

29. כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס

תוכן עניינים

817	כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס	29
819	כללי	29.1
819	לשון פיסקלית בינלאומית	29.2
821	פרשנות אחידה ומשותפת	29.3
821	שקילת החלטות שהתקבלו על-ידי רשויות זרות	29.4
826	פרשנות אמנות ודוקטרינת התקדים המחייב	29.5
826	הסתמכות על חומר של מדינה פלונית בלבד	29.6
829	פרשנות לפי אמנות מקבילות	29.7
829	טקסטים בשפה זרה	29.8
829	עדות מומחה כעזר לפרשנות	29.9

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

29. כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס

29.1 כללי

ברוב המדינות בעולם, בתי המשפט הם שפוסקים ביחס לפרשנות אמנות מס, כמו גם ביחס לפרשנות דיני המס הפנימיים. עקרונות הפרשנות בדין הפנימי עשויים להשפיע על החלטותיהם. כיצד ניתן להבטיח, שאמנות המס יתפרשו באופן אחיד על-ידי המדינות המתקשרות? כלום ניתן להצביע על מדיניות פרשנית ראויה אחת בלבד?

נראה לנו, כי בתי המשפט במדינות שונות צריכים לאמץ פרשנות אחידה, פרשנות הנותנת ביטוי הולם לאינטרסים משותפים של שתי המדינות, קרי, 'פרשנות ניטרלית'. בדרך זו ניתן להבטיח, שמטרות אמנות המס תושגנה. נסביר במה דברים אמורים.

המטרה המרכזית של אמנות המס היא חלוקת זכויות מיסוי בין המדינות המתקשרות. אם אחת המדינות תפרש את האמנה בצורה שמיטיבה עמה, הדבר עלול לצמצם את היקף זכויות המיסוי של המדינה האחרת. פרשנות זו אינה לגיטימית, באשר היא פוגעת בעיקרון ההדדיות של האמנה²³¹⁵. יהיה בכך גם כדי לפגוע בודאות המשפטית של המדינה האחרת, ובודאות של הנישומים תושבי אותה מדינה. כפועל יוצא, עשוי להיווצר כפל מס, ובעקבותיו צמצום המסחר והיחסים הכלכליים בין שתי המדינות המתקשרות. מטעמים אלה ואחרים, רצוי שגישת הפרשנות תהיה אחידה וניטרלית. בתי המשפט במדינות שונות בעולם וגם בישראל צריכים לגלות יתר איפוק כאשר הם מבקשים לסטות מלשון אמנה פלונית, ולהרחיב את זכויות המיסוי של מדינה מעבר למובן הפשוט של כללי המיסוי באמנה.

29.2 לשון פיסקלית בינלאומית

פתרון היפותטי לבעיית פרשנות אמנות מס הוא הרעיון להשתמש בפרשנות "על-לאומית". יישום פרשנות כזו אפשרי אם תתקיים השוואה במערכות משפט כלל-עולמיות. רעיון כזה איננו ישים, כמובן, במצב המשפטי השורר כיום בעולם. בית המשפט בדרום-אפריקה, בפסק-הדין בעניין *Downing*²³¹⁶, רמז לרעיון זה על-ידי הכרתו בקיומה של שפה פיסקלית בינלאומית, וכלשונו: '*international fiscal language*'²³¹⁷. גם בית המשפט הפדרלי למיסים בגרמניה (ה-'*Bundesfinanzhof*') נתן את דעתו לרעיון, בציינו כי כאשר מפרשים אמנות מס, יש להתייחס לכך שהן משתמשות במונחים בינלאומיים אחידים שאינם זהים למשמעות של מונחים מקבילים בדין הפנימי²³¹⁸. בית המשפט למיסים בהולנד (ה-'*Hoge Raad*') פירש את המונח 'רווח הון' ('*Capital Gains*') שמופיע באמנות המס בפירוש פיסקלי בינלאומי, תוך שלילת הפנייה לפרשנות על-פי דיני המס הפנימיים²³¹⁹. אין ספק אפוא כי מבחינת דין רצוי, יש לנסות ולפתח פרשנות למושגים משותפים במודלים של ה-OECD, האו"ם וארצות-הברית, מתוך מטרה לפתח שפה בינלאומית אחידה. בדרך זו, ניתן

יהיה לוותר על פנייה לדין הפנימי, פניה היוצרת לעיתים סיווג הפוך לאותה הכנסה בשתי מדינות שונות²³²⁰.

רעיון נוסף שניתן להציע הוא, ניסוח אמנה רב-צדדית (מולטי-טרלית), שתכלול הגדרות מפורטות וכללי פרשנות מוסכמים, שימשו כמקור פרשני פורמלי לאמנות מס שייחתמו בעתיד²³²¹. הדבר נכון לצורך פרשנות סיווגי הכנסה דוגמת דיבידנדים, ריבית ותמלוגים²³²².

פרשנות הכללים המחלקים את זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות באופן אחיד היא חיונית. כללים אלה קובעים, לאיזו מדינה ניתנת זכות מיסוי על הכנסה. הסדרי המיסוי שבאמנות אינם מופיעים בדיני המס הפנימיים והם מנוסחים באופן שונה. ראוי אפוא לפרשם באופן אחיד, עצמאי והדדי, בהתאם להקשרם באמנה. במקרים אלו, הוראות הדין הפנימי לא יספקו, דרך כלל, תשובה אחידה והדדית. לדוגמה, המונח 'מיזם' ('enterprise') בסעיף 7 למודלים מניח שקיימת שפה פיסקלית המשותפת לקהילה הבינלאומית. כך נפסק למשל בפסק-הדין המנחה בעניין Thiel שהובא לעיל²³²³. שם קבע בית המשפט הגבוה של אוסטרליה, כי המונח 'מיזם' הוא ייחודי לדין הבינלאומי ואין לו מקביל בדיני המס הפנימיים.

וכלשונו:

"[A]n expression such as the word 'enterprise' may not have an exact counterpart in domestic tax laws, being part of an international tax language"

לפיכך, קבע בית המשפט, כי לצורך פרשנות התיבה 'מיזם המנוהל על-ידי תושב שווייץ' ('an enterprise carried on by resident of Switzerland') בסעיף 3(1)(f) לאמנה בין אוסטרליה לשווייץ, אין לפנות לדין הפנימי האוסטרלי המבחין בין 'ניהול' ('Carrying On') המהווה פעילות מתמשכת, לבין 'ביצוע' ('Carrying Out'), המהווה פעילות אקראית. בית המשפט קבע, שהבחנה זו איננה רלוונטית לאמנה²³²⁴. המילים 'Carried On' ('מנוהל'), כמשמעותם בסעיף 3(1)(f) לאמנה, אינם אלה מילות קישור, שתפקידן הוא אך להסביר את הקשר שבין המונח 'מיזם' למונח 'מדינה מתקשרת'. מכאן, שאין לפרשן כאילו הן דורשות מרכיב של הישנות או של שיטתיות, על-מנת שהפעילות העסקית הנדונה תיכנס לגדר פעילות של 'מיזם'. כפועל יוצא מכך, קבע בית המשפט - בניגוד להחלטת שלוש הערכאות הקודמות - כי מונח זה כולל בחובו גם עסקת אקראי המבוצעת בידי יחיד, תושב שווייץ, המפיק רווחים ממכירת יחידות ומניות בנאמנות ובחברה אוסטרלית, בהתאמה, במובן זה שרווחיו מהווים באופיים רווחי עסקים הפטורים ממס באוסטרליה מכוח סעיף 7 לאמנה, מאחר שלא הופקו באמצעות 'מוסד-קבע' הנמצא באוסטרליה.

וכך גם היו פני הדברים בעניין Ostime²³²⁵. שם, הלורד רדקליף קבע, כי ייתכן שלמונח 'מיזם' לא יהיה פירוש מדויק בדיני המס הפנימיים, בהיותו חלק מ'שפת מס בינלאומית' ('International Tax Language').

אם לסכם את השלכות כל שנאמר עד כה, נאמר כך: שפה פיסקלית בינלאומית תצמצם את האפשרות של בתי המשפט לפנות לדין הפנימי ולהחיל תפיסות חד-צדדיות שמוטמעות בדיני המס הפנימיים של מדינה מתקשרת. דרך זו יכולה למנוע כשלים כמו אלו שפורטו לעיל. יחד עם זאת, יש להודות, כי לא ברור עד כמה הדבר ניתן ליישום מבחינה פרקטית, שכן הנטייה להשתמש במושגים ותפיסות מהדין הפנימי הינה בוודאי נטייה טבועה.

29.3 פרשנות אחידה ומשותפת

המטרה המרכזית של אמנות מס היא חלוקת זכויות מיסוי באופן שיויוני בין המדינות המתקשרות²³²⁶. כדי להשיג מטרה זו, רצוי שרשויות המס ובתי המשפט של המדינות המתקשרות יישמו את הסדרי האמנה בצורה אחידה ומסכמת. הווי אומר: פרשנות אחידה ומשותפת ('*Common Interpretation*') זו היא אחת המטרות החשובות של המודלים לאמנות המס.

ביטוי לתפיסה זו ניתן למצוא, לדוגמה, בדברי ההקדמה למודל ה-OECD, כפי שתוקנו ב-29 באפריל 2000²³²⁷.

"The increasing economic interdependence and co-operation of the Member countries of the OEEC in the post-war period showed increasingly clearly the importance of measures for preventing international double taxation. The need was recognized for extending the network of bilateral tax conventions to all Member countries of the OEEC, and subsequently of the OECD, several of which had so far concluded only very few conventions and some none at all. **At the same time, harmonization of these conventions in accordance with uniform principles, definitions, rules, and methods, and agreement on a common interpretation, became increasingly desirable.**" (ההדגשה הוספה)

ניתן להשוות את אמנות המס לכל חוזה או הסכם שנחתם בין שני צדדים. השוואה זו אינה מתבססת רק על כוונת הצדדים, בניגוד לפרשנות חוזים²³²⁸. מעמד הכוונה ככלי פרשני במשפט הבינלאומי מוכתב על-פי סעיף 31 לאמנת וינה בדבר דיני אמנות²³²⁹.

29.4 שקילת החלטות שהתקבלו על-ידי רשויות זרות

המלצתנו היא, שבתי המשפט ורשויות המס של המדינות המתקשרות ישקלו החלטות שניתנו על-ידי רשויות ובתי-משפט זרים, כאשר הם מתמודדים עם בעיות פרשנות באמנות.

עליהם ליישם החלטות זרות, ככל שיש בהן הגיון והתאמה לפתרון המחלוקת באותה מדינה. רוצה לומר: צריך לבחון, אם ניתן ללמוד מהפרשנות במדינה זרה כדי להחילה גם במקרה הנבחן. אם החלטות זרות אלה הן סבירות, ואימוצן יביא למניעת כפל מס ולהגשמת מטרות האמנה, יש להביאן בחשבון; סטייה מפורשת מפרשנות זרה צריכה להיות מוסברת בצורה משכנעת.

בחינה השוואתית של הפסיקה בעולם מלמדת, כי עיקרון זה מקובל באופן כללי במדינות רבות בעולם²³³⁰. דוגמה טובה לכך היא ההחלטה של בית המשפט לערעורים של ניו-זילנד בעניין **JFP Energy**²³³¹. באותו מקרה, המחלוקת נסבה, כאמור, סביב השאלה, כיצד יש לפרש את הביטוי '*borne by a permanent establishment*' ("מוטל על מוסד-קבע"), לצורך יישום סעיף 15(2) לאמנה בין ניו-זילנד לארצות-הברית הודן בהכנסת עבודה: האם תנאי מוקדם הוא, כי שכר העבודה של עובדי החברה האמריקאיים ייתבע כהוצאה המותרת בניכוי כנגד הכנסת 'מוסד-קבע' בניו-זילנד, או שמא די בכך שמבחינה פונקציונלית העובדים מהווים חלק מאותו 'מוסד-קבע' בית המשפט לערעורים של ניו-זילנד העדיף את הפרשנות הראשונה. לשם פרשנות הביטוי "מוטל על" או "נושא ב-" (*Borne By*), קובע בית המשפט כי נקודת המוצא היא המשמעות הרגילה של ביטוי זה באמנה, תוך מתן משקל הולם לכוונה הרחבה של הצדדים לאמנה. בית המשפט קובע בהמשך, כי בפרשנות אמנות מס יש לקחת בחשבון אף פסק-דין והחלטות שניתנו על-ידי רשויות המס במדינות זרות הקשורות באמנת מס עם ניו-זילנד. זאת, משום שאמנות המס מהוות רשת פיסקלית בינלאומית, שיש לפרשה על-פי עקרונות רחבים במגמה להגיע להסכמה כללית. בנימוקו הפנה השופט ריצ'ארדסון גם לדברי ההסבר של משרד האוצר בארצות-הברית, ביחס לאמנת המס (*Technical Explanations*)²³³²:

"It is well established following New Zealand's commitment to CER that commercial legislation applicable to Australia/New Zealand transactions should in the ordinary course be accorded the same interpretation answer should be given whether a double taxation treaty question arises in New Zealand or the US and in our view appropriate consideration should be given to the consideration should be given to the considered official opinion of the other party to the treaty as to its meaning."

בפסק-הדין בעניין **Dominions Trust**²³³³, שאף הוא נפסק בניו-זילנד, הסתמך השופט White על פסק-דין של בית המשפט העליון למיסים בגרמניה (*Bundesfinanzhof*). גם באוסטרליה, בעניין **Thiel** שנזכר לעיל, התייחס בית המשפט לפסק-דין מאנגליה ומקנדה²³³⁴. העיקרון הנ"ל קיבל ביטוי גם בפסק-הדין המנחה באוסטרליה בעניין **Lamesa**²³³⁵.

השופט Einfeld שישב בערכאה הראשונה כתב²³³⁶:

"I do not think recourse can be had to decisions of the Dutch court in the interpretation of tax agreement between the Netherlands and countries other than Australia, but I think that an interpretation of the Netherlands-Australia DTA by the Hoge Raad would be both admissible and persuasive given that uniformity in the application of the Agreement in both countries is desired."

בית המשפט בערכאת הערעור נקט בגישה רחבה עוד יותר והסתמך על פסק-דין מהולנד שעסקו בפרשנות של אמנות דומות²³³⁷.

פסק-הדין בעניין **Eastern Airlines**²³³⁸ שניתן בארצות-הברית אף הוא מלמד, באיזו מידה עיקרון זה מקובל כיום בארצות-הברית, אם כי פסק-דין זה לא עסק באמנות מס. המחלוקת שם נסבה, כאמור, סביב השאלה, האם סעיף 17 לאמנת ורשה מאפשר לתבוע פיצויים על נזקים בלתי מוחשיים. בית המשפט בחן בצורה מעמיקה מאוד את פסק דינו של בית המשפט העליון בישראל בעניין **טייכנר**²³³⁹, אך לא אימץ, לבסוף, את תוצאת פסק-הדין בישראל, כיוון שלא מצאה משכנעת מספיק. באופן דומה, גם במספר פסקי-דין בקנדה הפנו להחלטות של בתי משפט זרים²³⁴⁰. פסק-הדין המנחה בעניין **Crown Forest**, שנפסק זה לא מכבר על-ידי בית המשפט העליון של קנדה²³⁴¹, נתן ביטוי מפורש לעיקרון זה בכך שנעזר בפסיקה מאוסטרליה, ארצות-הברית וניו-זילנד. בנקודה זו עולה שאלה חשובה: האם כלל הפרשנות של סעיף (2)3 למודלים ולאמנות המס של ישראל נדחק בעצם הצידה דרך הדרישה לפרשנות משותפת²³⁴²? נראה לנו שלא בהכרח כך: סעיף (2)3 אינו נותן עדיפות בלתי מותנית לדין הפנימי. ככל שיישום העיקרון של פרשנות משותפת מאפשר פרשנות ראויה שמונעת כפל מס, הרי שהוא מבטא את כוונת הצדדים לאמנה טוב יותר מאשר פרשנות חד-צדדית על-פי הדין הפנימי. העיקרון של שאיפה לפרשנות משותפת לוקה בבעיה פרקטית של חוסר מידע. פתרון אפשרי לכך מצוי בסעיף (2)3 למודל של ארצות-הברית, שקובע כי המדינות המתקשרות צריכות ליידע אחת את השנייה - מעבר לשינויים חשובים בחוקי המס - על כל חומר רשמי שפורסם בנוגע ליישומה של האמנה, לרבות הסברים, תקנות ודינים, החלטות מקדמיות של רשויות המס, פסקי-דין וכיוצא בזה. אולם, הסדר זה לא מופיע במודל ה-OECD ונעדר גם מרוב אמנות המס של ישראל. נראה כי ייטב היה אילו ישראל היתה קובעת הסדר כזה גם באמנותיה שלה ומוודאת שיהיה לו אופי מחייב גם בפרקטיקה. ועדת ה-OECD לנושאים פיסקליים (ה-CFA)²³⁴³ עמדה על השאיפה לפרשנות אחידה של אמנות שנחתמו על-בסיס המודל.

וכלשון דברי ההקדמה למודל, כפי שנזכרו לעיל²³⁴⁴:

"...[H]armonization of these conventions in accordance with uniform principles, definitions, rules and methods, and agreement on a common interpretation, became increasingly desirable."

אכן, הגישה הרווחת היא כי בתי המשפט צריכים לשקול וליישם באופן אחיד החלטות רלוונטיות ממדינות זרות אחרות, אלא אם אותם בתי משפט שוכנעו כי החלטות זרות אלה הן שגויות. סעיף (2)3 למודל ה-OECD מפנה לדין הפנימי של כל מדינה מתקשרת, אך קיימים טיעונים משפטיים טובים לגישה המעניקה משקל לפרשנויות הוראות אמנה דומות

במדינות אחרות²³⁴⁵. התפיסה של פרשנות משותפת נתמכת על-ידי כותבים רבים באקדמיה²³⁴⁶.

מנינו כבר לעיל מקרים בהם הלכו לפי העיקרון של 'פרשנות אחידה ומשותפת' לאמנות מס²³⁴⁷. ציינו כי באוסטרליה, אומצה פרשנות מאנגליה וקנדה בעניין *Thiel*²³⁴⁸. כך גם בערעור בעניין *Lamesa*²³⁴⁹. השופט Einfeld אמר שם כי פרשנות האמנה בין הולנד ואוסטרליה על-ידי בית המשפט ההולנדי היא קבילה ורצויה. בית המשפט בערעור אימץ החלטות של בתי משפט הולנדיים. בקנדה, התייחסו להחלטות של בתי משפט בארצות-הברית²³⁵⁰, כך גם לגבי פרשנויות של משרד האוצר ההולנדי²³⁵¹. החלטות ממדינות 'המשפט האזרחי' (*Civil Law*) צוטטו לעיתים במדינות 'המשפט המקובל' (*Common Law*): בית המשפט הגרמני צוטט בפסק-דין בניו-זילנד בעניין *Dominions Trust*²³⁵². בארצות-הברית, היתה התייחסות לפסיקה בקנדה²³⁵³, אנגליה וגרמניה²³⁵⁴. באנגליה, היתה התייחסות לפסיקה בארצות-הברית²³⁵⁵ ולהחלטות של בית המשפט הגרמני²³⁵⁶.

פרשנות לאור מטרת האמנה²³⁵⁷ יוצרת את הדרישה לפירוש אחיד על-ידי שתי המדינות המתקשרות.

בית המשפט העליון של ארצות-הברית דן כאמור בהחלטת בית המשפט העליון בישראל, אך לא אימץ אותה²³⁵⁸. בתי המשפט דנים לעיתים בספרות זרה ובכללי משפט שונים, כגון פרשנות אמנות רב-צדדיות²³⁵⁹. יעד זה של פרשנות אחידה ומשותפת קיים גם כאשר הסכמים בינלאומיים שנקלטו לדין הפנימי היו נתונים לפרשנות. פרשנות זו כללה תחומי משפט שונים, דוגמת: חוקי בטוחות וני"ע (*Securities*), חוקי מכר בינלאומיים וחוק בנושא הובלה בינלאומית של סחורות בים וביבשה²³⁶⁰. בספרות הדנה בדין הבינלאומי הפרטי-הפנימי, פרשנות כזו היא אפילו עיקרון יסודי בבירור הדין החל, והיא אף גוברת לעיתים על הדין הפנימי²³⁶¹.

פסקי-דין אנגליים מחשיבים, בצדק, את החלטת בית הלורדים בעניין *Fothergill*²³⁶² כפסק-דין מנחה בנושא פרשנות אמנות מס²³⁶³. העיקרון של הרמוניה ופרשנות אחידה משותפת קיבל ביטוי בבית המשפט לערעורים של ניו-זילנד²³⁶⁴. השופט Richardson קבע:

"It is well established following New Zealand's commitment to CER that commercial legislation applicable to Australia/New Zealand transactions should in the ordinary course be accorded the same interpretations on either side of the Tasman. For similar reason it is obviously desirable that the same interpretation answer should be given whether treaty question arises for determination in New Zealand or the US and in our view appropriate consideration should be given to the considered official opinion of the other party of the treaty as to its meaning."
(ההדגשה הוספה)

נקודה דומה הועלתה על-ידי בית משפט, בערכאה נמוכה יותר, בנוורבגיה²³⁶⁵:

"There should be a high degree of harmonization in the [treaty] interpretation of individual states."

בתי משפט בקנדה התייחסו להחלטות של רשויות ובתי משפט בארצות-הברית, בצינים כי החלטות אלו, על-אף שאינן מחייבות את קנדה, מהוות גורם משכנע²³⁶⁶, וכי פרשנות זו מאפשרת להימנע מכפל מס²³⁶⁷. בתי המשפט בארצות-הברית הגיבו בצורה דומה, תוך יצירת דיאלוג מפרה²³⁶⁸. בפסק-הדין בעניין **Burbank**²³⁶⁹ בית המשפט לערעורים הגיע למסקנה שונה קמעה מפסק-הדין הקנדי²³⁷⁰. בגרמניה, ה-RFH וה-BFH יישמו עיקרון זה של לימוד בלתי מחייב מפסקי-דין של מדינה אחרת²³⁷¹ והשוו הוראות באמנה שגרמניה צד לה עם הוראות של אמנה זרה²³⁷², ולעיתים אף נסמכו על החלטות של בית משפט זר²³⁷³.

הכלל של פרשנות משותפת מגולם גם בהוראת סעיף 33 לאמנת וינה המתייחס לפרשנות אמנות הנדונות בשתי שפות או יותר. בשנת 1958 פעל **Flick**²³⁷⁴ למען כלל הפרשנות האחידה והמשותפת. מלומדים נוספים דנו בה²³⁷⁵ ובית המשפט למיסים באחד המחוזות בגרמניה (Nds. FG.) אף הוא פסק, לפי אותו היגיון של פרשנות משותפת²³⁷⁶. בכנס IFA שנערך בפירנצה בשנת 1993 הוחלט לאמץ פירוש בינלאומי משותף²³⁷⁷.

בעניין **Corocraft**²³⁷⁸ אמר השופט **Denning**²³⁷⁹:

"[E]ven if I disagreed, I would follow them in a matter which is of international concern. The courts of all countries should interpret this convention in the same way."

הוזה אומר:

"אפילו אם לא הייתי מסכים, הייתי פועל לאורן של החלטות של מדינות זרות בנושא מתחום בינלאומי. בתי המשפט של כל המדינות צריכות לפרש את האמנה הזו באופן זהה."

לדעתנו הצהרה זו, אכן רצויה. בעניין **Ulster-Swift**²³⁸⁰ הודגמו תריסר פירושים חוקיים שונים. אמנם גישה פרשנית של בתי משפט זרים איננה מחייבת בית משפט מקומי²³⁸¹, אך רצוי ללמוד ממנה עד כמה שאפשר. כאמור, בעניין **Fothergill**²³⁸² דן ושקל בית המשפט פסק-דין של בית משפט זר ופירושו²³⁸³. הוא עשה כן תוך דגש על כך שהערך המשכנע של הפסיקה תלוי, בין השאר, במעמד ובמוניטין של בית המשפט הזר²³⁸⁴. העיר השופט **Scarman**²³⁸⁵:

"Our courts will have to develop their jurisprudence in company with the courts of other countries from case to case."

הוזה אומר:

"בתי המשפט שלנו מפתחים תורת משפט בשיתוף עם בתי משפט ממדינות אחרות מפסק-דין אחד למשנהו."

29.5 פרשנות אמנות ודוקטרינת התקדים המחייב

באיזו מידה דוקטרינת התקדים המחייב צריכה לחול על פרשנות אמנות למניעת כפל מס? בעניין *Estate of Haas*²³⁸⁶ הוכרעה הסוגייה הספציפית שעמדה לדיון בפני בית המשפט הקנדי למיסים עוד קודם לכן, על-ידי בית המשפט הפדרלי לערעורים. בעניין *Kubicek*²³⁸⁷ אימץ בית משפט למיסים החלטה של בית המשפט הפדרלי לערעורים, למרות שהתקדים לא התבסס על רעיונות ברורים. בית המשפט למיסים החליט לפי התקדים של בית המשפט בערכאה גבוהה יותר. גם במיקרו-קוסמוס של אמנות המס, המתח בין הודאות המשפטית המגולמת בדוקטרינת התקדים המחייב, ובין הרצון לפרש וליישם את המשפט באופן נכון, משליך על השאלה שבדיון, ואין בתחום אמנות המס משום ייחוד ביחס לשאלת התקדים המחייב. כידוע, בישראל, לפי סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה²³⁸⁸ רק הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון מחייבת כל בית משפט אחר, זולת בית משפט העליון עצמו; ואילו הלכה שנפסקה בבית משפט אחר, רק מנחה בית משפט של דרגה נמוכה הימנו.

29.6 הסתמכות על חומר של מדינה פלונית בלבד

סוגייה נפרדת אך קשורה להתייחסות להחלטות בתי משפט זרים היא שאלת הפנייה לחומר חד-צדדי²³⁸⁹. במונח 'חומר חד-צדדי' (*Unilateral Material*) הכוונה היא לחומר שהוכן על-ידי אחת המדינות המתקשרות בלבד, שביכולתו להשפיע על הבנת הצדדים את משמעות האמנה. דוגמאות לכך הם דברי ההסבר של הממשלה ההולנדית כאשר האמנה מוצגת לפרלמנט²³⁹⁰, או הסבר טכני שמכין משרד האוצר בארצות-הברית (*Technical Explanation*) כאשר טיוטת אמנה משוגרת לקונגרס. בארצות-הברית, התייחסו לעיתים קרובות להסברים הללו כעזרים לפרשנות²³⁹¹.

מקור זה של דו"חות וועדה והסברים טכניים כבסיס פרשני, הוטל בספק בבית המשפט העליון בארצות-הברית על-ידי השופטים Scalia ו-Kennedy בעניין *Stuart*²³⁹². באותו מקרה, עלתה הסוגייה, האם להסברים הטכניים ינתן משקל פרשני מכריע גם כאשר הם סותרים את המילים הברורות של האמנה. השאלה לא היתה זקוקה להכרעה שם, ואף על פי כן, העיר השופט Scalia, כי הסברים אלו משמשים ראייה לכוונת הצדדים באמנה, אך צריך לתת עדיפות למילים הברורות והמנוסחות בקפידה של האמנה.

ובלשונו²³⁹³:

"Of course, no one can be opposed to giving effect to 'the intent of the Treaty parties'. The critical question, however, is whether that is more reliably and predictably achieved by a rule of construction which credits, when it is clear, the contracting sovereigns' carefully framed and solemnly ratified expression of those intentions and expectations, or rather one which sets judges in various jurisdictions at large to ignore that clear expression and discern a 'genuine' contrary intent elsewhere. To ask that question is to answer it."

ובהמשך הוא מוסיף, כי מתן עדיפות לחומר של הסנאט לצורך פרשנות האמנה, הוא כמו הכרעה בכך, שהסכם בין שתי מדינות יוכרע לפי מה שחשבו הרשויות המוסמכות של מדינה אחת כאשר שלחה את נציגיה לחתום על ההסכם. להשקפתו, ובצדק, השאלה היא על מה שני הצדדים הסכימו, ולא מה חשב אחד הצדדים או מה חשב המחוקק של אחד הצדדים. לאור זאת, כל חומר שהוא מחוץ לטקסט צריך לשקף את ההסכם המשותף (למשל, היסטוריית המשא ומתן) ולא הבנות חד-צדדיות.

ובלשונו של השופט Scalia²³⁹⁴:

"Using pre-ratification Senate materials, it may be said, is rather like determining the meaning of a bilateral contract between two corporations on the basis of what the Board or directors of one of them thought it meant when authorizing the Chief Executive Officer to conclude it. The question before us in a treaty case is what the two or more sovereigns agreed to, rather than what a single one of them, or the legislature of a single one of them, thought it agreed to. And to answer that question accurately, it can reasonably be said, whatever extra-textual materials are consulted must be materials that reflect the mutual agreement (for example the negotiating history) rather than a unilateral understanding."²³⁹⁵

קיים מספר הולך וגדל של החלטות שיפוטיות סביב העולם בהן בתי משפט במדינה אחת התייחסו לחומר חד-צדדי של מדינה מתקשרת אחרת²³⁹⁶. ההסברים הטכניים בארצות-הברית צוטטו בניו-זילנד²³⁹⁷. בית המשפט לערעורים שם ציין, כי יש לשקול בצורה ראויה את הדעה הרשמית של הצד האחר לגבי האמנה ופרשנותה²³⁹⁸. דו"חות הסנאט צוטטו גם בפסק-דין שנדון בבית משפט יפני²³⁹⁹.

בקנדה, היתה הפניה להסברים הטכניים של משרד האוצר של ארצות-הברית²⁴⁰⁰ ולמסר הנשיאותי לסנאט²⁴⁰¹. למעשה בקנדה קיים בסיס משפטי ספציפי להפניה לדברי ההסבר הטכניים לאמנה מ-1980, מאחר שהם אומצו על-ידי משרד האוצר הקנדי, אשר אמר כי דברי ההסבר משקפים את ההבנות שהגיעו אליהם במהלך המשא ומתן בהתאמה עם הפרשנות

והיישום של ההוראות השונות באמנת המס מ-1980²⁴⁰². עם זאת, בעניין **Kubicek**²⁴⁰³ של השופט MacGuigan את השימוש בדברי ההסבר הטכניים, וגרס כי:

"There is no international tradition or procedure for an exchange of subsequently bargained documents as determinative of treaty interpretation. The Technical Explanation is a domestic American document. True, it is stated to have the endorsement... of the Canadian Minister of Finance, but in order to bind Canada it would have to amount to another convention, which it is not. From the Canadian viewpoint, it has about the same status as a Revenue Canada interpretation bulletin, of interest to a Court but not necessarily decisive of an issue."

בפסק-דין²⁴⁰⁴ אחר אמר השופט Bowman, כי לדברי ההסבר הטכניים אשר מוסכמים על שני הצדדים, יש חשיבות גדולה יותר מהפרשנות של רשויות המס הלאומיות.

ובלשונו²⁴⁰⁵:

"The Technical Explanation to the provisions of an international treaty agreed to by both parties to the convention are of far greater importance in interpreting a treaty than are, say, interpretation bulletins issued by the Department of National Revenue (compare A-G of Canada v. Kubicek Estate 97 D.T.C. (Canada) 5,454 at page 5,456 (F.C.A.) with R. v. Crown Forest Industries Ltd. et al. 95 D.T.C. (Canada) 5,389 at pages 5,396 to 5,399 (S.C.C.)."

במספר פסקי-דין נטען, כי רשויות המס של מדינה מתקשרת קיבלו במשתמע והסכימו לחומר חד-צדדי של מדינה אחרת. כך, בעניין **Xerox**²⁴⁰⁶, בית המשפט בארצות-הברית הניח כי הרשויות באנגליה קיבלו במשתמע את ההסדרים בדברי ההסבר הטכניים שהוכנו על-ידי משרד האוצר בארצות-הברית; החלטה זו נהפכה בערעור²⁴⁰⁷. בית המשפט העליון הדני היפנה לנוהל האדמיניסטרטיבי של רשויות המס הדניות, מאחר שלפי הנחתו, רשויות של מדינות מתקשרות אחרות היו מודעות לו ולא הביעו כל התנגדות לנוהל זה²⁴⁰⁸.

הרעיון של פרשנות אחידה ומשותפת פירושו, כי לאמנה יש משמעות מסוימת ורצוי כי תהיה לה משמעות זהה בשתי המדינות. ברם, אין זה אומר שהצהרות חד-צדדיות, או מסמכים חד-צדדיים, שהוכנו על-ידי רשויות המס של מדינה אחת, שאינן מקובלות על-ידי המדינה האחרת, ייחשבו למקור פרשנות מחייבת. עם זאת, אין סיבה שלא להתייחס לחומר חד-צדדי כחומר עזר פרשני, מעשיר ומסייע שאיננו מחייב.

29.7 פרשנות לפי אמנות מקבילות

סוגייה נוספת הקשורה לפרשנות משותפת נוגעת לפרשנות לפי אמנות מקבילות²⁴⁰⁹. האם ניתן להעזר, לצורך פרשנות, בהוראה דומה הקיימת באמנה אחרת. טיעונים לגבי פרשנות לפי הוראות באמנות מקבילות הועלו במגוון מקרים²⁴¹⁰. לדוגמה, בעניין *Vas*²⁴¹¹ נעשה ניסיון להסביר את האמנה בין אנגליה להונגריה על-ידי הפניה להוראות באמנה בין אנגליה לארצות-הברית.

לא תמיד נמצא הסבר בנוסח אמנה מאוחר לגבי נוסח הוראה באמנה המוקדמת²⁴¹². לעיתים, עקביות של הוראות באמנות עוקבות שנחתמו בין אותן מדינות עשויה ללמד על אימוץ גישה מסוימת על-ידי מנהלי המשא ומתן של אחת המדינות²⁴¹³. מכל מקום, אין סיבה שלא לפנות לאמנות מקבילות, אך ערכן כעזר לפרשנות יהיה בדרך כלל נמוך²⁴¹⁴.

29.8 טקסטים בשפה זרה

אמנות למניעת כפל מס נחתמות לעיתים קרובות בשתיים או שלוש שפות²⁴¹⁵. האמנה עשויה לציין, כי טקסט פלוני הוא המחייב ('*Authoritative*'). לעיתים תקבע האמנה, כי שני הנוסחים, או כולם, מחייבים במידה שווה²⁴¹⁶. מודל ה-OECD, לדוגמה, פורסם באנגלית ובצרפתית ושתי הגרסאות מחייבות באותה מידה.

סעיף 33 לאמנת וינה כולל כללי פרשנות לאמנות שנחתמו בשתיים או יותר שפות²⁴¹⁷. סעיף 33(4) קובע, כי כאשר יש הבדל במשמעות של שני טקסטים המחייבים במידה שווה, תאומן הפרשנות שמיישבת בצורה הטובה ביותר את ההבדלים בטקסטים.

קיים מספר הולך וגדל של החלטות בהן בתי משפט נעזרו בטקסטים בשפות שונות²⁴¹⁸. לדוגמה, בעניין *Qing Gang Li*²⁴¹⁹ בית המשפט הפדרלי הקנדי לערעורים התייחס לטקסט הצרפתי - אשר השתמש בביטוי '*Qui Sejourne*' - כדי להסיק, כי שהותו של סטודנט בקנדה צריכה להיות זמנית. גם בתי המשפט ההולנדים, יותר מבתי משפט אחרים, גילו נכונות לבחון טקסטים בשפה זרה לצורך פרשנות אמנות המס²⁴²⁰.

נציין כי רוב האמנות של ישראל נוסחו בשתיים או שלוש שפות: עברית, אנגלית ושפה נוספת. ברובן אכן נקבע בסוף האמנה, כי לכל הנוסחים דין מקור שווה, אך במקרה של הבדלי פרשנות, יכריע האנגלי.

29.9 עדות מומחה כעזר לפרשנות

אמנה היא חלק מהדין הפנימי, ולכן אין מקום להסתמכות פרשנית על חוות-דעת מומחה. לפי כללי המשפט הבינלאומי פרטי, חוות-דעת מומחה רלוונטית רק לגבי דין זר, שהנו בגדר

עובדה הטעונה הוכחה. הוכחתו של דין זר על-פי שיטות משפט מערביות תיעשה בחוות-דעת מומחה. כאמור, אמנות הנן חלק מהדין הפנימי ולכן, כעיקרון, הכלל הנ"ל איננו רלוונטי לגביהן. עם זאת, נהוג בעולם לקבל חוות-דעת מומחה כבסיס לפרשנות אמנות ולא כבסיס עובדתי להוכחה של דין זר. קרי, לחוות-דעת מומחה ביחס לדיני אמנות בינלאומיים יינתן משקל פרשני חשוב, אם כי לא מחייב. התיזה היסודית הינה, שבתי המשפט צריכים לברך על עדויות מומחה שיעזרו להם לשחות בים הפרשנויות של אמנות מס בעולם.

באלו עדויות יש להיעזר בפרשנות האמנה²⁴²¹? במספר מקרים קיבלו בתי משפט עדויות ממנהלי משא ומתן של אמנות²⁴²². בעניין Xerox²⁴²³ קיבל בית המשפט בארצות-הברית עדות מחברי צוות המשא ומתן של ארצות-הברית. בית המשפט ציין, כי בדרך כלל אין לדברי חברי בית המחוקקים משקל משמעותי בפרשנות, אך עדות שלהם ייתכן שתאומץ כאשר היא מחזקת את המשמעות הפשוטה של הטקסט באמנה²⁴²⁴.

כיצד ישיגו בתי המשפט והרשויות ראיות לגבי חומר כזה²⁴²⁵? בכנס IFA שנערך בפירנצה בשנת 1993 לגבי פרשנות אמנות מס²⁴²⁶, הוצע, כי מודל ה-OECD יכלול הוראה הדורשת מרשויות המס להחליף החלטות רלוונטיות לגבי פרשנות אמנות ולהפוך אותן ליותר נגישות על-ידי פרסומן במספר שפות.

בית המשפט העליון של פיג'י²⁴²⁷ השתמש בעדות מומחה מוביל במיסוי בינלאומי לצורך משמעות האמנה בין פיג'י לאנגליה. באופן דומה, בית המשפט הפדרלי של אוסטרליה קיבל עדות של מומחה מוביל בדיני המס הבינלאומיים של הולנד ביחס לפרשנות האמנה בין הולנד לאוסטרליה²⁴²⁸.

כאמור, בישראל, קיימת רתיעה בלתי מוצדקת ביחס לחוות-דעת מומחה בסוגיות המהוות דין פנימי. אנו מקווים, כי בתי המשפט בישראל ייטו להקל בסוגיה זו, ככל שמדובר בפרשנות אמנות מס ויקבלו חוות-דעת מומחה בשלב הראיות ולא בשלב הסיכומים. משקלה של חוות-דעת כזו יהיה מוגבל ולא כמשקל חוות-דעת ביחס לדין זר.

כללי פרשנות מיוחדים לאמנות המס