

33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות

תוכן עניינים - ראשי פרקים

884	.....	33	המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות
888	.....	33.1	מבוא
888	.....	33.2	הדוקטרינה הדואליסטית ('Dualism')
889	.....	33.3	הדוקטרינה המוניסטית ('Monism')
889	.....	33.4	הגישות במדינות בעולם

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס

33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות

תוכן עניינים מפורט

884	.....	33.1	מבוא
888	.....	33.2	הדוקטרינה הדואליסטית ('Dualism')
888	.....	33.3	הדוקטרינה המוניסטית ('Monism')
889	.....	33.4	הגישות במדינות בעולם
889	.....	33.4.1	כללי
		33.4.2	מדינות בהן רואים באמנות 'דין מיוחד' או דין בעל מעמד נורמטיבי עדיף ביחס לדיני המס המקומיים
890	.....	33.4.2.1	צרפת
890	.....	33.4.2.2	אוסטרליה
891	.....	33.4.2.3	הולנד
891	.....	33.4.2.4	הונגריה
892	.....	33.4.2.5	יפן
892	.....	33.4.2.6	בלגיה
893	.....	33.4.2.7	ספרד
894	.....	33.4.2.8	מקסיקו
894	.....	33.4.2.9	קנדה
895	.....	33.4.2.10	ישראל
		33.4.3	מדינות בהן לאמנות ולדברי חקיקה פנימיים מעמד זהה
897	.....	33.4.3.1	ארצות-הברית
897	.....	33.4.3.2	גרמניה
898	.....	33.4.3.3	דנמרק
898	.....	33.4.3.4	ניו-זילנד
899	.....	33.4.3.5	פינלנד
899	.....	33.4.3.6	אנגליה

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס

33. המעמד הנורמטיבי של אמנות המס ביחס לדין הפנימי בישראל ובמדינות שונות

33.1 מבוא

מה הדין במקרה של סתירה בין כללי המיסוי באמנות לבין הוראות דיני המס הפנימיים?²⁷¹³ סוגייה זו צריכה להיבחן בעיקר על רקע מעמדן הנורמטיבי של אמנות המס, ויחסי הגומלין שביניהן לבין דיני המס הפנימיים של המדינה בה מדובר.

לאמנות מס אופי כפול, שנובע מהיותן הסכם בינלאומי וכן חלק מהחקיקה המקומית.²⁷¹⁴ החלת ההסכם הבינלאומי בדין הפנימי אינה גורעת מצביונו של זה כהסכם בינלאומי, וככה, כמחייב את ממשלות המדינות המתקשרות.²⁷¹⁵ אמנת וינה בדבר דיני אמנות משנת 1980 ('*Vienna Convention on the Law of Treaties*') קובעת את הכללים שיחולו על אמנות המס. להוראותיה מעמד של המשפט הבינלאומי המנהגי - על כל המשתמע.²⁷¹⁶

סעיפים 26-27 לאמנת וינה דנים בסוגייה זו. סעיף 26 קובע את הכלל של '*Pacta Saad Servanda*', קרי - הסכמים לקיום נעשו. הסעיף קובע, כי כל אמנה תקפה מחייבת את בעלות האמנה ועליהן לבצעה בתום לב ('*Good Faith*'), וכלשונו:

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

סעיף 27 מוסיף על חובה מושגית זו וקובע, כי מדינת אמנה מנועה מלהסתמך על הוראות דינה הפנימיים כצידוק לאי ביצוע של אמנה, וכלשונו:

"A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty."

על-פי המשפט הבינלאומי, הצדדים מחויבים אפוא לקיים אמנות, כל עוד הן תקפות, ואין בכוחה של הוראת דין פנימית כדי למנוע קיומה של התחייבויות בינלאומיות.

קיימות שתי דוקטרינות הדנות ביחסי הגומלין בין משפט בינלאומי לבין משפט מקומי.²⁷¹⁷

33.2 הדוקטרינה הדואליסטית ('Dualism')

על-פי דוקטרינה זו, הדין הבינלאומי והדין הלאומי (הפנימי) הנם שתי מערכות דינים נפרדות ועצמאיות. מערכות אלה הן בעלות מקורות שונים, וכל אחת מהן שולטת במערכת יחסים אחת. הדוגלים בדוקטרינה הדואליסטית גורסים, כי כללי המשפט הבינלאומי צריכים לחול

במישור הבינלאומי ובו בלבד, ואילו כללי המשפט הלאומי צריכים לחול במישור הלאומי, ובו בלבד. עם זאת, 'הדואליסטים' אינם שוללים את האפשרות, שכללי המשפט הבינלאומי יחולו ויחייבו גם במישור הלאומי. אולם, זאת בתנאי שיעברו הליך ברור ומפורש של קליטה או אימוץ לתוך המשפט הלאומי, בעיקר על-ידי חקיקה, וכך ייפכו לכללים של המשפט הלאומי. בהיעדר תהליך זה של קליטה, כללי המשפט הבינלאומי אינם יכולים לחול ולחייב במישור הלאומי. למעשה, בהתאם לדוקטרינה זו, הקונפליקט הפוטנציאלי בין כללי המשפט הבינלאומי לבין כללי המשפט הלאומי אינו מתקיים: במישור הבינלאומי חלים כללי המשפט הבינלאומי ואילו במישור הלאומי חלים כללי המשפט הלאומי.

33.3 הדוקטרינה המוניסטית ('Monism')

על-פי הדוקטרינה המוניסטית, הדין הבינלאומי והדין הלאומי (הפנימי) משתייכים לאותה מערכת דינים ומהווים שתי לבנים בנדבך משפטי אחד. על-פי הדוקטרינה המוניסטית, שרואה את המשפט הבינלאומי והדין הפנימי כמערכת אחת, יש להתמודד עם השאלה, למי תינתן עדיפות נורמטיבית: למשפט הבינלאומי או לדין הפנימי. בשאלה זו הדעות חלוקות אף בקרב המוניסטים. אלה המצדדים בעליונות הדין הפנימי גורסים, כי המשפט הבינלאומי יכול לחייב רק מכוח הדין הפנימי. לכן, במקרה של קונפליקט ביניהם, יש לתת את הבכורה לזה האחרון. מנגד, אלה המצדדים בעליונות המשפט הבינלאומי גורסים, כי המשפט הבינלאומי גובר במקרה של התנגשות. אלו האחרונים נחלקים לשני זרמים: מקסימליסטיים - הנותנים עדיפות מוחלטת למשפט הבינלאומי, ומינימליסטיים - הנותנים עדיפות למשפט הבינלאומי במישור הבינלאומי אך לא בכל מקרה במישור הפנימי²⁷¹⁸.

33.4 הגישות במדינות בעולם

33.4.1 כללי

רוב המדינות מכירות בעדיפות המשפט הבינלאומי על-פני המשפט הפנימי. יחד עם זאת, המדינה - כישות ריבונית - רשאית לקבוע את מידת עדיפותו של המשפט הבינלאומי. בפועל, רוב המדינות אינן מקנות לאמנות עדיפות מוחלטת.

שיטתה המשפטית של כל מדינה ומדינה היא אשר תקבע באיזו מידה המשפט הבינלאומי תקף מבחינת הדין הפנימי. שיטה זו היא שתכריע ותקבע האם סתירה בין שתי המערכות מהווה הפרה חוקתית אם לאו.

בחינת הסוגייה על-ידי IFA בשנת 1993²⁷¹⁹ הביאה לחלוקה קטיגורית לשתי קבוצות של מדינות: לקבוצה אחת משתייכות המדינות הנותנות עדיפות להוראות האמנה על-פני הדין הפנימי במדינה, ובהן חקיקה פנימית מאוחרת אינה יכולה לגבור על הוראות האמנה. קבוצה שנייה של מדינות היא זו שבמסגרתה חוקים פנים-מדינתיים מאוחרים לאמנה יכולים לגבור על ההוראות הנמנות באמנה.

33.4.2 מדינות בהן רואים באמנות 'דין מיוחד' או דין בעל מעמד נורמטיבי עדיף ביחס לדין המס המקומיים

במדינות שבהן רואים בדין האמנה 'דין מיוחד' (*Lex Specialis*), שאלת הקונפליקט נבחנת לאורו של הכלל בדבר '*Lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*', שמשמעו: חוק כללי מאוחר אינו גובר על חוק מיוחד קודם. מכיוון שכך, הסדר משפטי פנימי מאוחר אינו גובר על הוראות האמנה, אף אם כוננה קודם לכן.

כך הוא הדין באוסטרליה, בלגיה, הונגריה, הולנד, יפן, מכסיקו, ספרד, צרפת, קנדה וישראל.

33.4.2.1 צרפת

בצרפת, כל עוד הוראות האמנה מיושמות באופן הדדי, נהנית האמנה מעדיפות על-פני חוקים פנימיים מאוחרים יותר. סעיף 53 לחוקה הצרפתית דורש, כי אמנות מסוימות ובכללן אמנות מס, תקבלנה תוקף באמצעות דבר חקיקה מיוחד²⁷²⁰.

החוקה הצרפתית קובעת, כי הוראות האמנה תקבלנה עדיפות אף ביחס לדברי חקיקה פנימיים מאוחרים יותר. זאת, בתנאי שהוראותיה של האמנה מיושמות באופן הדדי. כלל זה בא לידי ביטוי בסעיף 55 לחוקה הצרפתית, הקובע כדלקמן:

"Treaties or agreements duly ratified or approved shall, upon their publication have an authority superior to that of laws, even if later than the treaty, subject, for each agreement or treaty, to its application by the other party."

בעבר, סבר בית המשפט הגבוה בצרפת, שהוראות דין פנימי מאוחרות תגברנה על הוראות אמנות, אלא שהלך רוח זה השתנה. כעת גוברת הדעה, כי הוראות האמנה הן העדיפות.

33.4.2.2 אוסטרליה

האמנות להן שותפה אוסטרליה נהנות, לרוב, ממעמד עדיף על-פני הדין הפנימי. עם זאת, יגבר חיקוק פנימי מאוחר על הוראות אמנה במקרה של סתירה. חקיקת המדינה קובעת, כי האמנה נכנסת לתוקף רק לאחר אישורו של הפרלמנט²⁷²¹.

מבחינת מעמדן הנורמטיבי, הרי אמנות המס גוברות על הדין הפנימי. סעיף 4(2) ל-*International Tax Agreement Act* משנת 1953 קובע, כי הוראות האמנה תחולנה למרות ועל אף כל חוסר-תאימות עם הוראות חוק אחר, למעט שני חריגים²⁷²².

הסעיף כלשונו קובע:

"The provisions of this act have effect notwithstanding anything inconsistent with those provisions contained in the assessment act (other than s. 160AO or part IVA of that act) or in any act imposing tax."

עם זאת, אין בכך כמובן כדי למנוע מבית המחוקקים האוסטרלי לחוקק חוק פנימי מאוחר המבטל בצורה מפורשת את הוראות האמנה.

33.4.2.3 הולנד

בהולנד אמנות המס נהנות, כיום, ממעמד-על מוחלט על-פני חוקים פנים-מדינתיים. בעבר, היה נהוג לקבל את אישור הפרלמנט ההולנדי טרם כניסתם לתוקף של הסכמים בינלאומיים (וביניהם גם אמנות מס). בכך הובטח העיקרון לפיו אין לכפות על פלוני מחויבויות משפטיות ללא אישורם תחילה²⁷²³. הגישה המקובלת באשר לנפקותם הנורמטיבית של הסכמים בינלאומיים היתה, כי אלו גוברים על חקיקה קודמת בזמן. עם זאת, השאלה באשר לעדיפות הסכמים אלו על-פני חוקים מאוחרים יותר, מעולם לא נדונה בבית המשפט בהולנד.

בשנת 1953 מערכת המשפט בהולנד עברה רפורמות קונסטיטוציוניות, ובמסגרת זו הוכנס לחוקה סעיף 93(1).

סעיף זה קובע כדלקמן:

"The Kingdom shall not be bound by treaties, nor shall such be revoked, without the prior approval of the Staten General. Cases in which approval is not required shall be determined by Statute."

לאמור, כניסתן לתוקף של אמנות המס, כמו גם ביטולן, מותנה באישורו של הפרלמנט.

הרפורמה הקונסטיטוציונית הביאה עימה שינוי לעניין מעמדה הנורמטיבי של אמנות המס.

סעיף 94 לחוקה קובע כדלקמן:

"Statutory regulations in force within the Kingdom shall not apply if such application conflicts with the stipulations of treaties or of resolutions by international organizations that are binding on all persons."

לאמור, אין כל תחולה להוראות חוק העומדות בסתירה להוראות אמנות.

על כן, אין ספק שכיום אמנות המס של הולנד עדיפות על-פני דיני המס הפנימיים של הולנד. עקרון זה חל הן על חוקים שנחקקו עובר כניסת האמנה לתוקף²⁷²⁴ והן על חוקים שנחקקו לאחר מכן²⁷²⁵.

33.4.2.4 הונגריה

הונגריה, בדומה להולנד, לא נותנת תוקף להוראות דין פנימי הסותר את הוראות האמנה.

בהונגריה²⁷²⁶, על-מנת שאמנת מס תיכנס לתוקף, יש צורך באישור הפרלמנט וחקיקת חוק מיוחד²⁷²⁷. כניסתה לתוקף של האמנה הינה במועד פרסומו של החוק ברשומות²⁷²⁸.

סעיף 1(4) לחוק מיסוי תאגידים ('*Corporation Tax Act*') קובע עדיפות לאמנת מס על-פני הוראות דין פנימי סותר. בנוסף, קובע הסעיף, כי אין בכוחה של אמנה כדי להטיל נטל מס נוסף:

"If an international agreement or a convention for the avoidance of double taxation concluded by the Republic of Hungary and being effective provides otherwise than the Corporate Income Tax Law, the provisions of that agreement shall apply to the assessment of tax; however it cannot constitute additional tax burden."

בחקיקת המס החלה על יחידים נקבעה הוראה דומה. סעיף 7(1) לחוקה ההונגרית משנת 1945 מתייחס לעליונות התחייבויות בינלאומיות וקובע כי:

"The legal system of the Republic of Hungary accepts the universally recognized rules and regulations of international law, and harmonizes the internal laws and statutes of the country with the obligations assumed under international law."

33.4.2.5 יפן

הוראות אמנות של יפן עדיפות על-פני חוקים והוראות פנים מדינתיים, אף אם אלו נחקקו לאחר כינון האמנה.

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס

סעיף 73(3) לחוקה היפנית קובע, כי בסמכותו של הקבינט, כזרוע המבצעת של הממשלה, להתקשר באמנות בינלאומיות עם מדינות אחרות²⁷²⁹. יחד עם זאת, שומה על הקבינט לקבל את אישורו של גוף המורכב מנציגי שני בתי הנבחרים (*Diet*).

המלומדים היפנים בדעה, כי אין בסמכותו של ה-*Diet* לשנות הוראות אמנה, וכי תפקידו מסתכם באישורה או בדחייתה של אמנה²⁷³⁰. אמנות מס מצריכות את אישורו של ה-*Diet*. אין בסמכותה של הממשלה לכרות אמנות מעין אלו, ללא אישור. הליך זה, במקביל לפרסום האמנה ברשומות, נותן לאמנה תוקף ותחולה מקומית.

סעיף 98(2) לחוקה היפנית קובע כדלקמן:

"Treaties concluded by Japan and established laws of nations shall be faithfully observed."

לאמור, יש לקיים כל אמנה שיפן צד לה.

יש הרואים בהוראה זו, כשלעצמה, כמקימה מעמד עליון לאמנות המס על-פני דברי חקיקה פנימיים. לכן, מקום בו מתעוררת סתירה בין הוראות האמנה לבין הוראת הדין המקומי, יהיו אלו הוראות האמנה שתגברנה. במקרה מעין זה, לא תהיה חשיבות למועד חקיקת הדין הפנימי הסותר.

סעיף 162 לחוק מס הכנסה וסעיף 139 לחוק מיסוי תאגידים קובעים מפורשות, כי יד הוראות האמנה תהיה על העליונה.

סעיף 162 קובע כדלקמן:

"In the case where a treaty for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income which Japan has concluded has a provision the effect of which is different from the provisions of the preceding Article, the domestic source in income shall be determined in accordance with the provision of the treaty with respect to those persons to whom the treaty applies to the extent that such provision so differs. In such case, if the treaty provides for domestic source in place of items (ii)-(xii) of the same Article, the domestic source income as provided for in the treaty shall be deemed to correspond to the domestic source income as provided for in those items in the application of such part of this Law as concerns the matters provided for in those items."

33.4.2.6 בלגיה

בבלגיה לא נקבע מפורשות בחוקה או בהוראות חוק אחרות, האם הוראות אמנות המס להן שותפה בלגיה, גוברות על הדין הפנים-מדינתי, במקרה של קונפליקט ביניהם²⁷³¹.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

בפסק-דין משנת 1971 נקבע, כי אמנת מס אשר קיבלה את אישור הפרלמנט גוברת על החקיקה הפנימית²⁷³².

33.4.2.7 ספרד

חוקת ספרד מעניקה להוראות האמנה מעמד עליון על-פני הוראות חוק פנים-מדינתיות. סעיף 96(1) לחוקת ספרד משנת 1978 קובע כדלקמן²⁷³³:

"Validity concluded international treaties once officially published in Spain shall constitute part of the internal (legal) order. Their provisions may only be abolished, modified or suspended in the manner provided for in the treaties themselves or in accord with general norms or international law."

מלשון החוקה ניתן ללמוד, כי תוקפה של אמנה הנו ממועד פרסומה ברשומות. כדי לאשרר את תוקף האמנה אין צורך בהליך נוסף או בהוראת דין פנימית. מרגע האשרור ואילך אין לתקן, לשנות או לסתור הוראות האמנה. קרי - הוראות האמנה עדיפות על הוראות הדין הפנימי, ללא כל חשיבות למועד חקיקתם.

33.4.2.8 מקסיקו

הוראות החוקה במקסיקו מעניקות תוקף עליון להוראות החוקה ולהוראות האמנה כאחד. מאחר שאין התייחסות ברורה הן בחקיקה והן בפסיקה למעמד האמנה לעומת חוקים פנים-מדינתיים מאוחרים, הפרשנים מנתחים את הוראות החוקה לכאן ולכאן. הנשיא רשאי להתקשר באמנות עם מדינות אחרות²⁷³⁴. תוקפן של האמנות מותנה תחילה באישורו של הסנאט²⁷³⁵.

סעיף 133 לחוקה קובע כדלקמן:

"This Constitution, the laws of the Congress of the Union which emanate there from, and all treaties made, or which shall be made in accordance therewith by the President of the Republic, with the approval of the Senate, shall be the Supreme Law throughout the Union. The judges of every State shall be bound by the said Constitution, the laws, and treaties, notwithstanding any contradictory provisions that may appear in the constitution or laws of the state."

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס

לאמור, אמנות המס שמקסיקו צד להן מרכיבות את החוק העליון, ומערכת המשפט מחויבת לאמור בהן.

סעיף זה קובע מעמד זהה לחוק הפדרלי ולהוראות האמנה, אך ניתן להבין מנוסח הסעיף בחוקה, כי לאמנות מעמד עדיף על-פני הוראת דין מקומי. הוראות החוקה מדגישות, כי יש לראות באמנות חוק מיוחד, בעל עדיפות על-פני הוראות הדין המקומי. יש המחזיקים בדעה הפוכה, לאמור: לאמנות המס ולחוק הפדרלי מעמד זהה, והמאוחר בזמן הוא שיגבר.

לסוגיה זו אין תשובה חד-משמעית, ואף בית המשפט העליון לא קבע הלכה מחייבת בעניין²⁷³⁶.

33.4.2.9 קנדה

בית המשפט העליון בקנדה העניק לאמנה מעמד הגובר על זה של הוראות חוק מאוחרות יותר, לאור חוסר ההתייחסות לנושא בחוק הקנדי. חריגים לקביעה זו הם מקרים בהם נאמר מפורשות, כי מטרת החוק היא לתקן הוראות אמנה.

בקנדה, דבר חקיקה פנימי נותן תוקף מחייב להוראות האמנה. דבר חקיקה זה קובע, בדרך כלל, כי הוראות האמנה תגברנה על הוראות הדין הפנימי. עם זאת, אין באמור כדי למנוע חקיקת הוראה פנימית מאוחרת הסותרת את הוראות האמנה.

לאור זאת, בפסק-הדין בעניין Melford Developments²⁷³⁷, קבע בית המשפט העליון, כי דבר חקיקה מאוחר לא יגבר על הוראות אמנה. חריגים לעניין זה הם מקרים של חקיקה ברורה ומפורשת המבהירה, כי כל מטרתה וכוונתה לתקן הוראה מהוראות אמנה זו או אחרת²⁷³⁸.

33.4.2.10 ישראל

סעיף 196 לפקודת מס הכנסה קובע, כי משהודיע שר האוצר על מתן תוקף לאמנה, הרי שהוראותיה תגברנה על כל חיקוק אחר, כדלקמן:

“צו הנותן תוקף להסכם

(א) משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי כפל לעניין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לעניין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק.

(ב) צו שניתן לפי סעיף זה עשוי להיות מופקע בצו מאוחר ממנו.”

קובץ הפרשנות של פקודת מס הכנסה (החב"ק) קובע, כי יש בהוראת הסעיף כדי ללמד שהאמנה מקבלת, למעשה, תוקף של חוק מועדף²⁷³⁹.

המלומדים השונים חלוקים בדעתם באשר למעמדן של אמנות המס בישראל. כך, מ. שקל ואחרים, במאמרם²⁷⁴⁰, בדעה כי סעיף 196 לפקודת מס הכנסה קובע מפורשות את עליונות הוראות האמנה במילים "על אף האמור בכל חיקוק". מכוח סעיף זה, הרי גם אם היתה לרשויות המס סמכות, לכאורה, להתערב בעסקה בינלאומית מסוימת החוסה תחת אחת מאמנות המס (לדוגמה, מכוחו של סעיף 86 לפקודה) ולמסות את המתקשרים באותה עסקה בהתאם לכך, הרי גם אז הוראות האמנה היו גוברות על סמכות שכזו והיו מונעות מרשויות המס למסות את העסקה.

הפרופסורים אריה ורות לפידות²⁷⁴¹ טוענים, כי אין להסיק מהוראות סעיף 196 לפקודה, שלאמנה כוח רב מכל דין פנימי. לדידם, מדובר במערכות בנות מעמד זהה, כך שלאמנה תוקף של חוק והיא גוברת על דבר חקיקה קודם, אך לא מאוחר.

וכה הם אומרים²⁷⁴²:

"Where there is no provision similar to s. 196 specifying the status of the transformed convention, the relation between the international convention and the domestic law will depend upon the legislative manner in which it has been transformed. If it is transformed by a statute, which is primary legislation, it will have the effect of primary legislation. It will override subordinate legislation and former statutes. If the transformation is made by an order, or other type of subordinate legislation, it will have the effect of subordinate legislation. It will override former subordinate legislation but if it contradicts primary legislation, the primary legislation will prevail."

בניגוד לדעתם של אריה ורות לפידות, כנאמר לעיל, אנו מחזיקים בדעה, כי סעיף 196 מקנה להוראות האמנה מעמד עדיף. אי לכך, לא ניתן לתקוף הוראות אמנה בכל דרך שהיא על-פי דין מקומי, זולת הוראות אנטי-תכנוניות הכלולות באמנה גופה.

נראה, כי יש בהצעת חוק לתיקון 120 לפקודת מס הכנסה כדי להאיר במעט בעניין זה, למרות העובדה כי הצעה זו לא התקבלה, בסופו של דבר.

בהצעת החוק הוצע לתקן את סעיף 196, כך שיכלול פסקה נוספת הקובעת כדלקמן:

"על אף האמור בסעיף קטן (א), הוכח להנחת דעתו של הנציב, או מי שהוסמך על ידו לכך, כי נעשה ניצול לרעה של הסכם על מנת להפחית, בצורה משמעותית, את החיוב או את תשלום המס בישראל, רשאי הוא להורות כי לא תחול ההקלה, כולה או מקצתה, לפי ההסכם."

אילו עברה החקיקה, היתה עולה השאלה, איזה דין היה עדיף - האמנה מכוח סעיף 196(א), או ההוראה של הנציב מכוח הצעת החוק הנ"ל. לא נדון בשאלה זו. כיום, בהיעדר הוראה דומה לזו המוצעת בתיקון, ברור כי במצב הנוכחי הוראות האמנה גוברות על הוראות הדין הפנימי (אף על הוראת סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, המונעת שימוש לרעה בהוראות האמנה)²⁷⁴³.

33.4.3 מדינות בהן לאמנות ולדברי חקיקה פנימיים מעמד זהה

בקבוצת מדינות זו, האמנות בנות מעמד זהה לזה של דברי החקיקה הפנימיים. איזון זה קיים בארצות-הברית, ברזיל²⁷⁴⁴, גרמניה, דנמרק, ניו-זילנד, פינלנד ואנגליה.

במדינות אלו שאלת הקונפליקט נבחנת לאורו של הכלל: *Lex posterior derogat legi priori*, שמשמעו: חוק מאוחר גובר על חוק מוקדם. כפועל יוצא, דיני מס מקומיים אשר נחקקו אגב אשרורה של אמנה, יכול שייגברו על הוראותיה של אמנה, הגם אם הם סותרים. יחד עם זאת, אין מיישמים כלל זה באופן אוטומטי, שכן הוא מביא להפרת התחייבות בינלאומית, כפי שיובהר בהמשך.

33.4.3.1 ארצות-הברית

ארצות-הברית נמנית על הקבוצה בה להוראות האמנה ניתן מעמד זהה לזה של הוראות הדין הפנימי. מכאן, שהוראות מאוחרות בדין הפנימי יכולות לסתור הוראות אמנה לה שותפה ארצות-הברית.

בארצות-הברית, לאחר חתימת האמנה, בדרך כלל בידי שר החוץ או נציגו, מעביר הלה את האמנה לנשיא, בצירוף דו"ח הממליץ לנשיא להעביר את האמנה לאישור הסנאט. הנשיא מעביר את האמנה, בצירוף מכתב העברה פורמלי, לסנאט בכדי לקבל את עצתו ואישורו²⁷⁴⁵.

הוראות האמנה אינן חלות באופן מיידי, אלא מהמועד שנקבע באמנה גופה. משנכנסה אמנה לתוקפה, היא בעלת תוקף ככל חוק פדרלי אחר²⁷⁴⁶.

מכיוון שסעיף 7(1) לחוקת ארצות-הברית קובע, כי הצעת חקיקה הכרוכה בהוצאה תקציבית חייבת להיות מאושרת בידי בית הנבחרים, ואמנות המס נעדרות אישור זה של בית הנבחרים, אין בכוחה של אמנת מס להביא להטלת מס אשר לולא האמנה לא היה מוטל. כמו כן, האמנה לא תוכל להגדיל את נטל המס לעומת הנטל הקיים לולא האמנה.

בארצות-הברית, המשפט הבינלאומי והחוק הפדרלי מהווים את ה'משפט העליון' (*The Supreme Law of the Land*) מכוחה של החוקה האמריקאית²⁷⁴⁷. לכן, אמנות עדיפות על חוקי כל מדינה ומדינה. יחד עם זאת, יכול שחוק פדרלי מאוחר יותר, יפר, יסתור או יבטל הוראות אמנה, כאשר לחוק זה תהא תחולה מחייבת²⁷⁴⁸.

קוד המיסים האמריקאי כולל מספר הוראות שתכליתן להגביל סתירות אלו²⁷⁴⁹. מעבר לאמור לעיל, גישתה של ארצות-הברית בדבר עליונותו של דבר חקיקה פנימי מאוחר על הוראות אמנה, מצאה את ביטויה אף בסעיף שמירת הדינים ('Saving Clause') הקיים ברוב האמנות להן ארצות-הברית היא צד. על-פי סעיף זה, ארצות-הברית שומרת לעצמה את זכות המיסוי של תושביה ואזרחיה, בהתעלם מהוראות אמנה זו או אחרת. המלומד Doernberg²⁷⁵⁰ מציין, כי תוצאת סעיף זה הינה, שארצות-הברית מסכימה לקבל התחייבויות, בהתאם לאמנות, פרט למקרים בהם היא בוחרת לא לקבל התחייבויות אלו.

בפועל, ארצות-הברית הינה בין המדינות הבודדות אשר דינן הפנימי כולל הוראות מיוחדות המיועדות לגבור על הוראותיהן של אמנות מס ולשלול הטבות מס מנישומים מסוימים.

נראה, כי בארצות-הברית אין כל חשש לחוקק הוראות חוק הגוברות על הוראות אמנה כל אימת שקם הצורך לכך. הלך רוח זה העלה את הטענה, שעקיפת אמנות על-ידי ארצות-הברית אינה מביאה להפרתן, שכן המדינות המתקשרות יודעות בבירור, כי הקונגרס עוקף לעיתים אמנות אלו²⁷⁵¹. לטענה זו קמו מתנגדים רבים, ואף בית המשפט העליון קבע לא פעם, כי על-מנת שהוראות דין מקומי, שעומדות בסתירה להוראות אמנה, תגברנה, יש צורך בלשון חוק המחזיק כוונה מפורשת של הקונגרס²⁷⁵².

33.4.3.2 גרמניה

גם גרמניה מעניקה מעמד שווה להוראות האמנה ולהוראות חוקים פנים-מדינתיים.

סעיף 259 (2) לחוק היסוד הגרמני ('Germany Basic Law') מכפיף אמנות מס לחוק הפדרלי. תוקפן של אמנות המס בהן משתתפת גרמניה מותנה באישורו של שני בית הנבחרים (הן ה-Bundesrat והן ה-Bundestag)²⁷⁵³.

מאחר שאמנות מס שואבות את תוקפן מדבר חקיקה פדרלי, הן בעלות מעמד שווה לדבר חקיקה פדרלי. סעיף 25 לחוק היסוד הגרמני קובע, כי כללי המשפט הבינלאומי עדיפים על החוק הפדרלי, אלא שכללים אלו אינם כוללים אמנות מס (המהוות הסכם בינלאומי). כפועל יוצא, הוראות דין פנימי מאוחר גוברות על הוראות אמנה מוקדמת. אומנם סעיף 2 לקוד הפיסקלי הגרמני ('Abgabenordnung') מעניק עדיפות לאמנות המס, אך מאחר שמדובר בחוק פדרלי רגיל, אין הוא יכול להקים מעמד גבוה יותר ממעמדן של חוקים אחרים.

בית המשפט הגרמני אשרר את האמור לעיל לעניין מעמד האמנה בשני מקרים אשר הובאו בפניו. במקרים אלו נפסק, שהוראת דין פנימי מאוחרת יכולה לגבור על הוראות אמנה קיימת, גם אם דבר החקיקה האמור אינו מציין זאת מפורשות²⁷⁵⁴.

33.4.3.3 דנמרק

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס

בדנמרק, למרות שאין קביעה מפורשת בדבר עליונות הוראות האמנות על חוקים פנים מדינתיים, זוהי ההלכה הנהוגה למעשה במדינה החל משנת 1994.²⁷⁵⁵

עובר לשנת 1994 נכנסו בדנמרק אמנות מס לתוקף מיד עם חתימתה של האמנה²⁷⁵⁶, בכפוף לעקרון ההדדיות. בשנת 1994, בעקבות ביקורת רבה, תוקן החוק וקמה חובת אישורו של הפרלמנט.²⁷⁵⁷

עד 1994, מעמדן של אמנות מס היה כמעמד הוראת דין פנימי, ולכן הוראות דין פנימי מאוחרות גברו על הוראות האמנה. יחד עם זאת, הן הרשויות והן בתי המשפט השתדלו, ככל האפשר, שלא להפר את התחייבויותיה הבינלאומיות של דנמרק.

החל משנת 1994 נראה כי הוראות אמנות מס גוברות, דרך כלל, על הוראות הדין הפנימי, זולת מקרים בהם הוראות דין פנימי מאוחרות מציינות זאת במפורש.²⁷⁵⁸

33.4.3.4 ניו-זילנד

בניו-זילנד, תוקפם של הסכמים בינלאומיים מותנה בקיומה של הוראת דין ספציפית המורה כן.²⁷⁵⁹

חוק המס הניו-זילנדי קובע, כי לנציב ('Governor-General') סמכות להכריז על תוקפה של אמנת מס באמצעות צווים ('Order In Council').

סעיף 11(1)BB לחוק מס הכנסה קובע כדלקמן:

"Those arrangements shall, notwithstanding anything in this Act or any other enactment, have effect in relation to income tax and excess retention tax accordingly."

מלשון ההוראה למדים אנו, כי לכאורה, להסכמים בינלאומיים הבכורה. אלא, שאין בהוראה זו כדי למנוע מהפרלמנט מלחוקק הוראת דין פנימי מאוחרת, אשר תסתור הוראה מהוראותיה של אמנה - ומכוח היותה הוראה מאוחרת בזמן, ידה של זו תהא על העליונה.

33.4.3.5 פינלנד

בפינלנד, לאור כללי חקיקה הדורשים אישור הפרלמנט, ניתן לחוקק חוקים פנים-מדינתיים מאוחרים שיגברו על הוראות האמנה.

סעיף 33 לחוקה קובע כדלקמן:

"The relation 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..."

לאמור, הסמכות להתקשר באמנות מסורה לנשיא ודורשת, במקרים מסוימים, את אישורו של הפרלמנט.

בסעיף 61 קובעת החוקה, כי תוקפן של הוראות בדבר מיסוי מותנה בדבר חקיקה, ולכן תוקפה של אמנת מס מצריך אישורו של הפרלמנט. לאחר אשרורה של אמנה והכללתה בדין הפנימי, מקבלות הוראותיה מעמד עליון, ובלבד שהן מקילות עם הנישומים. ואולם, מאחר שאמנת מס מצריכה את אישורו של הפרלמנט, נראה כי הפרלמנט רשאי לחוקק חוק פנימי מאוחר, אשר עומד בסתירה להוראותיה, ובלבד, כמובן, שהחוק הסותר יציין במפורש שזוהי מטרתו.

33.4.3.6 אנגליה

לאמנות מס באנגליה יש הכוח להשפיע על זכויותיו האישיים (*private rights*) של האזרח ואף יש בהן כדי לשנות חוקים קיימים²⁷⁶⁰. לכן, נוצר הצורך שהאמנות בהן מעורבת אנגליה יוכפפו להוראות הפרלמנט.

ואכן, סעיף 788 לחוק המס האנגלי משנת 1988 (*'Income and Corporation Taxes Act'*) קובע, כי אמנות המס יאומצו לדין הפנימי באמצעות צו (*'Order In Council'*). תחילה, מתבצע הליך ממושך של ניהול משא ומתן, הכנת טיוטת אמנה, אישורה על-ידי השרים הנוגעים בדבר וחתמתה. לאחר מכן מתחיל ההליך החקיקתי אשר נועד להפוך את הוראות האמנה לחלק אינטגרלי מהוראות הדין הפנימי. טיוטת ההסכם מועברת לפרלמנט, אשר מאשר אותה ומוציא בקשה דומה למלכה. לא ברור, האם ההסכם מובא לוועדה המחוקקת או לבית הנבחרים עצמו לפני שהוא מאושר כהחלטה מחייבת. ההליך החקיקתי מושלם כאשר הוראות ההסכם מאושרות על-ידי הוד מלכותה במועצה.

מקור זכויותיו של נישום (בין אם הוא תושב אנגליה ובין אם תושב המדינה המתקשרת (האחרת) הנו אותו צו המאשר את האמנה ונותן לה תוקף, ולא האמנה עצמה²⁷⁶¹.

באשר למעמדן של אמנות המס קובע סעיף 788 האמור כדלקמן:

"(1) If Her Majesty by Order in Council declares that arrangements specified in the Order have been made with the government of any territory outside the United Kingdom with a view to affording relief from double taxation in relation to -

(a) income tax,

- (b) corporation tax in respect of income or chargeable gains, and
 - (c) any taxes of similar character to those taxes imposed by the laws of that territory.
- (2) And that it is expedient that those arrangements should have effect, then those arrangements shall have effect in accordance with subsection (3) below.
-
- (3) Subject to the provisions of this Part, the arrangements shall, notwithstanding anything in any enactment, have effect in relation to income tax and corporation tax in so far as they provide -
- (a) for relief from income tax, or from corporation tax in respect of income or chargeable gains; or
 - (b) for charging the income arising from sources, or chargeable gains accruing on the disposal of assets, in the United Kingdom to persons not resident in the United Kingdom; or
 - (c) for determining the income or chargeable gains to be attributed -
 - (i) to persons not resident in the United Kingdom and their agencies, branches or establishments in the United Kingdom; or
 - (ii) to persons resident in the United Kingdom who have special relationships with persons not so resident; or
 - (d) for conferring on persons not resident in the United Kingdom the right to a tax credit under section 231 in respect of

qualifying distributions made to them by
companies which are so resident."

לאמור, הוראות האמנה תחולנה על אף ולמרות הוראות חוק אחרות, כל עוד יש בהן כדי להיטיב עם הנישום. הוראות האמנה אף יחולו כאשר הן מסדירות את אופן המיסוי של מקורות אנגליים של מי שאינו תושב אנגליה.

על פניו, נראה שהוראה זו מקנה עדיפות להוראות האמנה על-פני הוראות דין פנימי; אלא שלא כך הם הדברים הלכה למעשה, שכן הוראות חוק פנימי מאוחר יכול שתגברנה על הוראות אמנה, וזאת מכוח העיקרון ששום פרלמנט אינו יכול להגביל את הסמכות התחיקתית של הבאים אחריו.

אשר על כן, מקום בו מתעוררת סתירה בין הוראת חוק פנימי קיים לבין הוראות אמנה חדשה, תגברנה הוראות האמנה²⁷⁶², בעוד שמקום בו מתעוררת סתירה בין הוראות אמנה קיימת לבין הוראות חוק חדש, תגברנה הוראות החוק החדש²⁷⁶³ - ובלבד שהוראות החוק המאוחר ברורות באשר למטרתן²⁷⁶⁴.

המעמד הנורמטיבי של אמנות המס