

26. פרשנות על-פי אמנת וינה

תוכן עניינים - ראשי פרקים

714	26. פרשנות על-פי אמנת וינה
718	26.1 רקע כללי
	26.2 כללי הפרשנות באמנת וינה ככללים של המשפט הבינלאומי המנהגי
718	26.3 פרשנות אמנות יוצרות-חוק מול אמנות הסכמיות
727	26.4 סעיפים 31-33 לאמנת וינה: הסבר כללי
729	26.5 נוסח הסעיפים באמנת וינה
729	26.6 אימוץ הגישה המילולית ודחיית הגישה התכליתית
732	26.7 'משמעות רגילה' ('Ordinary Meaning'): סעיף 31(1)
734	26.8 הקושי שבקביעת ה'משמעות הרגילה'
734	26.9 ה'הקשר' ('Context'): סעיפים 31(2) ו-31(3)
737	26.10 מטרת האמנה: סעיף 31(1)
742	26.11 כוונת הצדדים: סעיף 31(4)
743	26.12 סיכום ביניים
743	26.13 דרכי פרשנות נוספות: סעיף 32

פרשנות על פי אמנת וינה

26. פרשנות על-פי אמנת וינה

תוכן עניינים מפורט

714	26. פרשנות על-פי אמנת וינה
718	26.1 רקע כללי
718	26.2 כללי הפרשנות באמנת וינה ככללים של המשפט הבינלאומי המנהגי
718	26.2.1 מבוא: היעדר רטרואקטיביות לאמנה
719	26.2.2 עמדת בית המשפט העליון בנוגע לתחולת אמנת וינה בישראל: בג"ץ עפו - האמנה אינה חלה
720	26.2.3 חשיבות ההבחנה בין כללים מנהגיים לבין כללים פרוגרסיביים במשפט הבינלאומי
720	26.2.4 מעמד המשפט הבינלאומי המנהגי בדין הפנימי של ישראל
721	26.2.5 כללי הפרשנות באמנת וינה הנם כללים מנהגיים
723	26.2.6 חוות הדעת של בית-הדין הבינלאומי לצדק בעניין Namibia
723	26.2.7 פסק-הדין של בית-הדין האירופאי לזכויות אדם בעניין Golder
724	26.2.8 פסק-הדין של בית הלורדים בעניין Fothergill
724	26.2.9 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Koowarta
725	26.2.10 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Tasmanian
726	26.2.11 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Thiel
726	26.2.12 תחולת כללי הפרשנות של אמנת וינה על אמנות המס של ישראל
727	26.3 פרשנות אמנות יוצרות-חוק מול אמנות הסכמיות
729	26.4 סעיפים 31-33 לאמנת וינה: הסבר כללי
729	26.5 נוסח הסעיפים באמנת וינה

730	הנוסח האנגלי	26.5.1
731	הנוסח העברי	26.5.2
732	אימוץ הגישה המילולית ודחיית הגישה התכליתית	26.6
734	'משמעות רגילה' ('Ordinary Meaning'): סעיף 31(1)	26.7
734	הקושי שבקביעת ה'משמעות הרגילה'	26.8
734	ה'הקשר' ('Context'): סעיפים 31(2) ו-31(3)	26.9
	ההקשר כולל את מכלול הסדרי האמנה: סעיף 31	26.9.1
735	(2)	
	ההקשר כולל הסכם מאוחר, נוהג, וכלל של	26.9.2
735	המשפט הבינלאומי: סעיף 31(3)	
737	מטרת האמנה: סעיף 31(1)	26.10
737	הביטוי 'נושא ומטרה' ('Object and Purpose')	26.10.1
737	מטרת האמנה אינה מהווה אמצעי פרשני עצמאי	26.10.2
737	בפרשנות אמנות מס אין להיזקק למטרה	26.10.3
738	פסק-הדין בעניין Caro	26.10.4
739	פסק-הדין בעניין Vas	26.10.5
740	פסקי-הדין בעניין Emmanuel	26.10.6
741	פסקי-הדין בעניין Thiel	26.10.7
742	כוונת הצדדים: סעיף 31(4)	26.11
743	סיכום ביניים	26.12
743	דרכי פרשנות נוספות: סעיף 32	26.13

26. פרשנות על-פי אמנת וינה

26.1 רקע כללי

אמנת וינה הינה תוצאה של ועידה בת שני מושבים בנוגע לדיני אמנות. ועידה זו נערכה בווינה בחסות האו"ם בין ה-26 למרץ וה-24 למאי 1968 ובין ה-9 לאפריל וה-22 למאי 1969.¹⁸³¹ בהתאם לסעיף 84 לאמנה, כניסתה לתוקף הותנה בכך שלפחות 35 מדינות יחתמו עליה ויאשררו אותה.¹⁸³²

אמנת וינה נכנסה לתוקף ביום 27.01.1980, עם הצטרפותה של המדינה ה-35.¹⁸³³ כיום מדינות רבות חברות באמנה, כאשר כבר בשנת 1987 היו חברות בה כ-54 מדינות.¹⁸³⁴ בין המדינות החברות באמנה ניתן לציין בעיקר את ארגנטינה, אוסטרליה, אוסטרליה, קנדה, דנמרק, פינלנד, גרמניה, איטליה, יפן, הולנד, ניו-זילנד, שוודיה ואנגליה.¹⁸³⁵ רוב המדינות שקשורות באמנות מס עם ישראל הנן אפוא גם צד לאמנת וינה.¹⁸³⁶ מכלל זה יש למעט את דרום-אפריקה, נורבגיה, סינגפור, צרפת ושווייץ. מדינות אלה חתומות על אמנות מס עם ישראל אך טרם חתמו על אמנת וינה.¹⁸³⁷ כמו כן, נציין כי ישראל, ארצות-הברית, ברזיל ופרו חתמו אומנם על אמנת וינה אך טרם אישררו אותה.¹⁸³⁸

26.2 כללי הפרשנות באמנת וינה ככללים של המשפט הבינלאומי המנהגי

26.2.1 מבוא: היעדר רטרואקטיביות לאמנה

סעיף 4 לאמנת וינה מקנה להוראותיה אופי פרוספקטיבי בלבד.

בלשונו קובע הסעיף:

"Without prejudice to the application of any rules set forth in the present Convention to which treaties would be subject under international law independently of the Convention, the Convention

applies only to treaties which are concluded by States after the entry into force of the present Convention with regard to such States."

כמו כל שאר הוראותיה, כללי הפרשנות שנקבעו בסעיפים 31-33 לאמנת וינה מוגבלים בתחולתם: הם חלים רק על הסכמים שכרתו המדינות לאחר כניסתה לתוקף באותן מדינות.

26.2.2 עמדת בית המשפט העליון בנוגע לתחולת אמנת וינה בישראל: בג"ץ עפו - האמנה אינה חלה

כאמור, ישראל טרם אשררה את אמנת וינה. אי לכך, ניתן היה לסבור לכאורה, שכללי האמנה אינם חלים על אמנות המס של ישראל. כך אומנם סבר הנשיא (כתוארו אז) שמגר בעניין עפו¹⁸³⁹. באותו מקרה, דן בג"ץ בשאלת הגירושים מן השטחים המוחזקים. העתירה נסבה בעיקר על פרשנות הרישא של הוראת סעיף 49 לאמנת ז'נווה הרביעית, משנת 1949, בדבר הגנת אזרחים בזמן מלחמה¹⁸⁴⁰. מסקנת בית המשפט, כפי שעלתה מדעת הרוב, מפי הנשיא מאיר שמגר, היתה כי מפרשנות סעיף 49 לאמנה זו¹⁸⁴¹ עולה, כי ניתן לבצע גירושים אינדיבידואליים רגילים, אך אסור לבצע גירושים המוניים.

הנשיא שמגר מציין לגבי תורת הפרשנות הנהוגה בבתי המשפט הישראליים כי¹⁸⁴²:

"השיטה הפרשנית אותה מיישמים בתי המשפט שלנו כבר עת רבה היא זו הבאה להעניק לנוסחו של החוק אותה משמעות אשר תגשים את תכליתו; זוהי שיטת הפרשנות על-פי המטרה החקיקתית, שזכתה לאחרונה לניתוח מעמיק ומקיף בספרו הנ"ל של השופט ברק."

בהתייחסו לכללי הפרשנות של אמנת וינה מציין הנשיא, כי הוראות האמנה לא חלות לגבי מדינת ישראל. אי לכך, גורס הוא, ניתן להשתמש בכללי הפרשנות של האמנה כמקור השוואתי בלבד.

וכה הוא אומר¹⁸⁴³:

"ישראל טרם אישרה את אמנת וינה מיום 23 במאי 1969 בדבר דיני אמנות... אשר נכנסה לתוקפה בשנת 1980 לגבי אלו שהצטרפו אליה... אגב, האמור בסעיף 4 לאמנה הנ"ל, הקובע NON-RETROACTIVIT, ממילא מסייג מעיקרן את הוראותיה, ככל שהדבר נוגע לשאלה שלפנינו. למרות זאת, יש משום עניין, ויהיה זה לצורך השוואה בלבד, בעיון בהוראות בענייני פרשנות המובאות בה."

אלא מאי? הנשיא שמגר שגה באשר דילג בחופזה על שאלה יסודית, והיא: האם סעיפים 31-33 לאמנת וינה הנם סעיפים דקלרטיביים באופיים - דהיינו: סעיפים שאינם אלא קודיפיקציה של משפט מנהגי קיים, או שמא סעיפים פרוגרסיביים באופיים - דהיינו: סעיפים המהווים התפתחות פרוגרסיבית של משפט מנהגי קיים.

26.2.3 חשיבות ההבחנה בין כללים מנהגיים לבין כללים פרוגרסיביים במשפט הבינלאומי

להבחנה בין כללים מנהגיים לבין כללים פרוגרסיביים ניכרת חשיבות רבה במשפט הבינלאומי. עמד על כך המלומד Sinclair, בציינו כי¹⁸⁴⁴:

"The distinction ... [between Codification and Progressive development] remains one of prime importance to the practitioner as well as to the theorist."

על-פי ההבחנה בין סעיפים דקלרטיביים לסעיפים פרוגרסיביים ניתן יהיה לקבוע אפוא, האם, ובאיזה מידה, מדינות שלא אימצו את אמנת וינה תהיינה כפופות להוראותיה מכוח המשפט הבינלאומי המנהגי.

נשאלת אם כן השאלה, מה מעמד המשפט הבינלאומי המנהגי בדין הפנימי של ישראל.

26.2.4 מעמד המשפט הבינלאומי המנהגי בדין הפנימי של ישראל

בישראל, אין חוק המסדיר את יחסי הגומלין בין המשפט הישראלי הפנימי לבין המשפט הבינלאומי. בהיעדר הסדר חקיקתי, תוקפם של כללי המשפט הבינלאומי-המנהגי בדין הישראלי הפנימי הושארה לקביעה על-ידי בתי המשפט על דרך חקיקה שיפוטית. בתי המשפט בישראל דנו בסוגייה זו במספר פרשיות. מסקנתם האחידה היתה, כי כללי המשפט הבינלאומי-המנהגי מהווים חלק מהדין הישראלי ונקלטים בו באופן אוטומטי, כל אימת שאינם סותרים הוראת חוק מפורשת¹⁸⁴⁵.

היטיב לבטא זאת פרופ' דינשטיין¹⁸⁴⁶:

"ההלכה היא, שכללי המשפט הבינלאומי (המנהגי) נקלטים אוטומטית לתוך המשפט הישראלי ומהווים חלק ממנו, אך במקרה של התנגשות חזיתית בינם לבין חוק חרות, יד החוק החרות על העליונה."

פסק-הדין המנחה בנושא זה ניתן בעניין **שטמפפר**¹⁸⁴⁷. באותו מקרה הואשם מר שטמפפר בגרימת מוות כתוצאה מרשלנותו הפלילית על-ידי מחדל בלתי חוקי שקרה בלב ים, באנייה שהניפה את דגל ישראל. השאלה שנתעוררה שם היתה, האם כלל המשפט הבינלאומי-המנהגי, לפיו למדינה שדגלה מונף קיימת סמכות שיפוט, חל אף על מדינת ישראל.

בית המשפט העליון קבע, כי אין כל צורך בחקיקה של הכנסת כדי לתת תוקף בדין הפנימי לכללי המשפט הבינלאומי-המנהגי בישראל, וכי כללים אלו נקלטו למשפט הארץ במספר דרכים.

וכדברי השופט חשין¹⁸⁴⁸:

"העקרון האמור נעשה, לדעתי, חלק ממשפט הארץ הזאת בשלוש דרכים: ראשית, באמצעות הסימן 46 לדבר המלך במועצה 1922; שנית, בתוקף סימן 1 של ה-1849 Admiralty Offences (colonial) Act. שהועבר לחוקי הארץ מכוח סימן 35 לדבר המלך במועצה, 1922; ושלישית, בזכות ריבונותה של מדינת ישראל"¹⁸⁴⁹.

על הלכה זו חזר בית המשפט העליון גם בפסקי-דין מאוחרים יותר. ביניהם ניתן להזכיר במיוחד את אלה: **אייכמן**¹⁸⁵⁰, **סנסור**¹⁸⁵¹, **עפר**¹⁸⁵², **שלדון**¹⁸⁵³ **שלומית**¹⁸⁵⁴. על חלקם נפרט בחלק אחר של ספר זה¹⁸⁵⁵.

נציין, בתמצית, כי השאלה, איזה דין גובר במקום שבו המשפט הבינלאומי-המנהגי סותר חקיקת-משנה, טרם הוכרעה. בעניין **בית אל**¹⁸⁵⁶ נאמר באוביטר, כי במצב כזה המשפט הבינלאומי-המנהגי יגבור.

26.2.5 כללי הפרשנות באמנת וינה הנם כללים מנהגיים

האם ההסדרים של אמנת וינה מנהגיים? ככלל, כן. הדעה הרווחת רואה באמנת וינה כקודיפיקציה לנורמות השייכות לכללי המשפט הבינלאומי-פומבי-מנהגי. דעה זו עוברת כחוט השני לאורך שורה ארוכה של מאמרי מלומדים, פסקי-דין והחלטות של טריבונאלים בינלאומיים.

בהתאם לכך, מציין המלומד הצרפתי Reuter בספרו¹⁸⁵⁷, כי מרחב הפעולה של אמנת וינה משתרע הרבה מעבר לגושפנקא המספרית אשר המדינות החתומות עליה העניקו לה. אומנם, במקרים מסוימים הוראות האמנה סוטות מהמשפט המנהגי ומוסיפות עליו כללים פרוגרסיביים, אך על-אף סטייה זו, הגישה הרווחת בפרקטיקה בעולם מצדדת באופן הולך וגובר בכל כללי האמנה הרלוונטיים לענייננו.

גישה זו משווה להם אופי של משפט בינלאומי מנהגי¹⁸⁵⁸. זאת בפרט לגבי סעיפי הפרשנות. כך, המלומד Sinclair¹⁸⁵⁹, אשר שימש כיועץ המשפטי של משרד החוץ של חבר העמים האנגלי בתקופת ועידת וינה, מציין בספרו על האמנה, כי "קיים קונצנזוס רחב סביב כללי הפרשנות" שאומצו באמנה וינה. בעוד שהנוסח הסופי של חלק מסעיפי האמנה התקבל רק לאחר דיון ממושך ומחלוקת חריפה בועדת וינה, הרי שהמלצות הוועדה בנוגע לכללי הפרשנות אומצו במלואן, ללא כל מתנגדים וללא כל שינוי¹⁸⁶⁰.

עמדה עקרונית זו עולה גם מדו"ח הוועדה למשפט בינלאומי¹⁸⁶¹ והיא נתמכת על-ידי מלומדים מתחום המשפט הבינלאומי ומתחום המיסים כאחד.

כך למשל, פרופ' דינשטיין עומד בספרו על חשיבותה של אמנת וינה, באומרו כי¹⁸⁶²:

"כל דיון רציני במשפט הבינלאומי ההסכמי, הנעשה כיום, חייב להיות מעוגן במידה מרובה להסכם וינה בדבר דיני האמנות."

במיוחד יפים לעניין זה דבריו במאמרו¹⁸⁶³, שם הוא מכנה את כללי הפרשנות של אמנת וינה כ"אבן הפינה של דיני פירוש אמנות".

וכה הוא אומר בהמשך¹⁸⁶⁴:

"קשה היום לחלוק על כך, שהאמנה מבטאת את המשפט הבינלאומי המנהגי, אם לא בכל הרי כמעט בכל סעיפיה. כמה וכמה הסכמים בינלאומיים חשובים כופפים עצמם במפורש להוראותיה בנקודות שונות, והמגמה החלה עוד בטרם נכנסה האמנה לתוקף ... סעיף 31(1) של אמנת האמנות [אמנת וינה] משקף אל נכון את המשפט הבינ"ל לא רק כפי שהוא קיים כיום, אלא כפי שהתגבש כבר בשנת 1949 (עת נוסחו אמנות ג'נבה)".¹⁸⁶⁵

אשר למלומדים מתחום המיסוי הבינלאומי, ניתן להזכיר, למשל, את המלומדים Vogel, Shannon, Doerenberg ו-Van Raad¹⁸⁶⁶. המחברים מתייחסים בספרם לכללי הפרשנות של אמנת וינה ככללים קודיפיקטיביים. הם מציינים, כי אמנת וינה מהווה קנון של המשפט הבינלאומי המנהגי שהיה קיים. בהתאם לכך, משרד החוץ של ארצות-הברית יישם סעיפים רבים של האמנה, ובהם את כללי הפרשנות של אמנת וינה, וזאת למרות שהאמנה אינה מחייבת את ארצות-הברית, כיוון שלא אישרה אותה. כך, סעיף 325 ל-*Restatement of the Law Third* אימץ את סעיף 31(1) לאמנת וינה במלואו ואת סעיף 31(3) בחלקו¹⁸⁶⁷. בהערה (a) הובהר שם, כי כללי הפרשנות של אמנת וינה מוכרים ומקובלים ככלל בארצות-הברית¹⁸⁶⁸.

דוגמה נוספת לקונצנזוס רחב זה ניתן למצוא אצל המלומד האנגלי Baker¹⁸⁶⁹. גם לדעתו, כללי הפרשנות המעוגנים באמנת וינה הוכרו כסעיפים הצהרתיים ('*Declaratory*') של משפט מנהגי בינלאומי, מאפיין המקנה לכללים אלו תוקף מחייב, כאיבר מאיברי המשפט הבינלאומי-מנהגי המחייב את כל המדינות בהתקשרויות בינלאומיות¹⁸⁷⁰.

בעמדה זו תומך באופן עקבי גם האיגוד הפיסקלי העולמי (IFA). האיגוד קיבל החלטה רשמית בנדון בכנס שנערך ב-1993 בפירנצה¹⁸⁷¹. רוב הנציגים של המדינות שהשתתפו בכנס האמור הביעו את עמדתם, כי סעיפים 31-33 לאמנת וינה מהווים חלק מהמשפט הבינלאומי-מנהגי, ובהיותם כאלה הם מחייבים את בתי המשפט המקומיים בפרשנות אמנות המס¹⁸⁷².

כך גם נפסק בפסיקה ענפה של ערכאות בינלאומיות המתייחסות לפרשנות אמנות. ההלכות המרכזיות המהוות את אבני הפינה בנושא זה במשפט הבינלאומי הן אלה: חוות הדעת של בית-הדין הבינלאומי לצדק בעניין Namibia¹⁸⁷³, בית-הדין האירופאי לזכויות אדם בעניין Golder¹⁸⁷⁴, פסק-הדין של בית הלורדים בעניין Fothergill¹⁸⁷⁵, ופסקי-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Koowarta¹⁸⁷⁶ ובעניין Tasmanian¹⁸⁷⁷.

בפסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Thiel¹⁸⁷⁸ מ-1990, הדבר נפסק במפורש לגבי אמנות מס. נפרט בקצרה על הלכות אלה.

26.2.6 חוות הדעת של בית-הדין הבינלאומי לצדק בעניין Namibia

בעניין Namibia¹⁸⁷⁹ ביקשה העצרת הכללית של האו"ם חוות דעת מייעצת ביחס לשתי החלטות קודמות שלה, הנוגעות ליחסי דרום-אפריקה ונמיביה. ההחלטה הראשונה היתה החלטת העצרת הכללית מאוקטובר 1966 לסיים את המנדט שניתן על-ידי דרום-אפריקה על נמיביה הנמצאת בדרום-מערב אפריקה. לאחר שדרום-אפריקה לא הסיגה כוחותיה מהמקום, החליטה העצרת הכללית בינואר 1970, בהחלטה הידועה בכינויה כ-Resolution 276, שהנוכחות של שלטונות דרום-אפריקה בנמיביה אינה חוקית והחלטותיה בשטח זה בטלות.

בית המשפט פסק, כי נוכחותה של דרום-אפריקה בנמיביה אכן אינה חוקית, וכי על המדינה לחלץ כוחותיה מהשטח המדובר מיד. בהינתן פסק-הדין ציין בית המשפט, בבואו לפרש את האמנות עליהן חתומה דרום-אפריקה, כי העקרונות הכלליים של המשפט הבינלאומי רוכזו באמנת וינה.

ובלשון בית-הדין¹⁸⁸⁰:

"The general principle of international law [were] incorporated in the Vienna Convention on the Law of Treaties."

למעשה, בכך העניק בית-הדין הבינלאומי לאמנת וינה תוקף מחייב בטרם נכנסה האמנה לתוקף, שכן האמנה נכנסה כאמור לתוקף רק 9 שנים מאוחר יותר.

26.2.7 פסק-הדין של בית-הדין האירופאי לזכויות אדם בעניין Golder

בעניין Golder¹⁸⁸¹, אזרח אנגלי הואשם בביצוע שוד אלים והוכנס לכלא בשנת 1965. במהלך תקופת ריצוי עונשו פרצה בבית הכלא מהומה ובה הוכו שומרי הכלא על-ידי אסירים. Golder הואשם, כי היה שותף למהומה. הוא נשלח לבידוד והוגש נגדו כתב אישום בגין המעשים שיוחסו לו. במשך תקופת שהותו בבידוד ביקש Golder לשלוח מכתבים אל מחוץ לכותלי הכלא. בנוסף, ביקש שייערך לו שימוע נוסף מול טריבונאל הוגן ובלתי מוטה. אולם, מכתביו לא נשלחו אל מעבר לכותלי הכלא, ובקשתו לשימוע נוסף נדחתה.

בעקבות זאת ביקש Golder מבית-הדין האירופאי להצהיר, כי אנגליה הפרה את סעיפים 6 ו-8 לאמנת אירופה בנוגע לזכויות אדם וחירויות בסיסיות¹⁸⁸². בית-הדין אכן החליט, כי בהתנהלותה הפרה אנגליה את האמנה האמורה.

בבואו לנתח את סעיפי האמנה, התייחס בית-הדין גם לסעיפי הפרשנות באמנת וינה, על-אף שהיא לא חלה על האמנה הנדונה.

וכה קבע¹⁸⁸³:

"The submissions made to the Court were in the first place directed to the manner in which the Convention, and particularly Article 6 para. 1 (art. 6-1) [6(1)], should be interpreted. The Court is prepared to consider, as do the Government and the Commission, that it should be guided by Articles 31 to 33 of the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties. That Convention has not yet entered into force and it specifies, at Article 4, that it will not be retroactive, but its Articles 31 to 33 enunciate in essence generally accepted principles of international law to which the Court has already referred on occasion."

26.2.8 פסק-הדין של בית הלורדים בעניין Fothergill

בעניין Fothergill¹⁸⁸⁴, שעובדותיו עוד יפורטו בהמשך¹⁸⁸⁵, סב הדיון על פרשנות המונח 'נזק' ('Damage') בסעיף 26(2) לאמנת ורשה אשר נכנסה לתוקף ב-1955. אמנת וינה נכנסה לתוקף באנגליה מאוחר יותר, ב-1980. מכיוון שכך, בהתאם לסעיף 4 לאמנה ('היעדר רטרואקטיביות'), כללי הפרשנות שנקבעו בה אינם חלים באופן ישיר על אמנת ורשה. עם זאת, בית הלורדים קבע, כי כללי הפרשנות הקבועים בסעיפים 31 ו-32 לאמנת וינה חלים גם בעניין זה, באשר הם מהווים קודיפיקציה של כללי המשפט הבינלאומי המנהגי.

ובלשונו של הלורד Diplock¹⁸⁸⁶:

"International courts and tribunals do refer to travaux preparatoires as an aid to interpretation of treaties and this practice as respects national courts has now been confirmed by the Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969 (Misc 19 (1971); Cmnd 4818), to which Her Majesty's government is a party and which entered into force a few months ago. It applies only to treaties concluded after it came into force and this does not apply to the Warsaw Convention and Protocol of 1955; but what it says in arts 31 and 32 about interpretation of treaties, in my view, does no more than codify already existing public international law."

26.2.9 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Koowarta

גישה דומה ננקטה בעניין **Koowarta**¹⁸⁸⁷. בפסק-דין זה השופט Brennan ראה בסעיף 31 לאמנת וינה ככלל מנחה לפרשנות אמנות, ובלשונו: "the leading general rule of interpretation of treaties". נקבע לפיכך, כי הוראות חוק מקומי שהותאמו להסדרי אמנות בינלאומיות צריכות להתפרש בהתאם למשמעות המיוחסת להן באמנות, כאשר אלה צריכות להתפרש בהתאם לאמנת וינה, אף אם נחתמו קודם לכניסתה לתוקף. את העמדה הזו ביסס השופט Brennan בעניין **Tasmanian**¹⁸⁸⁸.

26.2.10 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין **Tasmanian**

בעניין זה, חברת החשמל הטזמנית החלה בבניית סכר בדרום-מערב טזמניה, שנועד לחזק את מערכת החשמל הטזמנית. ממשלת טזמניה טענה, כי בניית הסכר תתרום לפתרון בעיות אבטלה ולהוזלת החשמל, ועל-ידי כך לצמיחה כלכלית ולהגדלת שוק העבודה. ואולם, ממשלת ה-*Commonwealth* האוסטרלית התנגדה לבניית הסכר וטענה, בין נימוקיה, לפגיעה באתרים ארכיאולוגיים של האבוריגינים ('*Aboriginies*') ולנזק לאיכות הסביבה. לנוכח זאת, ממשלת ה-*Commonwealth* הגישה תביעה כנגד ממשלת טזמניה בטענה, כי האחרונה הפרה את "האמנה לשמירה על תרבות העולם והמורשת הטבעית"¹⁸⁸⁹.

בפסק דינו חזר השופט Brennan על עמדתו בעניין **Koowarta**¹⁸⁹⁰ לעיל והבהיר, כי האמנה הנ"ל צריכה להתפרש בהתאם לסעיפים של אמנת וינה, מאחר שהסדרה עושים קודיפיקציה לדין הנוהג ומספקים אינדיקציה סבירה לכללים המתפתחים של הדין הבינלאומי הכללי.

ובלשונו¹⁸⁹¹:

"The interpretation of the Convention [the Convention for the Protection of the World Cultural and Natural Heritage which was there under consideration] should follow the articles of the Vienna Convention, the provisions of which codify existing customary law and furnish presumptive evidence of emergent rules of general international law. It is thus appropriate to refer to the Vienna Convention though it had not entered into force when the Convention was adopted..."

אכן, בעניין **Koowarta**¹⁸⁹², השופט Brennan היה היחיד אשר הפנה לאמנת וינה. בעניין **Tasmanian** כבר הצטרפו לעמדתו גם שופטים נוספים שישבו במושב: ¹⁸⁹³Gibbs, ¹⁸⁹⁴Mason, ¹⁸⁹⁵Willson ו-¹⁸⁹⁶Dawson. השופט Gibbs אף הפנה לפסק-הדין בעניין **Fothergill**¹⁸⁹⁷. שנזכר לעיל.

26.2.11 פסק-הדין של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין Thiel

כאמור, בפסק-הדין בעניין Thiel¹⁸⁹⁸ מ-1990 הסתמך בית המשפט הגבוה של אוסטרליה על פסקי-הדין בעניין Koowarta¹⁸⁹⁹ ו-Tasmanian¹⁹⁰⁰ לעיל וקבע את הדבר במפורש לגבי פרשנות אמנות מס. באותו עניין התעוררה השאלה, כיצד יש לפרש את המונח 'מיזם' ('Enterprise') באמנת המס בין אוסטרליה לשווייץ. המונח לא הוגדר באמנה ובית המשפט נדרש לפרשו. למרות ששווייץ אינה צד לאמנת וינה, אלא רק אוסטרליה, קבע בית המשפט, כי המונח 'מיזם' באמנה צריך להתפרש בהתאם לכללי הפרשנות של אמנת וינה, היות הם משקפים את הכללים של המשפט הבינלאומי-המנהגי לפרשנות אמנות.

ובלשונו של בית המשפט¹⁹⁰¹:

"The agreement [the D.T.C. Australia/Switzerland] is a treaty and is to be interpreted in accordance with the rules of interpretation recognized by international lawyers... Those rules have now been codified by the Vienna Convention on the Law of Treaties to which Australia, but not Switzerland is a party. Nevertheless, because the interpretation provisions of the Vienna Convention reflect the customary rules for the interpretation of treaties, it is proper to have regard to the terms of the convention in interpreting the agreement..."

26.2.12 תחולת כללי הפרשנות של אמנת וינה על אמנות המס של ישראל

בדין הפנימי הישראלי לא קיים חוק מפורש בנושא פרשנות אמנות מס, כפי שקיים למשל בקנדה. בהיעדר הוראת חוק סותרת בדין הפנימי הישראלי, כללי המשפט הבינלאומי-הפומבי חלים בישראל באופן אוטומטי. בהתאם לעמדה הרווחת בספרות ובהלכות שפורטו לעיל, ובפרט הלכת Thiel¹⁹⁰², כללי הפרשנות של אמנת וינה חלים גם על אמנות המס של ישראל, בהיותן הסכמים בינלאומיים, וזאת למרות שישראל טרם אשררה את אמנת וינה.

לעמדה זו שותפים גם פרופ' אריה ורות לפידות, באומרם כי¹⁹⁰³:

"The Courts have in effect mostly applied methods of interpretation prescribed by the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties,

although Israel is not a party to the Convention. Clearly, the Convention rules should apply, the reason being that it is generally accepted that in this area the Vienna Convention provisions constitute a codification of customary law."

זו גם עמדת נציבות מס הכנסה בישראל. בחוזר שפורסם בשנת 2001 בנושא סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס נאמר כך¹⁹⁰⁴:

"בנוסף על כללי פרשנות שנקבעו באמנות, ניתן להסתמך במלאכת הפרשנות על כללי פרשנות שמקורם במשפט הבינלאומי ובדין המדינתי. אמנת וינה משנת 1969 - The Vienna Convention on the Law of Treaties - מסדירה את הדין החל על אמנות בינלאומיות. על פי האמור בסעיף 31(1) לאמנת וינה יש לפרש אמנה בתום לב ולאור תכליתה ומטרתה..."

על-כן, עמדתו של הנשיא שמגר (כתוארו אז) בעניין עפ¹⁹⁰⁵, כאילו אין לאמנת וינה תחולה על האמנות של ישראל, חסרת בסיס משפטי, נוגדת את העמדה הרווחת בפסיקה ובספרות בעולם ויוצא, כי היא אף איננה מקובלת על נציבות מס הכנסה בישראל.

פרשנות אמנות המס של ישראל תיקבע על-פי הכללים של אמנת וינה ועל-פיהם בלבד. מכיוון שכך, במקום שהגישה הפרשנית הנוהגת בדין הפנימי הישראלי אינה תואמת את כלליה של אמנת וינה, אין ליישמה על אמנות המס. סטייה מכללי הפרשנות שהותוו באמנת וינה אינה אלא הפרה של כללי המשפט הבינלאומי הפומבי המנהגי על-ידי מדינת ישראל. לכך יש אפוא השלכות במישור המשפטי והמדיני כאחד. בהמשך ננסה לעמוד על ההבדלים שבין כללי הפרשנות של אמנת וינה לבין הגישה הפרשנית הנוהגת בדין הישראלי¹⁹⁰⁶.

26.3 פרשנות אמנות יוצרות-חוק מול אמנות הסכמיות

במשפט הבינלאומי ההסכמי נהוג להבחין בין שני סוגי אמנות: האחד, 'אמנות יוצרות-חוק' (*Traités Lois*) - בדרך כלל, מדובר באמנות רב-צדדיות אשר נקלטות בדין הפנימי באמצעות חקיקת חוק מפורש בנושא¹⁹⁰⁷; הסוג השני, הנו 'אמנות הסכמיות' (*Traités- Contracts*) - בדרך כלל, אמנות דו-צדדיות אשר נקלטות בדין הפנימי באופן אוטומטי או באמצעות דבר חקיקה שאך קולט את האמנה בדין הפנימי, דהיינו: ללא חוק מפורש וכולל בנושא. כך הן אמנות המס של ישראל. אלה נקלטות בדין הישראלי באמצעות צו שמוצא על-ידי שר האוצר ולא מנוסחות לכדי דבר חקיקה חדש ונפרד¹⁹⁰⁸.

העמדה הרווחת היא, שעל-פי אמנת וינה אין נפקות להבחנה בין שני סוגי אמנות אלה בכל הקשור לכללי הפרשנות שיחולו עליהן¹⁹⁰⁹.

עמדו על כך המלומדים Vogel ו-Prokisch בדו"ח הכללי שנכתב על-ידם ל-IFA ב-1993¹⁹¹⁰:

"In principle the VCLT does not differentiate between the interpretation of law making treaties ... and contract treaties. This is justified, since the interpretation in the field of international treaties is identical."¹⁹¹¹

עמדה זו משותפת גם למלומדים מתחום המשפט הבינלאומי.

כך, ניתן למצוא, למשל, בספרו של Reuter¹⁹¹²:

"Certain distinctions, like the one between law-making and contractual treaties have already been shown inaccurate and irrelevant. For its part, the 1969 Convention [Vienna Convention] takes a cautious approach, avoiding any systematic classifications of treaties..."

לאמור, גם לדידו ההבחנה בין 'אמנות יוצרות-חוק' לבין 'אמנות הסכמיות' אינה בעלת חשיבות של ממש בכל הקשור לפרשנותן.

דעה דומה הובעה גם על-ידי המלומד האנגלי McNair¹⁹¹³:

"There is some authority for the view that the rules of interpretation of law making treaties and other treaties differ. On the whole, however, this distinction, however attractive as a matter of logic, does not appear to have born much fruit."

על גישה זו מותח המלומד האמריקני Katz ביקורת¹⁹¹⁴. לדעתו, יש לנקוט בגישה חוזית לצורך פרשנות אמנות המס.

וכה הוא אומר¹⁹¹⁵:

"The guiding principle of the US courts in interpreting a treaty is to give effect to the mutual intent, shared expectations and agreement of the contracting parties. Thus, the courts adopt a purposive contractual approach to the interpretation of treaties."

המלומדים Prokisch ו-Vogel¹⁹¹⁶ אומנם מסכימים עמו, כי אמנות מס הן למעשה הסכם דו-צדדי אשר מצריך הסכמה הדדית, אך יחד עם זאת, הם מצביעים על כך, שאמנות מס לא רק יוצרות זכויות וחובות בין המדינות המתקשרות לבין עצמן, אלא גם משליכות במישרין על הנישום: הציפיות הפיסקליות שלו תלויות בודאות וביציבות של אופן פרשנותן ויישומן על-ידי המדינות המתקשרות.

לכך יש גם להוסיף, שרוב אמנות המס מבוססות כיום על המודלים של ה-OECD והאו"ם. בפועל, רשויות המס ובתי המשפט מיישמים אותן באותו אופן כמו חוקים. באופן זה, מונחים שמשמשים באמנה נהפכים למונחים משפטיים רשמיים, בדומה לאלו המשמשים

את החקיקה הפנימית. מכיוון שכך, אמנות המס מאבדות חלק מהאופי הדו-צדדי וההדדי של הסכמים בינלאומיים. בכך הן נבדלות אפוא מהסכם חוזי גרידא ומתקרבות יותר ל'אמנות יוצרות-חוק' ('*Law-Making Treaties*')¹⁹¹⁷. שיקול זה צריך להילקח בחשבון בפרשנות אמנות מס. בשונה מפרשנות של חוזים, שם מושם הדגש על כוונת הצדדים, אמנות מס צריכות להתפרש על-פי המשמעות הרגילה שנובעת מלשונו; ועמדה זו אכן אומצה באמנת וינה¹⁹¹⁸.

בנקודה זו ניתן להקשות ולטעון לכאורה, כי אמנת וינה נועדה לחול במחלוקות פרשניות המתגלעות בין מדינות בלבד, להבדיל ממחלוקות שבין הנישומים לרשויות המס באחת המדינות המתקשרות, אף אם הן נוגעות לפרשנותה של אמנה. ואולם, טענה זו אינה מקובלת. מכיוון שכללי הפרשנות שנקבעו באמנת וינה משקפים את כללי המשפט הבינלאומי-מנהגי¹⁹¹⁹, מקובל על הכל שהם חלים גם ברמה של המשפט הפנימי, דהיינו - במחלוקות בין מדינה לנישום הנוגעות לאמנה¹⁹²⁰, ובלבד שלא סטו מכללים אלו על-ידי חקיקה מפורשת.

26.4 סעיפים 31-33 לאמנת וינה: הסבר כללי

כללי הפרשנות של הסכמים בינלאומיים הוסדרו במסגרת חלק ג', סימן 3, סעיפים 31-33 לאמנת וינה. עניינו של סימן זה ב'פרשנותן של אמנות' ('*Interpretation of Treaties*'). סעיף 31 קובע, כלשון כותרתו, את 'העיקרון הכללי של פרשנות' ('*General Rule of Interpretation*') סעיף 31(1) קובע כלל בסיסי בעל תוקף כללי, לפיו אמנה תפורש בתום לב, בהתאם למובן הרגיל שיש לתת למונחי האמנה, בהקשרם, ולאור תכליתם ומטרתם. סעיף 31(2) מגדיר את המונח הקשר ('*Context*'). סעיף 31(3) מרחיב את המונח 'הקשר' וסעיף 31(4) קובע, כי משמעות מיוחדת תינתן למונח באמנה, אם כך קבעו הצדדים ואם לכך התכוונו.

סעיף 32 מוסיף על הכלל הפרשני היסודי שבסעיף 31. הסעיף קובע, לאלו אמצעים משלימים ניתן להזדקק כדי לאשר את המשמעות הנובעת מהחלתו של סעיף 31, או כדי לקבוע את המשמעות כאשר הפרשנות לפי סעיף 31 היא דו-משמעית, מעורפלת, או מובילה לתוצאה שהיא בבירור חסרת-שחר או בלתי-סבירה.

סעיף 33 דן במשקל שיש לייחס לשפות השונות של האמנה.

26.5 נוסח הסעיפים באמנת וינה

הנוסח של ההסדרים הרלוונטיים של סעיפים 31-33 לאמנת וינה מובא להלן.

26.5.1 הנוסח האנגלי

להלן נוסח הסעיפים בשפה האנגלית¹⁹²¹:

SECTION 3. INTERPRETATION OF TREATIES

Article 31

General rule of interpretation

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.
2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:
 - (a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;
 - (b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.
3. There shall be taken into account, together with the context:
 - (a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
 - (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
 - (c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.
4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

Article 32

Supplementary means of interpretation

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

- (a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or
- (b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.

Article 33

Interpretation of treaties authenticated in two or more languages

1. When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.
2. A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.
3. The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.
4. Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.

26.5.2 הנוסח העברי

להלן נוסח הסעיפים בשפה העברית¹⁹²²:

סעיף 31

הוראה כללית לפרשנות

1. אמנה תפורש בתום-לב, לפי המשמעות הרגילה שיש ליתן למונחי האמנה בהקשרם ולאור נושאה ומטרתה.
2. לעניין פרשנותה של אמנה יכולול ההקשר, בנוסף על הנוסח, לרבות ההקדמה והנספחים אשר לו:
 - (א) כל הסכם הקשור באמנה שנעשה בין כל בעלות-האמנה בעת כריתת האמנה;
 - (ב) כל מסמך שנעשה בידי מדינה או מדינות בעלות-האמנה בעת כריתת האמנה ושנתקבל על-ידי שאר בעלות-האמנה כמסמך הקשור בה.
3. יחד עם ההקשר יובאו בחשבון:
 - (א) כל הסכם שלאחר מכן בין בעלות האמנה הנוגע לפרשנותה או להחלת הוראותיה;
 - (ב) כל נוהג שלאחר מכן בהחלתה של האמנה הקובע את הסכמתן של בעלות האמנה בנוגע לפרשנותה;
 - (ג) כל כלל של המשפט הבינלאומי השייך לעניין שהוא בן החלה ביחסים שבין בעלות האמנה.
4. משמעות מיוחדת תינתן למונח אם נקבע שלכך התכוונו בעלות האמנה.

סעיף 32

דרכי פרשנות נוספות

ניתן להזדקק לדרכי פרשנות נוספות, לרבות עבודות-ההכנה לאמנה והנסיבות שבהן נכרתה, כדי לאשר את המשמעות הנובעת מהחלתו של סעיף 31, או כדי לקבוע את המשמעות במקום שהפרשנות לפי סעיף 31:

- (א) מניחה פירוש לכאן ולכאן, או פירוש מעורפל; או
(ב) מובילה לתוצאה שהיא בכירור חסרת-שחר או בלתי-סבירה."

סעיף 33

פרשנותן של אמנות שאמינותן נקבעת בשתי לשונות או יותר

1. מקום שנקבעה אמינותה של אמנה בשתי לשונות או יותר, יהיה הנוסח שווה תוקף בכל אחת מהן, זולת אם האמנה מורה, או בעלות האמנה מסכימות, שבמקרה של אי התאמה יכריע נוסח פלוני.
2. גירסה של אמנה בלשון שאינה אחת הלשונות שבהן נקבעה אמינותו של הנוסח, לא יראוה כנוסח אמין אלא אם מורה האמנה כך, או מסכימות לכך בעלות האמנה.
3. חזקה על מונחי האמנה שיש להם משמעות אחת בכל נוסח אמין.
4. למעט במקרה שנוסח מסוים מכריע בהתאם לסעיף קטן 1, מקום שהשוואה בין נוסחים אמינים מגלה הבדל משמעות שאין להסירו מכוח תחולתם של הסעיפים 31 ו-32, תאומץ המשמעות המיטיבה ליישב את הנוסחים בהתחשב בנושא האמנה ומטרתה.

26.6 אימוץ הגישה המילולית ודחיית הגישה התכליתית

העיקרון הכללי של פרשנות אמנות בינלאומיות מופיע בסעיף 31(1) לאמנת וינה. סעיף זה קובע בפשטות, כי:

"אמנה תפורש בתום לב, בהתאם למובן הרגיל שיש לתת למונחי האמנה בהקשר שלהם ולאור תכליתם ומטרתם".

לאור נוסחו, ניתן לסבור, לכאורה, כי סעיף 31(1) מעגן בתוכו הן את הגישה המילולית-טקסטואלית, כפי שבאה לידי ביטוי במילים - "בהתאם ל'מובן הרגיל' שיש לתת לסעיפי האמנה" (*Ordinary Meaning*), והן את הגישה התכליתית-טלאולוגית כפי שבאה לידי ביטוי במילים - 'ולאור תכליתם ומטרתם' (*Object and Purpose*).

נשאלת על-כן השאלה, מה היחס שבין שתי גישות אלה. האם אמנות בינלאומית יש לפרש לפי הגישה הטקסטואלית או לפי הגישה התכליתית?¹⁹²³ התשובה לכך ברורה. הסעיף מאמץ את הגישה המילולית-טקסטואלית. הוועדה למשפט בינלאומי דחתה מכל וכל את הגישה התכליתית לפירוש אמנות¹⁹²⁴ והציבה את הגישה הטקסטואלית כעליונה במובן זה, שהאמנה צריכה להתפרש על-פי המשמעות הרגילה של מונחיה, לאור הקשרם.

וכך מצוין בדברי ההסבר של הסעיף שחוברו על-ידי הוועדה¹⁹²⁵:

"[Article 31] as already indicated is based on the view that **the text must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties**, and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation *ab initio* into the intentions of the parties. **The Institute of International Law adopted this - the textual - approach to treaty interpretation.** The objections to giving too large a place to the intentions of the parties as an independent basis of interpretation find expression in the proceedings of the Institute. The textual approach, on the other hand, commends itself by the fact that, as one authority [*Annuaire de l'Institut de droit international* (1952), vol. 44, tome 1, p. 199] has put it, "*le texte signé est, sauf de rares exceptions, la seule et la plus récente expression de la volonté commune des parties*". Moreover, the jurisprudence of the International Court [of Justice] contains many pronouncements from which it is permissible to conclude that **the textual approach to treaty interpretation is regarded as established law.** In particular, the Court has more than once stressed that it is not the function of interpretation to revise treaties or to read into them what they do not, expressly or by implication, contain."

(ההדגשות הוספו)

במילים אחרות, על-פי סעיף 31(1) לאמנת וינה, התחנה הראשונה בפרשנות היא הטקסט של האמנה. הטקסט יפורש בהתאם למשמעותו הרגילה (*Ordinary Meaning*) של מונח או של שילוב מונחים באמנה.

עמד על כך גם Sinclair בספרו¹⁹²⁶:

"...The commission [International Law Commission of the General Assembly] accordingly came down firmly in favor of the view that

the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text..."

26.7 'משמעות רגילה' ('Ordinary Meaning') : סעיף 31(1)

המשמעות הרגילה של מונח יכולה להיות זהה לשימוש הכללי שלו או בהתאם לשימוש הספציפי שאומץ על-ידי הצדדים המתקשרים באמנה הקונקרטי. במקרים רבים, המשמעות הרגילה של מונח פלוני אינה זהה לשימוש היום-יומי שלו. כך, במקום שבו התפתחה לה טרמינולוגיה ייחודית לתחום מקצועי מסוים, כדוגמת מיסוי בינלאומי, או שימוש בינלאומי אחד לגבי מונח פלוני או שימוש משפטי עקבי בין המדינות המתקשרות - זו תהא 'המשמעות הרגילה' לצרכי סעיף 31(1) לאמנת וינה. זה נכון במיוחד לגבי אותם מונחים אשר התפתחו לכדי 'שפה פיסקלית בינלאומית' ('*International Tax Language*')¹⁹²⁷. שפה זו התפתחה אפוא בהשפעת מודל ה-OECD ודברי ההסבר לו, ועוד נעמוד על כך בהמשך¹⁹²⁸.

26.8 הקושי שבקביעת ה'משמעות הרגילה'

כללים ומונחים משפטיים חייבים, מעצם טבעם, לכסות היקף לא מוגדר של סיטואציות שונות. תכונה זו גורמת להם להיות מנוסחים בצורה עמומה, עד כדי כך שלא ניתן לזהות את המשמעות הרגילה והברורה שלהן. זה נכון במיוחד לגבי אמנות מס: מערכת המונחים שלהן היא בעלת אופי יותר כללי מאשר זו של דיני המס הפנימיים. האמנות צריכות להקיף מספר גדול של משתנים ומצבים אפשריים במטרה לחבר בין משטרי מס שונים.

במקרים שבהם המשמעות הרגילה של מונח פלוני אינה ברורה, היא תיקבע על-ידי פנייה לכלים פרשניים נוספים. אמנת וינה מפנה ראשית ל'הקשר' ('*Context*') שבו ההסדר מצוי ואחר כך ל'נושא ולמטרה' ('*Object and Purpose*') של האמנה.

26.9 ה'הקשר' ('Context') : סעיפים 31(2) ו-31(3)

26.9.1 ההקשר כולל את מכלול הסדרי האמנה: סעיף 31 (2)

סעיף 31(2) לאמנת וינה מגדיר את משמעות המונח 'הקשר' אשר מופיע בסעיף 31(1) לאמנה. הסעיף קובע, כי לעניין פרשנותה של אמנה, בנוסף על הנוסח, לרבות ההקדמה והנספחים אשר לו, יכלול ההקשר -

"(א) כל הסכם הקשור באמנה שנעשה בין כל בעלות-האמנה בעת כריתת האמנה;

(ב) כל מסמך שנעשה בידי מדינה או מדינות בעלות-האמנה בעת כריתת האמנה ושנתקבל על-ידי שאר בעלות-האמנה כמסמך הקשור בה."

ההקשר של מונח פלוני ייבחן באופן הוליסטי, לאור מכלול הסדרי האמנה, ולא באופן פרטני במסגרת ההסדר הספציפי שבו הוא משמש.

הבהיר זאת פרופ' דינשטיין¹⁹²⁹:

"למעשה אין ויכוח בין שופטים ומשפטנים כי הקשר כולל לא רק את הסעיף בו מופיע המונח הטעון פירוש, אלא את האמנה כולה. אין לקרוא כל קטע ופסקה באמנה בנפרד, וללא תלות בכל מה שמופיע לפנייהם ואחריהם."

לעניין זה יפים גם דבריו של בית-הדין הבינלאומי הקבוע, בחוות דעתו הנוגעת לכושר ארגון העבודה הבינלאומי לגבי עבודה חקלאית¹⁹³⁰. בחוות דעת זו נתעוררה השאלה, האם ארגון העבודה הבינלאומי מוסמך, על-פי הוראות החוקה שלו, לעסוק בהסדרת תנאי עבודה חקלאית.

בהתייחסו לכללי בפרשנות ציין בית-הדין כך¹⁹³¹:

"כאשר מעיינים בשאלה שלפני בית-הדין לגבי לשון האמנה ברור שחייבים לקרוא את האמנה כיחידה אחת, ושאינן לקבוע את משמעותה רק על סמך ביטויים מיוחדים, אשר, אם מנתקים אותם מהקשרם, ניתן לפרשם ביותר ממובן אחד."

התפיסה היא אפוא, כי ניתן להבין את המשמעות של הסדר ספציפי ברגע שבוחנים אותו באספקלריה של מכלול ההסדרים באמנה. ההנחה היא, שלמונחים זהים יש משמעות זהה. ניתן להפריך הנחה זו, אם כי הדבר ידרוש טיעון מאוד משכנע¹⁹³². מקרים כאלה אומנם קורים לעיתים, מכיוון שמונחים זהים משרתים פעמים מטרות שונות בתוך ההקשר היותר מצומצם שלהם. כך לדוגמה, בפסק-הדין בעניין Memec¹⁹³³, המונח 'דיבידנדים' אשר הופיע בשני סעיפים שונים באמנת המס שבין אנגליה לגרמניה פורש באופן שונה¹⁹³⁴.

26.9.2 ההקשר כולל הסכם מאוחר, נוהג, וכלל של המשפט הבינלאומי: סעיף 31(3)

המשמעות של המונח 'הקשר' בסעיף 31 לאמנת וינה רחבה יותר מאשר משמעותו הכללית. סעיף 31(3) לאמנה קובע, כי יחד עם ההקשר יובאו בחשבון:

"(א) כל הסכם שלאחר מכן בין בעלות האמנה הנוגע לפרשנותה או להחלת הוראותיה;

(ב) כל נוהג שלאחר מכן בהחלטה של האמנה הקובע את הסכמתן של בעלות האמנה בנוגע לפרשנותה;

(ג) כל כלל של המשפט הבינלאומי השיך לעניין שהוא בן החלה ביחסים שבין בעלות האמנה."

ההקשר כולל כל הסכם או מסמך הקשורים באמנה, שנעשו בין הצדדים המתקשרים בעת כריתת האמנה, כמו גם כל הסבר. התנאי היחיד הוא, שהחומר הנדון התקבל בהסכמה על-ידי שני הצדדים המתקשרים. הסברים חד-צדדיים של אחד הצדדים, אשר לא אושרו באופן מפורש על-ידי הצד השני, לא ניתן לכלול, על-כן, כחלק מן ההקשר. עמד על כך פרופ' דינשטיין באומרו כי¹⁹³⁵:

"... גרעין ההוראות של סעיף 31(2) בנדון, שמסמך כזה [מסמך חד צדדי] יכול להוות חלק מן ההקשר רק בתנאי שהזיקה שלו לאמנה התקבלה על-ידי הצדדים האחרים."

כך עולה גם מדברי ההסבר של סעיף 31(2) לאמנת וינה אשר חוברו על-ידי הוועדה למשפט בינלאומי¹⁹³⁶:

"The principle on which this provision is based is that a unilateral document cannot be regarded as forming part of the 'context'..."

כפי שיפורט בהמשך¹⁹³⁷, ביחס לאמנות מס עשוי ההקשר לכלול איגרות או מכתבים שהוחלפו במהלך חתימת האמנה¹⁹³⁸, אמנות מס מקבילות¹⁹³⁹ והסכמים מאוחרים. השאלה, האם מודל ה-OECD ודברי ההסבר שלו יכולים להיחשב כחלק מן ההקשר של אמנות המס על-פי סעיף 31(2), או רק כחלק מדרכי פרשנות נוספות במשמעות סעיף 32 לאמנת וינה, נתונה במחלוקת. לשאלה זו יש חשיבות מעשית, ועל כך בהמשך¹⁹⁴⁰.

לעומת זאת, מוסכם שהוראות ביצוע או דברי ההסבר שמתפרסמים על-ידי אחת המדינות לאמנה - כדוגמת ה-'*Technical Explanations*' שמפרסם משרד האוצר של ארצות-הברית לכל אמנה שנחתמת על-ידי ארצות-הברית - או דברים שהוחלפו בעל-פה על-ידי הנציגים במשא ומתן לאמנה וכו', מהווים חלק מן ההקשר רק אם הם קיבלו את הסכמת המדינה המתקשרת השנייה. אותה מדינה אינה מחויבות, כמובן, לתת את הסכמתה לכך. בהיעדר הסכמה כזו, ניתן, לכל היותר, להביאם בחשבון כחלק מדרכי פרשנות נוספות במשמעות סעיף 32 לאמנת וינה¹⁹⁴¹, או כביטוי להבנה המשפטית של המדינה המתקשרת האחרת

בהתאם לתפיסה של 'פרשנות אחידה' או משותפת ('Common Interpretation')¹⁹⁴². גם על כך עוד נרחיב בהמשך¹⁹⁴³.

26.10 מטרת האמנה: סעיף 31(1)

26.10.1 הביטוי 'נושא ומטרה' ('Object and Purpose')

סעיף 31(1) לאמנת וינה מפנה ל'נושא ולמטרה' ('Object and Purpose') של האמנה. המילים 'Object and Purpose' משמשות בפסיקה הבינלאומית ככלי פרשני אחד ונראה אומנם שאין כל היגיון להפריד ביניהן¹⁹⁴⁴. הן לא נועדו לייצג את הכוונה של המדינות המתקשרות אלא את המטרה, במובן של 'עד' ('Goal'), של האמנה עצמה¹⁹⁴⁵. כמו ההקשר, כך גם כאן: ההפניה היא למטרה הכוללת של האמנה, ולא רק למטרה הספציפית של הסדרים פרטניים¹⁹⁴⁶.

26.10.2 מטרת האמנה אינה מהווה אמצעי פרשני עצמאי

כפי שהובהר לעיל, הגישה התכליתית נדחתה באמנת וינה. לפיכך, הנושא והמטרה מהווים מקור עזר פרשני משני בלבד, שניתן להיעזר בו אך ורק כדי להבהיר ולשפוך אור על המשמעות הרגילה של מונחי האמנה במקום שהיא אינה ברורה מהטקסט. הא ותו לא. לפי אמנת וינה, שימוש בנושא ובמטרה ככלי פרשני עצמאי, שעה שלשון האמנה היא ברורה, אינו אפשרי¹⁹⁴⁷.

היטיב להבהיר זאת פרופ' דינשטיין במאמרו¹⁹⁴⁸:

"מטרת אמנה, אמנם נזכרת במפורש בסעיף 31(1) של אמנת וינה אולם יש להעניק לה תפקיד משני בתהליך הפרשנות. מכוח סעיף 31(1) אין המטרה מהווה אלמנט עצמאי או אוטונומי בפירוש אמנות. יש בה בכדי לזרות אור על המבנה הרגיל והטבעי של המילים, אבל בשום פנים אין היא יכולה לדחות מלפניה את הטקסט."

עמדה דומה ניתן למצוא גם בספרו של פרופ' Vogel¹⁹⁴⁹:

"...Such purpose [The purpose of the treaty] is subordinated to the wording of the treaty by the rule of article 31 that the purpose shall influence interpretation merely by giving 'light' to the terms of the treaty. In other words, 'purpose' is not itself an independent means of interpretation."

26.10.3 בפרשנות אמנות מס אין להיזקק למטרה

בכל הקשור לפרשנות אמנות מס אין זה ראוי ויעיל להיזקק ל'נושא ולמטרה' (*Object and Purpose*) כפי שעמדנו על כך במקום אחר¹⁹⁵⁰, המטרות של אמנות מס הן רבות¹⁹⁵¹. חלוקת זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות, מניעת מיסוי כפל, ניטרליות, סילוק מחסומי מסחר, עידוד השקעות חוץ, פיתוח היחסים הכלכליים בין המדינות המתקשרות, מניעת הפליה והימנעות ממס, ועוד כהנה וכהנה. לעיתים המדינות המתקשרות מבטאות את המטרה בכותרת ו/או בהקדמה של האמנה עצמה¹⁹⁵².

בדרך כלל, מטרות אלה אינן מסייעות בפרשנות כללי המיסוי באמנה. כללים אלה משקפים בעצמם את המטרות של האמנה. הגישה הרווחת, על-כן, היא שבפרשנות אמנות מס אין להביא בחשבון את מטרות האמנה¹⁹⁵³. ביטוי לתפיסה זו ניתן למצוא גם בפסיקה. כך למשל, נאמר בפסקי-הדין שניתנו על-ידי בתי המשפט באנגליה בעניין *Padmore*¹⁹⁵⁴, בעניין *Strathalmond*¹⁹⁵⁵, בעניין *Caro*¹⁹⁵⁶ ובעניין *VAS*¹⁹⁵⁷. גם באוסטרליה פסקו בתי המשפט באופן דומה, למשל בעניין *Emmanuel*¹⁹⁵⁸, בעניין *The English, Scottish and Australian Bank*¹⁹⁵⁹ ובבית המשפט הפדרלי בעניין *Thiel*¹⁹⁶⁰.

המטרות של האמנה יכולות, לכל היותר, להועיל בהשלמת 'חללים' (*'Loopholes'*) באמנה, ועל-ידי כך למנוע מקרים של כפל מס אשר לא נמנעו על-ידי האמנה. כך, באו הדברים בפסק דינו של בית המשפט הגבוה של אוסטרליה בעניין *Thiel*¹⁹⁶¹. בית המשפט קבע, כי בפרשנות האמנה ניתן להתחשב גם במטרה של מניעת כפל מס, באופן זה שהאמנה תפורש בצורה שתכלול כמה שיותר פרטי הכנסה ותמנע על-ידי כך כפל מס במידה המירבית. יש לציין, עם זאת, כי פרשנות כזו - של השלמת חללים - אינה נתמכת בסעיפי הפרשנות של אמנת וינה¹⁹⁶².

עוד יש לציין בהקשר זה, כי הפסיקה קבעה, שבמקום שבו יישום האמנה עשוי ליצור 'כפל פטור' (להבדיל מ'כפל מס'), לא יהיה בכך כדי להשפיע על פרשנות האמנה. האמנה תפורש באופן עצמאי לחלוטין, וללא התחשבות בתוצאה אפשרית זו. במילים אחרות, הנישום יהיה זכאי ליהנות מהקלותיה, אף אם אין חשש להיווצרותו של כפל מס, אפילו לא פוטנציאלי. הלכה זו נפסקה, לדוגמה, בפסקי-הדין בעניין *Lamesa*¹⁹⁶³ ו-*Hausmann*¹⁹⁶⁴ ובפסקי-דין אחרים שניתנו בהודו למשל. על גישה זו ועל פסקי-דין אלה עמדנו בדיונונו בדיונונו לעיל¹⁹⁶⁵.

לשם ההמחשה, נפרט להלן בקצרה את הגישה שאומצה בפסקי-הדין בעניין *Caro*¹⁹⁶⁶, *VAS*¹⁹⁶⁷, *Emmanuel*¹⁹⁶⁸ ו-*Thiel*¹⁹⁶⁹, שנזכרו לעיל, ולאחר מכן ננסה לסכם את הדברים בנקודה זו.

26.10.4 פסק-הדין בעניין *Caro*

בעניין זה¹⁹⁷⁰ נבחנה אמנת המס בין אוסטרליה לאנגליה. על-פי החוק אשר היה בתוקף באותה העת באנגליה, ההכנסה של הנישום באוסטרליה בשנה השנייה שימשה כאומדן להכנסתו החייבת באנגליה בשנה השנייה והשלישית. הנישום שילם מס באוסטרליה וביקש

לקבל זיכוי כפול באנגליה. בקשה זו ללא ספק עלתה בקנה אחד עם מטרתה המוצהרת של האמנה: למנוע כפל מס, אולם היא לא התקבלה. בית המשפט קבע, כי אין בשיקול זה כדי לגבור על לשון האמנה אשר לא הקנתה זיכוי כפול כאמור.

וכלשון בית המשפט:

"It was urged that [this] view failed to give effect to what was described as the manifest intention of the two Governments to prevent double taxation. Be that or not as it may, I cannot, by reference to the English taxing statute and a consideration of its effect, create a greater sum of Australian tax than is made the subject of Article XII of the Agreement."¹⁹⁷¹

בערכאת הערעור, בית המשפט היה מודע לעובדה, כי פרשנות זו יוצרת כפל מס אך קבע, כי הדרך הפרשנית הראויה הינה לתת תוקף למשמעות הרגילה של המילים אשר גוברת על המטרה¹⁹⁷².

26.10.5 פסק-הדין בעניין Vas

בפסק-הדין בעניין Vas¹⁹⁷³ נדונה בקשתו של תושב הונגרי ליהנות מפטור ממס בהתאם לסעיף באמנה בין אנגליה להונגריה הודן בהכנסה של אנשי מחקר ומרצים. הסעיף העניק פטור ממס באנגליה למשך תקופה של שנתיים ימים מן התאריך שבו הגיע הנישום אל אנגליה¹⁹⁷⁴.

הנישום ביקר באנגליה בשלוש פעמים שונות, במהלכן עבד באנגליה כחוקר באוניברסיטת Newcastle. ביקורו הראשון נמשך שנתיים ויום, הביקור השני ארך פחות משנתיים והביקור השלישי ארך שנתיים בדיוק.

המחלוקת התעוררה לגבי ההכנסה שהופקה במהלך ביקורו השלישי. לגבי הכנסה זו סירבו רשויות המס באנגליה להעניק לו את הפטור, על-אף ששהותו באנגליה לא עלתה על שנתיים רצופות. טענתם הייתה, כי יש לקחת בחשבון גם את הביקורים הקודמים, וכי הסעיף באמנה אינו מאפשר מספר ביקורים בלתי מוגבל. ואומנם, בית המשפט באנגליה קיבל את הטענה ופסק, כי הנישום אינו זכאי לפטור ממס מקום בו עברו שנתיים מהיום הראשון שבו הגיע לראשונה לאנגליה.

בהתייחס לשימוש במטרת האמנה ציין בית המשפט כי¹⁹⁷⁵:

"It is I think necessary to exercise caution in searching for the purpose to be inferred from the context and scheme of a double taxation treaty. Double taxation treaties are negotiated between experts representing the contracting states and represent a compromise between the fiscal demands of those two states. There may be economic consequences and other reasons of policy which

lie behind and are not discernible from the terms of a treaty or from any material to which the courts of this country can have resort as an aid in construing it."

בית המשפט קבע אפוא, כי יש לנקוט בזהירות יתרה כאשר מבקשים להתחקות אחר מטרתה של אמנת מס. בית המשפט נימק: אמנות מס נידונות בין מומחים ומהוות פשרה בין התביעות הפיסקליות של שתי המדינות. ייתכן, כי בבסיס האמנות הללו מצויים שיקולים כלכליים ומדיניים אשר לא ניתן להסיקם מתנאי האמנה או מכל חומר אחר אשר בית המשפט יכול לעשות בו שימוש.

26.10.6 פסקי-הדין בעניין Emmanuel

עמדה זו הודגשה עוד על-ידי השופט Windeyer בפסק-הדין האוסטרלי בעניין Emmanuel¹⁹⁷⁶. פסק-הדין נסב על פרשנות סעיף 6(3) לאמנת המס בין אנגליה לאוסטרליה.

במקרה זה דובר בנישום, תושב אנגליה, שלא היה בעל 'דומיסייל' ('Domicile') אנגלי. הוא קיבל דיבידנדים מחברות תושבות אוסטרליה. הדיבידנדים התקבלו על-ידי סוכנו באוסטרליה, ולא נשלחו אליו לאנגליה. היות שהוא לא נחשב 'דומיסייל' ('Domicile') באנגליה, הכנסותיו ממקורות חוץ היו כפופות למס באנגליה 'על-בסיס קבלה' בלבד ('Remittance Basis'). בהתאם לכך, הוא לא היה כפוף למס באנגליה על הכנסה מדיבידנדים אלה. לפיכך, רשויות המס של אוסטרליה ביקשו לנכות מהדיבידנדים מס במקור בשיעור מלא בגובה של 30%. מנגד, טען הנישום כי יש לנכות רק 15% בהתאם לסעיף 6(3) לאמנה.

סעיף 6(3) לאמנה בין אוסטרליה לאנגליה משנת 1946 קבע כדלקמן¹⁹⁷⁷:

"Subject to such provisions as may be enacted in Australia for the purpose of determining the amount of Australian tax payable in respect of any dividend, and without limiting the exemptions provided by paragraphs 1 and 2 of this Article, the amount of Australian tax payable in respect of any dividend the whole or part of which is paid out of profits derived from sources in Australia to a United Kingdom resident who is **subject to United Kingdom tax** in respect thereof and is not engaged in trade or business in Australia through a permanent establishment situated therein, shall

not exceed half the amount which would be payable in respect of the dividend or part thereof but for this paragraph." (ההדגשה הוספה)

כפי שניתן לראות, הסעיף היתנה את הפטור בכך, שההכנסה תהיה כפופה למס באנגליה ('Subject to Tax')¹⁹⁷⁸. כאמור, במקרה זה הדיבידנדים לא נתקבלו לידי הנישום באנגליה, וכיוון שכך לא היו כפופים למס שם. מטעם זה, דחה השופט את טענת הנישום וקבע, כי אוסטרליה רשאית להטיל מס בשיעור של 30% על הדיבידנדים, כל אימת שהם לא מתקבלים באנגליה.

מטעם זה, בהתייחסו למטרות האמנה, קבע השופט כדלקמן¹⁹⁷⁹:

"In cases to which the latter Act applies its provisions are dominant. Section 4 expressly makes them so. The words of the Canadian and New Zealand agreements and of the United States Convention are not in all respects the same as those of the United States agreement. All are designed, as they expressly state, for "the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income". The provisions of each are by s.5 of the last-mentioned Australian Act to have "the force of law so far as they affect Australian tax". In the construction of each, its declared purpose must no doubt be borne in mind. But each must be read as a separate instrument."

ובתרגום לעברית:

"במקרים שעליהם חל החוק הנ"ל הסדריו דומיננטיים. סעיף 4 במפורש הופך אותם לכאלה. הנוסח של הסכמים קנדיים וניו-זילנדיים ושל אמנה של ארה"ב אינם זהים בכל ההקשרים לאלה של הסכם של ארה"ב. כולם עוצבו, כפי שהם קובעים במפורש, לשם 'מניעת מס' כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה'. ההסדרים של כל אחד מהם הנם מכוח סעיף 5 לחוק האוסטרלי הנ"ל, לו יש 'כוח של חוק ככל שהוא משפיע על חקיקת המס האוסטרלי'. בעת יציקת משמעות להסדרי האמנות, המטרה המוצהרת חייבת ללא ספק להילקח בחשבון. אולם, יש לקרוא כל הסדר כגורם עצמאי."

לתוצאה דומה הגיע השופט Kitto בפסק-הדין בעניין *ES & A Bank*¹⁹⁸⁰.

26.10.7 פסקי-הדין בעניין Thiel

בפסק-הדין בעניין Thiel¹⁹⁸¹ שב וחזר השופט Sheppard, שישב בבית המשפט הפדרלי של אוסטרליה, על הלכה זו. פסק-דין זה עסק כאמור בפרשנות המונח 'מיזם' באמנת המס בין אוסטרליה לשווייץ והתייחס שם למטרות של האמנה. השופט קבע, כי על-פי סעיף 31(1)

לאמנת וינה, לא ניתן להתעלם מה'משמעות הרגילה' של לשון האמנה, אפילו אם היא מובילה לתוצאה שמנוגדת לאחת ממטרותיה החשובות.
וכלשונו¹⁹⁸²:

"In general terms the purpose of the Swiss Agreement is to avoid double taxation between the two countries, but only to the extent for which the agreement provides. In giving effect to the purpose, one must be careful to see that the operation of the agreement is kept within its intended bounds. This is but to give effect to the provisions of para. (1) of Art. 31 of the Vienna Convention.

That one is not entitled to ignore the language which has been used even if that leads to a situation where, in a given case, double taxation is not avoided was emphasized by Windeyer J. in Emmanuel"

26.11 כוונת הצדדים: סעיף 31(4)

השאלה, האם אמנה צריכה להתפרש בהתאם ללשונו או בהתאם לכוונת הצדדים, קיבלה מענה באמנת וינה. האמנה הכריעה לטובת הלשון¹⁹⁸³. דברי ההסבר של הנוסח הסופי של הוועדה למשפט בינלאומי קובעים כי¹⁹⁸⁴:

"The article ... is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intention of the parties; and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation into the intention of the parties."

כלומר, סעיף 31 מבוסס על ההנחה, כי מילות הטקסט הנן הביטוי המקורי של כוונת הצדדים. אי לכך, נקודת המוצא הפרשנית מצויה בהבהרת משמעות הטקסט, לא בהתחקות אחר כוונות הצדדים. עם זאת, לפי סעיף 31(4) לאמנת וינה ניתן להעדיף משמעות מיוחדת, המנוגדת למשמעות הנורמלית, של מונח פלוני. אך זאת אם ניתן לקבוע, בהתאם למילות הטקסט, כי אכן היתה כוונה למשמעות מיוחדת. במקרה שלשון הטקסט אינה ברורה, אפילו לאחר שקילת כל האמצעים הפרשניים, בהתאם לאמנת וינה אסור לבתי המשפט להחליף את הלשון של הנוסח בכוונה המשוערת של הצדדים המתקשרים.

פרופ' Vogel גורס, כי אף במקום בו פרשנות של מילות הטקסט מובילה לתוצאה בלתי הגיונית, אין להידרש לכוונת הצדדים¹⁹⁸⁵. בהקשר זה נראה, כי פסק-הדין של ה-'Court of Claims' בארצות-הברית בעניין *Great-West Life Assurance*¹⁹⁸⁶ מנוגדת

לעמדה שהוצגה לעיל. בפסק-דין זה היתה הנישומה חברה לביטוח חיים המאוגדת תחת חוקי קנדה, אשר היה לה רשיון לפעול ב-44 מדינות ובמחוז קולומביה. בהיותה כפופה לחוקים מדינתיים של ארצות-הברית, היא השקיעה חלק מנכסיה בפיקדונות נאמנות בארצות-הברית. בין הנכסים של הפיקדונות הללו היה מספר גדול של איגרות חוב של לווים קנדיים שונים. התובעת דרשה החזר בגין מס הכנסה ששולם בגין בשנים 1967-1969, בהתאם לסעיף 12 לאמנת המס בין ארצות-הברית וקנדה¹⁹⁸⁷. בית המשפט היה בדעה, כי ההסדר של האמנה שבנדון יוביל לתוצאה בלתי סבירה, ולפיכך יש לפרש את ההסדר בהתאם לכוונה המשוערת של הצדדים המתקשרים¹⁹⁸⁸.

נעיר בקצרה כי אמנת וינה אינה אומנם אוסרת על שימוש בכלים פרשניים רבים, המפורטים בכללי הפרשנות שבה, בכדי לעמוד על המשמעות של המונח או הביטוי שבמחלוקת. אך, מקום שבו הכלים הפרשניים לא חושפים את המשמעות של המונח הנדון - על בית המשפט להיזהר שלא להרחיב את סמכויותיו, על-ידי כך שיגיע לתוצאה פיקטיבית המבוססת על פרי הדמיון, כפי שנעשה במקרה דנן.

26.12 סיכום ביניים

כללו של דבר, סעיף 31 לאמנת וינה יוצא מנקודת הנחה הנשענת על פרשנות מילולית ולא על פרשנות תכליתית. במקרים שבהם לשון הטקסט מותירה את השאלה הנידונה מעורפלת אז, ורק אז, ניתן להיזקק לשימוש במטרות האמנה ולהקשרם. פרשנות אמנה לפי מטרתה היא בעייתית בהקשר של אמנות מס, וזאת בשל ייחודיות האמנה והקושי שבבחינת מטרתה בנפרד מסעיפיה לאחר כניסתה לתוקף. עם זאת, במקרים שבהם ניתן להצביע על מטרה רלוונטית ברורה וקונקרטית, ניתן לעשות בה שימוש. כך, כאמור, נהג בית המשפט בעניין Thiel¹⁹⁸⁹ בהתייחס למטרה של מניעת כפל מס.

לכוונה המקורית של הצדדים אין מעמד של מקור פרשני, על-פי אמנת וינה. לכן, גישה המבקשת ללמוד מהכוונה המקורית של המדינות המתקשרות בפרשנות אמנות כפופה לשאלה, אם ובאיזו מידה נקלטו בטקסט באופן מילולי.

26.13 דרכי פרשנות נוספות: סעיף 32

סעיף 32 לאמנת וינה מורה כי:

”ניתן להיזקק לדרכי פרשנות נוספות, לרבות עבודות-ההכנה לאמנה והנסיבות שבהן נכרתה, כדי לאשר את המשמעות הנובעת מהחלתו של סעיף 31, או כדי לקבוע את המשמעות במקום שהפרשנות לפי סעיף 31: (א) מניחה

פירוש לכאן או לכאן, או פירוש מעורפל; או (ב) מובילה לתוצאה שהיא
בבירור חסרת שחר או בלתי סבירה."

הוועדה למשפט בינלאומי הדגישה, כי היזקקות לעבודות ההכנה היא בבחינת אמצעי עזר
לפרשנות, להבדיל מכלי פרשני עצמאי השווה או המקביל לזה של סעיף 31(1), שעניינו
בקביעת המשמעות הרגילה של מונחי האמנה בהקשרם¹⁹⁹⁰. הווה אומר: קני מידה המצויים
בסעיף 32 אינם עצמאיים, והם מהווים אמצעי עזר נחות מבחינה היררכית. הם יכולים אך
ורק לסייע ולבאר את המשמעות של מונח פלוני, שמוטל בספק, בנסיבות מאד ספציפיות,
או לאשר את התוצאה הפרשנית שנובעת מהכלל הפרשני היסודי שקבוע בסעיף 31 לאמנה,
אבל לא ליצור את אותה התוצאה. פרופ' דינשטיין¹⁹⁹¹ מציין, כי קיימות אי אילו סכנות
בשימוש בעבודות ההכנה, כדוגמת פרוטוקולים המתארים משא ומתן הנשען על עמדות
מיקוח בעלות תכלית טקטית בלבד - מידע על שלבים בעלי חשיבות שולית לאמנה עצמה,
פרסומים של עבודות ההכנה בתקציר בלבד, שאינו מעניק בבואה נאותה של הדברים אשר

הושמעו בעל-פה, וכדומה. אך יחד עם זאת, מציין פרופ' דינשטיין כי:

"כאשר בודקים עבודות ההכנה בהקפדה ניתן לראות בהם מורה נבוכים ללא
תחליף."¹⁹⁹²

מכל מקום, לנוכח ההפניה לאמנה, ברור כי ניתן להביא בחשבון רק חומר אשר הוכן על-ידי
שני הצדדים המתקשרים, חומר אשר ניתן ללמוד הימנו על הכוונה המשותפת של הצדדים.