות האמנות על-ידי הנשיא ומפורסמות בליקוט הפרסומים של המס הפדרלי הגרמני. לעניין זה, ראו בהרחבה:

E. Reimer, "Germany: Interpretation of tax treaties", *E.T.* (1999) 458;

⁵⁴⁷ בדנמרק, עד שנת 1994, אמנות מס קיבלו תוקף של חוק פנימי באופן אוטומטי, עם אשרורה ופרסומה של האמנה, ללא כל צורך באישורו של הפרלמנט. לאמנות לא ניתן כל מעמד מיוחד, וכך קרה שכל דין פנימי גבר. בשנת 1994 תוקן החוק, כך שאגב חתימת אמנה מועבר עותק שלה לאישורו של הפרלמנט, אשר יכול להמליץ על קבלתה של האמנה, בין באופן מלא ובין באופן חלקי. הדיונים בפרלמנט מסתיימים בהצבעה על דבר החקיקה הנותן תוקף לאמנה. להרחבה, ראו אצל: Sandler, 42.

⁵⁴⁸ בהונגריה, שר האוצר הנו המוסמך לנהל משא ומתן לקראת כריתתה של אמנה. עובר לאשרורה של האמנה על-ידי הפרלמנט, היא נחתמת על-ידי נציגי הצדדים, כאשר בהונגריה המורשים לחתום הנם נציג הממשלה או הנשיא. תחולתה המקומית של האמנה תלויה בקיומו של דבר חקיקה ספציפי המורה על כך. האמנה תהא בתוקף מהיום בו היא תפורסם בעיתון הרשמי של הונגריה, או מהיום אשר נקבע באמנה. לעיתים האמנה מקבלת תוקף רטרואקטיבי. להרחבה, ראו אצל: Sandler, 44.

⁵⁴⁹ בפינלנד, סעיף 33 לחוקה מ-1919 קובע כדלקמן:
"The relations of Finland with foreign powers shall be determined by the President. Treaties concluded with foreign States shall, however, be approved by Parliament if they contain provisions within the legislative sphere or if the consent of Parliament is otherwise required by the constitution...".

לפי סעיף זה, אשרורה של אמנה ומתן תוקף פנימי להוראותיה כרוכים באישורו של הפרלמנט. בנוסף נקבע, כי יש צורך בדבר חקיקה פנימי אשר ייתן תוקף פנימי להוראותיה של האמנה.
⁵⁵⁰ בצרפת, סעיף 53 לחוקה קובע, כי אישורן של אמנות מסוימות - ובכללן אמנות הנוגעות לענייני מס, אמנות המשנות את הוראות הדין הפנימי ואמנות הנוגעות למעמדו של אדם - ייעשה על-ידי דבר חקיקה. להרחבה, ראו אצל: Sandler, 43.

⁵⁵¹ בקנדה, מאחר שאמנות המס נתפסות כמשנות חוקים מקומיים וכמגבילות את חוקי המס המקומיים, יש צורך בדבר חקיקה ספציפי על-מנת שאלו תוכנסנה לתוקף מקומי. כל אמנה דורשת דבר חקיקה ספציפי נפרד. יחד עם זאת, לעיתים מספר אמנות מקבלות תוקף על-ידי דבר חקיקה אחד. להרחבה בעניין זה, ראו:

S. Richardson, "The Interaction between Bilateral Income Tax Conventions and Canadian Domestic Tax Law", *Special Seminar on Canadian Tax Treaties: Policy and Practice* (B. Arnold & J. Sasseville - eds., IFA, Canadian branch, Toronto, 2000), Ch. 4.

בישראל, בשונה מהמשפט הבינלאומי המנהגי, אמנות המס אינן הופכות באופן אוטומטי להיות חלק מהמשפט הפנימי של המדינה⁵⁵². לא ניתן לבצע הסכמים הדורשים שינויים במשפט הקיים או הכרוכים בהטלת נטל כספי על אוצר המדינה, אלא לאחר שזכו לחקיקה מיוחדת בנוהל ספציפי⁵⁵³. הסיבה לכך נעוצה בעובדה, שהסמכות לכריתת אמנות בישראל מסורה לרשות המבצעת. לעומת זאת, חקיקה שיש בה הוצאה תקציבית כפופה בלעדית לאישור בחקיקה של הרשות המחוקקת. על אף האמור, לא הועלתה מעולם טענה קונסטרוקטיבית מסוג זה נגד הליך קליטתן של אמנות המס בישראל, על-ידי צו רשות כפי שיתואר להלן.

נראה, כי קיימות שלוש דרכים להכללתן של אמנות מס בישראל. האחת, על-ידי הענקת תוקף מחייב בחוק מיוחד; השנייה, על-ידי שימוש בסמכויותיו הכלליות של שר האוצר בדבר גובה המס או מתן פטור; והשלישית, על-ידי פעולה של הרשות המבצעת מכוח סעיפים מיוחדים בחוק, המסמיכים אותה לכך. בפועל, האפשרות השלישית היא זו שמישומת. בהתאם לסעיף 196 לפקודת מס הכנסה, שר האוצר מוציא צו לכל אמנה שנחתמת, ובאמצעותו ניתן לה תוקף בדין בישראל⁵⁵⁴.

⁵⁵² להרחבה, ראו רות לפידות, "על מתן תוקף במשפט הישראלי לאמנות בינלאומיות בתחום המסים", **מיסים בישראל (מיסוי הכנסות חוץ)** (שטראוס ונוימן - עורכים), 395.

⁵⁵³ לעניין זה, ראו הפסיקה אשר מפנה לפידות, שם, 403, הערה 5: ע"א 25/55 **אמטורפוס לנכסי נפקדים נ' עבד אל-לטיף סמרה ואח'**, פ"ד (2) 1828; ע"א 140/58 **ריצוק נ' מדינת ישראל**, פ"ד (1) 959.

⁵⁵⁴ ראו, לדוגמה, צו מס הכנסה (מניעת מסי כפל) (הונגריה), התשנ"ג - 1993, ק"ת 5496.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף