

## רו"ח ג'קי מצא: "אין אפס מס במודלים המבוססים על תכנוני מס"

09:30 | 24.06.2001 | מאת: [הארץ](#)

מאת בן-ציון ציטרין

אחד המושבים בכינוס השנתי של לשכת האי החשבון שהתקיים בתחילת יוני באילת, עסק ב"רעידת אדמה גלובלית ומקומית במיסוי הבינלאומי". בכינוס הופיע בין היתר ד"ר אבי אלטר וח"ח אלכס הילמן, שדיברו על "תורת יצירת אפשחיות למקלטי מס". מולם הופיעו נציגי נציבות מס הכנסה - עו"ד ירדנה סחסי, מנהלת המחלקה למיסוי בינלאומי בלשכה המשפטית; ועו"ד (ח"ח) ירון שידלו, מנהל היחידה למיסוי בינלאומי. השניים ניסו לצנן את ההתרגשות ולהחזיר את הנוכחים לקרקע המציאות.

חיזוק לגישתם הם קיבלו מח"ח נדב הכהן, שהזכיר לנוכחים כי בסופו של מסלול תכנון המס היצירתי הכל משלמים מסים. בשבוע שעבר קיימה הלשכה יום עיון בתל אביב לרגל פרסום חוזר מס הכנסה על סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס. בעידן של גלובליזציה וליברליזציה במט"ח, הנטייה של קהילת העסקים היא להניע את השקעותיהם וכספם ממקום למקום, כששיקולי המס נלקחים ביתר תשומת לב.

לדעת ח"ח ראובן שיף, החוזר מעיד על כוונה וניסיון של נציבות מס הכנסה להתמודד עם תכנוני המס הבינלאומיים.

עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 35 מדינות שונות. המטרה של אמנות המס היא בראש ובראשונה למנוע חיוב כפול במס. לשם כך קובעות אמנות המס כללים והסדרים לחלוקת הזכות להטיל מסים על הכנסות מסוגים שונים בין המדינות המתקשות.

ח"ח שיף מסביר כי הכללים הם אלה הקובעים את "זכות הנגיסה הראשונה" (המקום הראשון שבו משלמים את המס) שיש לאחת המדינות בגין אותן ההכנסות, ובנוסף לכך את קביעת עדיפותה של מדינה אחת על האחרת בעוגת המס.

הבסיס לקבלת הטבות לפי אמנות המס הוא תושבות הצדדים באחת מהמדינות שהן צד לאמנה, וסוג ההטבה או ההקלה לפי האמנה נקבע בהתאם לסוג ההכנסה או התשלום. תכנוני המס הבינלאומיים מתבססים במידה רבה על ניצולן של ההוראות הקבועות באמנות מס שונות בעולם בשיטה הידועה כ"קניית אמנות" (Shopping Treaty).

תמצית שיטה זו היא העתקת פעילות ממדינה אחת לאחרת, כדי ליהנות מהטבות ומהקלות המס במדינה האחרת, וזאת על פי האמנה שיש למדינה זו עם המדינה המתקשרת. עיקרה של שיטה זו מתבטאת בכך שתושב מדינה מסוימת נוקט פעולות ואמצעים כדי להקנות לעצמו ו/או לפעילותו זיקה למדינה אחרת, במטרה לזכות בהטבות או בהקלות על פי דינה של המדינה האחרת. הדוגמאות לקניית אמנות הן רבות ומגוונות, ו"די אם אזכיר את תכנון המס שזכה לפופולריות רבה בקהילת העסקים בישראל - הקמתן של חברות אחזקה בהולנד", אומר שיף. כל תכנון המס נעשה תוך ניצול אמנות המס בין ישראל להולנד, ובמיוחד ההוראה באמנה הקובעת כי חלוקת דיווידנד מחברה הולנדית לחברה ישראלית תחויב במס בהולנד בשיעור של 5%, בלא חבות נוספת בישראל.

לכך יש להוסיף את הקלות המס שנותנים שלטונות הולנד לחברות אחזקה זרות, במה שידוע כ"פטור השתתפות" (Participation Exemption), כלומר פטור מחוחי הון ודיווידנד שמתקבלים בחברה ההולנדית.

לנוכח פיתוחם ושכלולם של תכנוני מס מבוססי אמנה, מציעים שלטונות המס בחוזר שפירסמו שלוש דרכים עיקריות להתמודדות:

\* ניצול הוראות אנטי תכנוניות הקיימות בתוך האמנות עצמן, כגון סעיפי הגבלת הטבות, מבחן התושבות ו/או בחינת הזכות להטבות למי שנחשב כבעל הזכות שביושר.

\* ניצול כללי פרשנות בינלאומיים של אמנות כדי להגביל את ההטבות הניתנות בהן.

\* עשיית שימוש בהוראות אנטי תכנוניות הקיימות בדן הפנימי.

"מס הכנסה מתמודד היטב עם מקלטי המס" המרצה המרכזי ביום העיון היה ג'קי מצא, רו"ח ומשפטן. לדבריו, "בדיקה מדוקדקת של הוראות פקודת מס הכנסה (אף לפני כניסתה של הרפורמה המדוברת לתוקף - מעבר ממיסוי על בסיס טריטוריאלי לבסיס פרסונלי) תלמד כי הן מתמודדות טוב מאוד עם תופעת מקלטי המס". מאחר שבשנים האחרונות המודלים המיסויים הבינלאומיים נבנו בדרך כלל לעסקות בתחום ההיי-טק, הרי שלרוב ההכנסה הרלוונטית שאליה נועד תכנון המס היא הכנסה בתחום רווח ההון, ולא הכנסה ממכירת מוצרים או שירותים.

תכנוני המס הנפוצים ביותר בתחום המיסוי הבינלאומי נחלקים לשני סוגים עיקריים: תכנונים הנשענים על מדינות שלהן אמנה למניעת כפל מס עם ישראל, ותכנונים הנשענים על מדינות שאין להן אמנה מס עם ישראל, ושיעורי המס בהן נמוכים או סמליים (מדינות המכונות "off-shore").

מצא הדגיש ביום העיון: "אני מודיע באופן המפורש ביותר, אין אפס מס באף אחד ממודלי המיסוי המבוססים על תכנוני מס! לעתים תכנון מס המבוסס על מודלים בינלאומיים יכול ליצור תאונות מס, וכבר ידוע כי אם טועים-משלמים".