

## 20. פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

614	.....	20. פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים
616	.....	20.1 כללי
616	.....	20.2 מטרת הפרק ומסגרת הדיון
617	.....	20.3 פרשנות משותפת ואחידה
		20.4 הצגת הקושי - מונחים רחבים ובלתי מוגדרים; פרשנות מגמתית; שימוש תכוף בדין הפנימי
618	.....	
619	.....	20.5 הטעם לפרשנות אחידה
619	.....	20.6 עקרונות כלליים לפרשנות
620	.....	20.7 אמנת וינה

פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים

## 20. פרשנות אמנות מס - כללי הפרשנות המקובלים

### 20.1 כללי

כאשר הסדרי האמנה ברורים, אין כל צורך בפרשנות. ואולם, רבגוניות החיים ותחכום חיי העסקים מונעים את האפשרות של ניסוח הסדרים משפטיים אשר יתנו תשובה מראש לכל שאלה, הסדרים שלעולם לא ישתמעו לשני פנים.

עמד על כך המלומד O'connell בספרו<sup>1383</sup>:

"It is said that where a treaty is clear and unambiguous it is not required to be interpreted. However, it may be doubted if a clear and unambiguous clause has ever been devised."

בעבר, פירשו מדינות רבות את דיני המס הפנימיים על-פי גישת הפרשנות הדווקנית, פרשנות דומה לזו שרווחה בתחום דיני העונשין. במדינות רבות, כמו גם בישראל, הומרה גישה זו בגישה פרשנית מרחיבה הבוחנת את תכלית החוק. כן חדרו לדיני הפרשנות בעולם גישות ליברליות אחרות. דומה, כי גם במדינות בהן נוהגת עדיין פורמלית הגישה הדווקנית, יש נטייה גדלה והולכת לפרשנות תכליתית.

ברוב מדינות העולם, מוסמכים בתי המשפט לפרש אמנות. במדינות רבות, האמנות אינן נקלטות אוטומטית בדין הפנימי אלא מאומצות אליו באמצעות חקיקה. הקושיה העולה בהקשר זה היא, האם אמנות המס צריכות להתפרש על-פי כללי המשפט הבינלאומי? או שמא על-פי הגישה הפרשנית הנוהגת בדין הפנימי, לאחר אימוצן לתוך אותו דין פנימי?

### 20.2 מטרת הפרק ומסגרת הדיון

פרק זה עוסק בדרך פרשנות אמנות המס, בעולם ובישראל. מן הראוי שנעמוד, ראשית, על המסגרת הנורמטיבית של דיני פרשנות אמנות המס<sup>1384</sup>. נושא מרתק זה מהווה יסוד לכתיבה ומחקר של מומחי מיסוי בינלאומי רבים בעולם והוא נתון לוויכוח פרשני גם בישראל.

ננתח את הנטייה הקיימת בישראל לפרשנות תכליתית. פרשנות זו נותנת את הבכורה למהות הכלכלית על-פני הצורה המשפטית, ומאפשרת לעיתים, לסטות מהמשמעות הרגילה, הפשוטה והברורה של לשון החוק. כפי שנראה בהמשך, גישה זו צריכה לחול, לדעתנו, גם ביחס לפרשנות אמנות המס של ישראל, ככל שהגישה מקובלת בעולם כולו. אמנות מס

צריכות להתפרש, בראש ובראשונה, בהתאם לאמנת וינה, תוך שימוש בכלים הפרשניים המקובלים ביחס לפרשנות אמנות מס בעולם.

הנקודות העיקריות שיידונו בפרק זה ובפרקים הבאים הן אלו:

- (1) הגופים המוסמכים לפרש אמנות מס.
- (2) פרשנות דיני המס הפנימיים במדינות שונות בעולם.
- (3) פרשנות דיני המס הפנימיים בישראל.
- (4) כללי הפרשנות הנוהגים במשפט הבינלאומי: משקלה של הפרשנות המילולית לעומת פרשנות תכליתית.
- (5) ההבחנה בין פרשנות דיני המס הפנימיים לבין פרשנות אמנות המס.
- (6) תכולת כללי הפרשנות של אמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969.
- (7) הגישה שאומצה במדינות שונות בעולם ביחס לפרשנות אמנות המס.
- (8) משמעות הלשון הפיסקלית הבינלאומית.
- (9) פרשנות משותפת של אמנות מס.
- (10) פרשנות אמנות ודוקטרינת התקדים המחייב.
- (11) פרשנות באמצעות בחינת אמנות מקבילות.
- (12) פרשנות טקסטית בשפה זרה.
- (13) היעזרות בעדות מומחים.
- (14) משקל המודלים לאמנות המס ודברי ההסבר שלהם ככלי פרשני.
- (15) פנייה לדין הפנימי על-פי סעיף 3(2) למודלים השונים.
- (16) פרשנות בהסכמה הדדית, להבדיל ממשותפת, על-פי סעיף 25(3) למודלים.

## 20.3 פרשנות משותפת ואחידה

אמנות מס צריכות להתפרש, ככל שניתן, באופן משותף ואחיד. זאת, ללא תלות בגישה הפרשנית הרווחת בדין הפנימי של מדינה כזו או אחרת. המגמה הרצויה הינה להגיע לפרשנות שתהיה מוסכמת על-ידי המדינות המתקשרות באמנה; מגמה זו, המקובלת גם בקרב מומחי מיסוי בעולם, מכונה 'הדוקטרינה של פרשנות אחידה' ('Common Interpretation Doctrine').

לצורך אימוץ גישה זו, רצוי כי בתי המשפט ורשויות המס בישראל ייחסו חשיבות להחלטות של בתי משפט במדינות אחרות ביחס לאמנות מס. רצוי גם, כי יפרשו את אמנות המס של

ישראל על-פי כללי הפרשנות המנהגיים שהותוו באמנת וינה בדבר דיני אמנות. כן רצוי, כי אמנות מס תפורשנה על-פי כללי הפרשנות שגובשו בפסיקה בעולם, כללים אשר נותנים ביטוי הולם לאופן המיוחד של אמנות המס לעומת הסכמים בינלאומיים אחרים.

בישראל כיום כמעט שאין פסיקה<sup>1385</sup> או ספרות<sup>1386</sup> בנושא פרשנות אמנות מס. לכן, נשתמש בעיקר בפסיקה ובספרות זרה. בנוסף, ננסה ללמוד מעקרונות הפרשנות שהותוו בבית המשפט העליון בישראל ביחס לפרשנות אמנות רב-צדדיות שלא מתחום המס.

## 20.4 הצגת הקושי - מונחים רחבים ובלתי מוגדרים; פרשנות מגמתית; שימוש תכוף בדין הפנימי

אמנות מס הן הסכמים בינלאומיים, הן נשארות כאלה גם לאחר שהן נקלטות לדין הפנימי של המדינות; יחד עם זאת, החלתן קשורה קשר הדוק לדיני המס הפנימיים. לעיתים, עדיפות הוראות האמנה על הוראות חוקי המס הפנימיים; הוראות אמנות המס מגבילות לרוב את חיקוקי המס הפנימיים.

הוראות הסכמים בינלאומיים, כמו גם הוראות הדין הפנימי, דורשות פרשנות. הצורך בפרשנות יכול להתעורר במיגוון מצבים: קיומן של גישות פרשניות שונות מצד הנישום ורשויות המס; קיום מחלוקות בפירוש אמנה מצד רשויות המס של המדינות המתקשרות עצמן. לשם הגשמת המטרה של אמנות המס רצוי לאמץ כללים בינלאומיים אחידים וברורים, שיאומצו בפסיקה עצמאית של כל מדינה, אשר יובנו באופן תואם על-ידי המדינות המתקשרות.

בפרקטיקה, אחדות כזו מושגת רק לעיתים רחוקות. בפועל, אמנות מס משתמשות במספר רב של מונחים רחבים ובלתי מוגדרים, להם ניתנות פרשניות שונות במדינות שונות. מאפיין זה גורם למחלוקות פרשניות רבות יותר מאלו המתעוררות בדיני המס הפנימיים. גם דינים פנימיים מנוסחים בצורה עמומה, אך כמות המחלוקות הפרשניות בעולם לגבי אמנות מס רבה עוד יותר.

החיבור שבין שתי מערכות שונות של דיני מיסים עשוי להביא לכך, שהאמנה תהיה נתונה להשפעות שונות, ולעיתים אף להשפעות מנוגדות. המדינה מיישמת האמנה עשויה לפרשה

באופן מגמתי, מתוך נטיה טבועה להעדיף את הפרשנות המיטיבה עמה, דהיינו: לאמץ פרשנות המרחיבה את זכויות המיסוי שלה. גישה הפוכה, כמובן, תינקט במדינת המושב.

בנוסף, כתוצאה מהיעדרן של הגדרות והוראות כלליות, כגון: כללי ברירת דין בינלאומי לגבי אמנות מס, או כללי סיווג בינלאומיים לגבי אמנות וכיוצא באלה, המדינה שמיישמת את האמנה עלולה לפרשה באמצעות פנייה גורפת לכללי ברירת דין, כללי פרשנות וכללי סיווג לפי דיניה הפנימיים - דבר שיוביל לתוצאות מנוגדות ומקריות מזווית הראייה הבינלאומית.

קושי נוסף טמון בהבדלים ממשיים בגישות הפרשנות שנוהגות בדיני המס הפנימיים של מדינות שונות, כמו גם בנוגע ליחסי הגומלין שבין אמנות המס לבין דיני המס הפנימיים.

## 20.5 הטעם לפרשנות אחידה

כאשר שתי מדינות מתקשרות נוקטות בגישות פרשניות שונות, עלול לעיתים להיווצר מצב שבו האמנה תיושם באופן בלתי אחיד. כתוצאה מכך, זכויות המיסוי לא תתחלקנה בין המדינות המתקשרות באופן התואם את כללי המיסוי שבאמנה. תוצאה זו מנוגדת, כמובן, למטרה המרכזית של האמנה, שהיא חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות בצורה מוסכמת, ובמקרים רבים אף עשוי להיווצר כפל מס.

הצורך להתוות כללי פרשנות מוסכמים ברור אפוא. על הפרשן של אמנות המס לנסות למצוא את האיזון שבין השגת אחידות ביישום האמנה ובין רצונן של המדינות המתקשרות להחיל את כללי המיסוי הקבועים בדיני המס הפנימיים שלהן.

## 20.6 עקרונות כלליים לפרשנות

לא ניתן לצפות לפיתוח מתודולוגיה מקיפה, שתסדיר את כל ההיבטים הנוגעים לפרשנות אמנות מס. אלמנטרי, מקובל וידוע, כי על הפרשן לפרש את הוראות הדין לפי מובנן הרגיל. אין הוא רשאי להשמיט מילים או להוסיף מילים שלא מופיעות בהן. בסופו של דבר, הפרשנות תלויה בפרשן: הוא זה ש'יוצק' משמעות מעשית אל הוראת הדין. עובדה זו מביאה, כמובן, לחוסר ודאות משפטית. כך בדין הפנימי וכך בדיני אמנות המס.

לא ניתן לומר, שקיימת רק פרשנות אחת 'נכונה'. כנקודת מוצא, כדי שפרשנות מסוימת תהיה 'נכונה', נדרש שהיא לא תתקבל באורח שרירותי אלא תתגבש באופן המביא בחשבון את מכלול השיקולים.

נחוץ לגבש אפוא כללי פרשנות בינלאומיים מוסכמים אשר ישמשו כנר לרגליו של הפרשן, כללים שידריכו אותו ויקנו לו שליטה בתהליך הפרשני של אמנות המס. כך, ניתן יהיה לשמור על אחידות מסוימת וכן להבטיח ודאות בידי הרשויות של המדינות המתקשרות, כמו גם בידי תושביהן.

## 20.7 אמנת וינה

במדינות רבות בעולם, ובישראל בפרט, גובשו כללי פרשנות לצרכי הדין הפנימי, בדרך כלל בפסיקה ולעיתים גם בחקיקה מפורשת<sup>1387</sup>. ככל שעסקינן בהסכמים בינלאומיים, כללי הפרשנות הוסדרו בחלק ג', סימן 3, סעיפים 31-33 לאמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1969 ('*The Vienna Convention on the Law of Treaties*'), אשר נכנסה לתוקפה בשנת 1980 כאשר 35 מדינות הצטרפו אליה. כותרתו של סימן 3 היא 'פרשנותן של אמנות' ('*Interpretation of Treaties*'). על-פי סעיף 31(1) לאמנת וינה, פרשנות האמנה צריכה להתחיל במשמעות הרגילה של מונחיה. כאשר ייתכנו מספר פרשנויות, יש לבחון את ההקשר שבו משמש המונח באמנה. בחיפוש אחרי הפירוש האמור ניתן גם לתהות אחר כוונת המחוקק והצדדים לאמנה, ויש לתת משקל ראוי גם למטרה הסטטוטורית של ההסדר באמנה. למרות שאמות מידה אלה אינן קשורות בקשר היררכי נוקשה, הן משלימות אחת את השנייה, ולעיתים רבות לא ניתן להבחין ביניהן בצורה ברורה.