

מבוא

## 1. מבוא

1. מבוא ..... 49

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ

## 1. מבוא

משמעותו הרגילה של הדיבור "מס", בדרך כלל, היא: תשלום המוטל על האדם, בכפייה, ובעל כורחו, על ידי רשות ציבורית, וללא קבלת תמורה ישירה בעד כספו<sup>3</sup>. נדמה כי כבר מההגדרה עצמה מובן מדוע מאז ומעולם בוצעו ניסיונות להימנע מתשלום המס<sup>4</sup>. המסים נתקבעו בתודעת הנישומים כפוגעים בקניינם<sup>5</sup> ובשל כך גררו התנגדות טבעית לשילומם<sup>6</sup>. עם התחזקותה של המודעות הכלכלית בעולם המודרני, אשר חילחלה גם לנחלתם של הנישומים, החל להתקיים דיון ער בנוגע לאפשרות של ביצוע תכנוני מס על מנת להפחית את נטל המס. מטבע הדברים, תכנונים אלו הפכו מגוונים ביותר בהיותם תלויים בעובדות והנסיבות הקונקרטיות בכל מקרה ומקרה. מטרת תכנוני מס אלו היתה תחילה להוריד את נטל המס על פעילות במדינת המושב. במסגרת זו נוצל הדיון הפנימי של מדינת המושב על מנת להיכנס לגדר פטור זה או אחר.

עם התפתחות חיי המסחר והטכנולוגיה, הפך העולם לכפר גלובלי קטן. עקב כך, החלו יחידים וחברות להשקיע במדינות זרות ולהפיק שם רווחים. או אז, נתקלו אותם יחידים וחברות בקושי: הן מדינת המקור והן מדינת המושב ביקשו לחייב במס את אותה הכנסה. על מנת למנוע כפל מס זה כרתו המדינות השונות אמנות מס בינן ובינן עצמן. מניעת כפל מס יכולה אף היא להחשב כתכנון מס. כך הדבר במיוחד מקום בו שלילת זכות מיסוי

<sup>3</sup> ראו אלפרד ויתקון ויעקב נאמן, **דיני מסים** (מהדורה רביעית, שוקן, תשכ"ט), 4; אריה לפידות, **עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון** (ירושלים, תשל"א), 17; הגדרה זו (בהתאם לשונם של ויתקון ונאמן), אומצה על-ידי בית המשפט בע"א 154/83 **שופרסל בע"מ נ' איגוד ערים אזור רמת גן, בני ברק וגבעתיים (בתי מטבחים, בתי שחיטה ופיקוח וטרינרי)**, פ"ד לז(4) 403, עמ' 407.

<sup>4</sup> כבר בתקופת הז"ל רואים ניסיונות להערים על המעשר (שניתן לראותו גם כסוג מסוים של מס). לדוגמה, ראו מסכת מעשר שני, פרק ד', משניות ה-ד; דבריו של השופט אנגלרד בע"פ 2606/99 **פרומדיקו בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל**, פ"ד נד(4) 1, עמ' 85-88 (להלן: עניין **פרומדיקו**); מאמרו המקיף של שמואל שילה, "הערמה בתלמוד", **שנתון המשפט העברי** ח (תשמ"א) 309. ואומנם נראה כי נכון יהיה לומר שהניסיון להימנע מתשלום מס, עתיק הוא כימי המס עצמו.

<sup>5</sup> על שינויים בתפיסת הנישומים ביחס למס, ראו אלטר וכליף - אמנות מס (כרך א') פרק 23; וראו שם גם דיון במחלוקת באשר לשאלה האם מס פוגע בקניין אם לאו, פסקה 23.14.

<sup>6</sup> ראו אברהם פלמן וראובן נוחימובסקי, **דיני מס הכנסה** (טברסקי, תשי"ז), 50. בדבריהם מתארים הכותבים בקצרה את ההתנגדות והביקורת אשר הושמעו על הצעת החוק של מס הכנסה בארץ ישראל, אשר פורסמה בשנת 1941, לאחר שעד אז לא היה קיים חוק מס הכנסה בארץ ישראל. כן ראו אלפרד ויתקון, "בעיית הפרשנות בדיני מסים", **משפטים** ג (תשל"א) 10, עמ' 13-15:

"המיסוי הפך לגזרה שאין הציבור מוכן לעמוד בה. לא אמרתי שזו היא גזרה שאין הציבור "יכול" לעמוד בה, כי אינני יודע מה יכולת הציבור להרים את נטל המיסים. אך קל לראות שאין הציבור מוכן לעמוד בגזרה ולשתף פעולה עם השלטון למען הגדל ככל האפשר את הכנסות המדינה ממסים. נהפוך הוא: משלמי מיסים מקדישים מחשבה, תכנון ומאמצים להפחתת נטל המס. והם רואים צידוק לעצמם במשימה זו. ההבדל המוסרי בין דרישה להגדלת ההכנסה האישית ובין החתירה להפחתת נטל המס הולך ומטשטש, וכוזו גם זו בגדר המותר. הישג שסקטור אחד מהציבור משיג במאבק זה, סקטור אחר רואה בו צידוק לעצמו להגברת מאמציו. על רקע זה הולך ומתגבר השימוש בתכניות ופעולות הנקראות "הימנעות ממס" ובטובות הנאה למיניהן שתוצאתן 'סחיפת בסיס המיסוי'."

מובילה במכוון לפטור כפול ממס<sup>7</sup>. אולם עד מהרה הפכו אמנות אלו מכלי למניעת כפל מס לכלי לתכנון מס מעבר לכוונה המקורית של מנסחיהן<sup>8</sup>.

מובן אפוא שבמישור הבינלאומי האפשרויות לתכנון מס רבות ומגוונות; במסגרת זו יש להביא בחשבון את כל רבדיו של הדין: הדין הפנימי של המדינות השונות, אמנות המס והדין הבינלאומי. את הבחינה הזו של הדין הפנימי יש לעשות הן במישור מדינת המושב של הנישום והן במישור מדינת המקור, קרי: המדינה בה מבקשים לבצע את הפעילות או את ההשקעה. בחינת הדין במדינת המושב של הנישום נדרשת פעמים רבות על מנת למנוע החלת נורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי באופן שיסכל את תכנוני המס. בחינת הדין במדינה בה מבקשים לבצע את הפעילות נדרשת על מנת לדעת מראש את חבות המס ובהתאם לכך לשקול את כדאיות העסקה. בנוסף, אם מחליטים לפעול דרך מדינה שלישית, במטרה להפחית את נטל המס, יש אף לבחון את הדין החל במדינה השלישית. זאת, על מנת לוודא שבמדינה זו נהוג משטר מס מיוחד כגון משטר Off Shore או משטרי מס מיטיבים אלטרנטיביים כדוגמת Participation Exemption<sup>9</sup>. בד בבד, הכרחי כאמור, לבחון גם את רשת אמנות המס בין המדינות השונות ולבסוף את הדין הבינלאומי, במידה והוא כולל הוראות רלוונטיות מעבר לאמנות המס, כגון משפט האיחוד האירופי.

בכך זה - כרך ב' בסדרה: אמנות מס - נעמוד על לגיטימיות תכנוני המס במישור הבינלאומי תוך שימוש באמנות מס; על הדרכים השונות בהן ניתן להפחית את חבות המס במישור הבינלאומי בהסתמך על אמנות מס; על הדרכים בהן מנסות המדינות השונות למנוע את תכנוני המס הללו; ועל מקלטי המס על סוגיהם השונים הקיימים בעולם, לרבות יוזמת מדינות המערב וארגון ה-OECD לשנות את המשטר הנוהג במקלטי המס השונים.

וזהו סדר הדיון שנבקש להציג: בשער הראשון בספר נעמוד על הזכות לתכנון מס ועל ההבדל בין תכנון מס לגיטימי להימנעות ממס אסורה. במסגרת זו נעמוד גם על דרכי ההתמודדות עם הימנעות ממס בדין הפנימי במדינות העולם. בדינונו זה נתמקד בארצות הברית ובאנגליה. במדינות אלו הדרך העיקרית לסכל הימנעות ממס הינה יישום דוקטרינת העדפת המהות על-פני הצורה. נסקור את הדוקטרינה בהרחבה ונעמוד על מספר פסקי דין בולטים בהם דוקטרינה זו יושמה, כאשר נפסק שיש להתעלם מעסקאות מסוימות או שיש לסווג מחדש עסקאות בהתאם למהות העסקה ולא בהתאם לצורה בה בוצעה העסקה. בהמשך נבחן כיצד הדין הפנימי במדינת ישראל מתמודד עם הימנעות ממס. במסגרת זו ננתח בהרחבה את סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. סעיף זה מקנה לפקיד השומה סמכות להתעלם מעסקה המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס המשתלם על ידי הנישום.

<sup>7</sup> כך לדוגמה, ייחנה תושב ארצות הברית מפטור בישראל על רווח הון בהתאם לסעיף 15 לאמנת המס בין ישראל לארצות הברית, בהתקיים התנאים הנקובים באמנה, וכן משיעור מיסוי נמוך בארצות הברית על אותה הכנסה. דוגמה נוספת הנה סעיף 218(2) לאמנה בין ישראל לבריטניה. סעיף זה הינו סעיף "חסך מס" (Tax Sparing) הקובע כי בריטניה תתיר לתושביה זיכוי מס מלא כנגד מיסיה, גם במקרה שישאל העניקה לאותם תושבים הטבת מס, ולפיכך לא שילמו בפועל את מלוא המס המוטל בישראל במצב דברים רגיל (לדוגמה מכוח חוק עידוד השקעות הון או הוראה דומה אחרת). לעניין הוראת חסך מס באמנות המס שישראל צד להן, ראו אלטר וכליף - אמנות מס (כרך א'), פרק 19, פסקה 19.4.5.

<sup>8</sup> ראו, בהקשר זה, להלן, פרקים 8 ו-16.

<sup>9</sup> ראו את הדיון להלן, פרק 28.

מברא

בשער השני בספר נעמוד על שלוש הדרכים העיקריות להימנע ממס במישור הבינלאומי ועל בסיס אמנות מס:

Treaty Shopping - ברירת אמנות.

Rule Shopping - ברירת הגדרות.

Triangular Cases - מצבים משולשים.

בחלק זה נסקור וננתח באופן מקיף מהי ברירת אמנות על סוגיה השונים - מבנה הצינור הישיר ומבנה חברת דילוג, ונביא דוגמאות להמחשת תכנוני מס באמצעות ברירת אמנות. כמו כן, נעמוד גם על דרך נוספת לתכנון מס - ברירת דירקטיבות באיחוד האירופי. בהקשר זה ננסה לסכם במספר קווים את דרך הפעולה המומלצת שתאפשר לנישום להפחית את חבות המס במישור הבינלאומי מבלי להיות חשוף לפסילת התכנון על ידי רשויות המס. לאחר מכן נעמוד בקצרה, תוך הבאת דוגמאות, על השימוש בברירת הגדרות ומצבים משולשים על מנת להפחית את נטל המס במישור הבינלאומי.

בהמשך השער השני נעמוד על הדרכים בהן מנסות המדינות השונות להתמודד עם תכנוני מס המבוססים על אמנות מס. כפי שנראה, במסגרת זו פותחו שבעה כלים מקובלים לסיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות מס, ואלו הם:

צמצום הגדרת מקום המושב לצורך האמנה;

מבחן הבעלות שביושר;

כפיפות למס ומיסוי על בסיס קבלה;

הוראות אנטי תכנוניות ספציפיות;

פרשנות תכליתית;

סעיף הגבלת הטבות;

החלת דוקטרינות ונורמות אנטי תכנוניות מהדין הפנימי.

נדון בכלים אלו בפירוט תוך הבאת דוגמאות מפסקי דין במדינות מערביות שונות.

בשער השלישי בספר נעסוק במקלטי מס. במסגרת זו נעמוד ראשית על מאפייניו השונים של מקלט מס קלאסי ונבחן כיצד מנסות מדינות המערב וארגון ה-OECD למנוע את השימוש במקלטי מס. לאחר בחינה זו נפנה לבחון מקלטי מס אלטרנטיביים מסוג Off - Shore ומסוג פטור השתתפות. לסיום נבחן את הפוטנציאל של ישראל לשמש כיעד אטרקטיבי לפעילות או השקעה כמקלט מס לזרים.

אמנות מס, כרך ב': אלתר, כליף, בר אור, ליבוביץ