

ס' 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע מהו קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי ללא לגיטימי, ואין מתכוונים לאבחנה בין חוקי ללא חוקי, אלא כאשר פקיד השומה סבור כי העסקה שנעשתה היא מלאכותית, ניתן להתעלם ממנה ולמסות את הנישום בהתאם לכך.<sup>1</sup> כיום, המבחן המקובל לקביעת עסקה מלאכותית הינו **מבחן הטעם המסחרי**, אך אין הוא המבחן היחיד והמכריע. לפי השופט ברק, יש להסתכל על כל עסקה בנפרד, נסיבותיה ומטרותיה השונות.<sup>2</sup>

אני סבורה כי אם אכן "עסקה מלאכותית" הינה קו הגבול של נישומים לתכנון מס לגיטימי, אין להשאירו "תלוי" ולא מוגדר, אלא על המחוקק לקבוע מבחן ברור וודאי אשר הנישומים ילכו לפיו. ישנן שתי סיבות מרכזיות לכך. הראשונה, אי וודאות יכולה לגרור **להרתעת יתר** של הנישומים. ישנה זכות לכל נישום לתכנן את המס שלו בצורה לגיטימית, ואף ביהמ"ש העליון הדגיש כי חובתם של העוסקים בתחום לעשות ככל שיכולתם להקטין את המס.<sup>3</sup> אם הגבול לא יהיה ברור, העוסקים בתחום יירתעו מעשיית צעדים כלכליים להקטנת המס, בעיקר כאשר התנאי המרכזי להגדרת עסקה מלאכותית הינו הפחתה בפועל/בפוטנציה של המס. שנית, כאשר הגבול אינו וודאי, עלול להתרחש ההפך הגמור, ונושים רבים ינסו את מזלם בתקווה שלא ייתפסו ע"י רשות המיסים, או שיצליחו לעמוד במבחן הפסיקה וכתוצאה מכך תיפגע גביית המס ועל כן ייפגע אינטרס הציבור. לכן לדעתי, הגבולות לתכנון מס לגיטימי צריכים להיות מוגדים רק במקום שהמחוקק קובע איסורים חקוקים.

מנגד, יש שיטענו כי אי אפשר לדרוש מהמחוקק לצפות מראש את כל המקרים שבהם תיחשב עסקה כמעין הברחת מיסים בלתי חוקית. יתר על כן, כל הזמן ישנה התפתחות וחיידוש של צורת ההתקשרות בעסקאות ולכן קשה ואף כמעט בלתי אפשרי שהמחוקק יקבע קו ברור שהינו הגבול.<sup>4</sup> בנוסף, יטענו כי ישנה דרך חוקית ל"בטח" את העסקה והינה לגבות אותה בחו"ד מומחה, שנפרסה בפניו כל מסכת העובדות של העסקה והוא מגבה את הפעולה המבוצעת.<sup>5</sup>

לדעתי טענות אלה עונות על צרכי העסקים הגדולים בעלי ההון העשיר, ולא דווקא לכלל הנישומים. הסיבה לכך הינה שכל חברה עושה לעצמה ניהול נכון של סיכון המס שהיא מוכנה לקחת. חברות גדולות יכולות לקחת רמת סיכון גבוהה יותר בתכנון המס, מכיוון שהן יכולות לעמוד כלכלית בכך שיתפסו ע"י רשויות המס ויצטרכו לשלם על כך. בנוסף, מוכנות של החברה ללכת לליטיגציה כאשר ההון הכספי שלה גבוה יותר הינה גבוהה גם, מכיוון שמשתלם לחברה לקחת את סיכון המס אל מול עלויות המשפט. מעבר לכל אלו, מבחינה כספית חברות גדולות יכולות לבטח את עצמן עם כמות גדולה של חו"ד, ובנוסף, ישנו פתח לשימוש פלילי בכוחו של המומחה, ואף לתגמולו ברווחים מן העסקה- כל עוד יידע לכתוב חו"ד המתאימה לצרכי העסקה והחברה. אני מודה כי ישנה בעייתיות בציפייה מהמחוקק שיתאים את החוק לכל שינוי המתרחש בעולם העסקים, אך אם ישנה חשיבות מדינית למיסוי נכון, לדעתי ניתן להקים וועדה/גוף מיוחד בתוך רשות המיסים אשר יתרגמו את השינויים המתפתחים בשטח לרגולציה באמצעות תקנות חדשות המתפתחות עם השנים.

היה מקום להתייחס האם  
צמי הסתמך הענין נאכתינג  
יזילוג

<sup>1</sup> ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, נז(5) 915,

פס' 9 לפסק דינו של השופט ברק, (2003).

<sup>2</sup> שם, פס' 10 לפסק דינו של השופט ברק.

<sup>3</sup> ע"א 1211/14 יחזקאל גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פס' 11 לפסק דינו של השופט שהם, (2015).

<sup>4</sup> אהרן נמדר "חישוב המס ותשלומיו", **מס שבח מקרקעין** חלק שני (מהד' שביעית), עמ' 492 (2012).

<sup>5</sup> ע"פ 1182/99 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל, נד(4) 1, פס' 38 לפסק דינו של השופט אור, (2000).