

## 13. סיכום ביניים

### תוכן עניינים

13. סיכום ביניים	367
------------------	-----

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

## 13. סיכום ביניים

כללו של דבר, תכלית השיטות והמבנים שתוארו לעיל בתת-פרק Treaty Shopping<sup>1028</sup> הינה הפחתת חבות המס במדינת המקור. ההפחתה היא באמצעות חציצה בין משלם ההכנסה למקבל ההכנסה בצורתה של חברה הזכאית להנות מהטבות הניתנות במסגרת אמנת מס עם מדינת המקור (חברת הצינור). למותר לציין, שמנקודת מבטו של בורר האמנה, הפחתת חבות המס במדינת המקור תהיה יעילה רק בתנאי שהקמת חברת הצינור (חברת התווך החוצצת הנזכרת לעיל) לא תגרור מיסוי בשיעור משמעותי במדינה בעלת האמנה ה"נבררת", בה הוקמה החברה. תנאי הכרחי נוסף הינו כי סכום המס הנחסך כתוצאה מתכנון המס עולה על העלויות הכרוכות בהקמת והחזקת חברת הביניים.

על ידי שימוש בחברות צינור ניתן לנצל את הוראות רשת אמנות המס והדירקטיבות עליה חתומה מדינה פלונית באמצעות התצורות שהוצגו לעיל. אומנם מבחינה כלכלית ההטבות מגיעות בסופו של דבר לאנשים שאינם זכאים להנות מאותה האמנה ובבסיס העולמי נוצר יתרון מס בנטו, היות שבמדינה/ות הצינור חבות המס המוטלת זעומה, אם בכלל, אך אין בסיבות אלו בלבד להפוך את תופעת ברירת אמנות לפסולה מעיקרה.

כפי שראינו בפסקי-הדין שנסקרו לעיל, כאשר הייתה מטרה כלכלית ו/או פעילות עסקית לחברת הצינור, ולו הקטנה ביותר, לא נפסק שיש להתעלם מחברת הצינור. כך לדוגמה, לא נפסק שיש להתעלם בפסקי הדין שניתנו בעניין בענייני SDI<sup>1029</sup>, Northern Indiana<sup>1030</sup>, Bass<sup>1031</sup>. בבחינת המטרה העסקית מייחס בית המשפט חשיבות רבה לשאלה האם חברת הצינור מפיקה רווח. בהינתן הפקת רווחים ולו מינימלית, לא פסק בית המשפט שיש להתעלם מחברת הצינור, הגם שדובר בפעילות מצומצמת בלבד - כך בעניין SDI ו-Northern Indiana. כן ראינו כי בשנים האחרונות חלה מגמה הפוכה של העדפת הצורה על פני המהמות. עניין Compaq<sup>1032</sup> ועניין Coltec<sup>1033</sup> מהווים דוגמה מובהקת לתכנוני מס אגרסיביים שמטרתם היחידה היתה להפחית את חבות המס ואשר אושרו על ידי בתי המשפט בארצות הברית. גם בישראל, בעניין סיוון-עליון<sup>1034</sup> העדיף בית המשפט העליון את הצורה המשפטית לקביעת המועד לפירוק חברה ואת הוודאות המשפטית על פני המהות הכלכלית.

בניגוד לכך, לגבי חברת צינור שכל פעולתה אינה אלא על הנייר בלבד נקבע שיש להתעלם מחברת צינור שכזו. בתי המשפט הגיעו לתוצאה זו בארבע דרכים: עליונות המהות על-פני הצורה, דוקטרינת הצינור, דוקטרינת דילוג ודוקטרינת עסקה בדויה. כפי שצוין קודם לכן<sup>1035</sup>,

<sup>1028</sup> פרק 8 ברירת אמנות כללי, פרק 9 ברירת אמנות בשיטת חברת צינור ישיר ופרק 10 - ברירת אמנות בשיטת מבנה דילוג.

<sup>1029</sup> ראו לעיל, הערה 738.

<sup>1030</sup> ראו לעיל, הערה 739.

<sup>1031</sup> ראו לעיל, הערה 13.

<sup>1032</sup> ראו לעיל, הערה 738.

<sup>1033</sup> ראו לעיל, הערה 738.

<sup>1034</sup> ראו לעיל, הערה 738.

<sup>1035</sup> ראו דיונונו בנושא דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה לעיל, פסקה 4.3.

דוקטרינת עליונות המהות הינה דוקטרינת העל אשר כוללת בחובה את כל הדוקטרינות האחרות שהוזכרו לעיל. כך, בית המשפט השתמש גם בדוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה וגם בנגזרתה - בדוקטרינת עסקת הצינור בעניין *Aiken*<sup>1036</sup>. גם בעניין *DEL*<sup>1037</sup> השתמש בית המשפט בדוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה וגם בנגזרתה - דוקטרינת עסקת הדילוג. לעומת זאת, בעניין *Johansson*<sup>1038</sup> השתמש בית המשפט בדוקטרינת העסקה הבדויה.

מניתוח פסקי הדין בהם פסלו תכנון מס לאור דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה ופסקי הדין בהם לא נפסל תכנון זה על אף טענת רשויות המס, עולה כי לא ניתן לנבא אימתי יפסל תכנון מס לאור דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה ואימתי תועדף הצורה המשפטית. דומה כי אמרתו הידועה של בית המשפט העליון של ארצות הברית בנוגע לפורנוגרפיה ישימה גם לגבי מהות כלכלית - איננו יכולים להגדירה, אך אנו מזהים אותה כאשר אנו רואים אותה<sup>1039</sup>. אי לכך ועל מנת לסייע לנישום ולמתכנן המס, בדיונו לעיל עמדנו על מספר קווים מנחים ומבחינים אותם ניתן לגזור מפסקי הדין לעיל, אשר עמידה בהם תסייע לנישום כמו גם למתכנן המס להתגונן בפני טענה לפיה יש לפסול את תכנון המס לאור דוקטרינת העדפת המהות על-פני הצורה. אין ספק כי בעת האחרונה השתנתה המגמה לכיוון העדפת הצורה והוודאות המשפטית. הרציונל להעדפה זו ברור - מקום בו מעורב מספר רב של עסקאות בהיקפים נרחבים ובמספר מדינות, הסיכון שתכנון המס יפסל הוא רב מדי. סיכון ברמה כה גבוהה יש בו לעיתים, להרתיע נישומים מלהיכנס לעסקאות ולמיזמים ובכך לפגוע בכלכלה. לדעת המחברים, שינוי המגמה הינו תוצאה של מדיניות היד הקלה שנקטו רשויות המס בהעלאת טענת המלאכותיות. בהקשר זה יש להיות ערים לאבחנה ולהבדלים שבין הגישה בדין הפנימי הישראלי ובין הגישה שנוהגת לגבי תכנוני המס המבוססים על שימוש באמנות בארצות הברית. בדין הישראלי נפסלו מספר תכנוני מס (אולם לא כאלו שעשו שימוש בברירת אמנות) לאור דוקטרינת עליונות המהות על-פני הצורה<sup>1040</sup>. בניגוד לפסיקה האנגלו-אמריקאית המכירה בדוקטרינה זו בהיעדר קיומה של מטרה כלכלית (Economic Purpose), הרי שהדין הישראלי מחמיר ודורש קיומם של 3 תנאים מצטברים שרק בהתמלאם לא יפסל תכנון מס לאור דוקטרינה זו. התנאים המצטברים הם כדלקמן:

1. קיומו של תוכן כלכלי ממשי;
2. פעילות בתום-לב;
3. פעילות בדפוסים מקובלים.

<sup>1036</sup> ראו לעיל, הערה 536, פסקה 6.1.

<sup>1037</sup> שם, שם.

<sup>1038</sup> ראו לעיל, הערה 566, פסקה 6.1.

<sup>1039</sup> ראו:

*Jacobellis v. Ohio*, 378 U.S. (1964) 184, p. 197.

<sup>1040</sup> ראו דיונו בנושא זה, לעיל, פסקה 4.3.

ברירת דירקטיבות באיחוד האירופי  
Directive Shopping

מקום בו מדובר באמנות מס שישאל צד להן, הרי שבהיעדר סעיף הגבלת הטבות באמנה המאפשר זאת, לא ניתן יהיה, לדעתנו, לבחון את תכנוני המס. נעמוד על כך בהמשך דיוננו<sup>1041</sup>. על אמנות אלה יחול ככלל העיקרון שהותווה בפסיקה לעיל. לפי עקרון זה פעילות באמצעות חברת צינור, בין אם צינור ישיר ובין אם מבנה דילוג, לא תיחשב מלאכותית כל אימת שמתקיימת בה פעילות עסקית מינימלית כלשהי. לעניין זה, כאמור לעיל, גם עצם הפקת רווחים תיחשב פעילות עסקית. על-כן, הנישום הזהיר יתכנן את פעולת חברת הצינור כך שיוותר רווח מינימלי כלשהו בידי חברה זו; באם חברת הצינור אוגדה במשטר מס מועדף, לא תחוב החברה במס על הכנסה זו ואם חברת הצינור אוגדה במדינה עתירת מס, הרי שסך המס שישולם יהיה זניח ביחס לסך ההכנסה. נישום זהיר זה יוכל לטעון כי הואיל והחברה מפיקה רווח הרי שיש לה מטרה כלכלית ומתקיימת בה פעילות עסקית. על האפשרות של החלת הדין הפנימי הישראלי על אמנות המס נדון בהרחבה בהמשך<sup>1042</sup>.

עם זאת, ראינו כי הדין הפנימי הוחל על ברירת דירקטיבות. רק העתיד ילמדנו האם תופעת ברירת הדירקטיבות תתפתח ותהפוך לכלי שכיח לתכנון מס. מגבלה אחת לתכנון מס על בסיס הדירקטיבות הינה ההוראה הקיימת בכל הדירקטיבות שבתוקף, המחילה את הנורמות האנטי תכנוניות של המדינות השונות החברות באיחוד על הדירקטיבות, לרבות סעיף 1(2) לדירקטיבת חברת אם חברת בת<sup>1043</sup>. בנוסף לכך, מיעוטן של הדירקטיבות הקיימות<sup>1044</sup> מהווה מגבלה נוספת להפיכת ברירת דירקטיבות לכלי נפוץ לתכנוני מס<sup>1045</sup>. מנגד, לאור הרחבת המעגל של המדינות החברות באיחוד, נראה כי יעשה בכלי זה לא מעט שימוש.

<sup>1041</sup> ראו דיוננו בנושא סעיף הגבלת הטבות להלן, פרק 23.

<sup>1042</sup> ראו דיוננו בנושא להלן, פסקה 24.11.

<sup>1043</sup> ראו דיון אצל אלטר וכליף - אמנות מס (כרך א), פרק 35, בנושא חקיקת המס ב-Secondary Community Law.

<sup>1044</sup> שם, שם.

<sup>1045</sup> לעניין סקירת הדירקטיבות הקיימות, ראו לעיל, הערה 1043.

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