

תוכן עניינים

מבוא	3
פרק 1: הזכות לתכנון מס, או בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס אגרסיבי	4
א. הזכות לתכנון מס	4
ב. הגורמים היוצרים את תופעת תכנון המס	5
ג. הצדקה להגבלת הזכות לתכנון מס	6
ד. הבחנה בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס אגרסיבי	7
ה. המאפיינים שמקיימים תכנון מס אגרסיבי	8
פרק 2: סעיף 86 לפקודת מס הכנסה כנורמה אנטי תכנונית כללית	9
א. הגבול בין תכנון מס חוקי לבלתי חוקי/ פלילי	9
ב. דרכי התמודדות של פקיד שומה עם תכנון מס אגרסיבי	10
ג. סיווג שונה של עסקאות לצורך מס סטטוטורי	13
ד. סיווג שונה של עסקאות לצורך מס שיפוט	13
פרק 3: הרחבות תופעת תכנוני המס האגרסיביים	14
א. היקף התופעה של תכנון מס אגרסיבי	14
ב. המאבק בישראל בתכנוני מס אגרסיביים	15
ג. מקורות פסיקתיים אשר לא פסלו את תכנוני המס בטענה שהם אגרסיביים	16
פרק 4: משפט משווה- הצגת ההסדר המפטי במדינות אחרות	18
א. המצב בארה"ב	18
ב. המצב אנגליה	19
ג. המצב ב O.E.C.D	20
פרק 5: הביקורת על ההסדר הישראלי הקיים	21
א. מדוע המצב הקיים אינו יעיל	21
ב. מדוע המצב אינו טוב	22
סיכום	Error! Bookmark not defined.
ביבליוגרפיה	24

מבוא

לאחרונה אנו עדים להתרחבות תופעת תכנוני מס בארץ ובעולם, נושא זה עולה חדשות לבקרים בעיתונות בארץ ובשאר המדינות הבינלאומיות. החידושים הטכנולוגיים והמגמות הגלובליות מעלות סוגיות חדשות בעולם המיסים, ופוגעת במקרם העדין בין רשויות המס לבין לנישום. מכאן מצאתי לנכון להיכנס לעובי הקורה, ולבחון כיצד מרקם עדין זה נפגע, ובאלו זכויות ישנן התנגשויות.

דיני המיסים מוטלים על אזרחי ישראל כחלק ממדינה דמוקרטית לצורך טובת כלל הציבור למימון שירותי ומשאבי המדינה, צדק חלוקתי, צמצום פערים חברתיים והנעת גלגלי הכלכלה במדינה, מאידך תכנון מס מגיע מתוקף חוק כבוד האדם וחירותו, אשר לכל אזרח הזכות להגן על קניינו.

נשאלת השאלה מה הגבול של הגנה על קניין, מהם הדרכים הלגיטימיות לכך?

רשויות המס בישראל נתקלות בסוגיה זו מהפרת עיקרון תום הלב ועד גבולותיה של האחריות הפלילית. מערכת המשפט מתקשה להכריע באופן עקבי מהו הגבול, ומכאן רשויות המס מתקשות להגדיר במדויק מהו תכנון מס לגיטימי ומתי הוא לא.

שאלת המחקר העולה מכך היא: מדוע רשויות המיסים נוטים לפסול כל תכנון מס לגיטימי וטוענים שהוא אגרסיבי עבורם עד כי עבירה פלילית? והיכן עובר הגבול שבין התכנון לגיטימי לתכנון לא חוקי?

בעבודתי אבחן את הזכות לתכנון מס, הגורמים שיוצרים את התופעה, אבחין בין תכנון מס לגיטימי לבין אגרסיבי והמאפיינים שמקיימים תכנון מס אגרסיבי. אסקור את הדרכים להתמודדות של רשויות המס במגור תופעה זו, ואבחן את סעיף 86 לפקודת המס כחלק מגורמי ההתמודדות. בהמשך לכך אבחן את היקף התופעה, המאבק בישראל בתופעה זו ומקורות פסיקתיים לפסילת בתי משפט את טענת פ"ש לתכנון מס אגרסיבי. אציג משפט משווה במדינות בעולם ולבסוף אבקר את ההסדר בארץ בנושא זה.

פרק 1 : הזכות לתכנון מס, או בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס אגרסיבי

א. הזכות לתכנון מס

הזכות לתכנון מס היא נובעת מתוקף חוק יסוד כבוד האדם וחירותו על פי סעיף 3 לחוק בדבר אי פגיעה בקניינו של אדם, מכאן כי מס המוטל על אדם גורם לפגיעה ברכושו, לכן, לא מן הנמנע שמתכנן המס, כחלק מזכויותיו הבסיסיות, יגן על שלמות קניינו בפני שלטונות המס. זכות זו עוד עלתה בפס"ד כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין כי " הזכות לתכנון מס היא, כאמור, זכות חוקתית אשר באה לממש את ההגנה על הזכות לקניין הפרטי"¹. מנגד קובע חוק היסוד בסעיף 10 כי "אין בחוק יסוד זה כדי לפגוע בתקפו של דין שהיה קיים ערב תחילתו של חוק היסוד"² כחלק מהטלת המדינה מסים על אזרחיה. הסוגיה האם הטלת מס פוגעת בזכות היסוד לקניין עלתה לא מעט לבית-המשפט העליון בניסיון להכריע סוגיה עקרונית זו, אולם בית-המשפט העליון בחר, להתחמק ממתן תשובה, על סמן הקביעה שגם אם עקרונית מס מהווה פגיעה בקניין, המס הספציפי העומד לפניו והסוגיה הספציפית באותו מקרה, עומד בתנאיה של פסקתה הגבלה, ולכן אין צורך להכריע אם מס כשלעצמו מהווה פגיעה בקניין.

עוד עולה עיקרון הצדק החלוקתי, אשר נקבע בפסק הדין "שיח חדש"³ כאחד השיקולים שהרשות המנהלית מחלקת משאבים מוגבלים, עשוי לשמש כ"תכלית ראויה", הולמת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה "יהודית ודמוקרטית" ומידתית, המצדיקה פגיעה בקניין.

מתוקף הדברים לעיל נובע הזכות לתכנון המס, ויש לאדם הזכות או החובה לתכנן עסקאות ואף להיעזר המומחים בנושא לשם הקטנת המס או מניעה ממנו. חיזוק לכך ניתן ע"י נשיא בית המשפט העליון דאז, השופט שמגר "הכלל הגדול הוא, לטעמי, כי פטור או הקלה שבדין אינם מאבדים כוחם ואינם מפסיקים תחולתם לגבי פלוני אך ורק בשל כך שהנוגע בדבר מבקש לחסות תחת כנפיהם כדי לא לשלם מס. אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת ממס או המקלה 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"⁴. הזכות לתכנון מס, רואים בה כהגנה של הפרט על קנינו, הפחתת נטל המס היא זכות לגיטימית לכל דבר ועניין.

¹ ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה

² חוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו, ס"ח תשנ"ב 1992

³ בג"ץ 244 /00 עמותת שיח חדש, למען השיח הדמוקרטי נ' שר התשתיות הלאומיות נ (6) 25.

⁴ ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון דוד ואלזה, פ"ד מח(156) (3):