

# שער ראשון

הימנעות ממס במישור הפנימי והבינלאומי

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

## 2. הזכות לתכנון מס - Tax Planning

### תוכן עניינים מקוצר

57.....	2. הזכות לתכנון מס - Tax Planning	2.
59.....	2.1 הזכות לתכנון מס במישור הדין הפנימי	
62.....	2.2 מרחב תכנון המס	
66.....	2.3 הזכות לתכנון מס באמצעות שימוש בחיץ תאגידי	
67.....	2.4 איזונים לזכות לתכנון מס	

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

## 2. הזכות לתכנון מס - Tax Planning

### 2.1 הזכות לתכנון מס במישור הדין הפנימי

כלל ידוע הוא, כי נישום רשאי לארגן את ענייניו הכלכליים באופן המפחית את נטל המס. הנישום אינו כבול לאפשרות בה נטל המס על הכנסתו הינו הגבוה ביותר, ואף אין לסבור כי קיימת חובה פטריוטית לתשלום מס גבוה. הנישום הינו אפוא בעל "זכות לתכנון מס".

זכות זו הוכרה במרבית המדינות הדמוקרטיות בעולם המערבי<sup>10</sup>. בהקשר זה ניתן להזכיר מדינות דוגמת: אוסטרליה<sup>11</sup>, אנגליה<sup>12</sup>, ארצות הברית<sup>13</sup>, בלגיה<sup>14</sup>, גרמניה<sup>15</sup>, צרפת<sup>16</sup>, ועוד.

אחד מן הראשונים אשר עמדו על זכות זו היה השופט Hand בעניין **Gregory v. Helvering** אשר נפסק בארצות הברית<sup>17</sup>:

"[T]ransaction, otherwise within an exception of the tax law, does not lose its immunity, because it is actuated by a desire to avoid, or, if one choose, to evade taxation. **Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible**; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's tax." (ההדגשה הוספה)

<sup>10</sup> לסקירה, ראו: Vogel, 116.

<sup>11</sup> ראו:

*Brambles Holding Ltd. v. Feb. Comm.*, 8 Australian Income Reports (1977) 108

(להלן: עניין **Brambles**).

*I.R.C. v. Duke of Westminster*. All E. R. 259, p. 267 (**Duke**);

*Levene v. I.R.C.* A.C. (1928) 217, p. 228, 19 T. C. 490 [1935], p. 51.

*United States v. Isham*, 17 Wall. 496, p. 506;

*Superior Oil Co. v. Mississippi*, 280 U.S. 390, pp. 395-396;

*Jones v. Helvering*, 63 App. D. C. 204; 71 F.2d 214, p. 217;

וכן ראו:

*Gregory v. Helvering* (1934) (f. 2D 809; 2D Cir 69) (**Gregory v. Helvering**);

*Perry R. Bass and Nancy Lee Bass v. Commissioner Of Internal Revenue* 50 T.C. 595 (1968)

(להלן: עניין **Bass**). לדיון בעניין זה, ראו להלן, פסקה 6.1.1.

<sup>14</sup> Cour de Cassation, Pas. B. 1961 I, 1082, p. 1087. ראו במקור אצל Vogel, 116, פסקה 77.

<sup>15</sup> 9 BVerfGE (1959) 237 p. 249. ראו במקור: Vogel, שם.

<sup>16</sup> Conseil d'Etat, Req. n. 19.079, 33 Dr. Fisc. comm. 2187 (1981), conclusions Lobry

במקור Vogel, שם.

<sup>17</sup> עניין **Gregory v. Helvering** (לעיל, הערה 13), 810.

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

שב וחזר על כך הלורד Tolmin בעניין **Duke**, אשר נפסק באנגליה<sup>18</sup>:

"Every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax."

וכן בהמשך עמד עוד על כך השופט Blackmun בעניין **Frank Lyon** אשר אף הוא נפסק בארצות הברית<sup>19</sup>:

"The fact that favorable tax consequences were taken into account by Lyon on entering into the transaction is no reason for disallowing those consequences. We cannot ignore the reality that the tax laws affect the shape of nearly every business transaction."

באוסטרליה ובעקבותיה בניו-זילנד מוכרת הזכות לתכנון מס כחלק מ"דוקטרינת הבחירה" - "The Doctrine of Choice"<sup>20</sup>. דוקטרינה זו גורסת כי כאשר מערכת המס מעניקה אופציות שונות, בחירת הנישום באחת מהן אינה ראויה או נצרכת לסיווג מחדש. משמע, במקרה מעין זה אין להחיל על הנישום נורמות אנטי תכנוניות<sup>21</sup>.

הזכות לתכנון מס הוכרה גם בישראל. זכות זו קנתה לה שביתה בפסקי דין רבים, וביניהם ניתן להזכיר בעיקר את אלו: עניין **תמיר**<sup>22</sup>, עניין **רובד**<sup>23</sup>, עניין **ארנסט מיכאל**<sup>24</sup>, עניין **אבנעל**<sup>25</sup>, עניין **בראונר**<sup>26</sup>, עניין **א.ח.א. גולדשטיין**<sup>27</sup>, עניין **זהבי**<sup>28</sup>, עניין **לוי**<sup>29</sup>, עניין **חזון**<sup>30</sup>, עניין **ביליה**<sup>31</sup> ועניין **פרומדיקו**<sup>32</sup> ועוד<sup>33</sup>.

<sup>18</sup> עניין **Duke** (לעיל, הערה 12), 510.

<sup>19</sup> ראו:

(להלן: עניין **Lyon**) (1978) 435 U.S. 561, p. 565 (*Frank Lyon v. United States*).

<sup>20</sup> ראו גליקסברג, 179-180.

<sup>21</sup> שם, 179.

<sup>22</sup> ראו דברי השופט ויתקון בע"א 262/65 **מנהל מס שבח מקרקעין ת"א נ' תמיר**, פ"ד כ(1) 695, עמ' 699-700: "ברם לדידי אין ערך רב לכל חקירה ודרישה זו בדבר המניעים האמיתיים שהביאו את המשיבים לידי ביצוע השינויים בדירתם. אשליה היא להניח שהאזרח אינו ער לתוצאות הפיסיקליות של מעשיו ומחזליו, ולדרוש ממנו להיות תם."

<sup>23</sup> ראו עמ"ה 399/70 **"רובד" חברה לייצור ושיווק כימיקלים נ' פקיד שומה ת"א 1**, פד"א ה 258, עמ' 259: "כל אדם זכאי לנהל את עסקיו כפי שהוא מוצא לנכון - ההלכה שנקבעה בפסיקה האנגלית אומרת שכל עוד נוהג נישום בעסקיו במסגרת החוק, רשאי הוא לנצל כל פירצה שבחוק כדי להקטין את חבותו למס, ואין בידי שלטונות המס בכדי להתערב בעניין."

<sup>24</sup> עמ"ה 188/72 **ארנסט נ' פקיד שומה מפעלים גדולים**, פד"א ו 228.

<sup>25</sup> ע"א 761/77 **אבנעל חברה להפצה בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים**, פד"א לב(2) 494, עמ' 499 (להלן: עניין **אבנעל**).

<sup>26</sup> ע"א 545/79 **בראונר נ' דיאסמלס פ.ו.ב.א. ואח'**, פ"ד לח(2) 191, עמ' 202 (להלן: עניין **בראונר**).

<sup>27</sup> ע"א 615/85 **פקיד שומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין**, פד"א יח 424.

לעניין זכות זו בידי המס בישראל יפים דבריו של הנשיא (כתוארו אז) יצחק כהן בעניין **בראונר**<sup>34</sup>:

"גם אם ברור, שדרך זו של ביצוע העיסקה נבחרה כדי שלא יחויב המערער בתשלום מס. מבחינה משפטית אין פגם בכך, שאדם מתכנן ביצוע עיסקה בדרך שתפחית את חבותו במס או שלא תחייב אותו בתשלום מס ... מוסכם על הכול, שמוותר לכל אדם לתכנן את דרך ניהול עסקיו באופן שהחבות במס תוקטן, או שהמתכנן יהיה פטור מתשלום מס, כל עוד התכנון הוא חוקי"<sup>35</sup>.

תימוכין נוספים לכך ניתן למצוא בפסק הדין בעניין **פרומדיקו**<sup>36</sup>, לאמור:

"מוסכם על הכל כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה"<sup>37</sup>.

ועוד בהמשך:

"שאיפתו של בעל תכנון מס היא למנוע את החבות באמצעות המשפט עצמו. כפי שהתבטא השופט מ' זילברג בדונו בהערמה במשפט העברי, שהיא, כנזכר לעיל, סוגיה הקרובה לתכנון מס: הערמה "ה'שוכנת חכמה' – מכוונת כלפי החוק עצמו, בחינת 'כח יוסי את יוסי': מערימים על החוק באמצעות החוק

<sup>28</sup> ראו דברי הנשיא שמגר (כתוארו אז) בע"א 5799/90 **זהבי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה**, מיסים 6/1 ה-154, עמ' ה-158:

"לא למוותר לציון, כי אין פסול בכך שאדם יתכנן צעדיו ויכלכל מעשיו על מנת לזכות בפטור ממס או להתחייב בסכום מס מופחת. על-כן, אין כל פגם בפעולה של השכרה עכשווית וכוונה למכירה עתידית."<sup>29</sup>  
ראו עמ"ש 12/91 **לוי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים 2/ו ה-207, עמ' ה-210, שם נקבע כדלקמן:  
"אף אנו, עם כל הכבוד, סבורים בענייננו כי עצם העובדה כי צדדים בחרו במבנה משפטי דל מיסים אינה מצביעה כי המבנה מלאכותי או בדוי."

<sup>30</sup> ע"א 4639/91 **מנהל מס שבח נ' חזון**, מיסים ח/3 ה-96, עמ' ה-104 (להלן: עניין חזון).  
<sup>31</sup> עמ"ש 94/92 **ביליה נ' מנהל מס שבח חיפה**, מיסים ח/4 ה-324:

"תכנון העובדות לצרכי השתחררות מתשלום מס הינו בדרך כלל חוקי, ואם המצב העובדתי האמיתי הוא כזה שמקנה לאזרח פטור מתשלום מס אין בזה פגם ואין זה השתמטות מתשלום מס."<sup>32</sup>  
ראו עניין **פרומדיקו** (לעיל, הערה 4).

<sup>33</sup> ראו את פסקי הדין הנוכחים בפרק 5 להלן.  
<sup>34</sup> עניין **בראונר** (לעיל, הערה 26), 202.

<sup>35</sup> במקרה זה דובר בערעור על פסק-דין של בית המשפט המחוזי, אשר ראה בחוזה למכירת מניות בין תושבי חוץ, חוזה למראית עין בלבד. בית המשפט המחוזי סבר כי החוזה למכירת מניות שנערך בין תושבי החוץ, נועד להסתיר את העובדה שרוכשי המניות האמיתיים הינם תושבי ישראל. למסקנה זו הגיע בית המשפט כיוון שבשלב הבא של העסקה אמורים היו המניות להימכר לאותם תושבי ישראל. בית המשפט המחוזי קבע בין היתר שהעסקה נועדה באי-חוקיות, ואחת ממטרותיה הייתה להימנע מתשלום מס שבח מקרקעין. בשונה מבית המשפט המחוזי, הרי שבית המשפט העליון קיבל את טענות המערער וקבע שאין פסול בכך שאדם מתכנן את עסקיו באופן שיפחית את חבותו במס. בנוסף קבע בית המשפט שאין פסול בכך שהצדדים להסכם תכננו את ההתקשרות באופן שהקונים יהיו תושבי חוץ מתוך מגמה שלא יוטל מס בגין העסקה.

<sup>36</sup> עניין **פרומדיקו** (לעיל, הערה 4).

<sup>37</sup> שם, ה-129.

גופו". (מ' זילברג, **כך דרכו של תלמוד**, בעמ' 26). בתכנון מס המטרה היא איפוא לא לרמות את מס הכנסה אלא "להכותו" באמצעות המערכת המשפטית עצמה. כפי שנאמר במקורות ההלכה היהודית: "מערים סבור לעשות בהיתר" (לעיל סעיף 160)<sup>38</sup>. (ההדגשה במקור)

ביטוי מובהק יותר לזכות זו ניתן למצוא בדבריו של הנשיא (כתוארו אז) שמגר, בדעת מיעוט, בפסק-הדין בעניין **חזון**<sup>39</sup>. בדבריו שם חזר הנשיא שמגר על דברי השופט Hand בעניין **Gregory v. Helvering**<sup>40</sup> אשר הובאו לעיל. וכך כותב הנשיא שמגר<sup>41</sup>:

"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. הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני, בשל כך בלבד שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם, כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין, הפוטרת ממס או מקילה בו, שהרי לשם כך היא נוצרה."

## 2.2 מרחב תכנון המס

בספרו, גבולות תכנון המס, מחלק המחבר, פרופ. ד. גליקסברג, את מרחב תכנון המס שבפניו עומד לדעתו הנישום ככלל, לשלוש חלוקות משנה<sup>42</sup>:

בחטיבה הראשונה, מכליל המחבר, אותם תכנוני מס שניתן להציבם תחת הכותרת, תכנון מס "חיובי", הכולל תכנוני מס שנועדו לנצל תמריצים אותם ראה המחוקק להעניק לציבור הנישומים לצורך קידום יעדים כלכליים, מדיניים ואחרים. תכנון מס כזה, לפי הגדרתו, אינו כפוף מדרך הטבע לנורמות האנטי תכנוניות אותן קבע המחוקק לצורך צמצום מרחב תכנון המס מסיבותיו השונות.

<sup>38</sup> שם, ה-146.

<sup>39</sup> עניין **חזון** (לעיל, הערה 30). במקרה זה דובר בדייר עמידר, בעל אופציה לרכישה בתנאים מועדפים של דירתו, שהתקשר בהסכם עם צד שלישי. ההסכם בין הצדדים קבע שהצד השלישי יממן את הוצאות רכישת הדירה, ובתמורה יבנה במקום בית בן שלוש קומות, כאשר דירה אחת תהיה בבעלות הדייר המוגן ואילו שתי הדירות הנוספות תהיינה בבעלות הצד השלישי. הצדדים דיווחו על העסקה למס שבח כעסקת נאמנות. מנהל מס שבח טען, כי אין פה נאמנות אלא עסקה דו שלבית או לחילופין עסקה מלאכותית שכל מטרתה הימנעות מתשלום מס. ואכן בית המשפט קיבל את טענת מנהל מס שבח ופסק שאין פה נאמנות אלא עסקה דו שלבית.

<sup>40</sup> ראו לעיל, הערה 13.

<sup>41</sup> עניין **חזון** (לעיל, הערה 30), ה-104.

<sup>42</sup> גליקסברג, 171.

הזכות להכנון מס

בחטיבה השנייה, ותחת הכותרת תכנון מס "ניטרלי", כלל המחבר, תכנוני מס המתבססים על נטלי המיסוי הנגזרים מאופציות מיסיות שונות הפתוחות בפני הנישום, ואשר אינן נובעות ממדיניות תמרוץ דווקא.

ובחטיבה השלישית, שכותרתה, תכנון מס "שלילי", נכללים אותם תכנוני מס שמטרתם, לפי הגדרת המחבר, ניצול פרצות בחקיקת המס שהמחוקק לא היה מודע להן, כאשר לשיטתו של פרופ' גליקסברג<sup>43</sup>:

"המבחן לקביעה האם לסווג תכנון מס פלוני לחטיבה השלישית, נעוץ בתשובתו ההיפותטית של המחוקק לשאלה, האם היה משנה את החוק לאור תכנון המס."

רק חטיבה אחרונה זו של תכנוני מס, הכוללת את תכנוני המס ה"שליליים", יש בה לעמדתו של פרופ' גליקסברג, כדי להוות מבחינה עיונית, כר להתערבותו של בית המשפט בנעשה. שהרי הראשונה, שמקורה בתמריצים המוצעים על ידי המחוקק לנישום, עומדת זמינה בפניו והוא מוזמן לנצלה; והשנייה, שמקורה בתכנוני מס המבוססים על אופציות מס שונות, אין למחוקק העדפות לגביה.

בפסק הדין בעניין **סיון - מחוזי**<sup>44</sup> אימצה, כך נראה, השופטת ברכה אופיר תום את דברים אלה. המחלוקת באותו עניין נגעה לשאלת אופן יישומם של סעיפים 93 ו-94 לפקודה, החלים בפירוק חברה, או במילים אחרות: לתכנון המס בעיתוי מכירת נכסי החברה לפני הפירוק או לאחר תחילת הפירוק. השופטת בר אופיר פסקה שם כי מדובר ב"תכנון מס חיובי" ולגיטימי, שאין למונעו. ובלשונה<sup>45</sup>:

"ההסדרים שקבע המחוקק בסעיפי פקודת מ"ה הנ"ל, אינם נופלים, כך נראה, לגדריו של תחום תכנון המס השלילי, שהרי, אין עניננו כאן בפירצת מס, אף לא בהטבת מס אותה ניתן לנצל בסטיה מיעודה המקורי. סעיפים אלה כפי שהובהר, מטרתם אחת היא; מניעת הטלתו של נטל מס עודף על הנישום, וככל שכזו היא גם מטרת העשייה המיסוית של זה, אין לשוללה ... ככלל, ניתן לומר, יש בסיטואציה הכוללת של פירוק חברה, כדי להעמיד בפני הנישום מרחב אפשרויות לניתוב הליכתו אל המס בדרכים שתאפשרנה לו להבטיח עצמו כך שלא יידרש לעמוד בנטל מס מעבר לנדרש בדין. תכנון מס כזה, כבר הובהר, ככל שהוא מתבצע בלא חריגה ממצוות החוק, הריהו בעיני, תכנון מס לגיטימי שאין למונעו."

<sup>43</sup> שם, 174.

<sup>44</sup> עמ"ה 79/97 **סיון יצחק נ' פקיד שומה ת"א 1** מיסים יד/1 ה-164 (להלן: עניין **סיון- מחוזי**). לדיון בפסק הדין שניתן בערעור על-ידי בית המשפט העליון לאחרונה ראו להלן, פסקה 4.6. שם המחלוקת נסובה על פרשנות המונחים "פירוק" ו"תחילת הפירוק" לעניין סעיפים 93 ו-94 לפקודה. לדיון בפסק הדין שניתן בערעור על-ידי בית המשפט העליון לאחרונה, ראו להלן, פרק 5, פסקה 5.5.

<sup>45</sup> שם, ה-179 - ה-180.

על דברים אלה חזרה השופטת אופיר תום גם לאחרונה בעניין **שטרית סילבאן**<sup>46</sup>, שם הסבירה את עמדתה כדלהלן<sup>47</sup>:

"בקביעתי זו ביקשתי להבהיר, כי תכנוני המס הנוגעים לפירוק חברה, אינם מהווים לדעתי, בעיקרון, נושא לסיווג מחדש של עיסקה. לשון אחר, סברתי כי כאשר מעניק המחוקק לנישום אופציות מיסיות שונות, על פעילות במהלך חייו של תאגיד או במהלך פירוקו, אין בחירת הנישום באחת מאלה, יכולה להוביל לסיווג מחדש של הפעולה שנבחרה. משמע, על פקיד השומה לעשות שימוש בשיקול הדעת שניתן לו, על ידי הימנעות מסיווג מחדש של פעולה המקיימת את התנאי המיקדמי ואת אחת העילות להפעלת סמכות ההתעלמות. האופציה לעשות כן, יש להזכיר, ניתנה לנישום על ידי המחוקק עצמו, כלשונו של פרופ' גליקסברג בספרו הנ"ל: "אם המחוקק העמיד שתי אופציות לנישום, הרי הנישום יכול לבחור באחת האופציות והכל בכפוף לכך שהבחירה זו אינה מנוגדת למטרת החיקוק, שאם לא כן, הנישום מצוי במסגרת תכנון המס השליילי".<sup>48</sup>

גישה זו, המכירה בזכותו של הנישום לתכנן את צעדיו באופן שיביא לחבות מינימלית במס, חזרה והובעה גם על ידי כבוד השופטת שולמית וסרקרוג בפסק הדין בעניין **הולצר**<sup>49</sup>. בנסיבות העניין הנישום העביר במתנה לבתו את זכויותיו בדירה מסוימת. בין השניים נחתם הסכם מתנה. הנישום היה רשום כעוסק לצורך מע"מ, הרוכש מקרקעין ובונה דירות לצורך מכירתן. הנישום טען כי הדירה הנדונה הייתה לשימוש פרטי ולא חלק ממלאי עסקי, ולכן העברת הדירה הינה עיסקה פרטית שאינה חייבת במע"מ. הנישום דיווח על ההעברה למס שבח ולא חויב במס בגינה. הממונה האזורי טען כי לאור עיסוקו של המערער הרי שהעיסקה אינה העברה במתנה אלא עיסקה נוספת, במהלך עסקו של המערער כעוסק, החייבת במע"מ. הואיל ובמקרה דנן בוצעה מכירת נכס בידי עוסק, בחנה השופטת שולמית וסרקרוג האם עסקת המתנה בוצעה במהלך עסקו של הנישום. אם התשובה חיובית, הרי שבהתאם לסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף העיסקה חייבת במע"מ.

<sup>46</sup> עמ"ה 1125/00 **שטרית סילבאן נ' פקיד שומה ת"א 4 מיסים יז/ה-123** (להלן: עניין **שטרית סילבאן**).  
<sup>47</sup> שם, ה-132.

<sup>48</sup> עם זאת, בעניין **שיטרית סילבאן** (לעיל, הערה 46) עשתה השופטת אופיר תום הבחנה מעניין **סיון-מחוזי** (לעיל, הערה 44), וכך קבעה:

"בכל מקרה, נדמה לי, כי עיון חוזר בהילכת סיון מוביל למסקנה שקיים שוני ממשי בין העניין דנא ובין העניין דשם, כפי שטענה בצדק ב"כ המשיב, בסיכומיה. שהרי, בעוד בעניין סיון נדונה שאלת אופן יישומם של סעיפי הפקודה החלים בפירוק, מבלי שהלגיטימיות של הפירוק עצמו הועמדה במחלוקת, ובעוד קביעתי שם נגעה לתכנון המס בעיתוי מכירת נכסי החברה לפני הפירוק או לאחר תחילת הפירוק, הרי, השאלה הנדרשת לדיון בעניינו זה, היא, האם עמד טעם כלכלי מאחורי הפירוק, או שמא בוצע הפירוק לצורכי מס בלבד. רוצה לומר, בהבדל מפרשת סיון, טוען המשיב בעניינו, כי המערער השתמש בהסדרי המיסוי החלים בפירוק חברה, על-ידי ביצוע פירוק פרמלי, מבלי שפעילות העסקית של החברה נסתיימה מהותית, ומבלי כל צורך מסחרי לעשות כן. פעולה כזו של פירוק חברה והקמת חברה זהה תחתיה, מבלי כל טעם כלכלי או עסקי לעשות כן, עשויה להיתפס כפעולה מלאכותית, שממנה רשאי פקיד השומה להתעלם, ולסווגה מחדש".

<sup>49</sup> ע"ש 613/02 **אנדריי הולצר נ' ממונה אזורי מע"מ, תחנת חיפה**, מיסים יז/ה-340.

הזכות לתכנון מס

במסגרת זו עמדה כבוד השופטת על זכותו של הנישום לתכנון את צעדיו כך שחבות המס המוטלת עליו תהא מינימלית, כדלקמן<sup>50</sup>:

**"ראוי להקדים ולומר, כי במקרים כגון אלה, יש התנגשות בין שלטונות המס לאזרח. הראשון המבקש לגבות את מלוא המס המתחייב, והאחרון, המבקש שלא להתחייב בתשלום מס... יש גם להכיר בזכותו של נישום לתכנון מס לגיטימי, ותכנון כזה אפשרי גם לגבי מי שעוסק בנדל"ן, כל זמן שלא מדובר בהשתמטות מתשלום מס, או בעסקה מלאכותית או עסקה למראית עין בלבד. התכלית בפני בית המשפט היא לקדם תשלום מס אמת ומיצוי האמת, וזו כוללת גם אפשרות של תכנון מס לגיטימי."** (ההדגשה הוספה)

לאור עמדה זו, קיבלה השופטת את עמדת המערער, בין השאר גם מן הנימוק שהוא ובני משפחתו עשו בדירה שימוש לצרכים פרטיים מאז שרכשו בה זכויות.

על עמדה ברורה זו חזרה השופטת וסרקרוג גם מאוחר יותר בעניין **ייני דוד**, בקובעה לאמור<sup>51</sup>:

**"כפי שהבהרתי בע"ש 613/02 (הולצר אנדרי נ' מנהל מע"מ חיפה, ניתן ב-29.08.03, טרם פורסם) אין מחלוקת, כי הנישום רשאי לתכנן את המס בו עשוי הוא להתחייב, ותכנון כזה אפשרי גם לגבי מי שעוסק בנדל"ן, כל זמן שלא מדובר בעסקה למראית עין בלבד או בעסקה מלאכותית שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתתו. כלומר, תכנון המס יכול שייעשה במסגרת החוק ובתנאי שיש במבנה המשפטי בו בחרו הצדדים, ביטוי לכוונת הצדדים, וכי אכן בפועל פעלו על-פיו (ע"א 4639/91 מנהל מס-שבח מקרקעין נ' חזון ואח', מיסים ח/3, ה-7). התכלית היא, להביא לתשלום מס אמת ומיצוי האמת, וזו כוללת גם אפשרות של תכנון מס לגיטימי. ההכרעה בשאלה אימתי תכנון מס לגיטימי ואימתי לאו, אינה קלה. לעניין ההכרעה בשאלה האמורה, יש לחזור ולהזכיר קיומה של התנגשות אפשרית בין שלטונות המס לאזרח. הראשון המבקש לגבות את מלוא המס המתחייב, והאחרון, המבקש שלא להתחייב בתשלום מס ובשיעורים שהחוק אינו מחייבו (ראה ע"א 278/88 צבי פפר נ' מנהל לשכת ביקורת חשבונות בבית המכס, מיסים ו/3 (ינואר 1992) עמ' ה-1, סעיף 13, להלן: פס"ד פפר)."**

<sup>50</sup> שם, ה-345.

<sup>51</sup> ע"ש 685/01 + בשי"א 8178/03 **ייני דוד בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ חיפה**, מיסים יז/6 ה-283 (להלן: עניין **ייני דוד**), עמ' ה-290.

## 2.3 הזכות לתכנון מס באמצעות שימוש בחיך תאגידי

אין צורך לציין שרבים מתכנוני המס במישור הבינלאומי ובמישור המדינתי נעשים תוך שימוש בהקמת חברות במטרה ליצור חיך תאגידי. בפסק-הדין בעניין **כרדוש**<sup>52</sup> הכיר השופט (כתוארו אז) זוסמן בזכות ההתאגדות זכות שהיא אחת מחירויות האדם, בקובעו כדלקמן<sup>53</sup>:

“אדם שעבר עבירה בעבר, אפילו העבירה היא חמורה, אינו, משום כך בלבד, פסול לרשום חברה. רישום החברה אינו נותן בידו כל פריבילגיה או זכות יתר, ואין זה אלא שימוש בזכותו הרגילה של אדם להתאגד בתאגידי. זו היא זכות שהיא אחת מחירויות האדם.” (ההדגשה הוספה)

בהקשר זה יש להדגיש כי הזכות לתכנון מס עומדת לנישום גם בעת שמקים הוא חברה לצורך תכנון מס<sup>54</sup>. ביטוי מובהק לזכותו של נישום לפעול באמצעות חברה לשם תכנון מס, ניתן למצוא בשורה ארוכה של פסקי דין, כגון עניין **ליפשיץ**<sup>55</sup>, עניין **אניעם**<sup>56</sup>, עניין **כהנא**<sup>57</sup>, עניין **ארגורן**<sup>58</sup> ועוד.

בפסק-הדין בעניין **אניעם** לעיל קבע השופט הס כדלקמן<sup>59</sup>:

“איני מוצא פסול פיסקלי או כל פסול אחר בשיקוליו של המערער בעת הקמת המערער. המערער, לאחר התייעצות עם ר"ח שלו, מר שליטר, החליט כי הדרך העסקית, הטובה ביותר מבחינתו, לאגד את כל פעילויותיו, תהא באמצעות המערער ... גם לו בחר המערער לפעול באמצעות חברה, רק כדי להקל את עול המס, הייתה זו העדפה מוכרת ופעילות מותרת עפ"י דיני המס.” (ההדגשה הוספה)

אכן, זכות ההתאגדות הוכרה בישראל כחלק מחירויות האזרח-הנישום. בשל כך הגנו בתי המשפט בישראל על זכות זו כל עוד לא נאסר השימוש בה בחוק. דומה כי עם חקיקתם של חוקי היסוד מקבלת זכות ההתאגדות משנה תוקף ולא בנקל ניתן יהיה למנוע מנישום לתכנן

<sup>52</sup> ד"נ 16/61 רשם החברות נ' מנצור תופיק כרדוש, פ"ד טז(2) 1209, (להלן: עניין כרדוש).  
<sup>53</sup> שם, 1220.

<sup>54</sup> ראו גם אלפרד ויתקון ויעקב נאמן, **דיני מיסים**, (מהדורה רביעית, שוקן, תשכ"ט), 48-49; אהרון יורן ויחזקאל פלומין, **תכנון מס בחיי העסק** (דפוס אקדמי ירושלים, תשל"ד), 15; אברהם אלטר, "תכנוני מס", **רואה החשבון** מ (תשנ"א-תשנ"ב) 169, עמ' 170; יצחק הדרי, **מס שבה מקרקעין** (בכרכים הבאים), יונתן, תשנ"ה), 77-81.

<sup>55</sup> עמ"ה 36/88 ואח' **ליפשיץ נ' פ"ש ירושלים**, מיסים ה/5, ה-95.

<sup>56</sup> עמ"ה 115/92 **אניעם הנדסת מכונות בע"מ ואח' נ' פקיד שומה צפת**, מיסים ט/3 ה-114 (להלן: עניין **אניעם**).

<sup>57</sup> ע"א 1282/93 **רשמת העמותות נ' בנימין כהנא ואח'**, פ"ד מז(4) 100.

<sup>58</sup> עמ"ה 1118/99 **ארגורן ניהול בע"מ נ' פ"ש גוש דן**, מיסים טו/3 ה-177.

<sup>59</sup> עניין **אניעם** (לעיל, הערה 56), ה-120.

את מסיו תוך שימוש בזכות זו<sup>60</sup>. עם זאת, במקרים של תכנוני מס גסים זכות זו לא הוכרה על ידי בתי המשפט. כך בשני פסקי דין שניתנו על ידי בית המשפט המחוזי, בעניין אלמו הנע<sup>61</sup> ובעניין ג'ריס בראברה<sup>62</sup>, קיבל בית המשפט את עמדת פקיד השומה, כי יש להרים את מסך ההתאגדות בין שתי חברות שהוקמו על ידי אותם בעלי מניות, לנוכח קיומן של אינדיקציות בדבר המשכיות בין החברה האחת ובין קודמתה. בפסק הדין בעניין אלמו הנע הנ"ל סירב בית המשפט להצהיר, כי פריטי ציוד שנמכרו על ידי החברה הראשונה לחברה השנייה שייכים לחברה השנייה. בפסק הדין בעניין ג'ריס בראברה הנ"ל קבע בית המשפט, כי לא יוכרו כהוצאה פיצויי פיטורין ששולמו על ידי החברה הראשונה לשני מנהליה, כאשר הוקמה על-ידם חברה חדשה, שהמשיכה את פעילותה של קודמתה<sup>63</sup>. גישה דומה, אם כי לא זהה, אומצה גם מאוחר יותר בעניין סילבאן שיטריט<sup>64</sup> ובעניין יואב רובינשטיין<sup>65</sup>, אשר עוד יפורטו בהמשך<sup>66</sup>.

## 2.4 איזונים לזכות לתכנון מס

מובן שהזכות לתכנון מס אינה זכות מוחלטת אלא יחסית. איזונה של הזכות לתכנון מס נעשה באופן בו מאזנים אינטרסים מתנגשים. לשם כך על בית המשפט לאזן יחדיו שיקולים משיקולים שונים. בין השיקולים שעל בית המשפט לשקול, מצויים מחד אינטרסים התומכים בזכותו של הנישום לתכנון מס, כגון:

- עיקרון שלטון החוק;
  - עיקרון חופש החוזים;
  - אי פגיעה ושמירה על קניינו של אדם.
- ומאידך, קיימים שיקולים, בדרך כלל חברתיים, המטים את הכף להגבלתה של הזכות לתכנון מס. בין שיקולים אלה ניתן למנות שיקולים, כגון:
- פגיעה חברתית, במישור הפרטים הנוספים בחברה - הגדלת נטל המס על נישומים אחרים;
  - פגיעה חברתית במישור החברה כולה - פגיעה בכמות המשאבים העומדים לרשות החברה;
  - פגיעה בשוויון בין בעלי ההכנסה הזוהה;

<sup>60</sup> לדיון בהשפעת חוקי היסוד על פרשנות דיני המס, ראו אלטר וכליף – אמנות מס (כרך א'), פסקה 23.13.  
<sup>61</sup> ע"א 1278/96 אלמו הנע מבוקר בע"מ נ' פ"ש פ"ת, פד"א כ"ו 295 (להלן: עניין אלמו הנע).  
<sup>62</sup> עמ"ה 87/94 ג'ריס בראברה בע"מ נ' פ"ש עכו, פד"א כ"ו 231 (להלן: עניין ג'ריס בראברה).  
<sup>63</sup> ראו גם חב"ק מס הכנסה, ד-79.  
<sup>64</sup> עניין סילבאן שיטריט (לעיל, הערה 46). ראו להלן את הדיון בפרק 5.  
<sup>65</sup> עמ"ה 29/94, יואב רובינשטיין ושות' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים יא/3, ה-14 (להלן: עניין יואב רובינשטיין - מחוזי). ראו להלן את הדיון בפרק 5.  
<sup>66</sup> ראו להלן, פסקה 5.11.

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

- פגיעה במישור הפוליטי - קביעת שייעורי מס לפרטים בחברה שלא מכוח מנגנוני הסכמה חברתיים מקובלים, אלא באופן עצמאי על ידי תכנון מס<sup>67</sup>.

זכותו של נישום לתכנון מס תישלל על ידי בית המשפט שעה שהשיקולים החברתיים הנפגעים באותו מקרה הינם בעלי משקל סגולי רב יותר מזכות הנישום לתכנון מס. כמו כן, ימנע בית המשפט זכות זו מהנישום, שעה שתכנון המס האמור מהווה ניצול קיצוני לרעה - של הזכות. התפיסה היא אפוא שניצול קיצוני כאמור יש בו בכדי לפגוע בעקרונות הצדק והיושר אותם מנסה המדינה לקדם וליישם<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> ראו גם אצל יוסף גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", **מיסים** טו/4 (תשנ"א) א-7, עמ' א-15-א-16; וכן אצל גליקסברג, 30-66.

<sup>68</sup> להרחבה, ראו גרוס, שם, א-12 - א-14; גליקסברג, 28-30.