



דוח הועדה לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים

מוגש למר איתן רוב

מנהל רשות המיסים בישראל

סיוון תשס"ה – יוני 2005

תוכן עניינים

עמוד

3	..... מכתב חברי הוועדה למנהל רשות המיסים
5	..... כתב המינוי
6	..... עיקרי ההמלצות
10	..... פרק א': מבוא
14	..... פרק ב': סקירת המצב בעולם
19	..... פרק ג': סקירת המצב בישראל - הדין הקיים
	..... פרק ד': המלצות הוועדה להתמודדות עם תכנוני המס האגרסיביים
22	..... א. תכנון מס אגרסיבי – מהו ?
23	..... ב. המלצות בתחום הגילוי והדיווח
26	..... ג. המלצות בתחום קביעת המדיניות ביחס לתכנוני המס האגרסיביים
26	..... ד. המלצות בתחום הקטנת הכדאיות הכלכלית של תכנוני המס האגרסיביים ..
27	..... ה. המלצות בתחום השומה והביקורת
28	..... ו. המלצות בתחום המקצועי והמשפטי
29	..... ז. המלצות בתחום החקירות
29	..... ח. המלצות בתחום הגבייה
30	..... ט. המלצות בתחום הגברת שיתוף הפעולה עם רשויות מס בחו"ל
30	..... י. המלצות בתחום הקשר עם גופים יציגים
32	..... פרק ה': תודות

טז' סיוון תשס"ה
23 ביוני 2005

אל:
מר איתן רוב,
מנהל רשות המיסים בישראל
א.נ.,

הנדון: דוח הוועדה לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים

בשנים האחרונות אנו עדים להתעוררות ניכרת בתחום תכנוני המס האגרסיביים (תכנוני מס בלתי לגיטימיים בהקשר הפיסקאלי). בשונה מתכנוני המס הלגיטימיים, תכנוני המס האגרסיביים מתאפיינים בתחכום רב, בשימוש אינטנסיבי בכלים משפטיים, תאגידיים ופיננסים, לרבות במדינות הנחשבות כ"מקלטי מס" (מדינות Off Shore) ולעיתים תוך כדי ניצול לרעה של אמנות המס (Treaty Shopping).

בחלק מן המקרים מבוסס תכנון המס לא על סיכויי המשפטיים להתקבל על ידי רשויות המס או על ידי בית המשפט, כי אם על ידי הסתרתו, אי גילוי והסיכוי שיתיישן במסגרת ההתיישנות הכללית של השומה.

תופעה זו אינה נחלתה הבלעדית של ישראל אלא גם של יתר מדינות העולם המערבי המפותחות. כתוצאה מהתגברות תופעה זו החלו מדינות שונות בנקיטת צעדים משמעותיים על מנת להיאבק בתופעה.

מדינות אלה נקטו במגוון צעדים, ובהם הטלת חובות דיווח וגילוי על תכנוני המס, מתן דגש לטיפול שומתי באותם תכנונים, יצירת שיתופי פעולה בין מדינות על מנת לסכל תכנוני מס בעלי אופי בינלאומי ועוד. המשותף לכל הצעדים שנקטו הוא יצירת הרתעה מפני ביצוע של אותם תכנוני מס אגרסיביים ומאבק נחוש באותם מקרים שבהם בוצעו אותם תכנונים.

על רקע אלה הוקמה על ידך, ביום 20/12/2004, הוועדה לבחינת הטיפול בתכנוני המס האגרסיביים. הוועדה התבקשה לבחון את המצב הקיים בישראל, את דרכי ההתמודדות של רשויות המיסים במדינות אחרות ולהמליץ על דרכי פעולה, אשר יביאו ליצירת הרתעה בקרב ציבור המתכננים והנישומים ולטיפול ממוקד בתכנוני המס שבוצעו.


במסגרת עבודת הוועדה זומנו נציגי גופים יציגים שונים אשר הביעו את עמדתם בנושא - לשכת רואי החשבון בישראל, לשכת עורכי הדין בישראל, לשכת יועצי המס בישראל ופורום מנהלי כספים ראשיים. כמו כן, זומנו לוועדה מומחי מס ובעלי ניסיון בתחומים השונים, מתוך רשות המיסים ומחוצה לה, אשר חלקו עם חברי הוועדה מניסיונם והביעו עמדתם בסוגיות השונות. לכל אלה, חברי הוועדה מבקשים להודות על שיתוף הפעולה והכנת החומר הכתוב בפרק הזמן הקצר שהוקצב.

מהמלצות הועדה עולה מסקנה מרכזית אחת והיא שנדרשת פעילות רב מערכתית ברשות המיסים שתכלול את כל הגופים הרלבנטיים על מנת להיאבק בתופעה שנתעצמה בשנים האחרונות. חלק מן ההמלצות דורשות תיקון חקיקה ואילו חלקן האחר דורשות התנהלות חדשה וממוקדת בנושא זה.

בהזדמנות זו נבקש להודות למר אוסקר אבורזק, המשנה למנהל רשות המיסים (כתוארו אז), אשר תוך כדי תקופת עבודת הועדה קודם להיות מנכ"ל משרד הפנים. חברי הוועדה מודים למר אבורזק על תרומתו החשובה לעבודת הועדה ולגיבוש המלצותיה. כמו כן, חברי הוועדה מבקשים להודות לעו"ד ליאת שדמי, מהלשכה המשפטית של רשות המיסים, על סיועה בריכוז עבודת הועדה ובניסוח דו"ח זה.

אנו מודים לך על האימון שנתת בנו ומגישים לך בזאת את דו"ח הוועדה.

בברכה,



משה מזרחי, עו"ד (רו"ח)

היועץ המשפטי לרשות המיסים




ג'קי מצא, רו"ח (משפטן)

סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים




זאב פורת, עו"ד

סמנכ"ל בכיר לאכיפה וגבייה



שוקי ויטה, רו"ח

סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת




משה אשר, עו"ד (רו"ח)

יועץ מקצועי למנהל רשות המיסים



זוהר יום טוב

סמנכ"ל בכיר לחקירות ולמודיעין



יהודה ליבליין, עו"ד

סגן בכיר א' לפרקליט המדינה
פרקליטות המדינה



מנהל רשות המסים בישראל

ח' טבת תשס"ה
20/12/04
06356604

אל:

מר אוסקר אבורזק – משנה למנהל רשות המסים
מר ג'קי מצא, רו"ח (משפטן) – סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים
מר משה מזרחי, עו"ד (רו"ח) – היועץ המשפטי של רשות המסים
מר שוקי ויטה, רו"ח – סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת
מר זאב פורת, עו"ד – סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגביה
מר זוהר יום טוב – סמנכ"ל בכיר לחקירות
מר משה אשר, עו"ד (רו"ח) – יועץ מקצועי למנהל רשות המסים
מר יהודה ליבליין, עו"ד – סגן בכיר לפרקליט המדינה

כתב מינוי

בנושא: המאבק בתכנוני המס האגרסיביים

בשנים האחרונות הולכת וגוברת תופעת "תכנוני המס הלא האגרסיביים" אשר, בשונה מתכנוני המס הנאותים והלגיטימיים, נושקים תכנוני המס האגרסיביים למישור הפלילי של דיני המס.

קיימת הערכה כללית כי אובדן ההכנסות למדינה כתוצאה מתכנוני מס אלה מגיע למאות מיליוני ש"ח בשנה ואף למעלה מכך.

קשה להגדיר מהו "תכנון מס אגרסיבי", אך ניתן לאפינו בקווים כלליים באופן הבא: מדובר בתכנון מס שאין לו בסיס כלכלי איתן, שהוא נאחז בפרשנות מילולית טכנית קלושה, שמטרתו העיקרית היא הפחתת נטל המס בצורה קיצונית ושאינו גילוי נאות בדוחות הכספיים של הנישום.

תכנוני מס אלו מבוססים לא על קיומם של סיכויים טובים לאישור התכנון על ידי בית המשפט, אלא, על העדר הרתעה ומאבק הולם מצד רשויות המס והסיכוי שתכנונים אלו לא ייבדקו ויתיישנו בתיקי הנישומים והעוסקים. יתרה מכך, גם באותם מקרים שבהם מאותרים אותם תכנוני המס האגרסיביים במסגרת ההליך השומתי, ההנחה הרווחת בפרקטיקה היא, כי לכל היותר ישלם הנישום את המס שממילא היה צריך לשלמו מראש, ללא כל סנקציה.

לפיכך, הנכם מתמנים בזאת לצוות אשר יתבקש להגדיר מהו אותו "תכנון מס אגרסיבי" ולהציע פתרונות כלל מערכתיים למיגור התופעה וליצירת הרתעה ציבורית רחבה, במישור האזרחי ובמקרים המתאימים אף המישור הפלילי.

כחלק מעבודת הצוות עליכם לבחון, בין היתר, כיצד מתמודדות רשויות מס בחו"ל בתופעה. כמו כן, במסגרת ההמלצות יש להציע נהלי עבודה ברשות המסים לאיתור התכנונים ולטיפול רחבי בהם ולהמליץ על תיקוני חקיקה, ככל שנדרש.

המלצות אלו יש להגיש לח"מ עד ליום 28/2/2005.

בברכה,

איתן רוב

עיקרי המלצות הוועדה:

א. תכנון מס אגרסיבי – מהו ?

תכנון מס אגרסיבי (שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקאלי) הינו תכנון מס שמתקיימים בו מרבית המאפיינים הבאים:

- המטרה העיקרית של הפעולה או הפעולות נשוא תכנון המס היא הימנעות מתשלום מיסים או הפחתת מיסים משמעותית, כאשר הטעם המסחרי באותה פעולה, אם קיים, הינו שולי.
- תכנון המס נשען על הצמדות טכנית למילות החוק, אך סוטה מכוונת המחוקק ותכלית החקיקה.
- לעיתים, תכנון המס נוגד דפוסי כלכלה מקובלים.
- על פי רוב, תכנון המס הנו מורכב ומתוחכם יחסית.
- סביר להניח כי אם רשויות המס היו מודעות לתכנון המס, הן לא היו מאשרות אותו.

ב. המלצות בתחום הגילוי והדיווח על תכנוני מס

- חובת הגילוי והדיווח תחול על הנישומים ולא על מתכנני המס שהם, בד"כ, רואי חשבון, עורכי דין ויועצי המס.
- הגילוי והדיווח הנדרשים מהנישום יכללו התייחסות לרשימה מצומצמת של תכנוני מס, או נושאים אחרים, אשר יפורסמו על ידי רשות המיסים וייכללו בטופס שיתלווה לדוח השנתי.
- פריטי הדיווח הנם כאלו הקשורים, בדרך כלל, לביצוע של תכנוני מס אגרסיביים או לנושאים שעל פי הניסיון קיים פוטנציאל לקיומם של תכנוני מס אגרסיביים. אולם, יודגש כי העובדה כי פעולה או תכנון מס העונים על אחד או יותר מן הקריטריונים המפורטים ברשימה, אינו הופכת אותם לתכנון מס אגרסיבי או בלתי לגיטימי, אלא, רק לתכנון מס או פעולה הטעונים בחינה של רשויות המס.
- רשימה פריטי הדיווח תהא דינאמית ותתעדכן מעת לעת באתר האינטרנט של רשות המיסים, ולקראת מועד הגשת הדוחות השנתיים תגובש לטופס דיווח לאותה שנת מס.
- מקום בו נקט הנישום בפעולות הכלולות באחד או יותר מן הפריטים ברשימה, הוא יצטרך לסמן את הפריט ברשימה ולפרט את עובדות המקרה ואת תכנון המס.
- בשלב הגשת הדו"ח השנתי, הנישום לא יידרש למסור עותק מחוות הדעת המקצועית או המשפטית שקיבל, אם קיבל. עם זאת, אין זה מן הנמנע כי במסגרת הליכי השומה יידרש הנישום למסור את חוות הדעת כאמור.
- רשימת פריטי הדיווח תגובש על ידי "הפורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים", המפורט להלן, ותובא לאישורו של מנהל רשות המיסים לשם קביעתה בחקיקה.

• סייג לדיווח:

עסקה שקיבלה החלטת מיסוי מהמוסד להחלטות מיסוי פטורה מדיווח, גם אם היא נכללת ברשימת פריטי הדיווח, ולמעט במקרה שבו הנישום נקט בדרך שונה מזו שהותוותה בהחלטת המיסוי.

• סנקציות על אי דיווח:

על מנת שחובת הדיווח תיאכף בצורה אפקטיבית מומלץ לקבוע סנקציות בשל אי הדיווח:

1. אי הדיווח ייקבע כעבירה פלילית, אשר תקבע כעבירה מנהלית לפי חוק העבירות המנהליות.

2. הקנס המנהלי לפי חוק העבירות המנהליות, יהיה בסכום משמעותי של 8,000 ₪, בגין אי דיווח במועד. במקרים בהם היקף החיסכון הצפוי במס עולה על 250,000 ₪, סכום הקנס יהיה 30,000 ₪.

3. אי הגשת דיווח במועד תגרור גם קנס במישור האזרחי בסכום של 500 ₪ בגין כל חודש של פיגור.

• חובות דיווח נוספות ביחס לפעולות במישור ההון:

מעבר לחובות הגילוי והדיווח כאמור לעיל, ממליצים חברי הצוות על הרחבת חובת הדיווח לגבי כל עסקה של מכירת נכס הון תוך 30 יום ממועד המכירה, בין אם המכירה יצרה הפסד או רווח, ולא רק מקום בו נדרשת מקדמה בשל רווח הון לפי סעיף 91(ד) לפקודה.

חובת דיווח זו לא תחול על רווחי הון בבורסה (למעט בעלי שליטה), אם נוכח המס במקור, וביחס למכירת ציוד בעסק.

ג. המלצות בתחום קביעת המדיניות ביחס לתכנוני המס האגרסיביים

חברי הוועדה ממליצים על הקמת "פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים". בפורום זה ישתתפו נציגי החטיבה המקצועית, הלשכה המשפטית וחטיבת השומה והביקורת.

פורום זה ימליץ בפני מנהל רשות המיסים על רשימת פריטי הדיווח, שיכללו הן תכנוני מס ספציפיים והן תחומי פעילות כלליים יותר שבהם, על פי הניסיון, עשויים להימצא תכנוני מס אגרסיביים.

כמו כן, הפורום יתכנס מעת לעת, יבחן את תכנוני המס הקיימים ויקבע את המדיניות לגבי כל אחד מאלה. כך למשל, האם לתקוף את תכנון המס, כיצד לתקוף את תכנון המס, האם ליזום כתיבת חוזר או הנחיה, האם ליזום תיקון חקיקה, האם לכלול את התכנון ברשימת פריטי הדיווח או האם להוציא תכנון מסוים מהרשימה וכו'.

ד. המלצות בתחום הקטנת הכדאיות הכלכלית של תכנוני המס האגרסיביים

חברי הוועדה ממליצים לקבוע סנקציה כלכלית על הנישומים שמבצעים תכנוני מס אגרסיביים באופן כזה שתקטין את הכדאיות הכלכלית לבצע את התכנון.

במסגרת זו, מומלץ על קביעת "קנס גרעון" שייחוד לתכנוני המס האגרסיביים, אשר יוטל בהתקיים שניים אלה:

1. תכנון המס כלול ברשימת פריטי הדיווח.
2. נקבע על ידי פקיד השומה (ואושר על ידי בית המשפט מקום בו הוגש ערעור לבית המשפט) כי תכנון המס הנו "מלאכותי" או "בדוי" או "כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות", וזאת על סמך נורמה אנטי תכנונית כללית או ספציפית.

קנס גרעון זה יוטל בשל גרעון המס שנובע מהתכנון עצמו והוא יהיה בשיעור של 50% מהגרעון.

מוצע כי הקנס יוטל באופן אוטומטי מקום בו נתגלה תכנון מס אגרסיבי וכי שיקול הדעת לבטלו יהיה ברמת פקיד השומה עצמו או הנהלת רשות המיסים.

ה. המלצות בתחום השומה והביקורת

1. איסוף מידע על תכנוני מס אגרסיביים קיימים - על מנת לטפל בתכנוני המס האגרסיביים בצורה יעילה נדרש לאסוף מידע על תכנוני המס האגרסיביים הקיימים. האיסוף יעשה, בין היתר, על ידי ריכוז המידע הנצבר במשרדי השומה. מידע זה יועבר דרך חטיבת השומה לפורום בנושא מדיניות הטיפול בתכנוני המס האגרסיביים, לצורך קביעת המדיניות ביחס לתכנוני המס השונים.

2. פיתוח יכולות לאיתור תכנוני מס וטיפול יעיל בהם - על מנת שאיתור תכנוני המס וההתמודדות עמם יעשו בצורה יעילה, יינתן דגש לפיתוח היכולות לאיתור ולחשיפת תכנוני המס האגרסיביים על ידי מפקחים במסגרת הליכי השומה. פיתוח יכולות אלו יהיה בדרך של הדרכות מתאימות, שימת דגש במסגרת תוכנית העבודה בשומה, שימוש במערכות מידע ובמאגרי הנתונים וכו'.

3. מתן סמכות לערוך "שומה חלקית" ביחס לתכנוני המס חייבי הדיווח - על פי המצב החוקי הקיים, לא ניתן לבצע הליך של שומת מס סופית לגבי פריט מסויים בהכנסותיו של הנישום, אלא, לגבי כלל הכנסתו החייבת לשנת מס פלונית. מצב חוקי זה מקשה על רשות המיסים להתמקד בטיפול בתכנוני המס האגרסיביים בלבד, מבלי להיות מחוייבים לערוך ביקורת ושומה לגבי יתר מרכיבי ההכנסה החייבת לאותה שנת מס.

לפיכך, ממליצים חברי הוועדה לתקן את החקיקה כך שיהיה ניתן לבצע הליכי שומה נפרדים ביחס לתכנון מס אגרסיבי החייב בדיווח (הכלול הרשימה) במנותק מהליכי השומה לגבי יתר מרכיבי השומה. אפשרות חוקית זו תיושם בפועל על פי מדיניות שתקבע מעת לעת על ידי חטיבת השומה והביקורת.

מכאן, מקום בו נתקבלה הכרעה סופית לגבי התכנון (שומה חלקית בהסכם או הכרעת בית המשפט בשומה החלקית) ייושמו ההשלכות הישירות של אותה הכרעה לגבי שומת הנישום, גם לאחר תקופת התיישנות השומה הכללית.

ו. המלצות בתחום המקצועי והמשפטי

חברי הוועדה ממליצים על פרסום חוזרים מקצועיים ומשפטיים שבהם ירוכזו מכלול הכלים להתמודדות של מפקחי שומה עם "תכנוני מס אגרסיביים".

בין יתר כלי ההתמודדות יפורטו הכלים הבאים:

- הוראות האנטי תכנוניות הכלליות בדיני המס – סעיפים 86 לפקודה, 84 לחוק מיסוי מקרקעין, 138 לחוק מע"מ;
- הוראות אנטי תכנוניות פרטניות הפזרות בדיני המס;
- נורמות אנטי תכנוניות שהתפתחו בפסיקה, למשל:
 - "מבחן המטרה העסקית של העסקה"
 - "הסיווג השונה של העסקה"
 - "עליונות המהות על הצורה"
 - "בעל הנכס הוא בעל הפרי"
 - "עסקת השלבים"
- דרכי ההתמודדות עם ניצול לרעה של אמנות מס (Treaty Shopping).

כמו כן, הצוות ממליץ כי מעת לעת יפרסמו חוזרים מקצועיים ומשפטיים ביחס לתכנוני מס ספציפיים שנחשפו ודרכי הטיפול והתקיפה של אותם תכנונים.

בנוסף, הצוות ממליץ כי תכנוני מס שנתגלו במסגרת המוסד להחלטות מיסוי או במסגרת פעילות הלשכה המשפטית אף הם יועברו לטיפולו של הפורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים.

ז. המלצות בתחום החקירות

חברי הוועדה ממליצים על מתן דגש ועדיפות בתחום החקירות הפליליות לגבי אותם מקרים שבהם נמצא או קיים חשד כי תכנון המס כלל אלמנט בדוי, כוזב או מזויף. במקרים המתאימים ייבחן הטיפול במישור הפלילי גם ביחס למתכנן המס.

על מנת להוציא לפועל המלצה זו, יש להעביר הדרכות מסודרות ומיוחדות לאנשי החקירות בנושאים של תכנוני מס אגרסיביים ולחזק, במידת הצורך, את עובדי החקירות באנשי מקצוע מיומנים (מפקחי שומה ותיקים ומנוסים, יעוץ משפטי ומקצועי צמוד וכו').

ח. המלצות בתחום הגבייה

חברי הוועדה ממליצים לתת תשומת לב מיוחדת לאותם מקרים שבהם קיים חשש שבסופו של דבר סכום המס בשל תכנון המס האגרסיבי לא ייגבה, מכיוון שהנישום יימלט מהארץ ולא יהיה ממי לגבות את חוב המס. במקרים אלו יש לשקול הפעלת הוראות סעיף 194 לפקודה.

כמו כן, מקום בו הועברה פעילות או נכסים שלא לפי שווי השוק שלהם לתאגיד או לצד קשור אחר, כחלק מתכנון המס או בעקבותיו, ניתן לגבות את הפרשי המיסים (שהם חובות מס סופיים) גם מן התאגיד שאליו הועברו הנכסים והפעילות, על פי הוראות סעיף 119א לפקודה, ובתנאים הקבועים בו.

ט. הגברת שיתוף הפעולה עם רשויות מס בחו"ל

חברי הוועדה ממליצים לפעול באמצעות היחידה למיסוי בינלאומי להגברת שיתוף הפעולה עם "רשויות מוסמכות" בהתאם לאמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל, וזאת על מנת לחשוף ביתר יעילות את תכנוני המס הבינלאומיים ולהביא לתשלום מס אמת בשל תכנונים כאמור.

י. המלצה בתחום הקשר עם גופים יציגים

חברי הוועדה ממליצים לנסות ולהגיע להבנות עם לשכת רואי החשבון בישראל על דבר היקף הביקורת והתייחסות רואה החשבון לתכנוני מס השונים ותוצאותיהם בביאורים לדוחות הכספיים ובדוח ההתאמה לצורכי מס.

פרק א' – מבוא:

1. כללי

בשנים האחרונות ניכרת התעוררות בפעילות תכנוני המס האגרסיביים (תכנוני מס שאינם לגיטימיים בהקשר הפיסקאלי) בארץ ובעולם. בניגוד לתכנוני המס שרווחו בעבר, תכנוני המס בשנים האחרונות הינם חובקי עולם, מאופיינים בתחכום רב, בשימוש בכלים משפטיים, תאגידיים ופיננסיים, לרבות במדינות הנחשבות "מקלטי מס" (מדינות Off Shore) ולעיתים תוך כדי ניצול לרעה של אמנות המס (Treaty Shopping). בתכנונים אלו נעזרים הנישומים בבעלי מקצוע מן השורה הראשונה וניכרת בהם תעוזה ואגרסיביות רבה.

חלק מתכנוני המס מבוססים על הסתרת התכנון ואי גילוי - בדוחות הכספיים או בדוח ההתאמה לצורכי מס - והתיישנותו במסגרת ההתיישנות הכללית של שומת הנישום. תכנונים אלו נשענים על ההנחה כי רשויות המס אינם מבצעים ביקורת מלאה בכל תיקי הנישומים, אלא, מבצעים ביקורות מדגמיות לאור מגבלה במצבת כוח האדם. חלק מתכנוני המס מבוססים על דחיית תשלום המיסים לאוצר המדינה, שניתן לראות בה למעשה, מעין קבלת "הלואה זולה" מאוצר המדינה ביחס לסכום המס שלא שולם במועדו.

ההיקף המלא של התופעה אינו ידוע באופן מדויק לרשות המיסים, אם כי מתכנוני מס ספציפיים ואגרסיביים שנחשפו וטופלו, עולה כי התופעה הינה משמעותית וגורמת לאובדן הכנסות לאוצר המדינה בסכומים של מאות מיליוני ₪ בשנה ואף למעלה מכך.

שאלת לגיטימיות תכנון המס בהקשר של דיני המס נוגעת לסוגיית איזון האינטרסים שבין אינטרס הפרט לאינטרס הציבורי. כלומר, האם להעדיף את האינטרסים של האזרח, כפי שהם באים לידי ביטוי בחופש לעצב חוזים להם הוא צד ולתכנן את מיסיו באופן אופטימאלי לטובתו, או שמא, להעדיף את האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית.

חברי הועדה בחנו את שאלת לגיטימיות תכנון המס ואת אופן יישום הדברים בשטח. חברי הועדה מודעים לכך, כי מרחב תכנון המס הוא רחב למדי וזכות נישום לתכנן את צעדיו כך שתושפת עליו חבות מס אופטימלית היא, ככלל, זכות לגיטימית. עם זאת, חברי הועדה סבורים כי קיים תחום שבו תכנון המס חורג מכוונת המחוקק ותכלית החקיקה ונעשה באופן קיצוני ובוטה, תוך השענות, בחלק מן המקרים, על ההנחה שתכנון זה לא ייחשף על ידי רשויות המס. תכנון מסוג זה, סבורים חברי הועדה, חורג מתחום הלגיטימיות של דיני המס.

אם כן, לנישום עומדת הזכות לתכנן את מיסיו באותו מרחב תכנון המס המותר, אולם, אין לנישום הזכות כי תכנון המס שלו לא ייבחן על ידי רשויות המס אשר יוכלו להביע את עמדתם ביחס ללגיטימיות של אותו תכנון מס.

לאור האמור, הועדה קבעה את המלצותיה בכל הקשור לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים (שאינם לגיטימיים במישור הפיסקאלי), כך שיושגו המטרות הבאות:

- הרתעה מפני ביצוע תכנוני מס אגרסיביים.
- התמודדות יעילה יותר באותם תכנוני מס אגרסיביים שבוצעו.

מטרות אלו יושגו בעיקרן על ידי האמצעים הבאים:

- חשיפה של אותם תכנוני מס אגרסיביים.
- שיפור כלי ההתמודדות של רשויות המיסים עם אותם תכנונים שבוצעו.
- הקטנת הכדאיות הכלכלית מביצוע תכנוני מס אגרסיביים.

וידגש כי תכנוני המס אליהם התייחסה הוועדה הם תכנוני מס שאינם לגיטימיים בהקשר הפיסקאלי אזרחי. מקום בו תכנוני מס אשר בנוסף להיותם בלתי לגיטימיים במישור הפיסקאלי האזרחי, הם גם בלתי חוקיים במישור הפלילי, הרי שבנוסף לאמור בדוח זה יש מקום לפעול כנגד המעורבים גם במישור הפלילי.¹

2. מרחב תכנון המס והזכות לתכנון מס

האפשרות להשיג מטרה מסויימת במספר דרכים חלופיות וחוקיות, כאשר לכל דרך תוצאת מס שונה, יוצרת למעשה את מרחב תכנון המס. כך למשל, קיום פעילות עסקית כיחיד עצמאי או באמצעות חברה בע"מ, המפיקה הכנסות המחולקות כדיבדנד ליחיד, מביאה לתוצאות מס שונות.

מקובל להתייחס לתכנון המס "כמונח כולל, לתיאור מכלול של מהלכים ופעולות משפטיות, הנוקטים מתוך תכנון מוקדם ומניבים ארוע מורכב, שתכליתו, ולרוב גם תוצאתו, היא הפחתה או ביטול חבות המס."²

ככלל, לנישום יש חופש תנועה לנוע במרחב תכנון המס, שמשמעו הזכות לתכנן את עסקיו באופן שחבותו במס תהיה אופטימאלית ולבחור לעצמו את האלטרנטיבה האופטימלית מבחינת חבות המיסים, אך זאת בתנאי שהאמצעים שנקט הנם חוקיים.³

יחד עם זאת, גם במקרים שבהם נקט הנישום באמצעים חוקיים בתכנון המס, רשאי פקיד השומה, מנהל מיסוי מקרקעין או מנהל מע"מ, לפי העניין (כולם, להלן: "פקיד השומה") לקבוע כי העסקה היא "מלאכותית" או ש"עיקר מטרתה הן הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה" ולהתעלם ממנה על פי ההוראות האנטי תכנוניות הקבועות בדיני המס.⁴

קביעה כאמור של פקיד השומה תיעשה במקרים בהם תוצאת תכנון המס מעוותת או נוגדת את כוונת המחוקק ותכלית החקיקה, וכפי שהיא משתקפת לאור המטרה העיקרית של העסקה.⁵

ויפים לעניין זה דבריו של כב' הנשיא (דאז) שמגר בעניין חזון⁶ :

"עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם - ואף חובתם - של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס היא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין.

...אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה כלשהו שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו".

לדעת מלומדים, הזכות לתכנן מס שואבת את הצדקתה, בין היתר, מעקרונות חופש החוזים, חופש ההתאגדות, חרות האדם והאוטונומיה האישית לו, וכנגזרת מזכות ההגנה על קניינו של האדם.⁷

¹ לעניין קו הגבול בין המישור האזרחי לפלילי בקשר לתכנון מס ראה ע"א 545/79, בראונר נ' דיאסמלס, פ"ד לח(2) 191, וכן ע"פ 2602/99 הורביץ, פרומדיקו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, מיסים יד/5 ה-76.

² א' שמואלי, הימנעות או השתמטות – תכנון מס בין הדינים, הפרקליט מח (דצמ' 2004), עמ' 137.

³ מקום בו האמצעים שנקט הנישום הנם בלתי חוקיים הרי שבמדובר ב"התחמקות ממס" (Tax Evasion) המצויה במישור הפלילי של דיני המס, ואיננה נושא לדו"ח זה.

⁴ סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 138 לחוק מע"מ, לפי העניין.

⁵ ראה ע"א 3415/97, פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4 (אוג' 2003), ה-59.

⁶ ע"א 4639/91, מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון דוד ואלזה, ליפשיץ דוד וחנה, מור עוזי ובת-שבע, מיסים ח/3 (יוני 1994).

3. לגיטימיות צמצום הזכות לתכנון מס

א. כללי

זכותו של אדם לתכנן את עסקיו כך שיחוב בתשלום מס מינימלי, איננה זכות מוחלטת. זכות זו, הגם שהיא לגיטימית, הינה זכות יחסית הצריכה לדור בכפיפה אחת עם זכויות ואינטרסים אחרים.

תכנון מס שתכליתו השתמטות ממס (Tax Evasion), קרי העלמת מס או התחמקות ממס, ועל פי רוב, במסגרתו ננקטים אמצעים בלתי חוקיים אינו ראוי להגנה חוקית וככזה מצוי במישור הפלילי של דיני המס.

שונה המצב באשר לתכנוני מס אחרים אשר ננקטים בהם אמצעים חוקיים, אך הלגיטימיות שלהם בהקשר של דיני המס יכולה להיות שנויה במחלוקת. כלומר, האם בתכנון המס הרחיק הנישום לכת בהעדר טעם המסחרי לעסקה או טעם שולי ולא ממשי ונכנס למסגרות שבהן המס מופחת שלא בהתאם לכוונת המחוקק, והכול כפי שעולה ממטרתה העיקרית של העסקה וממכלול הנסיבות.

תכנוני מס אלה יכולים להעלות שאלות של צדק, מוסר, שוויון ועוד - שאלות הנוגעות לקו הגבול שבין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס שאינו כזה ומתי זכותה של המדינה, בשל העדפת האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית, להתערב בתכנון המס, ולהתעלם ממנו.

ויפים לעניין זה דבריו של כב' השופט ברק בעניין **רובינשטיין**⁸ בנושא העסקה המלאכותית:

"עסקה מלאכותית אין משמעותה עסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעסקה חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עסקה בלתי לגיטימית בהקשר הפיסקאלי. המחח אינו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המחח הוא בין לגיטימי לבלתי לגיטימי מבחינת דיני המס; המחח הוא בין עסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין עסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של הנישום לתכנן את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית."

ב. היבטים שונים ללגיטימיות צמצום הזכות לתכנון המס

להצדקה להגבלת הזכות לתכנון מס יש מספר היבטים, כמפורט להלן:

⁷ ראה י' גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** טו / 4, עמ' א-7, עמ' י-6, וראה ד' גליקסברג, "גבולות תכנון המס", המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים (להלן: "גליקסברג"), עמ' 29.

⁸ וראה בהקשר זה ע"א 3415/97, **פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ**, מיסים יז / 4 (אוג' 2003), ה-59, ה-64.

א. **ההיבט החברתי**: תוצאת תכנון מס עלולה לפגוע בחברה כולה משום שהיא מפחיתה את תשלום המס על ידי יחידים מסויימים בחברה ומביאה להקטנת סך כל המשאבים המשותפים המצויים בידי המדינה. קביעת נטל המס ואופן חלוקתו בחברה הינה פועל יוצא של שיקולים חברתיים שונים המגלמים יעדים חברתיים - כלכליים. תכנון המס מפר את נקודת האיזון החברתית ואת החלוקה היחסית של נטל המס בין האזרחים השונים והופך את חלוקת נטל המס לבלתי צודקת מבחינה חברתית.⁹

כמו כן, השימוש בזכות תכנון המס מביא לאפליה וחוסר שיוויון. חוסר השוויון נובע הן בשל חוסר היכולת הכלכלית הזזה של נישומים להשיג יעוץ מס מסוג זה, והן בשל מצבים שבשל חקיקה לקויה מתאפשרים תכנוני מס רק לציבור מצומצם יותר ולמגזרים מסויימים בחברה.

ב. **ההיבט הכלכלי**: המס הוא אחד מן המקורות המרכזיים ביותר למימון תקציב המדינה, המאפשרים לממשלה לקבוע יעדים וסדר עדיפויות לאומיים ולהוציאם אל הפועל. התגברות תופעת תכנוני המס וקישורן משמעותי בגביית המיסים, ולמעשה הקטנת בסיס המס, עלולים להביא להגדלת נטל המס על קבוצה מצומצמת יותר וכתוצאה מכך להעמיק את מעורבותה של הממשלה בשווקים חופשיים ובכך להחריף את העיוותים וחוסר היעילות הכלכלית הנוצרים עקב התערבות כאמור.¹⁰

ג. **ההיבט המוסרי**: ההיבט המוסרי הוא בעל גוון חברתי. על פי היבט זה תכנון מס מביא להגדלת נטל המס על אלו שאינם מתכננים. תכנון המס פוגע בצדק האופקי ובצדק האנכי של הטלת המס. הפגיעה בצדק האופקי באה לידי ביטוי מקום בו שני נישומים בעלי יכולות כלכליות זהות ובנסיבות של הכנסה זהה נושאים בנטל שונה עקב תכנון המס שעשה אחד מהם, ואילו הפגיעה בצדק האנכי באה לידי ביטוי כאשר השוני בין שני נישומים בעלי יכולות כלכליות שונות אינו משתקף בנטל המס מפאת תכנון המס. במילים אחרות, הפגיעה בקבוצת הבלתי מתכננים נובעת מכך שחלוקת נטל המס בחברה אינה נקבעת רק על פי עקרון היכולת לשלם בלבד, אלא מושפעת גם מהיכולת להשיג ולממן את תכנון המס.¹¹

ד. **ההיבט הפוליטי – דמוקרטי**: מוסד המס מושתת על רעיון של שותפות ומהווה את אחת מאבני היסוד של המשטר הדמוקרטי, שכן חברה מסכימה באמצעות ההליך הדמוקרטי על עמידה בנטל המס כפי שנקבע על ידי נבחרים הציבור. תופעת תכנון המס עלולה להביא לכך שיווצר מתח הנובע מהפער בין משטר מס החוקי-פורמאלי לבין משטר מס הנובע כתוצאה מתכנוני המס.

מתח זה, בתחום הרגיש מאוד של הקניין הפרטי, עלול לשחוק את ההסכמה החברתית להסדרי המס ולהתבטא כמחאה ציבורית, אם כמחאה ישירה כנגד חוקי המס ואם כמחאה עקיפה כנגד פעילויות אחרות של הממשלה.¹²

בנוסף, בביצוע תכנון מס אגרסיבי (תכנון לא לגיטימי מבחינה פסקאלית) יש משום "שימוש לרעה בזכויות ובמוסדות משפטיים" (Abuse of Rights). כלומר, מימוש זכויותיו של היחיד פוגע באינטרסים של אחרים, ובעניינו, החברה כולה.¹³

בפרשת **שפאר**¹⁴ בית המשפט החיל את עקרון השימוש לרעה בזכויות על הזכות לתכנון מס, בגורסו כי ביצוע עסקאות מלאכותיות עומד בניגוד לעקרון בסיסי של "אי שימוש לרעה בזכויות".

⁹ ראה יי גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** טו / 4, עמ' א – 7, עמ' 7 – 8.

¹⁰ גליקסברג, עמ' 65-62.

¹¹ גליקסברג, עמ' 35-31.

¹² גליקסברג, עמ' 66.

¹³ ראה גליקסברג עמ' 40 – 39; ע"א 3415/97, **פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ**, מיסים יז / 4 (אוגי 2003), ה- 59, ה- 65; יי גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** טו / 4, עמ' א-7, א-17.

¹⁴ ע"א 734/74 **שפאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פ"ד לא(1) 271. ראה ביקורתו של פרופ' גליקסברג בספרו, עמ' 51.

פרק ב' - סקירת המצב בעולם

א. כללי

בשנים האחרונות ניכרת התעוררות בפעילות תכנוני המס ברמה הגלובלית. הפסד המס במדינות השונות הינו ניכר וההשקעה בתכנון ובייעוץ הולכת וגדלה, הן מבחינת עלויות והן מבחינת משאבי כח אדם. כתוצאה מכך, מדינות שונות החלו לנקוט בשורה של צעדים כנגד תכנוני המס המזיקים על מנת להיאבק ולמגר את התופעה.

בחלק מן המדינות הושם דגש מיוחד לתכנוני המס במבנים תאגידיים ופיננסיים, לרבות באמצעות מדינות הנחשבות כמקלטי מס ולניצול לרעה של אמנות המס (Treaty shopping).

מרבית הצעדים שנקטו הם צעדים בתחום חובות הגילוי, הטלת קנסות, והנחיות פנימיות למיקוד הטיפול השומתי בנושא והבאת תיקי נישומים להכרעת בתי המשפט. סוג נוסף של צעדים, בעיקר בגיבוי ארגון ה-OECD ובאיחוד האירופי, נוגע לשיתוף פעולה בין-מדינתי כדרך להגברת האכיפה וההבנה של עסקאות בינלאומיות.

ב. סקירת הטיפול בתכנוני מס במדינות העולם

כאמור, מרבית הצעדים שנקטו בעולם הם צעדים בתחום החקיקה, הפסיקה והנחיות פנימיות. באופן כללי, הצעדים שנקטו מטילים חובות גילוי ודיווח על נישומים ועל מתכננים כך שתכנוני מס מוגדרים, יובאו לידיעת רשויות המס ואלה תוכלנה להתמודד עמם ולמגר אותם. יצויין, כי במדינות רבות בעולם קיימות זה מכבר הוראות אנטי תכנוניות כלליות וספציפיות שנועדו למנוע תכנוני מס. דרך טיפול חדשה יחסית, היא באמצעות חובת הגילוי והדיווח והטיפול הממוקד בנישומים ובמתכנני המס, תוך הקצאת משאבים חומריים וכספיים משמעותיים.

להלן סקירת דרכים שונות למאבק בתכנוני מס במספר מדינות בעולם.

ארצות הברית

בארה"ב חל מהפך משמעותי בטיפול בתכנוני מס והוטלו חובות גילוי ודיווח על נישומים ועל מתכנני המס. המהפך המשמעותי חל בעקבות דו"ח של משרד האוצר האמריקאי אשר ניתח את בעיית תכנוני המס, התגברות התופעה של הימנעות ממס והערכה כי תופעה זו מביאה בטווח הקצר לאובדן הכנסה ממיסים¹⁵ ובטווח הארוך, השפעה רעה על מערכת המס בכל הנוגע להקטנת בסיס המס, חוסר כבוד למערכת המס, וניצול משאבים לא כלכלי.¹⁶

במהלך העשור האחרון תאגידיים הגדילו באופן משמעותי את השימוש בתכנוני מס, תוך שימוש בטכניקות מתוחכמות במטרה להפחית בצורה ניכרת את חבות המס בצורה מזיקה (Abusive tax shelter).

בשנת 1999 הוצעה על ידי נשיא ארה"ב הצעת חקיקה למאבק בתכנוני מס של תאגידיים. בחודש יולי 1999 יצא מסמך מקיף של משרד האוצר האמריקאי המציג את הבעיה, כיצד יש לטפל בה.

¹⁵ ממשלת ארה"ב מעריכה כי ניצול לרעה של פעילות תאגידיים במסגרת "abusive tax shelters" עלה לממשל בין השנים 1993 – 1999 סך של כ- 15 מיליארד \$ לשנה. ועדת מיסים בינמדינתית מעריכה כי הפסד המס בשנת 2001 הוא בין 8 ל- 12 מיליארד \$. נתונים אילו נלקחו מתוך SENATE finance Report 11/03, par.57.

¹⁶ יש לציין כי הטיפול בתכנוני מס בארה"ב החל כבר במהלך שנות ה- 80. במסגרת רפורמה שנעשתה בשנת 1986 טופלו תכנוני המס שנעשו על ידי יחידים ובעקבותיה השימוש בתכנוני מס על ידי יחידים פחת באופן משמעותי ביותר (ראה דו"ח של משרד האוצר האמריקאי מיוני 1999, Discussion, Analysis and Legislative , Discussion , 'The Problem of Corporate Tax Shelters Proposals , Department of the Treasury July 1999

הבעיה המרכזית המוצגת על פי אותו דו"ח היא שהתמודדות עם תופעת תכנוני המס היתה ספציפית לכל תכנון מס, אם בכלל התגלה, ולא היה טיפול כולל ויסודי בתופעה.

בעקבות הדו"ח הוטלה חובת דיווח וגילוי החל משנת 2003 כמפורט להלן.

להלן פירוט ההוראות השונות בנושא המאבק בתכנוני המס בארה"ב.

1. **חובת גילוי של נישומים:** החל מחודש פברואר 2003, חבר בני אדם מחויב לצרף לדוח השנתי הצהרה המפרטת כל "עסקה בת דיווח" "Reportable Transactions".¹⁷

עסקה בת דיווח היא עסקה הנופלת באחת מ-6 הקטגוריות שנקבעו בחקיקה, והן:

- עסקאות המנויות בתקנות ("Listed Transactions") – בקטגוריה זו מנויות עסקאות ספציפיות שונות, אשר נחשבות או חשודות כתכנוני מס מזיקים. קטגוריה זו משתנה מעת לעת בדרך של תיקון התקנות וכיום היא מונה כ-30 עסקאות.
- עסקאות חסויות ("Confidential Transactions") – מדובר בתכנוני מס המוצעים לנישום על ידי יועץ בתנאי שהנישום לא יחשוף את תכנון המס, מבנה העסקה והטיפול המיסוי בעסקה. החיסיון מתייחס לתכנון המס ונועד לאפשר למתכנן המס להמשיך ולמכור את התכנון לנישומים אחרים.
- עסקאות בעלות "הגנה חוזית" – אלו הן עסקאות שלגביהן יש לנישום זכות חוזית להחזר חלקי או מלא של שכר טרחת היועץ או נותן חוות הדעת, במידה ותוצאות המס הרצויות אינן מושגות.
- עסקאות הפסד – אלו הן עסקאות שיוצרות הפסד, בין אם ההפסד הינו ממשי ובין אם ההפסד הינו הפסד "יש מאין" לצורכי מס בלבד.
- עסקאות בעלות פער משמעותי בין ההכנסה החייבת לצורכי מס ובין הרווח החשבונאי בספרים.
- עסקאות הכרוכות בהחזקת נכסים לפרק זמן קצר.

במקרים מסויימים ניתן פטור מדיווח על עסקאות.

2. **חובת גילוי של מתכננים:** בארה"ב נקבעה חובת רישום ודיווח של תכנוני המס. כל המארגן או היוזם של תכנון מס חייב לרשום את "התכנון" ברשויות המס, ביום בו הוא מוכר את התכנון לראשונה. הכוונה היא שכל תכנון יירשם לפני שיוקו לציבור. הדיווח לרשויות המס כולל תיאור של התכנון ושל יתרונות המס הצפויים למשתמשים בו.

כמו כן, על פי תיקון לתקנות מס הכנסה בארה"ב שנעשו לאחרונה, החל מ-22 באוקטובר 2004, חובת הדיווח והרישום חלה גם על כל מי שמסייע, נותן יעוץ מהותי או מייעץ, וזאת בין אם הוא עורך דין, רואה חשבון, יועץ מס, בית השקעות או כל גוף אחר.

3. **חובה לנהל רשימת משתמשים:** החל מחודש פברואר 2003, על המארגן או המוכר תכנון מס, מוטלת חובה להכין ולנהל רשימת "משתמשים" אותה עליו להגיש לרשויות המס ביחס לכל אותן עסקאות החשודות כעסקאות של תכנוני מס מזיקים (Potentially Abusive Tax Shelter).

¹⁷ נכון לסוף שנת 2003 מספר הדיווחים בהתאם לחקיקה החדשה היו: 6400 משקיעים רכשו תכנוני מס מזיקים, 300 פירמות שיווקו תכנוני מס מזיקים, נפתחו 100 חקירות כנגד משווקי תכנוני מס מזיקים ונפתחו מאות ביקורות נגד נישומים יחידים וחברות. ההפסדים הפוטנציאליים מן העסקאות הרשומות הוערכו בכ- 33 מיליארד דולר ומעסקאות לא רשומות כ- 52 מיליארד דולר נוספים.

4. **שינויים מערכתיים ותפעוליים:** בשנת 1999 הוקם בארה"ב גוף במסגרת ה- IRS, המתמחה בטיפול בתכנוני המס – OTSA - The Office of Tax Shelter Analysis. הקמת אותו גוף נועדה לרכז את הטיפול בתכנוני המס, ולהגביר את השקיפות ואת חובות הגילוי לגבי עסקאות שמנצלות את מורכבותו של קוד המס האמריקאי.

5. **ענישה ואכיפה מוגברת:** דרכי ענישה הקיימות בארה"ב בהקשר של תכנוני מס אגרסיביים כוללים קנסות גרעון בגין דיווח בחסר שהוא מהותי או רשלני, לרבות הטלת קנסות אי הצהרה על מי שמכין דוחות לנישומים, מקדם תכנוני מס, מסייע בהכנת מסמכים הקשורים בדיווח בחסר, מי שלא רושם עסקה החייבת ברישום ללא סיבה סבירה, ומי שלא מנהל רשימות כנדרש.

6. **איסוף מידע:** בחודש ספטמבר 2002 יצאו רשויות המס בארה"ב בהצעת "חנינה" בנושא תכנוני המס.¹⁸ על פי ההצעה, נישומים שיגלו את כל האינפורמציה הקשורה בתכנון המס שבצעו, ישלמו מס כדין ללא קנסות הקשורים לדיווח בחסר (באופן כללי כ-20% מסכום המס שבחסר). כעבור 4 חודשים נסתיים המהלך כאשר ה- OTSA רשם 1,664 גילויים של 1,206 נישומים אשר תיארו מבנים חדשים של תכנוני מס.

7. **הנחיות לציבור ולמייצגים:** ה-IRS מתכנן לחדש את ההנחיות לציבור ולמייצגים. הקו המנחה הוא הטלת אחריות של עורכי דין ומייצגים אחרים לנהוג ביושר כלפי מערכת המס. המטרה היא להקשות על קידום ושיווק מכשירים של תכנוני מס.

אנגליה

גם באנגליה נקטו רשויות המס בצעדים משמעותיים בשנת 2004 על מנת להיאבק בתופעת תכנוני המס, זאת על רקע ההכרה שמדובר בתופעה שמשמעותה אובדן מס מהותי לאוצר הבריטי.¹⁹ הצעדים העיקריים שננקטו באנגליה, הנם:

1. **חובת גילוי של נישומים:** במסגרת חוק התקציב לשנת 2004 הוטלו חובות גילוי ודיווח על תכנונים להימנעות מס: Disclosure of Tax Avoidance Schemes. חובת הגילוי והדיווח הוטלה על נישום אם הוא בעצמו ביצע את התכנון.
2. **חובת גילוי של מתכננים:** במסגרת חוק התקציב לשנת 2004 הוטלו חובות גילוי ודיווח על תכנונים להימנעות ממס: Disclosure of Tax Avoidance Schemes. חובת הגילוי והדיווח הוטלה על "יזם" (promoter) של תכנוני מס מהסוגים שפורטו בתקנות.
3. **תשתיות ושינויים מערכתיים:** רשות המס הקימה "יחידת מודיעין להימנעות ממס" (Tax Avoidance Intelligence Unit). כמו כן, הופצו טפסים מיוחדים לדיווח על ידי יזמים ונישומים.

אוסטרליה

גם באוסטרליה נערכו רשויות המיסים למאבק אינטנסיבי בתכנוני המס האגרסיביים. עיקר הצעדים שננקטו באוסטרליה הינם בתחום התפעול והשינויים המערכתיים במינהל המס, כמפורט להלן:

¹⁸ שכונתה: The penalty amnesty offer.

1. **תשתיות ושינויים מערכתיים:** רשות המיסים האוסטרלית כוללת כ- 400 עובדים במשרה מלאה המעורבים ישירות בטיפול בתכנוני מס אגרסיביים. עובדים אלו מדווחים ישירות למנהל הרשות. לצורך הטיפול בבעיה הוקמו באוסטרליה מספר גופים ייחודיים:

- **צוות היגוי ללוחמה בתכנוני מס אגרסיביים** - צוות זה מתמקד ביזמים (המשרדים המייצגים - Promoters), בשותפים בהם (Associates), בתכנוני המס (Schemes), בנישומים המעורבים (Taxpayers) ובסוגיות נוספות;
- **יחידת איסוף מודיעיני וניתוח מידע בנושא תכנוני מס אגרסיביים.**

2. **כוח משימה מיוחד:** כוח משימה לטיפול ביזמים "בעייתיים" ובמיוחד בטיפול מוקדם בתכנוני מס שיטתיים שיזמים משווקים בתפוצה גדולה. כוח המשימה פועל במישורים הבאים: ניהול מרשם פנימי של יזמים "בעייתיים" ושל נישומים שעושים שימוש שיטתי בתכנוני מס אגרסיביים, ביצוע ביקורות פתע אצל היזמים ה"בעייתיים", הכוללות תפיסת רשימות לקוחות ותפיסת מחשבים, ניהול חקירות נגד יזמים בשיתוף פעולה עם רשויות חיצוניות, טיפול בתיקים רגישים שמעורבים בהם תכנונים אגרסיביים במיוחד, הרשות מעודדת מתן יחס מחמיר ביזמים "בעייתיים" ובלקוחותיהם, הרשות מפיצה מכתבי אזהרה ללקוחות היזמים ה"בעייתיים", ובו פירוט של תכנוני המס האגרסיביים שאותם יזמים משווקים ושל טיפול הרשות בהם.

3. **שיתוף פעולה עם רשויות פנים מדינות אחרות:** רשות המיסוי משתפת פעולה עם הרשות לניירות ערך, הרשות להגבלים עסקיים, הרשות ללוחמה בפשיעה ומשרד התובע הכללי בנושא המלחמה בתכנוני המס האגרסיביים. שיתוף פעולה כאמור הינו בכפוף למגבלות חוקיות המונעות העברת מידע בין הגופים השונים.

ארגון ה-OECD

על רקע קיומה של תופעת ההימנעות ממס, מציע ארגון ה-OECD מספר פתרונות כלליים, כדלקמן:

1. הגברת שיתוף הפעולה בין המדינות, לרבות בנושא האכיפה והגבייה:
²⁰ Bilateral mutual assistance treaties.
2. הגברת הגישה של רשויות המס למידע בנקאי (דו"ח ה-OECD משנת 2000: Improving Access to Bank Information for Tax Purposes).

¹⁹ על פי דברי ההסבר לחקיקה בעניין מס עקיף בבריטניה משנת 2004, הפסד המס ממיסים עקיפים (V.A.T) מגיע לכדי סך של 2.5 מיליארד פאונד בשנה (ראה www.legislation.hmsso.gov.uk).

²⁰ כדוגמה לשיתוף פעולה בינלאומי בנושא המאבק בתכנוני המס האגרסיביים ניתן לקחת את שיתוף הפעולה שבין: **ארה"ב - קנדה - אוסטרליה - אנגליה**. בחודש אפריל 2003, רשויות המס של המדינות הנ"ל הקימו כוח משימה משותף להגברת התיאום ושיתוף הפעולה ביניהן למיגור תופעת תכנוני המס האגרסיביים. מסמך הבנות שנחתם בין הרשויות מציג את המטרות ודרכי הפעולה של כוח המשימה. בין המטרות המופיעות במסמך ניתן למצוא: איתור האופן שבו יחידים וחברות עושים שימוש בכלים פיננסיים לתכנונים אגרסיביים; זיהוי יזמים שמתכננים ומשווקים תכנוני מס אגרסיביים; ליווי רשויות המס תוך התמקדות בתכנוני מס אגרסיביים במישור הבינלאומי. דרכי הפעולה שנבחרו הנם: שיתוף הידע, המומחיות והניסיון שנצבר במדינות השונות; הגברת שיתוף הפעולה באמצעות אמנות המס הביטורליות; הקמת מאגר משותף באינטרנט לשיתוף פעולה;

3. שיפור חילופי מידע בין מדינות, לרבות השימוש בחילופי מידע אוטומטיים וחילופי מידע ספונטאניים (סעיף 26 לאמנת המודל הדין בחילופי מידע).

4. טיפול במשטרי מס מזיקים (Harmful Tax Practices):
ארגון ה-OECD בוחן משטרי מס מזיקים, הן בקרב מדינות החברות בארגון והן בקרב מדינות שאינן חברות. לגבי המדינות החברות, מבין 47 משטרים מזיקים שזוהו, 45 בוטלו או שונו כך שאינם נחשבים עוד למזיקים. משטר חברות הניהול בשוויץ ומשטר חברות ההחזקה של לוקסמבורג מ-1929 עדיין מסומנים כמשטרים בעייתיים ונמצאים תחת בדיקת הארגון. לגבי מדינות שאינן חברות, במקור זוהו 41 משטרים בעייתיים ועל פי הדו"ח האחרון שפורסם בשנת 2004 נותרו 5 מדינות המסרבות לשתף פעולה עם הארגון והן: אנדורה, ליבריה, ליכטנשטיין, איי מרשל ומונקו.

הקריטריונים שנקבעו לזיהוי משטר מס מזיק:

- א. שיעור מס אפקטיבי נמוך או שיעור אפס.
- ב. משטר מס מבודד, המיועד להעניק הטבות מס לזרים בלבד.
- ג. העדר שקיפות של מערכת המס, קרי, הוראות החוק מופעלות במקרים מסויימים בלבד, מתן החלטות מיסוי שונות לנישומים וכו'.
- ד. העדר מנגנון של העברת מידע בין המדינות.

פרק ג' – סקירת המצב בישראל – הדין הקיים

א. נורמות אנטי תכנוניות

הטיפול בדין הישראלי בתכנוני המס מתרכז בעיקרו באמצעות הוראות החקיקה ה"אנטי תכנוניות". חלקן של ההוראות האנטי תכנוניות הן הוראות ספציפיות הנוגעות לתכנון מס ספציפי²¹ וחלקן הן הוראות כלליות²². ההוראות האנטי תכנוניות – הספציפיות והכלליות – פזורות בחוקי המס ומהוות נדבך חשוב בהגנה ובשמירה על בסיס המס ועל האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית.

מעבר להוראות האנטי תכנוניות שנקבעו בחקיקה, מצויות גם נורמות אנטי תכנוניות שהתפתחו בפסיקה, רובן אומצו מתוך דוקטרינות שהתפתחו בחו"ל. נורמות אלה הן נורמות של פרשנות המבקשות לתור אחר המהות האמיתית של העסקה.²³

בין יתר הנורמות האנטי תכנוניות ניתן למנות:

- "עליונות המהות על הצורה" (Substance Over Form Doctrine)
- "מבחן המטרה העסקית" (The Business Purpose Test)
- "מבחן העסקה המסחרית בתום לב" (Bona Fide Commercial Transaction)
- "מבחן הממשות הכלכלית המהותית" (Substantial Economic Reality)
- "הסיווג השונה של העסקה"²⁴

נורמות אנטי-תכנוניות אלה נועדו להציב את קו הגבול ואת תמרורי האזהרה בין המותר לבין האסור במרחב תכנון המס. בפסיקת המס הישראלית ניכר יישומן של הנורמות אנטי תכנוניות אלה.²⁵

²¹ כך למשל, סעיף 75 לפקודה המחייב במס בעל שליטה ב"חברה נשלטת זרה" או סעיף 55 לפקודה המחייב במס "חברת משלח יד זרה", סעיף 83 המתייחס ל"הסבה לטובת צעירים", סעיף 94 לפקודה המתייחס לשלילת קיזוז הפסד הון לאחר חלוקת דיבידנד.

²² כך הוראות סעיפים 86 לפקודה, סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 138 לחוק מס ערך מוסף המתייחסים לעסקאות מלאכותיות או לעסקאות המפחיתות את המס בצורה בלתי נאותה.

²³ ראה א' שמואלי, הימנעות או השתמטות – תכנון מס בין הדינים, הפרקליט מח (דצמ' 2004), עמ' 137, 145; גליקסברג, עמ' 86-138; י' גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", מיסים טו / 4, עמ' א-7, 19.

²⁴ לעניין זה, ראה א' יורן, "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית, משפטים כרך ב (1), עמ' 43; רע"א 8522/96, רוכוורגר רוטמנש חברה לבניין נ' פקיד שומה ת"א, מיסים יא/3 עמ' 70. כמו כן, סיווג שונה של העסקה או פעולה יכול וינבע מהוראות בדין הכללי כדוגמת, סעיף 2 לחוק המשכון, העוסק בזיהוי משכון מוסווה.

²⁵ כך למשל, ע"א 175/79 מנהל מס שבח נ' אביבית בע"מ, פ"ד כד(1), עמ' 802 שם סווגה העסקה כעסקת מכר על אף שהצדדים הציגו כהזמנת בנייה; רע"א 8522/96, רוכוורגר רוטמנש חברה לבניין נ' פקיד שומה ת"א, מיסים יא/3 עמ' 70, שם סווגו בדרך של "סיווג שונה" על ידי פקיד השומה "דמי ניהול" כ"דיבידנד"; ע"א 5472/98 מנהל מס שבח נ' חברת הדרי החוף מס 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877 שם נקבע כי שינוי יעוד של קרקע חקלאית לקרקע לבנייה נחשב לרכישה של 'זכות במקרקעין', קרי, לעסקה חייבת במס, זאת תוך שבית המשפט בוחן את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה; ע"א 6722/99 מנהל מע"מ ת"א נ' משכנות מגדלי כלל הים התיכון בע"מ מיסים יח / 1, עמ' 3-שם נקבע כי הריבית הרעיונית הנוקפת על פיקדון דולרי המתקבל מדיריירים חייב במע"מ. בקביעתו זו נסמך בית המשפט בין היתר על כך שיש לבחון את מהות העסקה על פי מהותה הכלכלית האמיתית וכינוי העסקה כפיקדון אינו מכריע את מהותה; ע"א 533/89 פשמ"ג נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, דנ"א 3962/93 מינץ וזילברשטיין נ' פשמ"ג, פ"ד נ(4) 817 שם חוייבו בעלי שליטה בהכנסה רעיונית בשל הלואה שנטלו מחברה שבשליטתם (לפני תיקון סעיף 3(ט) לפקודה) כשבית המשפט מצייין בפסק הדין כי תכליתה של פקודת מס הכנסה הוא ליצור מנגנון לגביית מס על פי כללים מהותיים ולא על פי צורות פורמאליות מלאכותיות; ע"א 7034/99, יאיר דר נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים יג/5 (אוקטובר 1999) ה-13 שם נקבע כי הרווח מהקצאת אופציות נסחרות בבורסה לעובד הנו במועד הקצאתן ולא מועד מימושן למניות וזאת לאור המאפיינים הכלכליים של אופציות אלא ביחס לאופציות שאינן נסחרות; רע"א 3527/96 צ'צקס נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5), עמ' 38 שם דן בית המשפט בשאלת פרשנותה של 'קרקע חקלאית' לצורך חוק מס רכוש וקבע, בין היתר, כי יש לבחון את תכלית החוק וכי מטרת חוק מס רכוש מושתתת על עקרונות כלכליים ויש לפרשו בהתאם.

ב. עילת העסקה המלאכותית והסמכות להתעלם ממנה

סעיף 86 לפקודת מס הכנסה מהווה הוראה אנטי תכנונית כללית המנוסחת כנורמה משפטית המקנה שקול דעת רחב לפקיד שומה להתמודד עם תכנוני המס.²⁶

הסעיף מקנה לפקיד השומה סמכות להתעלם מעסקה, כאשר הינו סבור כי היא מלאכותית או בדויה וכי היא מפחיתה, או עלולה להפחית, את סכום המס המשולם על ידי פלוני, או כי אחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה.

"עסקה" בהקשר זה מתפרשת במובנה הרחב והיא כוללת גם פעולה או סדרת פעולות הקשורות כמכלול אחד לאותו תכנון מס.²⁷

אם כן, העילות המנויות בסעיף 86 לפקודה המאפשרות לפקיד השומה להתעלם מן העסקה, מהוות מרכיב חשוב בקביעת גבולות מרחב תכנון המס הלגיטימי. עילות אלה מאזנות בין החופש לתכנן את העסקאות ואת תוצאות המיסוי ובין האינטרס הציבורי בגביית מיסים ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית.

קביעת "מלאכותיות" של עסקה

המחוקק לא הגדיר את המונח "מלאכותיות" והעניק לבתי המשפט את שיקול הדעת בפרשנות המונח. כך יצקו בתי המשפט לאורך השנים תוכן במונח זה ותחמו למעשה את גבולות המס הלגיטימיים.

בראשית דרכו, בפרשת **איסמר**, בחר בית המשפט במבחן "**דפוסי הכלכלה המקובלים**", על פיו, עסקה מלאכותית היא עסקה המנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה והסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהם, כדי להשיג תוצאה כלכלית מסויימת.²⁸

מאוחר יותר בפרשת **מפי** המירה הפסיקה את מבחן "דפוסי הכלכלה המקובלים" במבחן "**מטרת העסקה**". על פי מבחן זה, "עסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס) רואים אותה כמלאכותית"²⁹.

בהמשך אומץ בפסק דין **אולפני הסרטה** מבחן "**המטרה המסחרית**" או מבחן "**הטעם המסחרי**". על פי מבחן זה לא די שלעסקה יש טעם סתמי, צריך שהטעם לעסקה יהיה טעם מסחרי.³⁰

בפסק דין **תעש מור** חזר בית המשפט על מבחן "**המטרה המסחרית**", אך תוך הדגשה כי הטעם המסחרי צריך להיות "**טעם אמין או סביר**". כלומר, עסקה הנעדרת טעם מסחרי אמין או סביר, מלבד הטעם להימנע ממס, היא עסקה מלאכותית. באותו פסק דין הוסיפה כב' השופטת בן פורת כי קיומה של מטרה כלכלית או מסחרית אינו הופך תמיד ובהכרח כל עסקה לבלתי מלאכותית. כלומר, הטעם המסחרי אינו מבחן יחיד.³¹

בפסק דין **ת.מ.ב.** קבע בית המשפט כי "**הטעם המסחרי חייב להיות טעם ממשי ולא רק טעם שולי ודחוק**".³²

²⁶ בחוקי מס אחרים, חוק מיסוי מקרקעין וחוק מס ערך מוסף, קיימות הוראות אנטי תכנוניות כלליות המקבילות באופיין לסעיף 86 לפקודה. בפרק זה נדון בהוראות סעיף 86 לפקודה, אם כי, ניתוח דומה חל גם לגבי ההוראות המקבילות.

²⁷ ראה בהקשר זה ע"א 3415/97, פשמ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבניין פיתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4 (אוג' 2003), ה-59.

²⁸ ע"א 102/59, פקיד שומה נ' איסמר, חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165.

²⁹ ע"א 265/67, מפי נ' פשמ"ג, פ"ד כא(2) 593, עמ' 603.

³⁰ ע"א 11/74, פקיד השומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל, פ"ד כ"ט(1) 297, עמ' 302.

³¹ ע"א 390/80, תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח ת"א, פ"ד לז(1) 449.

³² ע"א 83/81, ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד מ(3) 402. במאמרו של א. יורן "סיווג שונה של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית", משפטים כ תש"ן 43, 50, מסכם י. יורן את המבחן למלאכותיות העסקה, לאור פסקי דין ת.מ.ב. ותעש מור כדלקמן:

"המבחן המקובל כיום לבחינת המלאכותיות הוא אם לעסקה היה טעם כלכלי 'ממשי', להוציא המטרה של השגת תכנון מס. יש המדברים על טעם 'אמין' ויש הדורשים טעם סביר – כל אלו

לאחרונה, חזר בית המשפט העליון בעניין **רובינשטיין**³³ על **מבחן המטרה המסחרית** כפי שהתגבש בפסקי הדין **תעש מור ו- ת.מ.ב.**, תוך שהוא מאמץ גם את עמדת כבי' השופטת בן פורת בפסק דין **תעש מור**, לפיה, מבחן המטרה המסחרית אינו בהכרח המבחן היחידי. עוד קובע בית המשפט בעניין רובינשטיין כי קביעת מלאכותיות של עסקה צריכה להיבחן על רקע כלל נסיבות העסקה. במקרה שנדון פסק הדין נקבע כי בחינת העסקה כמכלול לימדה כי לא עמדה מאחוריה מטרה מסחרית וכי המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היתה הרצון להפחית את המס.

משמעות "ההתעלמות" בעסקה מלאכותית

משקבע פקיד השומה כי בפניו עסקה מלאכותית, רשאי הוא להתעלם ממנה. משמעות ההתעלמות מן העסקה הינה שלילת יתרון המס שביקש הנישום להשיג בתכנון המס. מכאן, סמכות פקיד השומה להתעלם מעסקה מלאכותית אינה רק סמכות הורסת (משמידה), אלא, גם סמכות בונה (משקמת), של העסקה כפי שהיתה צריכה להיות. כלומר, סמכות להוסיף פרטים, לעצב ולסווג מחדש את העסקה, כך שיעוקרו ממנה יתרונות המס הבלתי לגיטימיים.³⁴

ג. חובות דיווח – המצב החוקי הקיים

המחוקק קבע חובות דיווח מסויימות והעניק לפקיד השומה סמכויות שמטרתן לסייע בידי להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו החייבת של אדם.³⁵ עם זאת, המחוקק לא קבע חובה מפורשת לגילוי ולדיווח המתייחסת לתכנוני המס שביצע הנישום.

חובות הדיווח הקבועות בפקודה, שהעיקרית שבהן היא הגשת הדוח השנתי, אינן מאפשרות, בחלק ניכר של המקרים, לפקיד השומה לחשוף תכנוני מס אגרסיביים וזאת בשל מורכבותם, תחכומם, שימוש במבנים משפטיים מחוץ לישראל (בחלק מן המקרים), וכן, בשל אי מתן גילוי מלא בשל תכנון המס שבוצע על מרכיביו.

הסנקציות בשל אי הגשת דיווחים על פי הפקודה הן סנקציות פליליות³⁶ וכן סנקציות של קנסות בשל אי הגשת דוחות³⁷ וקנסות מנהליים³⁸.

וכיוצא בזה ביטויים שנועדו להבהיר שטעם שולי ודחוק המשמש 'עלה תאנה' לא יציל עסקה משיני המלאכותיות".

³³ ע"א 3415/97, פש"מ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4 (אוג' 2003), ה-59.

³⁴ ע"א 3415/97, פש"מ"ג נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פתוח ומימון בע"מ, מיסים יז/4 (אוג' 2003), ה-59, עמ' ה-70. כמו כן, ראה גליקסברג, עמ' 258 – 275, בנושא "הסיווג מחדש" של עסקה, פרופ' י. גרוס "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", מיסים טו/4, עמ' א – 7, ו- א' יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית, משפטים כ' 43, עמ' 67.

³⁵ כך למשל, דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה, דוח של מעביד מכוח סעיף 136 לפקודה, הצהרת הון מכוח סעיף 135(1) לפקודה, דיווח בנושא "חברה נשלטת זרה" לפי סעיף 131(א)5 לפקודה, דוח של מנכה לפי סעיף 166 לפקודה ועוד.

³⁶ ראה סעיפים 215 – 216 לפקודה.

³⁷ ראה סעיף 188 לפקודה (קנס אי הגשת דוח).

³⁸ ראה חוק העבירות המנהליות, התשמ"ו – 1986, ותקנות העבירות המינהליות (קנס מנהלי – חיקוקי מיסים), תשמ"ז – 1987, שם, למשל, לעבירה לפי סעיף 216(4) לפקודה (אי הגשת דוח שנתי במועד ללא סיבה מספקת) נקבע קנס על פי האיחור בהגשת הדו"ח.

פרק ד': המלצות הוועדה להתמודדות עם תכנוני המס האגרסיביים

חברי הוועדה סבורים, כי על מנת להיאבק בתופעת תכנוני המס האגרסיביים (תכנוני המס שאינם לגיטימיים בהקשר הפיסקאלי) בצורה יעילה יש לפעול במקביל במספר מישורים ובצורה רב מערכתית.

במסגרת זו מומלץ לפעול במישורים הבאים:

- להרחיב את חובות הגילוי והדיווח של הנישומים ביחס לתכנוני המס;
- להפחית את הכדאיות הכלכלית של אותם תכנוני מס;
- לרכז מאמצים של מכלול גורמי מערכת רשות המיסים – החטיבה המקצועית, הלשכה המשפטית, חטיבת השומה והביקורת, חטיבת אכיפת הגביה וחטיבת החקירות והמודיעין - על מנת לתת דגש מיוחד ולרכז מאמצים למאבק בתופעה.

לגבי חלק מן ההמלצות יידרשו תיקוני חקיקה מתאימים.

להלן פירוט המלצות הוועדה:

א. תכנון מס אגרסיבי – מהו ?

מבוא

כפי שנסקר לעיל, ברור כי לנישום הזכות לתכנן את צעדיו ואת מיסיו בצורה המיטיבה מבחינתו. מקום שבו קיימות יותר מאשר חלופות מיסוי אחד, רשאי הנישום ומתכנן המס, לבחור בחלופת המיסוי הזולה יותר, ובלבד שאין בכך כדי לסטות או לעוות את כוונת המחוקק.

עם זאת וכפי שתואר לעיל, לעיתים עושים נישומים ומתכנני מס שימוש בתכנוני מס אגרסיביים, החורגים מהנורמות המקובלות ומכוונת המחוקק, וזאת במטרה להפחית באופן משמעותי את תשלום המיסים או להימנע כלל מתשלום. בחלק מן המקרים מבוססים תכנוני מס אלו על הסתרתם מעיני רשויות המס, על העובדה כי רשויות המס אינן עורכות ביקורות מלאות בכל תיקי הנישומים וקיים סיכוי רב כי תכנוני המס כלל לא יאותרו, וייתשנו בתיקי הנישומים.

קיים קושי להגדיר מהו אותו "תכנון מס אגרסיבי" (שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקאלי), זאת בשל המגוון הרב של סוגי התכנונים והיישומים השונים, שחלקם הינו כללי וחלקם מותאם באופן ייחודי לנסיבות הנישום הספציפי. עם זאת, מצאו חברי הוועדה כי ניתן לתאר, באופן כללי, את "תכנוני המס האגרסיביים" על ידי מספר מאפיינים.

המלצות

תכנון מס אגרסיבי (שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקאלי) הינו תכנון מס שמתקיימים בו עיקר המאפיינים הבאים:

- המטרה העיקרית של הפעולה או הפעולות נשוא תכנון המס היא הימנעות מתשלום מיסים או הפחתת מיסים משמעותית, כאשר הטעם המסחרי באותה פעולה, אם קיים, הינו שולי.
- תכנון המס נשען על הצמדות טכנית למילות החוק, אך סוטה מכוונת המחוקק ותכלית החקיקה.
- לעיתים, תכנון המס נוגד דפוסי כלכלה מקובלים.
- על פי רוב, תכנון המס הנו מורכב ומתוחכם יחסית.
- סביר להניח כי אם רשויות המס היו מודעות לתכנון המס, הן לא היו מאשרות אותו.

בהקשר זה יודגש כי ההנחה היא שכל מרכיבי תכנון המס הינם חוקיים כשלעצמם ואינם כוזבים, בדויים או מזויפים, שאם לא כן, המדובר בהתחמקות ממס המצויה במישור הפלילי (Tax evasion) ולא מדובר רק בהימנעות ממס במישור האזרחי (Tax avoidance).³⁹ ויובהר כי תכנוני מס המצויים במישור הפלילי כאמור, אין מניעה לראות בהם, בשלב הטיפול האזרחי בהם, כתכנוני מס אגרסיביים.⁴⁰

כמו כן, יתכנו מקרים קיצוניים, שבהם, לאור נסיבות המקרה, ניתן יהיה להגיע למסקנה כי, למרות שכל מרכיבי תכנון המס הינם חוקיים כשלעצמם, הרי שמהתמונה הכללית ניתן להגיע למסקנה כי הנישום "חצה את הקווים" וכי תכנון המס מצוי במישור הפלילי. כמו כן, יובהר בזאת כי מקום בו נעשתה התחמקות ממס במישור הפלילי (Tax evasion), גילוי הפעילות שנעשתה אינה, שלעצמה, פוטרת מאחריות פלילית.

ב. המלצות בתחום הגילוי והדיווח

מבוא

לנישום אמנם קיימת זכות לתכנן את מיסיו, אולם אין לו את הזכות שתכנון המס שביצע לא ייבחן על ידי רשויות המס, אשר יוכלו להביע את עמדתם ביחס לגיטימיות תכנון המס. במצב היום חלק מתכנוני המס אינם מבוקרים בשל מגבלות מצבת כוח האדם הקיימת. לפיכך, בהמלצות הוועדה מושם דגש על דיווח וגילוי של תכנוני המס, שמטרתם הגברת המודעות של רשויות המס לקיומו של תכנון המס ומתן האפשרות בידן לבחון את לגיטימיות התכנון בסמוך להגשת הדוח.

כפי שנסקר לעיל, במדינות השונות בעולם, שבראשן ארה"ב, נקבעו חובות דיווח מפורטות ומקיפות - הן על הנישום והן על מתכנן המס, וכי היעדר דיווח כנדרש גורר סנקציות עונשיות וכלכליות כבדות.

על פי המצב הנוהג בפועל בישראל, לא בכל המקרים שבהם מיושם תכנון מס כזה או אחר ניתן לו גילוי בביאורים לדוחות הכספיים או בהפרשה למיסים או בדוח ההתאמה.

אף בתקן חשבונאי מס' 19 (מיסים על הכנסה) לא מצאנו התייחסות ספציפית להפרשה או לגילוי בדוחות הכספיים בשל עסקה או תכנון מס שפקיד השומה יכול לסבור כי מדובר בתכנון מס לא לגיטימי.

בנוסף, על פי סעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין קיים חיסיון לגבי דברים ומסמכים שהוחלפו בין עורך הדין ובין לקוחו ושיש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן.⁴¹ לעומתם, ביחס לרואי החשבון וליועצי המס לא נקבעה חובת חיסיון בין בעל המקצוע ללקוחו.

כשבאים לשקול את היקף חובת הדיווח והגילוי בשל תכנוני המס ניתן לנקוט בגישות שונות – גישות מרחיבות או מצרות.

³⁹ לעניין "עסקה בדויה" - עסקה תחשב ל"בדויה" מקום בו היא חסרת ממשות משפטית ונעשית למראית עין. וכך תאר בית המשפט העליון את העסקה הבדויה בע"א 102/59, פקיד שומה נ' איסמר חרה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165, 2168:

"... עסקה בדויה הנה חסרת ממשות גם מבחינה משפטית ונעשית רק למראית עין, כדי להסוות את העסק האמיתי בין הצדדים. עסקה בדויה, היינו עסקה שנעשית למראית עין בלבד, מבלי שיהיה לה כל תוכן כלכלי או תוכן משפטי של ממש."

⁴⁰ לעניין קו הגבול בין המישור האזרחי לפלילי בקשר לתכנון מס ראה ע"א 545/79, בראונר נ' דיאסמלס, פ"ד לח(2) 191 וגם ע"פ 2602/99 הורביץ, פרומדיקו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, מיסים יד/5 ה-76.

⁴¹ סעיף 90 לחוק לשכת עורכי הדין קובע:

"דברים ומסמכים שהוחלפו בין לקוח לבין עורך דין ויש להם קשר ענייני לשירות המקצועי שניתן על ידי עורך הדין ללקוח, לא יגלה אותם עורך הדין בכל הליך משפטי, חקירה או חיפוש, בלבד אם ויתר הלקוח על חסיונותו."

בפסקי דין שונים נקבע מה נכלל בגדר אותו "שירות מקצועי". כך למשל, בפס"ד מירון נקבע כי "שירות מקצועי" כולל את הפעולות המנויות בסעיפים 20 ו-22 לחוק לשכת עורכי הדין וכל מה שדרוש במידה המתקבלת על הדעת לשם עשיית פעולות אלה (בי"ש (י-ס) 227/83 מירון נ' מ"י, פס"מ תשמ"ה (1) 62).

על פי הגישה המרחיבה גם הנישומים וגם מתכנני המס יידרשו לדווח על תכנוני המס שבצעו או שמכרו, לפי העניין, כפי שנעשה בארה"ב למשל. כמו כן, ניתן לדרוש כי כל תכנון מס מכל סוג שהוא ידווח לרשויות המיסים, לרבות צירוף חוות הדעת שניתנה בשלו, אם ניתנה.

חברי הוועדה סוברים כי יש לנקוט בגישה יותר מתונה כמפורט להלן.

המלצות

חברי הוועדה ממליצים על הרחבת חובת הגילוי והדיווח בקשר עם תכנוני המס, אך תוך אימוץ גישה מתונה יותר, כדלקמן:

- חובת הגילוי והדיווח תחול על הנישומים ולא על מתכנני המס שהם, בד"כ, רואי חשבון, עורכי דין ויועצי המס.
- הגילוי והדיווח הנדרשים מהנישום יכללו התייחסות לרשימה מצומצמת של תכנוני מס, או נושאים אחרים, אשר יפורסמו על ידי רשות המיסים וייכללו בטופס שיתלווה לדוח השנתי.
- פריטי הדיווח הנם כאלו הקשורים, בדרך כלל, לביצוע של תכנוני מס אגרסיביים או לנושאים שעל פי הניסיון קיים פוטנציאל לקיומם של תכנוני מס אגרסיביים. אולם, יודגש כי העובדה כי פעולה או תכנון מס העונים על אחד או יותר מן הקריטריונים המפורטים ברשימה, אינו הופכת אותם לתכנון מס אגרסיבי או בלתי לגיטימי, אלא, רק לתכנון מס או פעולה הטעונים בחינה של רשויות המס.
- רשימת פריטי הדיווח תהא דינאמית ותתעדכן מעת לעת באתר האינטרנט של רשות המיסים, ולקראת מועד הגשת הדוחות השנתיים תגובש לטופס דיווח לאותה שנת מס.
- מקום בו נקט הנישום בפעולות הכלולות באחד או יותר מן הפריטים ברשימה, יידרש לסמן את הפריט ברשימה ולפרט את עובדות המקרה ואת תכנון המס.
- בשלב הגשת הדו"ח השנתי, הנישום לא יידרש למסור עותק מחוות הדעת המקצועית או המשפטית שקיבל, אם קיבל. עם זאת, אין זה מן הנמנע כי במסגרת הליכי השומה יידרש הנישום למסור את חוות הדעת כאמור.
- רשימת פריטי הדיווח תגובש על ידי "הפורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים", המפורט להלן ותובא לאישורו של מנהל רשות המיסים לשם קביעתה בחקיקה.
- סייג לדיווח:

עסקה שקיבלה החלטת מיסוי מהמוסד להחלטות מיסוי פטורה מדיווח, גם אם היא נכללת ברשימת פריטי הדיווח, ולמעט במקרה שבו הנישום נקט בדרך שונה מזו שהותוותה בהחלטת המיסוי.

סנקציות על אי דיווח:

על מנת שחובת הדיווח תיאכף בצורה אפקטיבית מומלץ לקבוע סנקציות בשל אי הדיווח:

1. אי הדיווח ייקבע כעבירה פלילית, אשר תקבע כעבירה מנהלית לפי חוק העבירות המנהליות.

2. הקנס המנהלי לפי חוק העבירות המנהליות, יהיה בסכום משמעותי של 8,000 ₪ בגין אי דיווח במועד. במקרים בהם היקף החיסכון הצפוי במס עולה על 250,000 ₪, סכום הקנס יהיה 30,000 ₪.
3. אי הגשת דיווח במועד תגרור גם קנס במישור האזרחי בסכום של 500 ₪ בגין כל חודש של פיגור.

• **חובות דיווח נוספות ביחס לפעולות במישור ההון:**

מעבר לחובות הגילוי והדיווח כאמור לעיל, ממליצים חברי הוועדה על הרחבת חובת הדיווח לגבי כל עסקה של מכירת נכס הון, תוך 30 יום ממועד המכירה, בין אם המכירה יצרה הפסד או רווח, ולא רק מקום בו נדרשת מקדמה בשל רווח הון לפי סעיף 91(ד) לפקודה.

חובת דיווח זו לא תחול על רווחי הון בבורסה (למעט בעלי שליטה), אם נוכח המס במקור, וביחס למכירת ציוד בעסק.

המלצה זו נובעת מכך שבחלק לא מבוטל של תכנוני המס הדברים משולבים במכירות במישור ההון של מניות, זכויות, פטנטים וקניין רוחני אחר. בחלק מן המקרים נוצר, בשל התכנון "הפסד הון" ועל כן הרווח אינו מדווח. תיקון חקיקה בנושא זה לבטח יאפשר לאתר ביתר קלות תכנוני מס המבוססים על רווחי והפסדי הון.

• **דיווח וגילוי במסגרת הביאורים בדוחות הכספיים -**

מובהר בזאת כי חובות הדיווח שפורטו לעיל אינן באות לגרוע מהיקף חובת הדיווח והגילוי של הנישום, על תכנוני מס שביצע, במסגרת ההפרשה להוצאות מיסים, הביאורים בדוחות הכספיים ודוחות ההתאמה לצורכי מס, וזאת ככל שתקני הביקורת, או כל דין אחר, חלים ונוהגים בנושא זה.

דעת מיעוט - עמדת עו"ד יהודה ליבליין ממשרד המשפטים לעניין הטלת חובת דיווח על המייצגים:

כאמור בסקירה הבינלאומית בנושא תכנוני המס מקובל היום (לכל הפחות בארה"ב ובאנגליה) להטיל חובות דיווח נרחבות הכוללות לא רק את הנישומים אלא גם את המייצגים ומתכנני המס.

תפישה זו נובעת בעיקרה מכך שתכנון המס נהגה, נוצר ומיושם בדרך כלל על-ידי המייצגים ומתכנני המס תוך מעורבות חלקית בלבד של הנישומים. לפיכך, אי הטלת חובת דיווח על המייצגים איננו ראויה מבחינה מוסרית והיא מחטיאה את המטרה לשמה הוקמה הוועדה.

מנגד, המייצג, בחלק גדול של המקרים, חותם ממילא על הדו"ח של הנישום כמי שביקר אותו או סייע בעריכתו, שאז הוא חייב ממילא בגילוי מלא ונאות. מכל מקום המסייע בהגשת הדו"ח השנתי יודע ברוב המקרים אם לא בכולם על תכנוני המס שבוצעו ע"י הנישום, גם אם הוא לא היה היוזם להם והנישום קיבל בגינם ייעוץ נפרד. לפיכך, הטלת חובה בגדרה עליו לסמן בטופס הדיווח המיוחד פעולות שבוצעו על-ידי הנישום איננה מטילה עליו נטל נוסף. הנישום, לעומת זאת, פעמים רבות איננו מודע ו/או איננו מבין מהן הפעולות שבוצעו עבורו וממילא הדו"ח המיוחד יוכן עבורו ע"י מייצגים ויועצים.

אוסף, כי לאחר הגשת טופס הדיווח המיוחד בידי הנישום, הדין והנהגה הוא שמזמינים את הנישום ומייצגיו לדיון שומתי במסגרתו הם ידרשו לחשוף את תכנון המס במלואו, ולכן לא ברור איזו תכלית ראויה משרת מתן ה"פטור" מדיווח למייצגים.

אני סבור, כי דיווח מלא ואמיתי צריך שינתן דווקא ע"י היועצים, שבדרך כלל הם ההוגים והיוצרים של תכנון המס, ועל-כן אחראים במישרין לעצם קיומו. כך, לדוגמה, אם תכנון המס הוא בעל מאפיינים פליליים "היועץ" נושא

באחריות פלילית מלאה למעשה, ואין לו את ההגנות שאולי עומדות לנישום לפיהן "לא ידע" או "לא הבין" את דין המס.

ג. קביעת המדיניות ביחס לתכנוני המס האגרסיביים

מבוא

כפי שתואר בחלק המבוא לדוח הוועדה, תכנוני המס האגרסיביים הינם דינאמיים, לעיתים הם כלליים ולעיתים הם ספציפיים בהתאם לנסיבות הנישום המסויים. בשל העובדה כי תכנוני המס הינם דינאמיים ומתחדשים מעת לעת, הרי שיש לבצע מאמץ לאיתור ובזמן של אותם תכנוני מס וקביעת מדיניות מרכזית ואחידה לגביהם.

המלצה

חברי הוועדה ממליצים על הקמת "פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים". בפורום זה ישתתפו נציגי החטיבה המקצועית, הלשכה המשפטית וחטיבת השומה והביקורת.

פורום זה ימליץ בפני מנהל רשות המיסים על רשימת פריטי הדיווח, שיכללו הן תכנוני מס ספציפיים והן תחומי פעילות כלליים יותר שבהם, על פי הניסיון, עשויים להימצא תכנוני מס אגרסיביים.

כמו כן, הפורום יתכנס מעת לעת, יבחן את תכנוני המס הקיימים ויקבע את המדיניות לגבי כל אחד מאלה. כך למשל, האם לתקוף את תכנון המס, כיצד לתקוף את תכנון המס, האם ליזום כתיבת חוזר או הנחיה, האם ליזום תיקון חקיקה, האם לכלול את התכנון ברשימת פריטי הדיווח או האם להוציא תכנון מסוים מהרשימה וכו'.

ד. המלצות בתחום הקטנת הכדאיות הכלכלית של תכנוני המס האגרסיביים

מבוא

על פי המצב הקיים, לרוב, מקום בו נישום ביצע תכנון מס אגרסיבי ופקיד השומה איתר את התכנון ודרש את תשלום המס המלא, הרי שלאחר דין ודברים עם הנישום ו/או מייצגו, ישלם הנישום לכל היותר את סכום המס שהיה צריך ממילא לשלמו, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (4% לשנה).⁴²

בנוסף וככל שמדובר במס הכנסה, יכול והנישום יהיה חשוף לחובת תשלום "קנס גרעון" מכוח סעיף 191 לפקודה, בשיעור של 15% מסכום הגרעון (או 30% בנסיבות שהגרעון נוצר "במזיד ומתוך כוונת הנישום להתחמק מתשלום מס").

השימוש בפועל בקנס הגרעון במתכונתו הנוכחית הנו בעייתי, הן בשל הצורך להוכיח התרשלות בעריכת הדוח השנתי והן בשל העובדה כי סכום הגרעון מחושב על כלל הפרשי המיסים של אותו נישום באותה שנת מס ואינו מתייחס באופן ספציפי הפרשי המס שנוצרו כתוצאה מתכנון המס בלבד.⁴³

⁴² סעיף 159א לפקודת מס הכנסה.

⁴³ סעיף 191 (א) לפקודת מס הכנסה קובע:

"בסעיף זה, "גרעון" – הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנוקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דוח כאמור, הכל לפי העניין."

סעיף 191 (ב) לפקודת מס הכנסה קובע:

"נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון."

המצב הקיים יצר תמריץ לביצוע תכנוני מס אגרסיביים מבלי שלמעשה קיימת סנקציה כלכלית או סיכון כלכלי באם התכנון "ייתפס" על ידי רשויות המס והמס ישולם במלואו.

במקרים קיצוניים, ניתן ייעוץ של מתכנני מס לנישומים לביצוע תכנון מס אגרסיבי, כזה שברור לצדדים שהוא לא יוכל לעמוד בהליכי השומה או בבית המשפט, ובלבד שעד לסיום הליכי השומה ניתנה מעין "הלוואה זולה" מהמדינה לנישום ביחס לסכומי המס שנדחה תשלומם.

המלצות

לאור האמור חברי הוועדה ממליצים לקבוע סנקציה כלכלית שתוטל על נישומים שמבצעים תכנוני מס אגרסיביים באופן כזה שתקטין את הכדאיות הכלכלית לבצע את התכנון.

במסגרת זו, מומלץ על קביעת "קנס גרעון" שייחוד לתכנוני המס האגרסיביים, אשר יוטל בהתקיים שניים אלה:

א. תכנון המס כלול ברשימת פריטי הדיווח.

ב. נקבע על ידי פקיד השומה (ואושר על ידי בית המשפט מקום בו הוגש ערעור לבית המשפט) כי תכנון המס הנו "מלאכותי" או "בדוי" או "כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות", וזאת על סמך נורמה אנטי תכנונית כללית או ספציפית.⁴⁴

קנס הגרעון יוטל בשל גרעון המס שנובע מהתכנון עצמו והוא יהיה בשיעור של 50% מהגרעון.

מוצע כי הקנס יוטל באופן אוטומטי מקום בו נתגלה תכנון מס אגרסיבי וכי שיקול הדעת לבטל יהיה ברמת פקיד השומה עצמו או הנהלת רשות המיסים. ביטול כאמור יהיה רק במקרים חריגים ועל פי קריטריונים שיפורסמו ברבים.

ה. המלצות בתחום השומה והביקורת

המלצות:

1. איסוף מידע על תכנוני מס אגרסיביים קיימים - על מנת לטפל בתכנוני המס האגרסיביים בצורה יעילה נדרש לאסוף מידע על תכנוני המס האגרסיביים הקיימים. האיסוף יעשה, בין היתר, על ידי ריכוז המידע הנצבר במשרדי השומה. מידע זה יועבר דרך חטיבת השומה **לפורום בנושא מדיניות הטיפול בתכנוני המס האגרסיביים**, לצורך קביעת המדיניות ביחס לתכנוני המס השונים.
2. פיתוח יכולות לאיתור תכנוני מס וטיפול יעיל בהם - על מנת שאיתור תכנוני המס וההתמודדות עמם יעשו בצורה יעילה, יינתן דגש לפיתוח היכולות לאיתור ולחשיפת תכנוני המס האגרסיביים על ידי מפקחים במסגרת הליכי השומה. פיתוח יכולות אלו יהיה בדרך של הדרכות מתאימות, שימת דגש במסגרת תוכנית העבודה בשומה, שימוש במערכות מידע ובמאגרי הנתונים וכו'.
3. מתן סמכות לערוך "שומה חלקית" ביחס לתכנוני המס חייבי הדיווח – על פי המצב החוקי הקיים, לא ניתן לבצע הליך של שומת מס סופית לגבי פריט מסויים בהכנסותיו של הנישום, אלא, לגבי כלל הכנסתו החייבת לשנת מס פלונית. מצב חוקי זה מקשה על רשות המיסים להתמקד בטיפול בתכנוני המס האגרסיביים בלבד, מבלי להיות מחוייבים לערוך ביקורת ושומה לגבי יתר מרכיבי ההכנסה החייבת לאותה שנת מס.

⁴⁴ כך למשל, סעיף 86 לפקודה מהווה הוראה אנטי תכנונית כללית ולעומתו, סעיף 75 ב לפקודה (חברה נשלטת זרה) מהווה הוראה אנטי תכנונית ספציפית.

לפיכך, ממליצים חברי הוועדה לתקן את החקיקה כך שיהיה ניתן לבצע הליכי שומה נפרדים ביחס לתכנון מס אגרסיבי החייב בדיווח (הכלול הרשימה) במנותק מהליכי השומה לגבי יתר מרכיבי השומה. אפשרות חוקית זו תיושם בפועל על פי מדיניות שתקבע מעת לעת על ידי חטיבת השומה והביקורת.

מכאן, מקום בו נתקבלה הכרעה סופית לגבי התכנון (שומה חלקית בהסכם או הכרעת בית המשפט בשומה החלקית) ייושמו ההשלכות הישירות של אותה שומה חלקית סופית לגבי שומת הנישום, גם לאחר תקופת התיישנות השומה הכללית.⁴⁵

דעת מיעוט – עמדת עו"ד יהודה ליבליין ממשרד המשפטים לעניין מתן סמכות לעריכת "שומה חלקית":

הוספת סמכות בגדרה רשאי פקיד השומה להוציא שומה חלקית איננה רצויה, שכן היא רק תרבה הליכי שומה ותפתח חזיתות משפטיות חדשות, ללא תועלת של ממש לגבייה, אך תוך ריבוי הליכים מיותר ומסורבל. אני סבור, שאם תיק נמצא ראוי לביקורת מן הדין שייבדק על כל פרטי הדו"ח, כאשר לגבי מרבית הנושאים ניתן לבצע בדיקה שטחית יותר. אוסיף, כי אינני מוצא הצדקה להעמיד את הנישום בפני הליכים שומתיים כפולים לגבי אותה שנת מס.

ו. המלצות בתחום המקצועי והמשפטי

מבוא

יזום ותכנון תכנוני המס האגרסיביים כרוך בידע ובמומחיות בדיני המס. על פי רוב, התמודדות רשויות המיסים בתכנונים אלו היא באמצעות איתורם במהלך הביקורת ותקיפתם על ידי הוראות ונורמות אנטי תכנוניות הקיימות בחקיקה ושהתגבשו בפסיקה.

המלצות

הצוות ממליץ על פרסום חוזרים מקצועיים ומשפטיים שבהם ירוכזו מכלול הכלים להתמודדות של מפקחי שומה עם "תכנוני מס אגרסיביים".

בין יתר כלי ההתמודדות יפורטו הכלים הבאים:

- הוראות האנטי תכנוניות הכלליות בדיני המס – סעיפים 86 לפקודה, 84 לחוק מיסוי מקרקעין, 138 לחוק מע"מ;
- הוראות אנטי תכנוניות פרטניות הפזורות בדיני המס;⁴⁶
- נורמות אנטי תכנוניות שהתפתחו בפסיקה, למשל:
 - "מבחן המטרה העסקית של העסקה"⁴⁷
 - "הסיווג השונה של העסקה"⁴⁸
 - "עליונות המהות על הצורה"⁴⁹
 - "בעל הנכס הוא בעל הפרי"⁵⁰
 - "עסקת השלבים"⁵¹

⁴⁵ אין באמור בהמלצה זו כדי לגרוע מסמכות פקיד השומה לטעון כנגד השלכות נוכחיות של תכנון מס שנעשה בעבר, וראה לעניין זה ע"א 461/84, עו"ד י. לוי נ' מנהל מס רכוש, מיסים א/1 (ינואר 1987), ה-30.

⁴⁶ כך למשל, סעיף 275 לפקודה הן ב"חברה נשלטת זרה" או סעיף 5(5) לפקודה הן ב"חברת משלח יד זרה".

⁴⁷ כפי שעולה מע"א 734/74, ארנולד ומור שפאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד (1) 271.

⁴⁸ ראה רע"א 8522/96, רוכוורגר רוטמנש חברה לבניין נ' פקיד שומה ת"א, מיסים יא/3 עמ' 70, וכן א' יורן, 'סיווג שונה' של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית, 'משפטים' כרך ב (1), עמ' 43. כמו כן, סיווג שונה של העסקה או פעולה יכול וינבע מהוראות בדין הכללי כדוגמת, סעיף 2 לחוק המשכון, העוסק בזיהוי משכון מוסווה.

⁴⁹ כפי שעולה מע"א 734/74, ארנולד ומור שפאר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד (1) 271, וכן ע"א 5472/98, מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף, פ"ד נו(1) 877.

⁵⁰ יש הרואים בדוקטרינה שיפוטית זו כחלק מקביעת בסיס המס, ולא כדוקטרינה אנטי תכנונית שיפוטית עצמאית, לצד סעיף 86 לפקודה. ראה גליקסברג עמ' 160.

- דרכי התמודדות עם ניצול לרעה של אמנות מס (Treaty Shopping).⁵²

כמו כן, חברי הוועדה ממליצים כי מעת לעת יפרסמו חוזרים מקצועיים ומשפטיים ביחס לתכנוני מס ספציפיים שנחשפו ודרכי הטיפול בהם.

בנוסף, חברי הוועדה ממליצים כי תכנוני מס שנתגלו במסגרת המוסד להחלטות מיסוי או במסגרת פעילות הלשכה המשפטית אף הם יועברו לטיפולו של **פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים**.

ז. המלצות בתחום החקירות

מבוא

מקובל לחשוב כי תכנון מס שניתן לגביו גילוי מלא וכי האלמנטים והשלבים שבו הינם חוקיים כשלעצמם, נתון להתדיינות ולהתמודדות עם רשויות המס רק במישור האזרחי.

עם זאת, מקום שבו גורם או גורמים מסויימים בתכנון המס הנם בדויים, כוזבים או מזויפים, הרי שתכנון המס הזה מצוי גם במישור הפלילי.

בהקשר זה יובהר כי המונח "**בדוי**" – הינו שיקרי, לא אמיתי, נעשה למראית עין, ועל אף שמונח זה כלול בסעיף 86 לפקודה, המתייחס לטיפול בעסקאות מלאכותיות במישור האזרחי, הרי, שאין מניעה לראות באותה פעולה או עסקה בדויה גם כבסיס להליך פלילי.

המלצות

חברי הוועדה ממליצים על מתן דגש ועדיפות בתחום החקירות הפליליות לגבי אותם מקרים שבהם נמצא או קיים חשד כי תכנון המס כלל אלמנט בדוי, כוזב, מזויף וכיוצא באלה. במקרים המתאימים ייבחן הטיפול במישור הפלילי גם ביחס למתכנן המס.

על מנת להוציא לפועל המלצה זו, יש להעביר הדרכות מסודרות ומיוחדות לאנשי החקירות בנושאים של תכנוני מס אגרסיביים ולחזק, במידת הצורך, את עובדי החקירות באנשי מקצוע מיומנים (מפקחי שומה ותיקים ומנוסים, יעוץ משפטי ומקצועי צמוד וכו').

ח. המלצות בתחום הגבייה

מבוא

לעיתים, עם גילוי תכנון מס והתמודדות עמו בהליכי השומה הרגילים, לרבות הוצאת שומה בצו והתמודדות בבית המשפט, קיים החשש כי, במקרים מסויימים, ינסה הנישום להוציא את נכסיו וכספיו לתאגיד או ליחיד אחר, ובמקרים קיצוניים, לברוח לחו"ל, ובכך לסכל את היכולת של רשויות המס לגבות את מס האמת, לאחר שהשומה הפכה לסופית או לאחר הכרעת בית המשפט בנושא.

המלצה

חברי הוועדה ממליצים לתת תשומת לב מיוחדת לאותם מקרים שבהם קיים חשש שבסופו של דבר סכום המס בשל תכנון המס האגרסיבי לא ייגבה, מכיוון שהנישום יימלט מהארץ ולא יהיה ממי לגבות את חוב המס. במקרים אלו יש לשקול הפעלת הוראות סעיף 194 לפקודה.

⁵¹ ע"א 83/81, ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בע"מ נ' פ"ש חיפה, פ"ד מ(3) 402, 409. וכך ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י' 63.

⁵² כך למשל, "זכות שביושר" באמנות המס הרלבנטיות, סעיפי הגבלת הטבות הקבועות באמנות מס שונות (LOB – Limitation of benefits), הוראות סעיף 86 לפקודה ודרכים נוספות המפורטות בחוזר מס הכנסה 3/2001 בנושא: סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס, מיום 22.5.2001.

כמו כן, מקום בו הועברה פעילות או נכסים שלא לפי שווי השוק שלהם לתאגיד או לצד קשור אחר, כחלק מתכנון המס או בעקבותיו, ניתן לגבות את הפרשי המיסים (שהם חובות מס סופיים) גם מן התאגיד שאליו הועברו הנכסים והפעילות, על פי הוראות סעיף 119א לפקודה, ובתנאים הקבועים בו.

ט. הגברת שיתוף הפעולה עם רשויות מס בחו"ל

מבוא

כפי שנסקר לעיל, חלק לא מבוטל מתכנוני המס האגרסיביים נעשים בקשר עם מדינות מחוץ לישראל – הקמת חברות זרות במדינות שיש לישראל עמן אמנה למניעת כפל מס או במדינות "מקלטי מס", הקמת נאמנויות זרות ועוד. בתכנונים אלו נעזרים בכללי מיסוי בינלאומי שונים: הוראות האמנות למניעת כפל מס, מחירי העברה בין צדדים קשורים בעסקאות בינלאומיות, דיני מס פנימיים (לרבות הקלות מס) במדינות שונות ועוד.

בחלק מן המקרים תכנון המס כולל גם פעילות בחו"ל באמצעות תאגידים זרים או נאמנויות זרות. לרשויות המס בישראל אין מידע מלא על דבר היקף הפעילות, מקום הניהול והשליטה על אותם תאגידים, זהות הנהנים הסופיים או בעלי הזכויות שביושר באותם גופים, אופן ההחזקות באותם גופים, היקף חבות המס במדינות אחרות ועוד.

כפי שצוין לעיל בפרק העוסק במצב בעולם, מדינות מערביות שונות החליטו על שיתוף פעולה ביניהן על מנת להביא לאתר את אותם תכנונים ולהיאבק בהם במישור הבינלאומי.

המלצה

חברי הוועדה ממליצים לפעול באמצעות היחידה למיסוי בינלאומי להגברת שיתוף הפעולה עם "רשויות מוסמכות" בהתאם לאמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל, וזאת על מנת לחשוף ביתר יעילות את תכנוני המס במישור הבינלאומי ולהביא לתשלום מס אמת בשל תכנונים כאמור.

י. המלצות בתחום הקשר עם גופים יציגים

מבוא

בתחילת שנת 1990 מונתה ועדה בראשות השופט אריה הגין לקביעת כללים בדבר דרכי פעולתם של רואי חשבון בפני רשויות מס הכנסה ורשות ניירות ערך. הוועדה מונתה בשעתו על ידי שר האוצר ושר המשפטים דאז.

הוועדה דנה בנושאים רחבים ומקיפים יותר מאשר בנושא התייחסות ודרך פעולתו של רואה החשבון בקשר עם תכנוני המס של הנישום.

בהרבה עניינים שדנה הוועדה היו תפישות שונות וקוטביות לחברים השונים – דבר שהוביל לכך שהוועדה לא הגיעה להמלצות משותפות בדוח אחד, אלא, המלצות הוועדה נחלקו לשני דוחות – דוח א' ודוח ב'.

במסגרת של דוח א' לוועדת הגין נאמר בנושא "תכנון מס: גילוי על הימנעות ממס", כדלקמן:

"לדעת הוועדה הכרחי לקבוע הוראות אשר יסייעו לפקיד השומה לגלות עסקאות כאלו למען יוכל לתת דעתו עליהן ולקבוע אם הרחיק הנישום לכת לנטלו לעצמו רשות ליהנות מהספק." ⁵³

בהמשך נאמר –

⁵³ ראה עמוד 9 בנספח ב' לדוח א' של ועדת הגין.

”ברור כי הטלת חובת גילוי של כל תכנון מס – כשר ופסול – עשויה לסייע לרשות המס לצמצם השימוש בתכנון לגבולותיו המותרים.”

במסגרת ההמלצות נאמר :

”(1) רואה חשבון לא ינקוט בעמדת מיסוי שאינה בת הגנה סבירה בדין.”

ובהמשך –

”(2) המבקר רשאי לקבל עמדת מיסוי הנוחה לנישום אף אם היא עמדה בעייתית ובלבד שהיא בת הגנה סבירה בדין ובתנאי נוסף כי יינתן גילוי נאות על קיומה של העמדה הבעייתית.”

בשל המחלוקות כאמור, המלצות ועדת הגין למעשה לא אומצו על ידי השרים ולא הפכו לתקן ביקורת המחייב את רואה החשבון.

כמו כן, לאורך השנים נערכו סיכומים והושגו הבנות בין לשכת רואי חשבון ובין נציבות מס הכנסה בקשר לדרכי פעולה לפיהם צריך רואה החשבון לפעול בקשר לדוח ההתאמה. בסיכומים והבנות אלו לא נכללה התייחסות לתכנוני המס האגרסיביים.

המלצה

חברי הוועדה ממליצים לנסות ולהגיע להבנות עם לשכת רואי החשבון בישראל על דבר היקף הביקורת והתייחסות רואה החשבון לתכנוני מס השונים ותוצאותיהם בביאורים לדוחות הכספיים ובדוח ההתאמה לצורכי מס.

פרק ה' : תודות

עם הקמת הועדה נתבקשו גופים יציגים שונים ואנשים בעלי ניסיון בתחום להציג מניסיונם בנושא, לסקור את הנעשה בעולם ולהביע את עמדתם בנושא.

כל המוזמנים נרתמו למשימה ונענו ברצון רב להופיע בפני הועדה ולסייע בידה בכל דרך שהיא, הן ברמת איסוף החומר, ניתוחו והצגתו והן בהבעת עמדה וניהול דיון בנושאים השונים שהועלו, והכול בצורה עניינית, תוך ראייה כוללת של טובת האזרחים, המייצגים ואוצר המדינה. על כל אלה, יבואו כולם על הברכה.

חברי הועדה מבקשים להודות לאלו שהופיעו בפני הועדה ולאלו שסייעו בכתיבת דוח זה :

נציגי לשכת רואי חשבון - בראשות רו"ח ישראל שטראוס, יו"ר ועדת המיסים

נציגי לשכת עורכי הדין - בראשות פרופ' יצחק הדרי, יו"ר ועדת המיסים

נציגי לשכת יועצי המס - בראשות יועץ המס יעקב ורז'בינסקי, נשיא לשכת יועצי המס

נציגי פורום מנהלי כספים ראשיים (CFO) – בראשות גב' נוגה קינן, מנכ"ל הפורום

מר אורי קלינר, עו"ד (רו"ח) – מנהל המחלקה הפלילית, לשכה משפטית, רשות המיסים בישראל

גב' אורלי טל, עו"ד – לשכה משפטית, רשות המיסים בישראל

גב' איריס שמואלי, עו"ד – פרקליטה בכירה, פרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה)

גב' אלה רובינק, עו"ד – מנהלת המחלקה הפיסקאלית, פרקליטות מחוז ת"א (מיסוי וכלכלה)

מר אלי יצחקי – פקיד שומה חקירות ת"א

מר גדי אלימי, רו"ח - ראש צוות ביחידה למיסוי בינלאומי, חטיבה מקצועית

פרופ' דוד גליקסברג, עו"ד

גב' חיה ויטלסון, עו"ד – סגנית בכירה ליועץ המשפטי, רשות המיסים בישראל

מר יהודה מונסונגו, עו"ד – מנהל תחום, חטיבה מקצועית

מר יהודה נסרדישי - ראש מינהל מקצועי, רשות המיסים בישראל

גב' מירי כהן, עו"ד – מנהלת מחלקת ערעורים, לשכה משפטית, רשות המיסים בישראל

גב' לילך אשרוב-רובין, עו"ד – ראש צוות ביחידה למיסוי בינלאומי, חטיבה מקצועית

גב' נאוה נמיר, עו"ד – מנהלת היחידה למיסוי בינלאומי, חטיבה מקצועית

גב' נוגה רובינשטיין, עו"ד – משרד המשפטים

מר שי ברגר, עו"ד – מנהל תחום בכיר מע"מ, חטיבה מקצועית