

## 35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law')

### תוכן עניינים - ראשי פרקים

919	מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law').....	35
923	מבוא.....	35.1
924	נושאי הדיון וסדר הדיון.....	35.2
924	המקורות הנורמטיביים של המשפט האירופאי.....	35.3
928	דיני המס במשפט האיחוד האירופאי.....	35.4
938	ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping').....	35.5
945	התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות למניעת כפל מס - אימתי?.....	35.6
946	כללי הכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס.....	35.7
954	עמיד חוק הקהילה ואמנות למניעת כפל מס.....	35.8

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

## 35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law')

### תוכן עניינים מפורט

919	האירופאי ('EU Law') .....	35.1
923	מבוא .....	35.1
924	נושאי הדיון וסדר הדיון .....	35.2
924	המקורות הנורמטיביים של המשפט האירופאי .....	35.3
924	'Primary Community Law' .....	35.3.1
924	אמנות רומא, מסטריכט, אמסטרדם וניס .....	35.3.1.1
925	איסור על הפליה וה-Market Freedoms .....	35.3.1.2
926	'Secondary Community Law' .....	35.3.2
926	דירקטיבה - מהי? .....	35.3.2.1
927	תקנה - מהי? .....	35.3.2.2
927	ההבחנה בין תקנה לדירקטיבה .....	35.3.2.3
928	החלטה - מהי? .....	35.3.2.4
928	המלצה ודעה - מהן? .....	35.3.2.5
928	דיני המס במשפט האיחוד האירופאי .....	35.4
928	מבוא .....	35.4.1
929	חקיקת המס ב-'Primary Community Law' .....	35.4.2
932	עניין Saint-Gobain .....	35.4.3
933	חקיקת המס בדירקטיבות .....	35.4.4
933	מבוא .....	35.4.4.1
934	דירקטיבת חברת-אם חברת-בת ('Parent-Subsidiary Directive') .....	35.4.4.2
935	דירקטיבת מיזוג, פיצול והעברת נכסים ('Merger Directive') .....	35.4.4.3
936	דירקטיבת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות .....	35.4.4.4
937	הסכם בוררות ('Arbitration Convention') .....	35.4.4.5
937	דירקטיבת חסכונות ('Savings Tax Directive') .....	35.4.4.6
938	סיכום הדירקטיבות .....	35.4.4.7

938	35.5	ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping')
938	35.5.1	כללי
	35.5.2	פסיקת בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה
938		מיום 20 במרץ 2002
938	35.5.2.1	מבוא
939	35.5.2.2	העובדות
940	35.5.2.3	תרשים
940	35.5.2.4	המאטריה המשפטית
941	35.5.2.5	טענות הצדדים
942	35.5.2.6	השאלה המשפטית
942	35.5.2.7	פסיקת בית המשפט
	35.6	התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות
945		למניעת כפל מס - אימתי? .....
945	35.6.1	כללי
	35.6.2	השאלות העולות מההתנגשות בין משפט
945		האיחוד האירופאי לאמנות מס .....
946	35.7	כללי הכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס
	35.7.1	התנגשות עם חוקי הקהילה האירופאית: כללי
946		הכרעה בדירקטיבות השונות .....
	35.7.2	התנגשות עם עקרונות הקהילה ועיקרון חופש
949		המרחב .....
950	35.7.3	סעיף המדינה המועדפת ביותר ואמנות מס
	35.7.4	החלת נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי על
951		'ברירת אמנות' ('Directive Shopping')
	35.7.5	כללי הכרעה הקבועים ב- 'Primary Community
952		Law'
954	35.8	עמיד חוק הקהילה ואמנות למניעת כפל מס

## 35. מעמדן של אמנות המס לעומת נורמות משפט האיחוד האירופאי ('EU Law')

### 35.1 מבוא

החל מסיום מלחמת העולם השנייה, צועדת אירופה לכיוון איחוד כללי<sup>2890</sup>, כשעיקר הדגש הוא על איחוד השוק האירופאי ואיחוד מוניטרי-כלכלי. החל מ-1 לינואר 1999 נכנס לתוקף היורו כמטבע היחיד באיחוד ובוטלו המרק הגרמני, הפרנק הצרפתי, הלירטה האיטלקית ומטבעות נוספים, למעט הליש"ט הבריטית.

כיום מונה האיחוד האירופאי 15 מדינות, ואלו הן, לפי סדר הצטרפותן לאיחוד: בלגיה, גרמניה, צרפת, איטליה, לוקסמבורג, הולנד, דנמרק, אירלנד, אנגליה, יוון, ספרד, פורטוגל, אוסטריה, פינלנד ושוודיה<sup>2891</sup>. בסוף 1997 החליט האיחוד האירופאי לפתוח את שורותיו ולפעול לצירופן של מדינות נוספות לרבות מדינות ממזרח-אירופה<sup>2892</sup>. מדינות אלו הודיעו על כוונתן להצטרף לאיחוד והחלו נוקטות במספר צעדים, לרבות שינוי הדין הפנימי, על-מנת לעמוד בתנאי הסף הנדרשים. לאור זאת, האיחוד מתכוון כעת לצירופן של 13 מדינות נוספות. בין מדינות אלו חשוב לציין את בולגריה, הונגריה, יוון, ליכטנשטיין, מונקו, מלטה, פולין, צ'כיה, קפריסין, רומניה, שווייץ ותורכיה<sup>2893</sup>.

לאחרונה הודיע האיחוד האירופאי, כי בכוונתו לשתף בשנים הקרובות גם "מדינות שכנות" בחלק מהיתרונות הגלומים בחברות באיחוד. מדינות אלו תצטרכנה לעמוד בסטנדרטים מסוימים שיקבע האיחוד. מדובר בעיקר במדינות פחות מפותחות, שלא עונות עדיין לקריטריונים של האיחוד ולא דווקא ממוקמות ביבשת אירופה, וביניהן גם ישראל.

במסגרת האיחוד התפתחה מערכת דינים חדשה הנקראת 'משפט האיחוד האירופאי' (באנגלית - *Community Law* או *'EU Law'*). משפט האיחוד האירופאי הנו מערכת עצמאית, שאינה תלויה בדין הפנימי של המדינות החברות באיחוד, והנורמות שלה עדיפות על-פני הדין הפנימי של המדינות השונות<sup>2894</sup>. משפט האיחוד האירופאי מורכב משלושה נדבכים: הנדבך הראשון הנו ה-*Primary Community Law*, אשר כולל את האמנות אשר כוננו את האיחוד ואת המסמכים הנלווים להן. הנדבך השני הנו ה-*Secondary Community Law*, אשר מורכב מדירקטיבות, החלטות ותקנות. הנדבך השלישי הנו פסיקת בית המשפט האירופאי לצדק, ECJ. משפט האיחוד האירופאי כולל הסדרים המתייחסים, בין השאר, למיסוי יחידים וחברות, תושבי מדינות האיחוד הפועלים במדינות איחוד אחרות<sup>2895</sup>.

במקביל לכפיפות של המדינות החברות באיחוד למשפט האיחוד האירופאי, אותן מדינות חתומות על אמנות מס דו-צדדיות עם מדינות אחרות, שחלקן חברות באיחוד. לאור דואליות זו, עשויים להתעורר קשיים ושאלות באשר ליחסי הגומלין בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות המס.

## 35.2 נושאי הדיון וסדר הדיון

פרק זה דן ביחס בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות המס, ובמסגרתו נדון בשאלה, מהו היחס הנורמטיבי-היררכי בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות למניעת כפל מס. נסקור באופן כללי את משפט האיחוד האירופאי, ונפרט את מערכת הדינים שלו העוסקת במיסוי הכנסה. עם זאת, הסדרים הקשורים למע"מ ולמסי קנייה לא יידונו בפרק זה.

נבחן, אימתי תחול התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס<sup>2896</sup>. הועלה באיחוד הרעיון, שהמדינות החברות בו תחדלנה מלחתום על אמנות למניעת כפל מס באופן נפרד והאיחוד הוא זה שינהל את המשא ומתן ויכרות אמנות מס. דעה אחרת הינה, כי יש להכין מודל לאמנת מס לאיחוד האירופאי אשר ישמש בסיס למשא ומתן של המדינות החברות בעת כריתת אמנות מס.

## 35.3 המקורות הנורמטיביים של המשפט האירופאי

משפט האיחוד האירופאי מורכב משלושה מקורות<sup>2897</sup>:

1. *'Primary Community Law'* - המהווה את 'חוקה וחוקים של האיחוד האירופאי'.
2. *'Secondary Community Law'* - המהווה את 'חקיקת המשנה' של האיחוד. חקיקת משנה זו מורכבת מדירקטיבות (*'Directives'*), תקנות (*'Regulations'*) והחלטות (*'Decisions'*) אשר מחייבות במידה זו או אחרת, והמלצות (*'Recommendations'*) אשר אינן מחייבות.
3. *'Case Law'* - הכוונה בעיקר לפסקי-דין של בית המשפט האירופאי לצדק (*'European Court of Justice'*).

### 35.3.1 'Primary Community Law'

#### 35.3.1.1 אמנות רומא, מסטריכט, אמסטרדם וניס

ה-*'Primary Community Law'* מורכב ממספר אמנות רב-צדדיות<sup>2898</sup>. במסגרת זו יש לכלול את האמנות שכוננו את האיחוד, את התיקונים לאמנות אלו ואת המסמכים הנלווים לאמנות:

1. **אמנת רומא - אמנה זו הינה הסכם ההתאגדות של הקהילה האירופאית:** *'Treaty Establishing the European Community'*. האמנה נחתמה ב-25 במרס 1957, ומכונה באנגלית *'EC Treaty or Treaty of Rome'*<sup>2899</sup>. האמנה הינה בתוקף החל מ-1 לינואר 1958<sup>2900</sup>.
  2. **אמנת מסטריכט - בראש ובראשונה אמנה זו הינה הסכם האיחוד האירופאי** (*'Treaty on European Union'*). האמנה נחתמה ב-7 בפברואר 1992. כינויה של האמנה באנגלית הנו: *'EU Treaty or Maastricht Treaty'*<sup>2901</sup>. האמנה הינה בתוקף החל מ-1 לנובמבר 1993<sup>2902</sup>. יצוין, כי במסגרת הסכם מסטריכט הוכנסו תיקונים לאמנת רומא<sup>2903</sup>.
  3. **אמנת אמסטרדם - *'the Treaty of Amsterdam'***. האמנה נחתמה ב-2 לאוקטובר 1997 והיא בתוקף החל מיום חתימתה<sup>2904</sup>. יצוין, כי בניגוד לשתי האמנות הקודמות, אמנת אמסטרדם איננה הסכם נפרד, אלא תיקון לאמנת רומא, לאמנת מסטריכט ולמסמכים נלווים לאמנות אלו<sup>2905</sup>.
  4. **אמנת ניס - *'the Treaty of Nice'***. האמנה נחתמה ב-26 לפברואר 2001<sup>2906</sup>. אמנת ניס קבעה מספר שינויים במוסדות האיחוד במסגרת הליך הרחבת האיחוד<sup>2907</sup>. אמנת ניס, אמנת רומא ואמנת מסטריכט מוזגו יחדיו לגירסה מאוחדת אחת שנכנסה לתוקף ב-1 לפברואר 2003<sup>2908</sup>.
- הסכמים אלו והמסמכים הנלווים להם נודעים כ: *'Primary Community Law'*. זאת, בניגוד לדינים הנובעים מההסכמים, שנוצרו על-ידי הגופים השונים של האיחוד. ניתן לומר, כי הסכמים אלו הנם החוקה של האיחוד. זאת, הואיל והם מכוננים את האיחוד, קובעים את חלוקת הסמכויות בין הגופים השונים, ואת החירויות/זכויות מהן נהנים תושבי האיחוד<sup>2909</sup>.

### 35.3.1.2 איסור על הפליה וה- Market Freedoms

במסגרת נורמטיבית זו של ה-*'Primary Community Law'*, המסמכים בעלי החשיבות המשמעותית ביותר למיסוי הבינלאומי הנם ה-*'Market Freedoms'* שנקבעו באמנת רומא<sup>2910</sup>.

ה-*'Market Freedoms'* כוללים את החירויות הבאות:

1. *'Freedom of Transport of Goods'* - חופש העברת טובין.
2. *'Free Movement of Workers'* - חופש התנועה של עובדים.
3. *'Freedom of establishment of enterprises'* - חופש ההתאגדות.
4. *'Freedom of Movement of Services'* - חופש התנועה של שירותים.
5. *'Freedom of Movement of Capital'* - חופש העברה של הון.

מחירויות אלו מסיקות המדינות החברות באיחוד איסור כללי על הפליה. מידת חשיבות זהה לזו של ה-'Market Freedoms' מייחסות מדינות האיחוד גם לאיסורים נגד הפליה הנובעים, לגישתן, מה-'Market Freedoms'. סעיף 6 לאמנת רומא מטיל איסור כללי על הפליה של אזרחי המדינות החברות בשל אזרחותם<sup>2911</sup>. בית המשפט האירופאי לצדק (ECJ) מילא תפקיד חשוב בפיתוח הזכויות לחופש והאיסורים נגד הפליה, כמו גם באכיפתם.

איסור ההפליה מעורר מספר בעיות בכל הקשור לתחולת אמנות המס. דיון זה הנו חלק מהשאלה הגדולה אשר מעורר איסור ההפליה והיא - כיצד משפיע משפט האיחוד האירופאי על ההטבות הזמינות לנישומים, שאינם תושבים במסגרת אמנות מס. נקודה זו תובהר להלן כאשר נסקור את אמנת המס בין גרמניה לארצות-הברית, הכוללת סעיף 'הגבלת הטבות' ('*Limitation on Benefits*')<sup>2912</sup> אשר על-פי נוסחו סתר את האיסור על הפליה<sup>2913</sup>.

## 35.3.2 'Secondary Community Law'

מערכת דינים זו הינה מעין 'חקיקת המשנה' של האיחוד האירופאי. כפי שצינו לעיל, הבסיס המשפטי הוא האמנות שכווננו את האיחוד האירופאי, על מגוון סעיפיהן<sup>2914</sup>. על יסוד אמנות אלו, מתבצעת חקיקת ה-'*Secondary Community Law*' על-ידי המוסדות השונים של האיחוד ולובשת את אחת הצורות הבאות<sup>2915</sup>:

1. '*Directives*' (להלן: "דירקטיבות" או "הנחיות");
2. '*Regulations*' (להלן: "תקנות");
3. '*Decisions*' (להלן: "החלטות");
4. '*Recommendations*' (להלן: "המלצות") ו-'*Opinions*' (להלן: "דעות").

### 35.3.2.1 דירקטיבה - מהי?

דירקטיבה הינה נורמה אשר מחייבת את המדינות החברות באיחוד להגיע למטרות מסוימות תוך מסגרת הזמן הקבועה בדירקטיבה עצמה ומשתנה מדירקטיבה לדירקטיבה<sup>2916</sup>. הווה אומר, דירקטיבה מחייבת את המדינה להגיע ליעד מסוים אך מותרת בידי הרשויות המוסמכות של המדינה החברה את הבחירה באשר לאמצעים ולדרך בה יגיעו למטרה זו.

יש ליישם דירקטיבות בחקיקה הפנימית המדינתית בהתאם להליכי החקיקה של כל מדינה חברה. אף על פי כן, אם מדינה חברה מוציאה לפועל דירקטיבה באופן חלקי או משנה אותה, קובעת החלטת בית המשפט האירופאי לצדק, כי לאזרחי אותה מדינה נתונות זכויות

הניתנות ליישום באופן ישיר. זאת, בהתבסס על הדירקטיבה, וכל עוד הדירקטיבה הינה ברורה, מדויקת וללא תנאים לתחולתה<sup>2917</sup>.

עמד על כך פרופ' Vogel<sup>2918</sup>:

"Directives bind the member States to achieve certain legislative results - for example to adjust tax rules in a specified, common direction - but in principle the choice of form and method is left to the States to decide. Notwithstanding, if a member State only partially implements a directive or otherwise impairs it, according to the decisions of the ECJ, **citizens** have directly applicable rights based on the directive as long as it is sufficiently clear and precise and unconditional." (ההדגשה במקור)

אכן, הדירקטיבה הינה מכשיר חקיקתי שבא להשיג הרמוניה במגוון של פרקטיקות קיימות. ככלל ניתן לומר, כי מרבית חקיקת המס של האיחוד האירופאי נעשית באמצעות דירקטיבות המחוקקות בהתאם לאמנת רומא. משמעות המונח דירקטיבה והדרכים לניצול הדירקטיבות השונות ככלי לתכנון מס יובהרו בהמשך, בדיוננו בנושא "חקיקת המס במשפט האיחוד האירופאי"<sup>2919</sup>.

### 35.3.2.2 תקנה - מהי?

תקנה הינה נורמה אשר חלה באופן ישיר על המדינות ומחייבת בכל אחת מהמדינות החברות באיחוד האירופאי. זאת, ללא צורך בכל חקיקה מדינתית אשר תיישם את התקנה<sup>2920</sup>. הווה אומר, לאחר שהתקבלה על-ידי הגוף המתאים של האיחוד האירופאי ומרגע כניסתה לתוקף של התקנה, הרי שהיא חלה ומחייבת בכל אחת ממדינות האיחוד.

### 35.3.2.3 ההבחנה בין תקנה לדירקטיבה

בנקודה זו יש להדגיש את החשיבות העצומה שיש להבחנה בין תקנות לדירקטיבות. בניגוד לתקנות, שמחייבות מיד עם התקנתן את כל התושבים בכל המדינות החברות באיחוד האירופאי ואת המדינות החברות עצמן, דירקטיבה הינה הנחיה של האיחוד האירופאי, והיא מקבלת תוקף במדינה החברה באיחוד רק לאחר שנתקבלה על-ידי אותה המדינה. למעשה, זוהי הנחיה למדינה לחוקק חוקים פנימיים, שכן הדירקטיבות מחייבות את המדינות החברות באיחוד להגיע לתוצאות חקיקתיות מסוימות. כך לדוגמה: חיוב לאמץ חוקי מס בהוראה ספציפית. אולם על אף חיוב זה, הבחירה לגבי האופן והצורה בה תחול ההוראה נתונה עקרונית להחלטת המדינות.

אמנות מס, כרך א': אלטר, כליף

שוני זה, באופן, בניסוח ובצורה של אותה דירקטיבה במדינות השונות החברות באיחוד האירופאי, פותח כר נרחב לתכנוני מס באמצעות 'ברירת דירקטיבות' (*Directive Shopping*)<sup>2921</sup>.

#### 35.3.2.4 החלטה - מהי?

החלטה הינה נורמה מחייבת לכל דבר ועניין, עבור אלו שאליהם מכוונת ההחלטה. לפיכך, כל החלטה אינה טעונה חקיקה פנימית במדינה חברה על-מנת שתיכנס לתוקף<sup>2922</sup>. ההחלטה יכולה להיות מכוונת לכל אחת מהמדינות החברות או לכולן כאחד, למפעלים או ליחידים<sup>2923</sup>.

יצוין, כי בנוסף לשלושה מקורות נורמטיביים אלו, מורכב ה- *Secondary Community Law* גם מהמלצות ודעות אשר אינן מחייבות כלל וכלל<sup>2924</sup>.

#### 35.3.2.5 המלצה ודעה - מהן?

זהו שם כולל לפעולות של 'המועצה' (*Council*) או 'הנציבות' (*Commission*), אשר אין להן תוקף חוקי מחייב. פעולות אלו כוללות תוכניות כמו 'התוכנית למיסוי חברות' (*Guidelines on Company Taxation*), שפורסמה על-ידי הנציבות ב-1990, או מסמך העבודה *Toward a strategic program for the internal market* משנת 1993<sup>2925</sup>.

ה-*Recommendation* הנו דפוס פעולה שהוצא לפועל על-ידי הנציבות לראשונה ב-1993. גם להמלצה אין תוקף משפטי מחייב<sup>2926</sup>.

### 35.4 דיני המס במשפט האיחוד האירופאי

#### 35.4.1 מבוא

משפט האיחוד האירופאי מורכב כאמור מה-*Primary Community Law* ומה-*Secondary Community Law*. באמנת רומא ניתן למצוא חקיקת מס. בנוסף לכך, ניתן לגזור מספר משמעויות מה-*Market Freedoms* באשר לדיני המס. במובן זה ניתן למצוא

חוקת מס כבר ב-'Primary Community Law'. על חקיקה זו אף ניתנו מספר פסקי-דין בבית המשפט האירופאי לצדק.

חוקת המס 'Per Se' של האיחוד האירופאי מצויה, רובה ככולה, בדירקטיבות. זאת, הואיל וקביעת תקנה בנושא מיסוי אשר תחייב מיד, וללא מתן הבחירה לכל מדינה באשר לאופן היישום, הינה בעייתית מאוד משני טעמים. הטעם הראשון הנו, שתקנה מעין זו פוגעת בריבונות של המדינות החברות באיחוד. הטעם השני נעוץ בשוני הרב בין שיטות המיסוי במדינות החברות. לאור שוני זה, כפייה של תקנה תהיה כמעט בלתי אפשרית.

להלן נפרט את הוראות האמנות ואת הדירקטיבות המתייחסות למיסוי פעילות באיחוד האירופאי.

## 35.4.2 חוקת המס ב-'Primary Community Law'

מעבר להוראות הספציפיות באשר למיסוי הכנסה המצויות ב-'Treaty Establishing the European Community'<sup>2927</sup>, הרי שהאיסור הכללי על הפליה משחק תפקיד חשוב בקביעת הזכויות להטבות המס שתעניק מדינה חברה לתושבי מדינה חברה אחרת. סעיף 6 לאמנת רומא קובע איסור כללי על הפליה.

וזו לשונו:

- "1. The Union is founded on the principles of liberty, democracy, respect for human rights and fundamental freedoms, and the rule of law, principles which are common to the Member States.
2. The Union shall respect fundamental rights, as guaranteed by the European Convention for the Protection of Human Rights and fundamental Freedoms signed in Rome on 4 November 1950 and as they result from the constitutional traditions common to the member states, as general principles of Community law.
3. The Union shall respect the national identities of its Member States.
4. The Union shall provide itself with the means necessary to attain its objectives and carry through its policies."

עיקר חוקת המס באמנות נמצאת בהוראות המעגנות באותה אמנה את חופש ההתאגדות<sup>2928</sup> ואת חופש העברת הון<sup>2929</sup>. כך לדוגמה, סעיף 56 ל-'Treaty Establishing the European Community' קובע כדלקמן:

- "1. Within the framework of the provisions set in this chapter, all restrictions on the movement of capital between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited.
2. Within the framework of the provisions set out in this chapter, all restrictions on payments between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited."

מכך ניתן היה להסיק, כי כל 'מס עזיבה' ('Departure Tax' או 'Exit Tax') הקיים במדינה החברה באיחוד יבוטל, הואיל והוא מגביל את זרימת ההון וסותר את האמנה<sup>2930</sup>. בהתאם לזאת, נכסים עסקיים של חברה המועברים ממדינה חברה באיחוד למדינה אחרת, בין אם היא חברה באיחוד ובין אם לאו, לא יראו בהם כאילו נמכרו, והחברה לא תחוב במס רווח הון בגינם בעת ההעברה. מאידך ניתן לטעון, כי לא מדובר ב'זרימה של הון', ועל כן מס העזיבה שריר וקיים. טענת נגד נוספת הינה, כי 'מס עזיבה' חל ממילא רק על נכסי תושבי מדינת האיחוד אשר אינם נמצאים באותה מדינה, ועל כן אין הפרעה לזרימת ההון מאותה מדינה.

מנסחי האמנה צפו, ככל הנראה, שטענה מעין זו תועלה על-ידי הנישומים, וחוקקו לכן חריג מפורש הדן במיסוי נכסים מועברים. חריג זה נמצא בסעיף 58(1) ל- 'Treaty Establishing the European Community'. סעיף זה קובע כדלקמן:

"The provisions of Article 56 shall be without prejudice to the right of Member States:

- (a) **to apply the relevant provisions of their tax law which distinguish between taxpayers who are not in the same situation with regard to their place of residence or with regard to the place where their capital is invested;**
- (b) **to take all requisite measures to prevent infringements of national law and regulations, in particular in the field of taxation and the prudential supervision of financial institutions, or ... or to take measures which are justified on grounds of public policy or public security.**" (ההדגשות הוספו)

לאור ציטוט זה נראה, כי סתימת הגולל על הטענה לעיל ברורה מאליה. אי לכך, 'מס העזיבה' יחול במקרה המתואר לעיל. יתר על כן, על-מנת למנוע תביעה אפשרית לביטול המיסים השונים על העברת הון, להם ניתן פטור בסעיף 58(1) המצוטט לעיל, בטענה כי הם בניגוד להוראות האמנה, חוקק סעיף 58(3) לאמנה הקובע כדלקמן:

"The measures and procedures referred to in paragraphs 1 and 2 shall not constitute a means of arbitrary discrimination or a disguised restriction on the free movement of capital and payments as defined in Article 56."

לעומת ההוראה בדבר חופש העברת הון, הרי שההוראה המעגנת את חופש ההתאגדות שימשה כר נרחב לתכנוני מס. במה דברים אמורים? סעיף 43 ל- *Treaty Establishing the European Community* קובע כדלקמן:

"Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.

Freedom of establishment shall include the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, in particular companies or firms within the meaning of the second paragraph of Article 48, under the conditions laid down for its own nationals by the law of the country where such establishment is effected, subject to the provisions of the chapter relating to capital."

ראשית, סעיף זה מעגן את זכות ההתאגדות כנורמה עליונה, ובכך הוא מונע אי אלו טענות בדבר התאגדות כתכנון מס העלולות להיטען על-ידי רשויות המס<sup>2931</sup>. שנית, הסעיף מאפשר ל'מוסדות-קבע' במדינה חברה באיחוד ליהנות מרשת אמנות המס עליה חתומה אותה מדינה.

תכנון מס, שבמסגרתו מוקם 'מוסד-קבע' במדינה חברה באיחוד - אשר מבקש ליהנות מההטבות הניתנות במסגרת אמנת מס פלונית לה אותה מדינה הינה צד, נדון לא פעם ולא פעמיים בבית המשפט האירופאי לצדק, כמו גם בספרות המקצועית<sup>2932</sup>. תכנון מס זה מעלה שאלות חשובות באשר ליישום האיסור על הפליה וחופש ההתאגדות. במסגרת איסור ההפליה, מדינה חברה אינה רשאית למנוע מתושב מדינה אחרת, חברת האיחוד, כל הטבה או זכות המגיעה לתושב המדינה הראשונה.

בשורה של פסקי-דין, כמו גם בשורה ארוכה של מאמרים מקצועיים, נדונה השאלה, האם תושב של מדינה חברת האיחוד, שמקים 'מוסד-קבע' במדינה אחרת, אף היא חברת האיחוד, זכאי ליהנות מתחולת רשת אמנות המס של המדינה הנזכרת השניה<sup>2933</sup>. סוגייה זו נוגעת באושיות משפט האיחוד האירופאי הואיל והיא עוסקת הן ב'חופש ההתאגדות' (*Freedom of Establishment*) והן באיסור על הפליה. בית המשפט האירופאי לצדק, ECJ, פסק במקרים אלו הלכה חד משמעית לפיה יש להעניק את הטבות המס במסגרת אמנת המס במקרים כגון אלו. כך נפסק לדוגמה בעניין ה-*Avoir fiscal*<sup>2934</sup> ובעניין *Saint-Gobain*<sup>2935</sup>, שם קיים דיון מפורט בנושא זה, כפי שנעמוד על כך להלן.

### 35.4.3 עניין Saint-Gobain

פסק דינו של בית המשפט האירופאי לצדק בעניין *Saint-Gobain* פורסם ביום 21 לספטמבר 1999. פסק-דין זה היכה גלים בקרב מומחי המס העוסקים במשפט האיחוד האירופאי, כמו גם בספרות המקצועית<sup>2936</sup>. כך לדוגמה, המחבר Kemmeren סבור, כי פסק-הדין הנו פורץ גבולות וכי בעקבותיו יאלצו המדינות החברות לבחון מחדש בצורה רדיקלית את המדיניות שלהן באשר לאמנות מס<sup>2937</sup>.

חשיבותו הרבה של פסק-הדין טמונה בדעת בית המשפט על השפעת משפט האיחוד האירופאי על תחולת אמנות מס. בית המשפט קבע בצורה ברורה וחד-משמעית, שחופש ההתאגדות משמעו, שחברה תושבת מדינת איחוד, שיש לה 'מוסד-קבע' במדינת איחוד אחרת, זכאית, ככל שהדבר נוגע ל'מוסד-הקבע', לאותו מעמד לצורך דיני המס כשל נישומים תושבי המדינה הנזכרת השניה. לפסיקת בית המשפט תוקף לא רק באשר לתחולת דיני המס הפנימיים של אותה מדינה, אלא גם לגבי זכאות להטבות הניתנות ברשת אמנות המס בין מדינת 'מוסד-הקבע' למדינות צד ג'. ראוי לציין בהקשר זה, כי עמדת בית המשפט אכן משקפת את גישת ארגון ה-OECD בעניין מיסוי מוסדות קבע, כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 24(3) למודל ובדברי ההסבר המלווים אותו.

החשיבות נובעת מכך, שבית המשפט השווה אפוא את מעמדו של 'מוסד-הקבע' לזה של תושב, לצורך אמנת המס. אומנם כבר ב-1983 נקבע, ביחס להחזר מס צרפתי (*Avoir Fiscal*)<sup>2938</sup>, כי המדינות החברות חייבות להעניק למוסדות קבע הממוקמים בשטחן הטבות מס באותם תנאים כפי שמוענקות להטבות לתושבי המדינה. זאת, בהינתן שמוסדות קבע אלו ממוסים כשם שממוסים נישומים תושבי המדינה. ברם, בית המשפט האירופאי לצדק התקדם צעד נוסף בעניין *Saint Gobain* והוסיף להטבות המס הניתנות באופן שוויוני גם את רשת אמנות המס עליה חתומה מדינת 'מוסד-הקבע', על כל ההטבות הגלומות בה.

הדעות חלוקות בין המחברים, האם משמעות פסק-הדין היא, כי יש להתייחס ל'מוסד-הקבע' כתושב לכל דבר ועניין; דבר זה יחייב את מדינת מושב החברה שהקימה את 'מוסד-הקבע', בהינתן שהיא חברה באיחוד, לסגת מפני מדינת 'מוסד-הקבע', ככל שהדבר נוגע למיסוי

הכנסות 'מוסד-הקבע'; או שמא משמעות פסק-הדין היא, שהחובה היחידה של מדינת 'מוסד-הקבע' הינה להעניק ל'מוסד-הקבע' את אותן הטבות המס להן זכאיות חברות תושבות אותה המדינה במסגרת רשת אמנות המס; זאת, מבלי להעניק ל'מוסד-הקבע' מעמד של 'תושב' למטרות האמנה, וגם כאשר המדינה השניה לאמנה - מדינת המקור - היא צד ג', אינה מכירה ב'מוסד-הקבע' כתושב מדינת 'מוסד-הקבע'.

בין אם כן ובין אם אחרת, משמעות פסק-הדין הינה עצומה בכל הנוגע לתכנוני מס עבור נישומים תושבי האיחוד הרוצים לפעול במדינת איחוד אחרת. יתרה מזאת, לדעת המחברים, גם חברת אחזקות שהוקמה בהולנד (חברת B.V.), על-ידי תושב ישראל, אשר תקים 'מוסד-קבע' בגרמניה, תהא זכאית לנצל את רשת אמנות המס עליהן חתומה גרמניה. זאת, כל עוד ההכנסה הנידונה הינה הכנסת 'מוסד-הקבע'. מכיוון שבעבר נטתה הפסיקה להרחיב את משמעות המונח 'מוסד-קבע' ולהגדיר כל פעילות עסקית ממושכת המבוצעת במקום אחד כ'מוסד-קבע'<sup>2939</sup>, הרי שפסק-הדין חוסך את עלויות ההקמה של חברות ברחבי האיחוד האירופאי.

הווה אומר, פרשנות מרחיבה של המונח 'מוסד-קבע' תביא מחד לחשיפה רחבה של המוסד למס במדינת המוסד, הואיל והמוסד ימוסה כתושב. אך מאידך פרשנות כזו תאפשר למוסד ליהנות מתחולת רשת אמנות המס עליהן חתומה מדינת 'מוסד-הקבע'. עם זאת, יש לסייג זאת בכך שרשויות המס יוכלו לטעון למלאכותיות ולהחלת נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי, אשר יאינו את תכנון המס<sup>2940</sup>. לפסק-דין זה משמעות רחבה בכל הנוגע לתכנוני מס מסוג 'מקרים משולשים' ('*Triangular Cases*')<sup>2941</sup>.

## 35.4.4 חקיקת המס בדירקטיבות

### 35.4.4.1 מבוא

עמדת האיחוד האירופאי הינה, כי במסגרת השוק המשותף, מיסים המוטלים על הכנסה דורשים הרמוניזציה מועטה ביותר בין מדינות האיחוד<sup>2942</sup>. זאת, להבדיל ממיסים עקיפים אשר דורשים תיאום ושיתוף פעולה ניכר. אי לכך, לדעת מוסדות האיחוד, יש להשאיר את חקיקת המס למדינות החברות באיחוד. עם זאת, האיחוד ער לעובדה שיכולים להיווצר עיוותים אם המדינות לא ישתפו פעולה בתחום המס. לפיכך, חוקקה המועצה מספר קטן של דירקטיבות. למעט דירקטיבה אחת, כולן עוסקות במיסוי פעילות חברה.

אמצעי נוסף למנוע כפל מס בין חברות הנו 'הליך הבוררות' ('*Arbitration procedure*'). אשר ליחידים, לאחרונה הסתיים משא ומתן שנמשך 14 שנה ונחקקה דירקטיבה על מיסוי הכנסות מחסכונות ('*Savings Tax Directive*')<sup>2943</sup>.

להלן הדירקטיבות שחוקקו במסגרת מועצת האיחוד האירופאי על-מנת למנוע כפל מס על חברות:

#### 1. דירקטיבת מיזוג, פיצול והעברת נכסים:

*MERGER DIRECTIVE* - Council Directive 90/434/Eec Of 23 July 1990 On The Common System Of Taxation Applicable To Mergers, Divisions, Transfer Of Assets And Exchanges Of Shares Concerning Companies Of Different Member States<sup>2944</sup>.

**2. דירקטיבת חברה-אם-חברה-בת:**

*PARENT-SUBSIDIARY DIRECTIVE* - Council Directive 90/434/Eec Of 23 July 1990 On The Common System Of Taxation Applicable In The Case Of Parent Companies And Subsidiaries Of Different Member States<sup>2945</sup>.

**3. דירקטיבת מיסוי הכנסת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות:**

*INTEREST AND ROYALTIES DIRECTIVE* - Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 On A Common System Of Taxation Applicable To Interest And Royalty Payments Made Between Associated Companies Of Different Member States<sup>2946</sup>.

**35.4.4.2 דירקטיבת חברה-אם חברה-בת ('Parent-Subsidiary Directive')**

על-פי דירקטיבה זו, בהתקיים מספר תנאים מוענק פטור ממס בעת חלוקת דיבידנד מחברה-בת לחברה-אם. הווה אומר, כאשר גם החברה-הבת וגם החברה-האם הן תושבות מדינות האיחוד האירופאי, דיבידנד זה פטור מניכוי מס במקור במדינת המושב של החברה מחלקת הדיבידנד. בנוסף לכך, מדינת המושב של החברה מקבלת הדיבידנד חייבת ליתן הקלת מס להכנסה זו. הקלה זו נתונה לבחירת מדינת המושב. בהתאם לדירקטיבה, על כל אחת מהחברות באיחוד לאמץ בחקיקתה הפנימית עיקרון כזה, בנוסח זה או אחר. עם זאת, הרשות נתונה וכל אחת מהמדינות החברות באיחוד רשאית לבחור, האם לפטור כליל את הכנסת הדיבידנד ממס או למסות את ההכנסה, אך ליתן זיכוי ממס בגין מס החברות ששילמה החברה-הבת על הרווחים מהם נובע הדיבידנד, קרי - ליתן זיכוי עקיף<sup>2947</sup>.

על-פי הדירקטיבה, הקלה זו ממס ניתנת בתנאי שהחברה-האם, תושבת מדינה החברה באיחוד האירופאי, מחזיקה לפחות ב-25% מההון של החברה-הבת תושבת מדינה באיחוד האירופאי<sup>2948</sup>. כל המדינות החברות באיחוד האירופאי ומספר מדינות השואפות להתקבל

לאיחוד אימצו את הדירקטיבה חברה בת-אם. הווה אומר, מדינות אלו דאגו להסדרים בחקיקת המס הפנימית על-מנת להגיע למטרה זו. עם זאת, התנאים לתחולת הדירקטיבה שונים ממדינה למדינה. כך לדוגמה, תחול דירקטיבת חברה-אם-חברה-בת בגרמניה גם בהינתן שיעור החזקה בגובה 10% בלבד, בהתקיים תנאים מסוימים<sup>2949</sup>.

ב-29 ליוני 2003 פורסמה הצעת תיקון חדשה לדירקטיבת חברה-אם חברה-בת<sup>2950</sup>, שמבטלת את הצעת התיקון הקודמת<sup>2951</sup>. במסגרת התיקון מוצע להרחיב את רשימת הישויות המשפטיות הכלולות בהגדרת חברה לצרכי הדירקטיבה, על-מנת שהדירקטיבה תחול על כל הישויות הכפופות למס חברות, ללא תלות באישיותן המשפטית. הצורך בתיקון זה נעוץ בשוני בין הישויות המשפטיות הכפופות למס חברות במדינות החברות באיחוד<sup>2952</sup>. היה והצעת התיקון תאומץ, תהיה לה השלכה רבה על תכנוני מס מסוג 'מקרים משולשים' המערבים 'מוסד-קבע'<sup>2953</sup>. עוד במסגרת התיקון, מוצע להרחיב את תחולת הדירקטיבה על-ידי הנמכת תנאי הסף בנוגע לשיעורי ההחזקה הנדרשים מהחברה-האם, מ-25% מהון המניות ל-10%. היה ויתקבל התיקון, ייהנו מהפטור מניכוי מס במקור גם חברות שמחזיקות בחברות אחרות למטרות השקעה בלבד ולא למטרות קניית השליטה. הצעת התיקון אף כוללת הצעה לפיה, מקום בו בחרה המדינה החברה להעניק זיכוי עקיף לחברה-האם בגין מס החברות ששילמה החברה-הבת על הרווחים מהם חולק הדיבידנד, הרי שיובא בחשבון לצורך קבלת הזיכוי גם מס החברות ששולם על-ידי החברות הנוספות בשרשרת (חברה-נכדה, חברה-נינה וכו').

תכנון המס על-בסיס דירקטיבה זו נעשה כך: יחיד או חברה שאינם תושבי האיחוד האירופאי יכולים לברור לעצמם את הדירקטיבה בנושא חברה-אם חברה-בת שהכי מיטיבה עמם. זאת, באמצעות הקמת חברה במדינה החברה באיחוד האירופאי. היחיד/חברה הזר/ה יעבירו את המניות בחברה-הבת לידי חברה חדשה זו, או שהחברה החדשה היא שתרכוש את מניות החברה-הבת. החברה החדשה היא זו אשר תקבל את הדיבידנד מהחברה-הבת תושבת האיחוד האירופאי, והכנסת דיבידנד זו תהיה פטורה מחובת ניכוי מס במקור. בפועל, הכנסה זו תהא פטורה ממס כלשהו, הן במדינת המקור והן במדינת המושב של החברה החדשה, בין אם מדינת המושב של החברה-האם בחרה במתן פטור ממס לחברה-האם ובין אם מדינת המושב בחרה במתן זיכוי בגין מס החברות ששולם על הרווחים מהם נובע הדיבידנד. תוצאה אחרונה זו מושגת הואיל ובדרך כלל, מס החברות על פעילות עסקית גבוה מהמס המוטל על הכנסת דיבידנד.

יצוין, כי לרוב ניתן לשלב ברירת דירקטיבות עם ברירת אמנות. זאת, כאשר בנוסף להפחתה ו/או ביטול של חבות המס באמצעות החלת הדירקטיבה, מנצלים גם את רשת אמנות המס עליהן חתומה המדינה האירופאית הנבררת (מדינת המושב של החברה החדשה) על-מנת להעביר את הכנסה למדינת התושבות הטבעית כשהיא פטורה ממס או כפופה לשיעורי מס נמוכים.

### 35.4.4.3 דירקטיבת מיזוג, פיצול והעברת נכסים (Merger Directive')

דירקטיבה זו חלה על מספר מצבים, ואלו הם:

1. מיזוג בין חברות תושבות מדינות שונות החברות באיחוד האירופאי;
2. פיצול חברות במדינות שונות של האיחוד;
3. העברת נכסים בהן מעורבות חברות ממדינות שונות החברות באיחוד האירופאי;
4. החלפת מניות בחברות ממדינות שונות החברות באיחוד.

על-פי דירקטיבה זו מיזוג, העברת נכסים או פיצול, בהתאם להגדרתם בדירקטיבה, לא יגרמו לחבות במס רווח הון בגין ההפרש בין השווי הריאלי של הנכסים שהועברו לבין יתרת המחיר המקורי של נכסים אלו. הדירקטיבה מתנה את תחולת ההטבה בכך, ששיעור הפחת שיוכר עבור הנכסים ויתרת המחיר המקורי יישארו באותם שיעורים כאילו לא הועברו הנכסים מעולם<sup>2954</sup>. תנאי אחרון זה מסויג מקום בו חל דין אחר במדינת האיחוד שהינה מדינת המושב של החברה המעבירה (חברת היעד), אשר לפיו החברה הקולטת זכאית לפחת חדש או לחישוב שונה של רווח או הפסד בין הנכסים; או אז, יחול השיעור החדש.

עוד נקבע בדירקטיבה, כי בעת מיזוג שבו התמורה משולמת במניות החברה הקולטת (מיזוג זה מוכר בשם 'Stock Transactions', בניגוד למיזוג מזומן המוכר בשם 'Buy Out' או 'Cash Transaction'), פיצול או החלפת מניות, הרי שהמניות של החברה הקולטת או הרוכשת שהתקבלו בתמורה למניות חברת היעד או המוכרת לא יגרמו, לכשעצמן, לחבות במס על הכנסה, רווח הון, או כל רווח של בעל המניות המעביר.

#### 35.4.4 דירקטיבת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות

דירקטיבה חדשה זו תיכנס לתוקף החל מ-1 לינואר 2004. נושא הדירקטיבה הנו מיסוי אחיד על הכנסת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות. בהקדמה לדירקטיבה נאמר, כי החוקים הפנימיים של המדינות החברות, בשילוב עם אמנות המס, עדיין לא מבטלים לחלוטין את כפל המס. קרי, האמצעים הקיימים לא משיגים את המטרה לשמה תוקנה הדירקטיבה. מטרה זו הינה - שעסקאות המערבות ריבית ותמלוגים בין חברות ממדינות איחוד שונות ימוסו באותו אופן בו ממוסות עסקאות אלו בין שתי חברות תושבות אותה מדינת איחוד (ניטרליות). האמצעי להשגת מטרה זו הנו להעניק להכנסת הריבית או התמלוגים פטור מניכוי מס במקור, ולמסות הכנסה זו אך ורק במדינת המושב של מקבל הכנסה, היא החברה הקשורה. הווה אומר, החל מ-1 לינואר 2004 על המדינות החברות לתקן את דיני המס שלהן באופן שלא יוטל מס על החברה המשלמת ריבית ותמלוגים. חשוב לציין, כי למרות שהפטור מוענק להכנסת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות, הרי שהפטור יוענק עד לגובה ההכנסה שהיתה מועברת אילו בוצעה העסקה בין צדדים זרים. גם בדירקטיבה זו אנו מוצאים סעיף המחיל את הנורמות האנטי-תכנוניות מהדין הפנימי. סעיף 5 לדירקטיבה קובע, כי הדירקטיבה לא תמנע תחולת נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי או כאלו

הקבועות באמנות מס שמטרתן לסכל הונאה או ניצול הדין. עוד קובע סעיף זה, כי המדינות החברות רשאיות לשלול את הטבות הדירקטיבה או לסרב להחילה מקום בו המטרה העיקרית, או אחת המטרות העיקריות, של עסקה מסוימת הינה הימנעות ממס, השתמטות ממס או ניצול הדירקטיבה.

#### 35.4.4.5 הסכם בוררות ('Arbitration Convention')

הסכם זה נחתם על-ידי חברות באיחוד האירופאי. הוא איננו מחייב, אלא בעל אופי המלצתי בלבד. ההסכם חל כל אימת שרווחי מיזם תושב מדינה מתקשרת חייבים מס גם במדינה אחרת. מטרת ההסכם הינה לבטל כפל מס על הכנסות של מיזמים קשורים, כגון חברה ומוסד-קבע. יצוין עם זאת, כי אין חובה על המדינות החברות באיחוד לבטל את כפל המס. בהתאם להסכם, כל אימת שנוצר עיוות הגורר כפל מס, החברה הנישומה שוטחת את טענותיה בפני רשויות המס הנוגעות בדבר אשר רשאיות לפעול בהתאם לסמכויותיהן. אם רשויות המס אינן יכולות לפתור את העיוות הנוצר, עליהן לפעול על-מנת להגיע להסכם עם רשויות המס של המדינה החברה האחרת בה המיזם הקשור ממוסה.

#### 35.4.4.6 דירקטיבת חסכוניות ('Savings Tax Directive')

דירקטיבה זו הינה היחידה החלה על יחידים. עניינה של דירקטיבה זו במיסוי הכנסת הריבית של תושבי מדינות איחוד אשר הנם בעלי חסכוניות במדינת איחוד אחרת. יודגש, כי בעוד שמטרת הדירקטיבות שפורטו לעיל הינה לבטל כפל מס, הרי שמטרת דירקטיבת החסכוניות הינה למנוע תכנוני מס. במה דברים אמורים? מטרת הדירקטיבה הינה להבטיח, שישולם מס בשיעור מינימלי על הכנסת ריבית ששולמה בכל אחת ממדינות האיחוד ליחידים אשר הנם תושבים, לצרכי מס, במדינת איחוד אחרת.

דירקטיבה זו התקבלה אך לאחרונה<sup>2955</sup>, לאחר 14 שנות משא ומתן בין המדינות חברות האיחוד ובעקבותיה תחלנה 12 מ-15 מדינות האיחוד להחליף מידע על חסכוניהם של תושבים זרים. זאת, על-מנת שכל מדינה תוכל למסות את אזרחיה על הכנסותיהם מהחסכוניות בהם הם מחזיקים בשאר מדינות האיחוד. לוקסמבורג, אוסטריה ובלגיה תהיינה פטורות משותפות בחילופי מידע ותגבינה מס במקור מהכנסת הריבית. שלושה רבעים מתקבולי מס זה יועברו למדינת המולדת של החוסך והיתרה תישאר בידי המדינה הגובה.

עובר לדירקטיבה, ניצלו נישומים רבים את חופש העברת ההון על-מנת להעביר חסכוניות למדינות בעלות שיעורי מס נמוכים. עולה השאלה, האם אין הדירקטיבה נוגדת את החופש בדבר העברת הון, שהוא עקרון יסוד המעוגן במסמכים המכוננים של האיחוד. שאלה זו דומה במידה רבה לשאלת חוקתיות מס העזיבה ('Exit Tax'), והתשובה הינה אותה תשובה - סעיף 158(1) וסעיף 58(3) קובעים סייג מפורש לחופש העברת ההון, שמטרתו למנוע תכנוני מס מעין אלו.

#### 35.4.4.7 סיכום הדירקטיבות

למרות שמטרת הדירקטיבות, למעט דירקטיבת החסכוניות, הינה מניעת כפל מס, הרי שעד מהרה, ובדומה לאמנות מס, החלו נישומים לעשות שימוש בדירקטיבות ככלי לתכנון מס. במה דברים אמורים? עמדנו על כך שהדירקטיבה מחייבת את המדינה החברה להגיע למטרה מסוימת, אך התנאים והדרך להשגת מטרה זו נתונים לבחירת המדינה. מכאן, שהתנאים לתחולת הדירקטיבה יכולים להיות שונים ממדינה למדינה, ושוני זה יוצר פתח נרחב לתכנוני מס המבוססים על הדירקטיבות.

### 35.5 ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping')

#### 35.5.1 כללי

מבין הדירקטיבות השונות, הדירקטיבה ה"נבררת" ביותר הינה הדירקטיבה בנושא חברה-אם וחברה-בת ('Parent-Subsidiary Directive'). ברירת דירקטיבות דומה מאוד ל'ברירת אמנות' ('Treaty Shopping')<sup>2956</sup> והינה, למעשה, בחירה בתחולתה של הדירקטיבה המיטיבה ביותר עם הנישום. הנישום יבחר בדירקטיבה שהתנאים לתחולתה הנם המקילים ביותר בנסיבות העניין. למטרה זו מקים הנישום ישות משפטית הזכאית ליהנות מתחולת הדירקטיבה הנבררת. ישות משפטית זו היא הפועלת במדינת המקור, מפיקה את ההכנסה ונהנית מהקלת המס המוענקת מכוח הדירקטיבה. לאחר מכן, ניתן יהיה להעביר את ההכנסה למדינת המושב של מקים הישות, לרוב באמצעות אמנת מס, או להשאיר בידי הישות המשפטית, בניהולו של מקים הישות.

#### 35.5.2 פסיקת בית המשפט הפדרלי למיסים של גרמניה מיום 20 במרץ 2002

##### 35.5.2.1 מבוא

מעט מאוד פסיקה קיימת בנושא ברירת דירקטיבות. פסק-הדין היחיד שאנו מצאנו פורסם ביום 20 במרץ 2002 ויצא מידי בית המשפט הפדרלי למיסים בגרמניה<sup>2957</sup>.

בבסיס תכנון המס שנדון בפסק-דין זה עמדה ברירת הדירקטיבה בנושא חברה-אם חברה-בת שנדונה לעיל. בפסק-דין זה, בית המשפט קיבל את טענת רשויות המס, פסל את תכנון המס

וקבע, כי הוראות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי הגרמני גוברות על הוראת אמנת המס. באותה החלטה נקבע במפורש, שניתן ליישם את הוראות הדין הפנימי גם במצב בו מבצע הנישום ברירת דירקטיבות<sup>2958</sup>. בית המשפט פסק, שאם 'חברת קש זרה' ('Foreign Shell Company') הטוענת לתחולת הקלות במס הינה בבעלות בעל מניות ישיר, שאינו זכאי להקלת המס הנטענת מעצם תושבותו (בעניין זה, החברה בברמודה), אזי לא ניתן לבקש להחיל את הקלת המס מהטעם שבעל המניות העקיף זכאי לה. הווה אומר, בית המשפט דחה את טענת החברה, שבעלי המניות העקיפים של חברת הקש היו זכאים להקלות האמנה (במקרה הנדון, בין בעלי המניות של החברה בברמודה היו יחיד אמריקאי ויחיד אוסטרלי הזכאים להקלות מס מכוח אמנת המס בין מדינת המושב שלהם לגרמניה).

להחלטה זו חשיבות רבה, אפוא, לנישומים ישראלים המשקיעים בגרמניה באמצעות 'חברת צינור' או שמעניקים רשיון לשימוש בקניין רוחני בגרמניה באמצעות חברות אחזקות אירופאיות.

חשוב לציין בהקשר זה, כי אותן עובדות נידונו בפסק-דין אחר שניתן על-ידי בית המשפט הגרמני ב-3 למרץ 2002. באותו עניין ביקשה החברה החזר מס מכוח אמנת המס ולא מכוח הדירקטיבה. על פסק-דין זה נעמוד במקום אחר<sup>2959</sup>. להלן נסקור את ההליך בו ביקשה החברה החזר מס בהתאם לדירקטיבה.

## 35.5.2.2 העובדות

באותו עניין דובר בחברה תושבת הולנד (להלן: חברת DBV) אשר בבעלותה חברה תושבת גרמניה (להלן: "חברת GmbH").

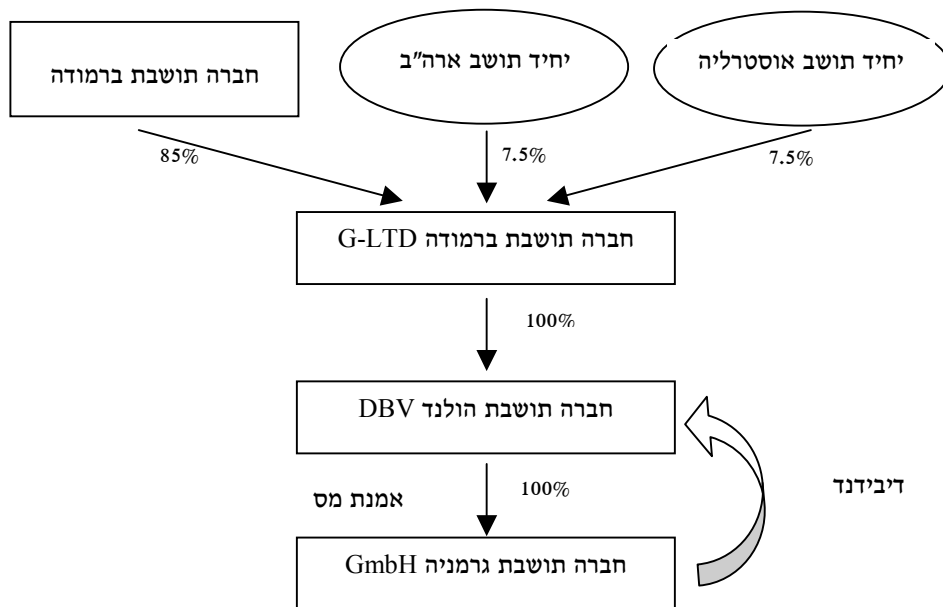
חברת DBV היתה בבעלותו המלאה של תאגיד תושב ברמודה (להלן: חברת G-Ltd). הבעלות בתאגיד תושב ברמודה התחלקה כדלקמן: 85% בידי חברה תושבת ברמודה, ו-15% הנותרים נחלקו בשווה (7.5% לכ"א) בין יחיד תושב ארצות-הברית ויחיד תושב אוסטרליה.

חברת DBV היתה נטולת תשתית משרדית משלה ופעלה ממשרדיה של חברה-אחות. זאת, תוך שימוש בתשתיתה של החברה-האחות, דוגמת טלפוניה, ציוד משרדי וכו'. בנוסף, מנהלה של חברת DBV והעובד היחיד בה היה במקביל מנהלה של החברה-האחות.

בשנת 1994 חילקה חברת GmbH לחברת DBV דיבידנד על סך DEM 910,000. כנגד סכום זה ביקשה חברת DBV החזר מהמס שנוכה במקור בגרמניה, לאור הדירקטיבה המעניקה פטור מניכוי מס במקור מדיבידנד בין חברה-אם אירופית לחברה-בת אירופית. לפי הדין הפנימי הגרמני, יישום הדירקטיבה נעשה באופן הבא: בעת חלוקת הדיבידנד, מנכים מס במקור בשיעור הקבוע בדין הפנימי ו/או בשיעור הנקבע באמנה, ולאחר מכן יש לבקש החזר מס.

### 35.5.2.3 תרשים

להלן תרשים המציג את עובדות המקרה:



### 35.5.2.4 המאטריה המשפטית

#### (א) הדין הפנימי הגרמני

סעיפים 43 ו-50a(4) לחוק מס הכנסה הגרמני ('Einkommensteuergesetz') מטילים חובת ניכוי מס במקור על השקעות הוניות ותמלוגים. החובה הינה בשיעור של 20% או 25%, לפי

העניין. כמו כן, מוטל תשלום נוסף בסך 5.5% על הכנסה מהשקעות הוניות (כגון דיבידנדים) ותמלוגים המשולמים על-ידי משלם גרמני למקבל זר.

יש לנכות מס זה במקור גם אם זכות המיסוי של גרמניה מופחתת או מבוטלת מכוח דירקטיבת חברה-אם חברה-בת או מכוח אמנה למניעת כפל מס<sup>2960</sup>. במקרים בהם מופחתת או מבוטלת זכות המיסוי כאמור, המס שנוכה במקור מוחזר למקבל ההכנסה הזר לאחר הגשת בקשה לרשות המס הפדרלית הגרמנית ('Bundesamt für Finanzen')<sup>2961</sup>.

סעיף 50d(3) לחוק מס ההכנסה הגרמני קובע נורמה אנטי-תכנונית בדין הפנימי הגרמני, שמכוחה ניתן לפסול תכנוני מס של חברות זרות. לפי סעיף 50d(3) האמור, בהתקיים שלושה תנאים מצטברים, חברה זרה אינה רשאית לטעון לפטור מחובת ניכוי מס במקור בגרמניה או להחזר מס בגין מס שנוכה במקור.

שלושת התנאים המצטברים הללו הם כדלקמן:

1. האנשים השותפים בחברה הזרה לא היו זכאים להקלת המס לו שולמו התשלומים ישירות לידיהם;
2. אין סיבה כלכלית או סיבה אחרת, שעניינה פעילות שלא ב'תום לב' ('Bona Fide'), שבגינה יש צורך במעורבות החברה הזרה;
3. אין לחברה הזרה פעילות כלכלית משלה.

אם כן, רק בהתקיים כל שלושת התנאים הללו במצטבר ניתן יהיה לשלול את הפטור או את החזר מס.

סעיף 42 לקוד המיסים הכללי הגרמני ('abgabenordnung') קובע נורמה אנטי-תכנונית כללית בדיני המיסים של גרמניה. סעיף 42(1) לקוד קובע, כי לא ניתן לעקוף את חוקי המס באמצעות 'ניצול לרעה' ('Abuse') של האפשרויות המובנות והגלומות בדין האזרחי.

## (ב) האמנה בין גרמניה להולנד

סעיף 13(4) לאמנה למניעת כפל מס בין גרמניה להולנד קובע, כי בהינתן שיעור אחזקה העולה על 25%, מדינת המקור רשאית לנכות מס במקור מדיבידנד בשיעור מירבי של 10%<sup>2962</sup>.

## (ג) דירקטיבת חברת-אם חברה-בת

לפי הדירקטיבה, בהינתן שיעור אחזקה של 25% לפחות, יוענק פטור מחובת ניכוי מס במקור על דיבידנד מחברה-בת תושבת מדינה החברה באיחוד האירופאי המשולם לחברה-אם תושבת מדינה החברה באיחוד האירופאי. כמו כן, תוענק הקלה ממס במדינת המושב של החברה-האם<sup>2963</sup>.

## 35.5.2.5 טענות הצדדים

רשויות המס סירבו להעניק לחברה תושבת הולנד החזר מס בטענה, שהחברה תושבת הולנד אינה זכאית ליהנות לא מהדירקטיבה בנושא חברה-אם חברה-בת ולא מאמנת המס בין גרמניה להולנד. רשויות המס בגרמניה הסתמכו על סעיף 50d(3) לעיל וטענו, כי חברת DBV חסרת פעילות או מטרה עסקית, ובשל כך הם רשאים להתעלם ממנה. ההתעלמות מחברת DBV מובילה לחברה הבאה אחריה בשרשרת האחזקות, היא חברת G-Ltd. לפי הטענה, חברת G-Ltd אינה זכאית להטבות מס בגרמניה. מדוע? כיוון, שהיא תושבת ברמודה ובין ברמודה לגרמניה אין אמנת מס, ועל-כן חלה חובת ניכוי מס במקור הקבועה בסעיפים 43 ו-50a(4) לעיל.

החברה תושבת הולנד טענה, כי היא זכאית ליהנות מהקלת המס הניתנת במסגרת הדירקטיבה הואיל והיא תושבת הולנד. לחילופין טענה החברה, כי גם אם תישלל זכאותה לדירקטיבה, הרי היא זכאית להחזר מס הואיל ובעלי מניותיה של החברה הינה חברה תושבת ברמודה. לפיכך הבעלים העקיפים של החברה תושבת הולנד הנם תושבי ארצות-הברית ואוסטרליה; ככאלו זכאים בעלי המניות להחזר המס שנוכה במקור מהדיבידנד בשיעורים שונים בהתאם לאמנות למניעת כפל מס בין מדינות מושבם לגרמניה<sup>2964</sup>.

### 35.5.2.6 השאלה המשפטית

השאלה המשפטית הינה, האם הקלת המס הניתנת במסגרת הדירקטיבה תחול מקום בו בעלי המניות של החברה-האם תושבת מדינה חברה באיחוד האירופאי אינם בעצמם תושבי מדינה החברה באיחוד האירופאי. במילים אחרות, האם אפשר לברור או לקנות דירקטיבות באמצעות 'חברת צינור' או לא?

### 35.5.2.7 פסיקת בית המשפט

בית המשפט דחה את טענת החברה תושבת הולנד וקבע, שהנורמות האנטי-תכנוניות בחוקי המס הגרמני (סעיף 42 ל-AO וסעיף 50d(3) ל-EstG) גוברות על הנחיות האיחוד האירופאי ואמנות למניעת כפל מס. יתרה מכך, בית המשפט קבע מפורשות בעניין זה, שניתן ליישם את הוראות הדין פנימי גם במצב בו מבצע הנישום ברירת דירקטיבות ('Directive Shopping'). בית המשפט דחה את טענת החברה הנישומה, תושבת הולנד, וקבע כי מקום בו חברה זרה טוענת לזכאות להחזר מס, ואחד מבעלי מניותיה הישיר אינו זכאי להקלה מעצם תושבותו (בעניין זה החברה בברמודה), לא יינתן החזר המס לחברה זו. חברה זו אף לא תוכל לבקש את הקלת המס בטיעון שבעלי המניות העקיפים שלה (קרי, היחיד האמריקאי והיחיד האוסטרלי) זכאים להקלה מכוח אמנת מס. למעשה, בית המשפט התעלם מקיום החברה תושבת הולנד והחיל חבות רגילה במס.

החלטת בית המשפט מבהירה, מה מהווה 'פעילות כלכלית' או סיבה אחרת' למעורבות החברה הזרה שאינה מספקת, ומה אינו מהווה 'פעילות כלכלית' של החברה הזרה. משמע, בית המשפט הבהיר את התנאי השני והשלישי משלושת התנאים לעיל לתחולת הנורמה האנטי-תכנונית, כך שניתן לשלול את הזכאות להחזר מס.

בית המשפט אישש את ההלכה, שאמנות למניעת כפל מס לא מונעות את יישום הנורמה האנטי-תכנונית הקבועה בסעיף 50d(3) ל-50d EstG, סעיף אשר חוקק במיוחד כדי לעקוף את כללי המיסוי באמנה. בית המשפט הוסיף, כי סעיף 1(2) לדירקטיבת חברה-אם חברה-בת, מתיר למדינות החברות באיחוד האירופאי ליישם את ההוראות האנטי-תכנוניות המצויות בדין הפנימי שלהן במקרים בהם נעשה שימוש לרעה בדירקטיבה זו<sup>2965</sup>.

בית המשפט ציין, כי מקרה זה הנו מקרה ברור של ניצול לרעה ('Case of an Obvious Abuse' של הדירקטיבה, בו היתה מעורבת חברת קש ריקה מתוכן בצורתה הקלאסית ('a Classic Shell Company')).

בית המשפט פסק, כי אותו כלל יהיה תקף גם לגבי הנורמה אנטי-תכנונית הכללית המצויה בסעיף 42 ל-AO. דוקטרינת עסקת הקש בדין הגרמני קובעת, כי חציצה באמצעות הקמת חברת קש ריקה מתוכן בתחום שיפוט בו נהוג משטר מס מועדף, במטרה להימנע ממיסים בגרמניה, מהווה ניצול לרעה כמשמעותו בסעיף 42 ל-AO. זאת, אם החציצה אינה מוצדקת מסיבה כלכלית או מסיבה אחרת, שהינה פעילות בתום לב. אי לכך, ההכנסה של חברת הקש מועברת ומיוחסת לבעלי המניות של חברת הקש. בית המשפט הרחיב את הדוקטרינה הזו כך שהיא תחול גם על חברות קש המוקמות בתחום שיפוט עתיר מס (כדוגמת הולנד), אם וכאשר הכנסה שמקורה בגרמניה מועברת באמצעות חברת קש במטרה להימנע ממיסים בגרמניה. הואיל וסעיף 42 ל-AO הנו סעיף הנוגע לשינוי סיווג הכנסה ('Income Reallocation Rule'), סעיף זה גובר על הוראות אמנה למניעת כפל מס.

בית המשפט קבע, אם כן, שיש להתעלם מהחציצה בין החברה בברמודה להכנסה בגרמניה באמצעות הנישומה - חברה תושבת הולנד. עם זאת, קבע בית המשפט, כי לא יתעלמו מהחציצה בין בעלי המניות של החברה בברמודה להכנסה בגרמניה באמצעות חברה בברמודה. כאמור לעיל, טענתה החלופית של החברה תושבת הולנד היתה, כי אם יתעלמו מקיומה, יש גם להתעלם מקיום החברה בברמודה ולשייך את ההכנסה לבעלי המניות של החברה בברמודה. מכיוון ששניים משלושת בעלי המניות העקיפים של החברה תושבת הולנד (אשר מחזיקים במצטבר ב-15% בלבד מהחברה בברמודה) זכאים להחזר מס בהתאם לאמנות בין מדינת מושבם לגרמניה, טענה החברה תושבת הולנד, כי היא זכאית להחזר מס. בית המשפט בחן טענה זו ודחה אותה.

בית המשפט קבע, כי החציצה באמצעות החברה בברמודה היא המונעת את זכאות בעלי המניות להטבות האמנה, מהן היו יכולים ליהנות מעצם תושבותם. במילים אחרות, אי אפשר לעשות תכנון מס באמצעות חברת צינור במטרה ליהנות מרשת אמנות המס והדירקטיבות של מדינת הצינור (לאכול את העוגה) וגם לטעון לזכאות להטבות אמנות מס עליה חתומה מדינת המושב של בעל המניות העקיף של אותה חברה (וגם להשאיר אותה שלמה).

בית המשפט קבע, כי מעורבות של חברה זרה בעסקה יכולה להוות ניצול לרעה רק כאשר, בנוסף לתנאים נוספים, האנשים השותפים בחברה לא יהיו זכאים להקלות המס לו התשלום היה מועבר אליהם ישירות. בית המשפט הוסיף ופסק, כי מספיק שבעל המניות הישיר של החברה הזרה אינו זכאי להקלות המס. במקרה כזה, החברה הזרה אינה יכולה לבקש את הקלת המס בטענה שבעלי המניות העקיפים של החברה (במקרה זה, היחיד האמריקאי והיחיד האוסטרלי) היו זכאים להקלת המס.

לפיכך נפסק, כי רשויות המס צדקו בסירובם להעניק החזר מס כלשהו לחברה תושבת הולנד. לאמור, מכיוון שבעל המניות הישיר היחיד של החברה תושבת הולנד היה תושב ברמודה, החברה תושבת הולנד אינה זכאית להחזר חלקי. זאת, למרות שחלק מבעלי המניות העקיפים שלה היו תושבי ארצות-הברית ואוסטרליה ולפיכך היו זכאים להטבות מכוח אמנות המס בין מדינת מושבם לגרמניה.

החלטת בית המשפט מספקת קווים מנחים חשובים למבחנים, האם קיימת מטרה עסקית או סיבה אחרת שעניינה פעילות ב'תום לב' ('*Bona Fide*'), שבגינן יש צורך במעורבות החברה הזרה, והאם החברה הזרה מבצעת פעילות עסקית משלה.

כאמור, קיומו של כל אחד מהקריטריונים הללו ימנע יישום הנורמות האנטי-תכנוניות. במקרה דנן לא היו לחברה תושבת הולנד עובדים, לא משרד משלה ולא ציוד ורכוש קבוע או אף מנהל כללי משלה - מנהל החברה תושבת הולנד שימש במקביל כמנהל החברה האחות. אי לכך קבע בית המשפט חזקה, שאין לחברה תושבת הולנד מטרה עסקית או סיבה אחרת, כאמור לעיל, למעורבותה.

בית המשפט פסק, שבמקרה שבו חברה המבקשת החזר מס נחשדת בברירת אמנות או בברירת דירקטיבות, החברה חייבת לספק לרשויות המס סיבה כלכלית מדויקת או סיבה אחרת, שעניינה פעילות בתום לב, שבגינן יש צורך במעורבותה בעסקה.

עוד נקבע, כי על-מנת לקיים פעילות כלכלית משלה, החברה הזרה חייבת לבצע פעילויות עסקיות נוספות מעבר לקבלת הרווחים מהשקעת ההון (במקרה דנן, דיבידנד) או התמלוגים שבנדון ואחזקת הנכס המניב (במקרה דנן, המניות בחברה-הבת הגרמנית). אסור שהפעילות העסקית תהיה מוגבלת לתפקידים מנהליים או אדמיניסטרטיביים בלבד. פעילות עסקית של חברה-אחות, אפילו תושבת אותה מדינה כחברה המבקשת החזר מס, אינה יכולה להיות מיוחסת לחברה המבקשת את החזר על-מנת לקיים את תנאי הפעילות הכלכלית העצמית. אי לכך פסק בית המשפט, שפעילות החברה-האחות ההולנדית אינה רלוונטית לעניין הנדון. אולם, בית המשפט ציין שחברת ניהול אחזקות זרה ('*Foreign Management Holding Company*') תיחשב כמבצעת פעילות כלכלית משלה. גם כאן, בדומה לגישה בארצות-הברית בפרשיות *S.D.I. Netherlands*<sup>2966</sup> ו- *Northern Indiana*<sup>2967</sup>, בית המשפט הגרמני סבר, כי דין פנימי יגבר על הטבות האמנה רק במקרים של '*Clear abuse*'. עם זאת, ברור, כי רף הפעילות שמצדיק הענקת הטבות לפי האמנות אינו גבוה כלל. כעקרון, רק במקרים מובהקים ביותר של '*abuse*', יהיה בית משפט מוכן להתעלם מהנחיות סעיף 27 באמנת וינה.

## 35.6 התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לבין אמנות למניעת כפל מס - אימתי?

### 35.6.1 כללי

ישנם שני היבטים עיקריים בהם עשויה להיות התנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס. האחד, סתירה בין אמנות למניעת כפל מס לבין חקיקה חופפת של הקהילה. השני, 'אי הלימה' (*Non-Compatibility*) עקרונית בין הסכמי מס לבין עקרון המרחב החופשי של הקהילה (*Market Freedoms*) שהוזכר לעיל.

לפני שנדון ביחסי הגומלין בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס, ראוי ראשית לעמוד על כללי ההכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לדין הפנימי של כל מדינה. אם חוק או תקנה של מדינה חברת האיחוד סותר חוק של הקהילה - חוק הקהילה עדיף על חוק המדינה. ברם, ההוראה הפנימית הנוגדת את חוק הקהילה אינה בטלה או חסרת תוקף חוקי, אלא שבמידת מה היא בלתי ישימה<sup>2968</sup>. היחסים של חוקי הקהילה האירופאית לאמנות בינלאומיות של המדינות החברות, בניגוד לכך, הן מגוונות. יתר על כן, מספר בעיות נותרו כאן ללא פתרון.

### 35.6.2 השאלות העולות מההתנגשות בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס

ניתוח יחסי הגומלין בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות המס טומן בחובו מספר שאלות, ולהלן עיקרן:

1. איזה דין גובר כאשר דירקטיבה חדשה סותרת "אמנת מס ישנה"?
2. איזה דין גובר כאשר "אמנת מס חדשה" סותרת דירקטיבה שנכנסה לתוקף לפני כריתת האמנה?
3. מה המעמד של אמנות מס קיימות של מדינה חדשה המצטרפת לאיחוד האירופאי? האם מעמד האמנה תלוי בשאלה, האם היא נחתמה לפני הליכי הצטרפות או אחריהם?
4. האם יש הבדל בכללי ההכרעה בין המקורות הנורמטיביים בין שני מקרים: האחד, מקום בו הדירקטיבה מקילה על הוראות האמנה של אחת המדינות החברות; השני, מקום בו הדירקטיבה מחמירה יותר מאשר כללי המיסוי הנקבעים באמנה?
5. האם יש הבדל בתוצאה כאשר האמנה שוללת נורמה מה- *Primary Community Law* של האיחוד לעומת סתירת נורמה מה- *Secondary Community Law*?

6. האם ניתן להחיל נורמות אנטי-תכנוניות הקבועות באמנת מס על הסדרי מיסוי בינלאומי של משפט האיחוד האירופאי?

7. האם ניתן להחיל נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי של כל מדינה אשר מטרתן למנוע 'Treaty Abuse'<sup>2969</sup> גם על 'Directive Shopping'<sup>2970</sup>?

על חלק משאלות אלו ענינו בדיוננו לעיל. כך לדוגמה, אילו תאומץ ההלכה שיצאה מבית המשפט הגרמני למיסים, על-ידי בית המשפט האירופאי לצדק, יחולו הוראות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי של כל מדינה על משפט האיחוד האירופאי. הטוען נגד הלכה זו יכול לתלות יתרון בכך, שדירקטיבת חברה-אם חברה-בת מחילה הוראה מפורשת המתירה להחיל נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי. ימשיך אותו טוען ויטען, שאין להקיש מפסק-הדין לעניין דירקטיבה אחרת, בה לא נכללה הוראה דומה.

על חלק אחר מהשאלות ננסה להשיב בדיוננו הקצר להלן. עם זאת, בדרכינו מוצבים שני מכשולים. הראשון הנו, כי לאור הפסיקה המועטה המצויה בתחום נותרו מספר שאלות ללא הכרעה קונקלוסיבית. השני הנו העובדה, כי שאלות אלו ראויות לדיון מעמיק מאוד לאור השלכותיהן הרבות. ואכן, בנושא חדש זה פורסמו זה לא מכבר מספר ספרים<sup>2971</sup> ומספר רב של מאמרים<sup>2972</sup>. שאלות אלו והנושאים הנלווים להן נידונו בספרות זו בהיקף נרחב. הם דורשים בוודאי דיון מעמיק ואין בכוונתנו להיכנס אליו במסגרת כרך זה. נראה לנו גם כי מוטב להמתין להתפתחויות בעתיד בנושא זה.

עם זאת, על-מנת לתת לקורא קצה-חוט, נדון בעיקרם של הדברים.

## 35.7 כללי הכרעה בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס

### 35.7.1 התנגשות עם חוקי הקהילה האירופאית: כללי הכרעה בדירקטיבות השונות

בדיון על ה-'Secondary Community Law' עמדנו על כך, שהדירקטיבות הן הנורמות הרלוונטיות ביותר לאמנות מס דו-צדדיות. הדירקטיבות עשויות להשפיע על האמנה בשתי דרכים<sup>2973</sup>. לדירקטיבה בהסכמי הקהילה האירופאית יכולה להיות השפעה ישירה ('Direct Treaty Impact') או השפעה עקיפה ('Indirect Treaty Impact') על אמנת המס הדו-צדדית. השפעה ישירה מתקיימת כאשר הדירקטיבה מחייבת מדינה החברה בקהילה לחוקק חוק המתחרה בהוראות אמנת המס, מחליף אותן או מנטרל את משמעותן<sup>2974</sup>. לחילופין, יש לה השפעה עקיפה כאשר מטרת ההוראה היא לשנות דין פנימי לזה שאמנת המס, באופן סמוי או גלוי, מעדיפה<sup>2975</sup>. לכן קיימות דירקטיבות, שעל אף שאין להן השפעה ישירה על אמנות המס, הן יכולות להשפיע ולשנות אמנות באופן נרחב. למרות זאת, סתירה בין הנחיה

של האיחוד האירופאי ואמנת מס דו צדדית עשויה להתעורר רק כאשר להנחיה יש השפעה ישירה על אמנת המס.

עם זאת, אפילו דירקטיבה שיש לה השפעה ישירה על אמנת מס לא בהכרח תגרוור עימות, ואכן עימות אינו הנוהג. ההסדר של הדירקטיבה יכול להיות תואם אמנה ('Treaty Compatible') או מנוגד לה ('Treaty Incompatible'). הדירקטיבות יהיו תואמות אמנה אם הן מכוונות לחקיקה של מדינה אחרת, חברת האיחוד, המשלימה את החוקים של האמנה שבנדון, ושבמקרים מיוחדים עשויות לפטור מהצורך ליישם את הסדרי האמנה. עם זאת, תתאפשר החלת אמנת המס כאשר התוצאות המשפטיות של יישום הסדרי האמנה עולות על אלו שנקבעו בדירקטיבה המקורית. הווה אומר, כאשר אמנת המס מקילה עם הנישום.

עוד יותר, אמנות המס ופירוש החוק הפנימי ישימים, אם כן, זה לצד זה, בצורה מצטברת, והצטברות כזו מומלצת בריש גלי. לדוגמה, הדירקטיבה חברה-אם חברה-בת מתנה את סעיף 7(2) בכך, שאמנת המס היא זו הקובעת את המס על דיבידנדים ואינה כפופה או תלויה בחוקים הישירים החלים עליהם.<sup>2976</sup> חבות במס עשויה להיקבע לפי הדירקטיבה המועדפת על הנישום.<sup>2977</sup> דירקטיבת חברה-אם חברה-בת מסדירה אך ורק את היחסים בקרב תושבי המדינות חברות הקהילה האירופאית. אמנות מס בילטרליות עם מדינה שלישית נותרו כפי שהיו לפי דירקטיבה זו.<sup>2978</sup> לפי הוראה ישנה יותר<sup>2979</sup> שעסקה במיסוי עקיף על הון מצטבר, אימת ה-Hoge Raad תפיסה זו.<sup>2980</sup>

במקרים אחרים מידת ההתאמה של הוראה הנובעת מן הדירקטיבה עשויה להיות מבוססת על אופן הפירוש. לדוגמה, הגדרות שנקבעו לצורכי דירקטיבה אינן שוללות את יישומן של הגדרות שונות שמקורן באמנת מס. לעומת זאת, כאשר אמנת מס מפנה לחוק הפנימי לצורך הגדרה מסוימת, הרי אז מונחי האמנה יפורשו עתה בהתאם להוראות הדירקטיבה.<sup>2981</sup>

בניגוד לכך, הוראות יהיו 'נוגדות אמנה' ('Treaty Incompatible') אם הן מונעות יישום של הוראת אמנה מסוימת. ליחסים בין דירקטיבה לאמנה יש, אם כן, בלעדיות הדדית.<sup>2982</sup> התוצאות המשפטיות של התנגשות כזו תואמות לאלו הנוצרות כאשר הוראות האמנה נוגדות את ה-'Primery Community Law'.

לפיכך, הדעה הרווחת היא כי אמנות שנכרתו בין זוגות של מדינות החברות באיחוד האירופאי לא תהיינה אופרטיביות, ככל שהן סותרות את הדירקטיבה. לעומת זאת, אמנות עם מדינה שאינה חברה באיחוד נותרות בתוקף.<sup>2983</sup> זאת ועוד, במקרים שבהם אמנות אלה נחתמו קודם לפרסום הדירקטיבה, הן נותרות ישימות מבחינת הדין הפנימי. לעומת זאת, קיימת מחלוקת בשאלה, האם אמנות עם מדינה שלישית שנחתמו לאחר פרסום הדירקטיבה יהיו ישימות מבחינת הדין הפנימי. בשני המקרים, לכן, המדינות המעורבות חייבות לעשות כל מאמץ כדי לשנות את האמנה בהתאם לדירקטיבה.<sup>2984</sup>

אכן, נכון לזמן כתיבת פרק זה, מספר פסקי-דין שעסקו בניגוד שבין אמנות מס לחקיקת האיחוד האירופאי הנו מועט מאוד. רובה ככולה של הפסיקה בנושא חקיקת המס של האיחוד עסקה בסוגיית 'מוסד-הקבע' בה דנו לעיל. כמו כן, לאור מיעוט הדירקטיבות הרי שההוראה בעלת הסבירות הגבוהה ביותר להתנגש עם אמנות מס היא דירקטיבת חברה-אם

חברת-בת<sup>2985</sup>. ואכן, פסק-הדין היחיד העוסק, בעקיפין, בהתנגשות בין דירקטיבה לאמנת מס הנו פסק-הדין הגרמני בנושא תכנון מס בהתאם לדירקטיבת אס-בת, שנדון לעיל<sup>2986</sup>. עולה כאמור השאלה, האם דירקטיבה זו מבטלת הוראות של אמנות מס דו-צדדיות.

מעניין כי הוראה זו מכילה הנחיה ספציפית הקשורה לעניין זה<sup>2987</sup>. סעיף 7(2) לדירקטיבה חברה-אם חברה-בת קובע, כי הדירקטיבה לא תשפיע על תחולת נורמות הקבועות בדין הפנימי או באמנות מס אשר מטרתן לבטל או להפחית כפל מס על דיבידנדים, ובמיוחד לא תהיה לה השפעה על הוראות ספציפיות הנוגעות לזיכוי ממס למקבל הדיבידנד.

וזו לשון הסעיף:

"This Directive shall not affect the application of domestic or agreement-based provisions designed to eliminate or lessen economic double taxation of dividends, in particular provisions relating to the payment of tax credits to the recipients of dividends."

כוונת ההוראה נשארת מעורפלת. כוונתה אינה יכולה להיות, כי סעיפי הדיבידנד באמנות מס לא יושפעו מן ההוראה; אם כך היה, מרחב הפעולה שהיה נותר להוראה היה זעום. נסביר: לאור הוראת סעיף 7(2) עולות שתי שאלות. האחת - האם משמעות ההוראה הינה כי הדירקטיבה לא תחול כל אימת שיש אמנת מס בין שתי המדינות חברות האיחוד? השנייה - האם המשמעות היא, כי הדירקטיבה לא תחול כל אימת שקבועות בדין הפנימי הוראות זיכוי בגין מס זר?

אם נפרש את ההוראה כך שהתשובה לשתי השאלות לעיל הינה חיובית, אזי פירוש זה ירוקן מתוכן את הדירקטיבה. שהרי ממה נפשך? פירוש מעין זה יביא לכך, שדי בהוראה בדין הפנימי, לפיה כל דיבידנד ימוסה בשיעור מסוים אך יינתן זיכוי בגין המס הזר שנוכה במקור, על-מנת למנוע את תחולת הדירקטיבה. כמו כן, פירוש מעין זה יביא לכך שכל אימת ששתי מדינות איחוד חתמו על אמנת מס - לא תחול הדירקטיבה. בכך תסוכל מטרת הדירקטיבה. אי לכך, יש לפרש את ההוראה ככזו שחלה אך ורק מקום בו הדירקטיבה מיטיבה עם מצבו של הנישום ואינה חלה מקום בו הדירקטיבה מרעה את מצבו של הנישום, הואיל והדין הפנימי או אמנת מס ממסים את ההכנסה בשיעור נמוך יותר. פרשנות זו אף תואמת את הפרשנות בדבר תחולת אמנות מס<sup>2988</sup>.

אנשי ה-*Inland Revenue* באנגליה טוענים, כי סעיף 7(2) הנו ההוכחה לכך, שתשלום של חלק או של כל המס על דיבידנד מעוכב, שהיה מבוסס במקור על אמנת מס דו-צדדית, אינו מושפע מהנחיה זו<sup>2989</sup>. אם נניח לנקודה זו לרגע, ברור, כי הדירקטיבה קובעת פטור מניכוי מס במקור אפילו כאשר הסכמים דו-צדדיים היו מרשים גביית מס במקרה כזה. במובן הזה, אין סתירה בין הדירקטיבה לבין אמנת המס: שניהם מגבילים אפוא את סמכויות השיפוט בתחום המס - לטובת הנישום.

הוראת החקיקה השניה שקשורה למיסוי ישיר אינה סותרת הסכמים דו-צדדיים אלא, אפשר לומר, משלימה אותם. היא כוללת את הוראת 'הסיוע ההדדי'<sup>2990</sup> ואת 'הסכם הבוררות'<sup>2991</sup>.

מתוך החקיקה המוצעת, יש רלוונטיות רבה להצעת דירקטיבת ריבית ותמלוגים בין חברות קשורות. דירקטיבה זו מעניקה פטור מחובת ניכוי מס במקור על ריביות ותמלוגים ששולמו בין חברות-אם לחברות-בת. הטיוטה הנוכחית אינה כוללת הוראה השקולה להוראת סעיף 7(2) בדירקטיבת חברת-האם חברת-הבת. גם כאן, נראה כי הכוונה היא לאכוף ולהחליף אמנות נוכחיות.

## 35.7.2 התנגשות עם עקרונות הקהילה ועיקרון חופש המרחב

בעיה סבוכה יותר היא ההתמודדות עם המחלוקת בין עקרונות היסוד והחופש ('Market Freedoms') של הקהילה ובין ההוראות של אמנות המס שהתקבלו על-ידי מדינות חברות באיחוד. כפי שראינו, הקשר בין האמנות העומדות בבסיס האיחוד האירופאי לבין המיסוי הישיר הנו רופף. באופן מוזר, אחת מתוך אותן התייחסויות בודדות היא בהקשר לאמנות מס. סעיף 220 לאמנת האיחוד האירופאי (EEC) קובע (בתרגום חופשי) כדלקמן:

"המדינות החברות צריכות לפתוח במשא ומתן זו עם זו ובראיה המכוונת להבטחת טובתם של נתיניהם.

הביטול של מיסוי כפול בתוך הקהילה;..."

עבור המדינות החברות, כריתת אמנה למניעת כפל מס נשארת עניין לטיפול המדינות החברות, כפי שאושר בשאלתה הבאה<sup>2992</sup>:

"בעיקרון, עריכת הסכמי מס דו צדדיים בין המדינות הינה בסמכות המדינות החתומות והם יערכו תוך התחשבות בעקרונות ובחוקים הכלולים באמנה, ביניהם עקרון אי ההפליה, כיבוד עקרון המרחב החופשי המבוטא באמנה, ומתוך המחויבות לשתף פעולה להגשמת יעדי האמנה. שלילת מסי כפל הינו אחד מיעדי הקהילה האירופאית המאוחדת."

כפי שמציינת תשובה זו, על אף שמיסוי ישיר כמעט ואינו מוזכר באמנה, ישנם מספר עקרונות, ביניהם עיקרון המרחב החופשי, להם עשויה להיות השפעה על אמנות מס הנחתמות על-ידי המדינות החברות<sup>2993</sup>. ההוראות העיקריות של הקהילה האירופאית (EEC) שעשויות להיות קשורות לענייננו הן אלו המצויות בסעיפים 48 ('תנועת עובדים חופשית'), 52 ('חופש ההתאגדות'), 59 ('חופש מתן שירותים'), 67 ו-69 ('חופש תנועת הון') ועיקרון אי ההפליה בסעיף 7 לאמנה<sup>2994</sup>. בנוסף, עשוי להיות רלוונטי 'סעיף המדינה המועדפת ביותר'

העולה בקנה אחד עם חברות באיחוד. על תוצאות ההתנגשות בין סעיף המדינה המועדפת ביותר לאמנות מס נעמוד בתת הפרק הבא.

בפרק זה נתרכז בהתנגשות בין ה-'Market Freedoms' לאמנות מס. טול לדוגמה, מקרה בו מדינה חותמת על הסכם עם מדינה שלישית, וההסכם יוצר עבור המשקיעים ממדינה זו מרחב מס מושך יותר מכל מדינה אחרת באיחוד; האם זוהי הפרה של עקרונות האיחוד? הנושא עלה לכותרות באופן יותר ספציפי, כאשר חלק ממדינות האיחוד חתמו על אמנות מס עם ארצות-הברית<sup>2995</sup>. כל האמנות כללו הוראת 'הגבלת הטבות' (*Limitation on Benefits*) והוראה אנטי-תכנונית באשר ל'ברירת אמנות'. הוראות אלו, במובן הרחב, מנעו את היתרונות של האמנה מחברות בבעלות תושבי מדינה שלישית. כך לדוגמה, סעיף הגבלת ההטבות באמנת המס בין ארצות-הברית לגרמניה עורר ביקורת רבה לאור נוסחו הנוקשה<sup>2996</sup>.

נציגות האיחוד האירופאי דנה בסוגייה, האם הוראות מסוג זה נוגדות את האיסור על הפליה באופן כללי, ובאופן ספציפי את עיקרון חופש ההתאגדות<sup>2997</sup>. התשובה היתה, שיש לבחון את הנושא<sup>2998</sup>. ההתדיינות משפטית בעניין *Saint Gobain*, שעסק כאמור בפעילות של חברה צרפתית בגרמניה, התייחסה אף היא לנושא.

בעניין *Commerzbank*<sup>2999</sup> התייחס התובע הכללי, Marco Darmon, לשני סוגי ההתנגשויות בין אמנות מס ומשפט האיחוד האירופאי:

"הזכויות המוענקות באמצעות סעיף 52 של ההסכם הן בלתי תלויות, ומדינה חברה אינה יכולה לכבד אותן בכפוף לתוכן ההסכם שנחתם עם מדינה חברה אחרת. במקרה דנן, התחשבות בחוק הקהילה אינה יכולה לעלות בקנה אחד עם יישום אמנות למניעת כפל מס עם מדינה שלישית. הסקתם מסעיף 234 של האמנה כי לפחות כאשר לא עומדות על הפרק זכויות מדינה שלישית, אמנה החתומה בין מדינות כאלו ומדינות החברות באיחוד שנחתמה טרם האיחוד לא יכולה להצדיק את הגבלת החופש על מסחר פנימי. באופן זה, אמנה בין מדינה חברת האיחוד ומדינה שלישית שנחתמה בטרם ההצטרפות הראשונה לקהילה לא יכולה להצדיק את הגבלת חופש ההתאגדות בין מדינות חברות האיגוד."

למעשה, התביעה הכללית בעניין זה היתה בדעה, שחוק הקהילה גובר על אמנות למניעת כפל מס עם מדינות שאינן חברות האיחוד, אפילו אם נחתמו טרם ההצטרפות לאיחוד. בית המשפט הסכים עם דעת התביעה. זאת, למרות שהרשות המחוקקת של האיחוד האירופאי טרם הספיקה לעסוק בצורה מפורשת ביחסים בין חוק הקהילה לאמנות מס.

### 35.7.3 סעיף המדינה המועדפת ביותר ואמנות מס

מצדו השני של הניגוד בין משפט האיחוד האירופאי לאמנות מס, עומד סעיף המדינה המועדפת ביותר ב-'EU Treaty', המחייב כל מדינה חברה. בהתאם לסעיף זה, כל מדינה חברה באיחוד מחויבת להעניק למדינות האחרות החברות באיחוד מעמד עדיף על זה של מדינות צד ג'.

השאלה העומדת על הפרק בנושא ספציפי זה היא, האם לפי עיקרון זה מדינה שכרתה אמנה עם מדינה שלישית, נדרשת לשנות את הסכמיה עם כל שאר המדינות החברות באיחוד. שאלה זו הועלתה שוב בשאלתה בהקשר של הגדלת שיעור המדרגה הנמוכה ביותר של ניכוי מס במקור. התשובה היתה כדלקמן<sup>3000</sup>:

"... הנציבות סבורה כי חוק הקהילה הנוכחי אינו מחייב מדינה חברה להיטיב אוטומטית את שיעור המס המנוכה במקור עם כל המדינות החברות בהתאם להסכם המס המטיב ביותר עם נישומים תושבי מדינה אחרת שאינה חלק מההסכם הנ"ל."

זוהי רק תמצית היחסים בין רוב סעיפי המדינה המועדפת ביותר ואמנות מס.

## 35.7.4 החלת נורמות אנטי-תכנוניות מהדין הפנימי על 'ברירת אמנות' ('Directive Shopping')

סעיף 11 לדירקטיבת המיזוג קובע, כי המדינות החברות באיחוד רשאיות לסרב ליישם או לבטל את הטבות המס המוענקות בהתאם לדירקטיבה מקום בו המטרה העיקרית או אחת המטרות העיקריות של המיזוג, הפיצול, העברת הנכסים או החלפת המניות הינה הימנעות ממס או השתמטות ממס.

ובלשון הסעיף:

"Article 11

1. A Member State may refuse to apply or withdraw the benefit of all or any part of the provisions of Titles II, III and IV where it appears that the merger, division, transfer of assets or exchange of shares:
  - (a) has as its principal objective or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance; the fact that one of the operations referred to in Article 1 is not carried out for valid commercial reasons such as the restructuring or rationalization of the activities of the companies participating in the operation may

constitute a presumption that the operation has tax evasion or tax avoidance as its principal objective or as one of its principal objectives;

- (b) results in a company, whether participating in the operation or not, no longer fulfilling the necessary conditions for the representation of employees on company organs according to the arrangements which were in force prior to that operation.

2. Paragraph 1(b) shall apply as long as and to the extent that no Community law provisions containing equivalent rules on representation of employees on company organs are applicable to the companies covered by this Directive."

סעיף 2(1) לדירקטיבת חברה-אם חברה-בת קובע הוראה דומה המתירה למדינות החברות באיחוד האירופאי ליישם את ההוראות האנטי-תכנוניות המצויות בדין הפנימי שלהן במקרים בהם נעשה שימוש לרעה בדירקטיבה זו.

מה הדין מקום בו הדירקטיבה שותקת? לאור המודעות הגוברת בקרב מדינות האיחוד לתכנוני מס המבוססים על אמנות מס ועל דירקטיבות, לא סביר שתצא דירקטיבה מידי המועצה ללא הוראה מעין זו. ברם, אם תצא דירקטיבה שותקת, לכאורה ניתן יהיה לראות בכך הסדר שלילי.

## 35.7.5 כללי הכרעה הקבועים ב- 'Primary Community Law'

היחסים בין אמנות בינלאומיות ל-'Primary Community Law' מוסדרים תחת כנפי סעיף 234 לאמנת רומא, אולם הסדר זה הוא חלקי בלבד. הסעיף מתייחס להסכמים עם מדינות שאינן חברות האיחוד. ההסדרה החלקית נובעת מכך, שסעיף זה מבחין בין הסכמים ישנים להסכמים חדשים ומסדיר רק את החדשים. הסכמים ישנים הנם אלו שנכנסו לתוקף טרם חתימת אמנת רומא ('Old Treaties'); הסכמים חדשים הנם הסכמים שנערכו לפני כריתת אמנת רומא, אך נחתמו לאחר החתימה על אמנה זו ('New Treaties'). מה הדין לגבי מדינות שהצטרפו לאיחוד לאחר החתימה על אמנת רומא? לגבי מדינות אלו, סעיף 234 מחיל עצמו על אמנות שכרתו המדינות טרם הצטרפותן לאיחוד.

בהתאם לאמור בסעיף 234, הסכמים ישנים עם מדינה שלישית נותרים בתוקף, אפילו אם הם נוגדים את משפט האיחוד האירופאי. יחד עם זאת, מדינות הקשורות בהסכמים כאלו מחויבות לפעול לצמצום הסתירות הקיימות בינן לבין חוקי האיחוד האירופאי בכל האמצעים האפשריים. לפיכך, המדינות החברות באיחוד צריכות, בראש ובראשונה, לנסות לשאת ולתת עם בנות בריתן לאמנות אלו על-מנת לפתור את הקונפליקט. במידה ויש צורך, עליהן לעשות את המקסימום האפשרי במסגרת החוק על-מנת לבטל את ההסכם. כלל זה חל במידה שווה, הן על המדינות שהקימו את האיחוד, הן על מי שהצטרפו לאיחוד לאחר הקמתו והן על מי שיצטרפו בעתיד ולהן הסכמים שנחתמו לפני הצטרפותן.

סעיף 234 אינו מתייחס להסכמים חדשים שבין המדינות החברות לבין מדינות שאינן חברות האיחוד. השאלה הראשונה העולה משתיקה זו הינה, באיזו מידה רשאית המדינה החברה לחתום על הסכמים מסוג זה? בהתייחס לאמנות מס, ברי כי חוקי האיחוד האירופאי מרשים למדינות החברות לחתום על אמנות מס דו-צדדיות<sup>3001</sup>. עם זאת, אמנות אלו עלולות לסתור את חוקי הקהילה בשתי דרכים. הדרך הראשונה היא, שאמנות המס יכולות לכפות על מדינה חברה שחתמה על הסכם עם מדינה אחרת להתנהג באופן שמפר את חוקי הקהילה האירופאית. הדרך השנייה היא, שהאמנה עשויה להרשות או להגביל את המדינה השלישית מלעסוק בפעילות שהיא בתחום הקהילה, ועשויה להוביל לתוצאות המנוגדות לחוקי הקהילה<sup>3002</sup>. מדינה חברה עשויה להפר את חוק הקהילה בחתימת הסכם כזה; עם זאת, הסכמים כאלו הם עדיין חוקיים ויכולים להיות מבוצעים כל עוד אינם נוגדים את אמנת האיחוד האירופאי<sup>3003</sup>.

המדינות החברות המהוות צד לאמנות מסוג זה נדרשות לפתור את ההתנגשות באותו אופן שבו הן נדרשות לפתור התנגשויות באמנות ישנות שמתקיימת בהן אי הלימה ('Non-Compatibility') עם אמנת האיחוד האירופאי<sup>3004</sup>. בהתאם לפסיקת בית המשפט האירופאי לצדק, בהינתן שהדירקטיבה הינה ברורה, לנישום תושב המדינה החברה יש זכות להקלה במס מעצם הדירקטיבה<sup>3005</sup>. יתרה מכך, ישנה אפשרות כי המדינה החברה תאלץ לשלם פיצויים למשלם מיסים שנפגע מהוראה הסותרת את הסכמי האיחוד האירופאי. עם זאת, הסנקציה העשויה לסייע באכיפת חובה זו טרם הובהרה על-ידי בית המשפט האירופאי לצדק (ECJ)<sup>3006</sup>.

האם אותו דין חל גם לגבי אמנות חדשות של המדינות החברות באיחוד, המחייבות אותן לפעול בסתירה לאמנת האיחוד האירופאי? התשובה אינה ברורה. אמנות כאלו בנות-תוקף חוקי על-פי כללי המשפט הבינלאומי. עם זאת, נקבע כי במקרה של הפרת כללי האיחוד, הוראות האמנה הביטורלית אינם חלים על המדינה החברה באיחוד, בדיוק כפי שהדין הפנימי של מדינה החברה באיחוד אינו בר-תוקף כאשר הוא נוגד את כללי האיחוד<sup>3007</sup>.

תפיסה זו טומנת בחובה מספר בעיות. ראשית, היא גורסת כי חוקי האיחוד האירופאי קודמים הן לחוקים הפנימיים של המדינות החברות והן ליישום אמנות בינלאומיות. האם זהו הדין הרצוי? יש לבדוק את העניין גם באופן כללי ובמיוחד בקרב חברות הקהילה האירופאית, שחוקותיה מבטיחות קדימות לחוק הבינלאומי על החוק הפנימי שלהן (כך בצרפת ונורבגיה). ישנה אפשרות, עם זאת, שבית המשפט האירופאי לצדק (ECJ) יתמוך בדעה זו<sup>3008</sup>. אפשרות זו עולה מסעיף 234 לאמנת האיחוד האירופאי

'(EC Treaties For Old Treaties) הקובע קדימות למשפט האיחוד האירופאי על-פני הסכמים חדשים. סעיפים בהסכמים אלו הנוגדים את חוקי האיחוד האירופאי אינם תקפים לדידו של החוק הבינלאומי. סעיף זה חל, לדוגמה, בהסכמים שמפלים אזרחים של מדינה אחרת חברת האיחוד כתוצאה מהפרה של חוקי האיחוד.

הסכמי מס דו-צדדיים בין המדינות חברות האיחוד שונים באופן משמעותי זה מזה ולכן, לכל אחד מהם יש יתרונות וחסרונות השונים עבור כל תושב ותושב במדינות האיחוד. בנוסף, אנו חייבים לקחת בחשבון את העובדה, כי הסכמים כאלו מבוססים על משא ומתן המשתנה ממקרה למקרה. בנסיבות אלו, אזרחי האיחוד האירופאי חברים במדינות שונות ולכן חלות עליהם אמנות מס שונות. מכאן נובע, שהאזרחים אינם שווים. ניתן לומר, אם כן, כי לא מתקיימת הפליה ביניהם, מכיוון שהאזרחים כפופים לחוקים שונים של אמנות מס שונות בהתאם למדינות המוצא שלהם. לכן, בקשתו של אזרח תושב האיחוד להחיל עליו סעיף המופיע באמנה של מדינה אחרת אינה נובעת מחוקי האיחוד האירופאי<sup>3009</sup>.

## 35.8 עתיד חוק הקהילה ואמנות למניעת כפל מס

'הקהילה המובילה' נתנה שתי המלצות המתייחסות להסכמי מס<sup>3010</sup>. ראשית, חברי הקהילה צריכים לסגור את הפערים הקיימים באמנות מס דו-צדדיות (תוך התחשבות באמנות הקשורות למיסים על הכנסות, רכוש ומתנות). שנית, הקהילה ממליצה על פעולה באמצעות הנציבות בתיאום עם המדינות החברות שמטרתה היא הגדרת מדיניות משותפת כלפי הסכמי כפל מס, תוך התחשבות במדינות החברות וכן התחשבות במדינות החיצוניות.

נותר עדיין לבחון, באיזו מידה ביצוע מדיניות משותפת כזו הוא ריאלי. במסגרת זו הועלה הרעיון הרדיקלי לבטל את סמכות המדינות לחתום על אמנות מס, כך שרק מוסדות האיחוד יהיו רשאיות לחתום עליהן. אמנות מס אלו יחולו, כמובן, בכל אחת מהמדינות החברות באיחוד. רעיון פחות רדיקלי ואולי אף יותר פרקטי הנו ליצור אמנת מודל לאיחוד האירופאי. ברעיון זה תומכים מספר מלומדים<sup>3011</sup>.

ייתכן שטיטוטת העבודה של 'הקהילה המובילה' שהוכנה על-ידי פרופ' Albert Radler<sup>3012</sup> (שהיא בהחלט רדיקלית יותר) תהיה מעניינת יותר לדיוננו. הטיטה מציעה סדרה של תיקונים למודל ה-OECD, והיא משקפת את האינטרסים של המדינות החברות. היא מציעה לכנס קבוצה מיוחדת של מומחים לדיון במידת היתכנותם של הסכמים רב-צדדיים בין כל מדינות האיחוד. לבסוף, היא מציעה שיתוף פעולה בין קובעי המדיניות, שיתחשב בהסכמים עם מדינות חיצוניות, כך שלא יהיה הכרח להעביר את הזכות לכרות אמנות מס לאיחוד האירופאי בעצמו! חלופה אחרת היא, העמדת ההסכמים עם מדינות חיצוניות למשא ומתן על-ידי כל המדינות החברות בו-זמנית, בהשתתפות הנציבות.

נורמות משפט האיחוד האירופאי

כאמור, נושא זה עדיין בחיתוליו ויש להמתין ולבחון את ההתפתחויות העתידיות.