



AMPELi

TAX LAW OFFICES

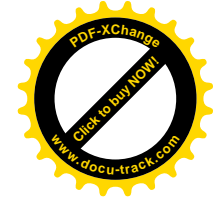
ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



הזכות לתכנון מס, סיווג מחדש ועסקה מלאכותית איילת אור – בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד מאורי עמפלי
25 בפברואר 2020

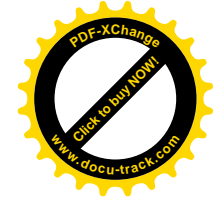


אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



נושאי המצגת

- זכות הנישום לתכנון מס;
- סיווג שונה, סיווג מחדש ועסקה מלאכותית;
- על הנורמה האנטי תכנונית;
- העסקה המלאכותית;
- העסקה המלאכותית במישור המיסוי הבינלאומי;
- על העסקה המלאכותית בראי הפסיקה האחרונה;



זכות הנישום לתכנון מס





זכות הנישום לתכנון מס כזכות לגיטימית

העיקרון כפי שנקבע בשורה של פסקי דין הינו, כי הנישום רשאי לתכנן עסקיו כרצונו כל עוד אינו עובר על הוראות פליליות.

עניין חזון (ע"א 4639/91)

• "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."

עניין פרומדיקו (ע"פ 2606/99)

- "מוסכם על הכל כי שאיפתו של אזרח להקטין את חבות המס באמצעות תכנון היא לגיטימית כשלעצמה".
- "שאיפתם של אנשי עסקים בעולם כולו היא להפחית מחבות המס, במיוחד במקומות שבהם שיעורי המס הם גבוהים לעיתים היבטי המס נמנים בין השיקולים המכריעים לביצוע עסקאות מסחריות."



זכות הנישום לתכנון מס כזכות לגיטימית

בן ציון סעדטמנד (ע"א 750/16) (יוני 2019)

- "יש להקדים ולומר כי לא רק שתכנון מס אינו בלתי לגיטימי כשלעצמו - אלא שהזכות לתכנון מס אף הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום, ובנסיבות מסוימות תכנון מס עשוי לקדם מטרות חיוביות שהמחוקק ביקש לעודד באמצעות תמריץ מס"
- "נראה שאי אפשר למתוח קו ברור בין המותר לבין האסור לא מבחינת המוסר ולא כל שכן מבחינת החוק. אחר ככלות הכל, ניתן בידי האוצר המנגנון החקיקתי להכשרת פעולות ולפסול פעולות ולהכניס למצודת המס כל מה שנראה לו כראוי להכניס בו. מדוע יצא הקצף על משלם המס, המבקש להסדיר את אורח חייו במסגרת החוק תוך התחשבות בנטל המסים? יאה להם לבתי המשפט שינקטו עמדה ניטרלית ולא יצאו חוצץ נגד פעולות חוקיות, אף אם יש בהן כדי לחשוף מקום תורפה בהוראות החוק, כשם שוודאי לא יחושו לעזרת הנישום כשהוא בחר בדרך שסופה לחייבו במס, בשעה שהיה בידו ללכת בדרך אחרת שאין סופה חיוב במס". (ויתקון ונאמן בספרם דיני מיסים (מהדורה רביעית)).



ההצדקות בבסיס הזכות לתכנון מס

מספר הצדקות עומדות ביסוד זכותו של אדם לתכנן מס: זכותו החוקתית של אדם לקניינו, זכותו של אדם לאוטונומיה ולחירות, אופיו הדמוקרטי של המשטר, עיקרון שלטון החוק, ועיקרון חופש החוזים.

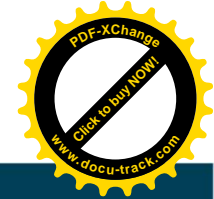
- **הזכות החוקתית לקניין** - זכותו של אדם לקניינו מוגנת במשפט הישראלי כזכות חוקתית, בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (להלן: "חוק היסוד"). סעיף 3 לחוק היסוד קובע, כי "אין פוגעים בקנינו של אדם". פגיעה בקניינו של אדם יכולה להיעשות רק בתנאי פיסקת ההגבלה הקבועה בסעיף 8 לחוק היסוד, כלומר, "בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו". הטלת מס על הכנסתו של אדם, יכול שתהא בגדר פגיעה בקניינו, וככזו היא חייבת לעמוד במגבלות אלו.

- **עיקרון שלטון החוק** - העיקרון, כי על הרשות להימנע מלפגוע בקניינו של אדם אלא על פי חוק, היה שריר וקיים עוד קודם חקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. זאת, בהתאם לעיקרון שלטון החוק אשר קבע, כי הרשות אינה רשאית לפגוע בזכויותיו של אדם (ובכלל זאת, בקניינו) אלא על פי הסמכה מפורשת בחוק. מכוח עיקרון זה, מוטלת על הרשות חובה לגבות מס אך ורק בהתאם לחוק.



ההצדקות בבסיס הזכות לתכנון מס

חופש החוזים - הזכות לתכנן מס שואבת את הצדקתה אף מעיקרון חופש החוזים. עיקרון זה מוצא ביטויו בסעיף 24 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, הקובע כי "**תכנו של חוזה יכול שיהיה ככל אשר הסכימו הצדדים**". על פי התפיסה הנותנת מעמד מיוחד לחופש החוזים, אל לו למחוקק להתערב באופן בו מעצבים הפרטים את עסקאותיהם. וזאת, אף אם יש בכך כדי להפחית מתשלום המס המשולם בפועל על-ידם. כל עוד פועלים הם במסגרת הדין, יש לאפשר להם לפעול באופן חופשי. האוטונומיה האישית, היעילות הכלכלית ועקרונות הצדק מחייבים את המדינה להימנע מהתערבות בעסקאותיהם של הפרטים, ולאפשר לפרטים לערוך את המבנה העסקי, לרבות "תכנון מס", כפי ראות עיניהם.



אינטרסים חברתיים המצדיקים את צמצום הזכות לתכנון מס

- זכותו של אדם לתכנן את מעשיו ואת פעולותיו, כך שיחויב בתשלום מס אופטימלי, איננה זכות מוחלטת. **אלא זכות יחסית**. קיימים ערכים ואינטרסים חברתיים המתנגשים עם הזכות לתכנון מס ומצדיקים את צמצומה.
- **פגיעה חברתית** - תכנון מס על ידי פרטים בחברה המביא להקטנת החבות במס עלול, למעשה, לפגוע בפרטים האחרים בחברה. תוצאת תכנון המס פוגעת בחברה כולה משום שהיא מפחיתה את תשלום המס על ידי יחידים בחברה או את הפחתת סך כל המשאבים המצויים בידי הרשות. **הימנעותו של פלוני מתשלום מס מביאה להקטנת סך כל המשאבים המשותפים המצויים בידי החברה**.
- **פגיעה בערך השיוויון** - זכות זו מביאה לאפליה ולחוסר שוויון, שכן עלות מימושה גבוהה, וכי היא רלוונטית בעיקר לנישומים המשלמים מס בשיעור גבוה.



חלוקת ההוראות המבקשות להתגבר על תכנוני המס על פי ועדת קרטור

חלוקה על פי קטלוג של ועדת קרטור בקנדה (1996):

- The sniper approach (מבחן הצלף) - חקיקת הוראות ספציפיות המזהות באופן מדויק סוגי עסקאות, וקובעות באופן מדויק את תוצאות המס של עסקאות אלה. ודוגמאות לכך בישראל הינם סעיפים 82-84 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") וסעיפים 11 ו-13 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
- The shotgun approach (מבחן מכונת הירייה) - חקיקת מספר הוראות חוק כלליות, המחייבות במס עסקאות המוגדרות באופן כללי. המבחין בין גישה זו לגישת ה"צלף" הוא העדר כללים ודאיים. דוגמא לכך בישראל הינו סעיף 86 לפקודה, סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מע"מ") וסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין.
- The transaction not at arm's length approach (עסקאות בין צדדים קשורים) - תוצאות המס תהיינה שונות בין מצב בו נעשו העסקאות בין צדדים לא קשורים (לא קרובים) לבין עסקאות הנערכות בין צדדים קשורים. מבחינה טכנית, גישה זו למעשה מיישמת אחת מהגישות הקודמות אולם מאפשרת התערבות גדולה יותר כאשר קיימים יחסי קירבה בין שני הצדדים לעסקה. גישה זו מאפשרת לפקיד השומה להפעיל ביתר קלות את סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ולהתערב בעסקאות או להתעלם מהמחיר שקבעו הצדדים בעת מכירת מלאי על פי הגדרת "שווי" בסעיף 85 לפקודה, או מכירות הוניות לאור הגדרת "תמורה" בסעיף 88 לפקודה.



בין תכנון מס להשתמטות ממס

- בין תכנון מס להשתמטות ממס
- **השתמטות ממס** (Tax evasion) משמעותה, שימוש באמצעים בלתי חוקיים כדי למנוע את החיוב במס או הפחתתו. השימוש בו מביא להפרת החוק ולענישה.
- **הימנעות ממס** (Tax avoidance) משמעותה, שימוש באמצעים חוקיים כדי למנוע את החיוב במס או הפחתתו. הפעולה נעשית במסגרת החוק אם כי פעמים עומדת היא על הגבול, אולם אינה חוצה אותו.

עניין בראונר (ע"א 545/79)

מבחינה משפטית אין פגם בכך, שאדם מתכנן ביצוע עסקה בדרך שתפחית את חבות המס או שלא תחייב אותו בתשלום מס. כידוע הגבול בין השתמטות ממס (Tax Evasion) לבין הימנעות ממס או התחמקות ממס (Tax Avoidance) לעיתים אינו ברור, אך מוסכם על הכל, שמותר לכל אדם לתכנן את דרך ניהול עסקיו באופן שחבותו במס תוקטן, או שהמתכנן יהיה פטור מתשלום מס, כל עוד התכנון הוא חוקי".



בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס פסול - איזון בין שני עקרונות

עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020)

"קביעת קו גבול בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון מס פסול איננה מלאכה פשוטה. את קו הגבול האמור יש לקבוע תוך איזון בין זכותו הלגיטימית של הנישום לערוך תכנון מס תוך ניצול לגיטימי של דיני המס לבין האינטרס הציבורי בגביית מס וקידומה של מערכת מס שוויונית וצודקת. קביעת קו הגבול והאיזון בין האינטרסים השונים נעשים בכל מקרה לגופו בהתאם לכלל נסיבותיו. מבחן העל הוא מבחן האיזון המהותי בין זכות הנישום לתכנון מס לבין האינטרס הציבורי, כמפורט. מבחן העזר לכך הוא מבחן הטעם המסחרי (ע"א 10666/03 סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4).



בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס פסול- איזון בין שני עקרונות

עניין שלמה דורפברגר (ע"א 3365/06) (אוקטובר 2010)

- השאלה אם מדובר בניצול לגיטימי של ההטבה, אם לאו, נבחנת לאור שני העקרונות העומדים בבסיס הסוגיה:
- העיקרון האחד, הוא זכותו של הנישום לתכנן את המס המשולם על-ידו, כחלק מזכות הקניין שלו. הנישום רשאי לנווט את דרכו העסקית באופן שחבותו במס תצומצם במידת האפשר, כל עוד האמצעים שינקוט יהיו חוקיים. זאת לרבות ניצול הטבות מס המעוגנות בחקיקה.
- העיקרון השני, הוא מניעת ההטבה הגלומה בחוק מקום בו אין טעם כלכלי לעסקה מלבד הפחתת מס.
- הימנעות ממס על ידי נישום מסוים, גוררת את הגדלת נטל המס המוטל של שכמם של יתר הנישומים. במקרה כזה, תכנון המס פוגע הן בשוויון בין הנישומים והן ביעילות הכלכלית. לכן התפיסה היא שבמקום בו ניצול ההטבה הגלומה בחוק נעשה באופן בלתי ראוי, קיימת הצדקה, לעיתים, להתערב במעשיו של הנישום - וזאת גם אם פעל הנישום בהתאם לחוק.



בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס פסול - תכנון מס חיובי ותכנון מס שלילי

עניין יחזקאל גוטשל (ע"א 1211/14)(נובמבר 2015)

"כיצד יש לבחון את לגיטימיות תכנון המס? מקובלת עליי, בהקשר לכך, קביעתו של בית משפט זה בעניין סגנון, לפיה יש לעמוד על לגיטימיות תכנון המס, על יסוד ההבחנה שהוצעה בספרות, בין "תכנון מס חיובי" (או "נייטרלי") לבין "תכנון מס שלילי".

"תכנון מס חיובי, מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק, שעניינה מתן פטור או הקלה במס. כך למשל, כאשר הנישום שוקל באיזה אופן להקים את עסקיו, הרי שבחירה, מטעמים מיסויים בלבד, בין פעילות עסקית המבוצעת באמצעות חברה בע"מ לבין פעילות עסקית המבוצעת שלא באמצעות חברה, מהווה תכנון מס רצוי בעיני המחוקק (ראו לדוגמה, את פסק דיני בע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים נוספים נ' ז'ורבין (22.6.2015))."

הרקע: מכירה של שתי החזקות בחברות ציבוריות שביצע מר גוטשל לחברה ואשר הייתה פטורה ממס רווחי הון בידיו, כנגד יתרת זכות בחברה, כאשר מאוחר יותר החברה פרעה את יתרת הזכות האמור באמצעות דיבידנדים פטורים שקיבלה מהחברות הציבוריות.



בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס פסול- תכנון מס חיובי ותכנון מס שלילי

עניין יחזקאל גוטשל (ע"א 1211/14) (נובמבר 2015)

"תכנון מס שלילי, מנגד, מתרחש במקרה בו הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ועל דרך של ניצול פְּרָצָה שהתגלתה בה. הדרך לאתר תכנון מס שלילי, היא על-ידי מתן תשובה חיובית לשאלה ההיפותטית, האם המחוקק היה משנה את דבר החקיקה, לנוכח תכנון המס שביצע הנישום. תכנון מס שלילי הוא, אפוא, תכנון מס שלא זו בלבד שהמחוקק לא שאף להגשים, אלא שהוא אף היה מתנגד לו, לו היה מובא לבחינתו.

תכנון מס נייטרלי, עניינו במצבים בהם המחוקק אדיש לאפשרותם של הנישומים להביא לשינוי של נטלי המס, בהם הם חבים. כלומר, המחוקק אינו מעוניין לעודד את הנישומים לבחור בדרך זו או אחרת, אך גם איננו שואף למנוע מהם לפעול בכל אחת מהדרכים הללו."

לבסוף מסכם בית המשפט כי: " הקביעה לפיה עסקה מסויימת היא עסקה מלאכותית, הינה תוצר של מבחן דו-שלבי. בשלב הראשון, יש לבחון האם מקורה של העסקה בתכנון מס חיובי (או נייטרלי) או שמא מדובר בתכנון מס שלילי. כאשר בבסיס העסקה עומד תכנון מס שלילי, יש לבחון את מלאכותיותה של העסקה, בהתאם להוראה האנטי-תכנונית המופיעה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה.."



בין תכנון מס לגיטימי לתכנון מס פסול- תכנון מס חיובי ותכנון מס שלילי

עניין סגנון ע"א 2965/08 (יוני 2011)

"לעיתים יתכן מצב בו ניצולה של הטבה יהיה כולו במישור הפיסקאלי, ללא שהתקיימה מטרה מסחרית. תכנון מס אשר נוצר על-ידי ניצול תמריץ מס שניתן על-ידי המחוקק צריך שיחשב כתכנון מס לגיטימי. תכנון מס מסוג זה יכול שייחשב כ'מלאכותי' מבחינה מושגית אך אין זה סביר כי פקיד השומה יתעלם מיתרונות המס הנובעים ממנו או יסווגו מחדש, שכן הוא ממלא אחר כוונת המחוקק [...]. המחוקק מעודד במפורש בחוק סוג זה של תכנון, והטבת המס מהווה מעין תמריץ לנישום. 'תכנון מס שלילי', לעומת זאת, הוא תכנון שמנצל 'פרצות' הקיימות בחוק, שהמחוקק אינו מודע אליהן, אף שגם תכנון זה נעשה 'בהתאם לחוק'. אכן, לא כל עסקה המבוססת על תכנון מס שלילי תיחשב ל'עסקה מלאכותית'. עסקה שכזו תיבחן על-פי הנורמות האנטי-תכנוניות, והמבחנים שהותוו בפסיקה להפעלתן, במטרה לבדוק אם ניצול היתרון המיסוי לגיטימי הוא, אם לאו".

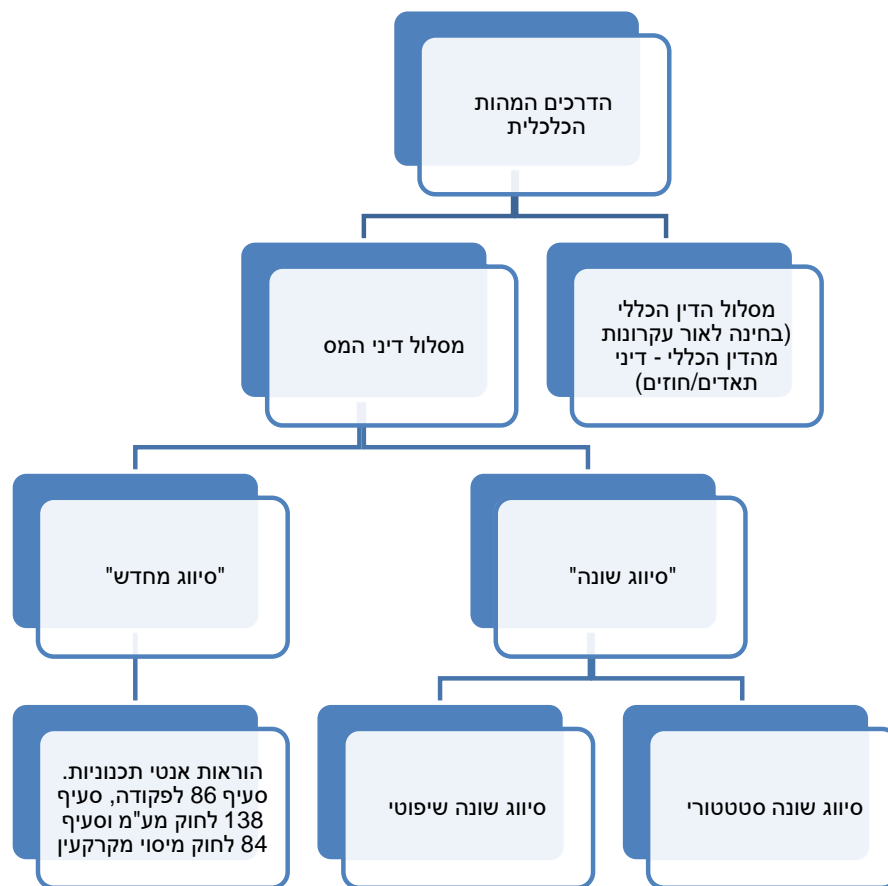


"מסלול הדין הכללי" סיווג שונה", "סיווג מחדש" (עסקה מלאכותית)





הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית





מיסוי עסקה בהתאם למהותה הכלכלית

מושכלת יסוד בדיני המס היא, כי מיסויה של עסקה הולך אחר מהותה הכלכלית, אף אם הצדדים לעסקה הכתירוה אחרת או ערכו אותה במתכונת שונה.

עניין אביבית (ע"א 175/79)

• "על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכול והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה."

עניין מלונות צרפת ירושלים (ע"א 2330/04)

• "ייתכן כי על פי התוכן הכלכלי, עסקה שנערכה על ידי הצדדים בשני חוזים נפרדים היא לאמיתו של דבר עסקה אחת לצרכי מס שאין לפצלה."



מיסוי עסקה בהתאם למהותה הכלכלית

עניין בורדקום (רע"א 2454/19) (אוגוסט 2019)

- אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות על פי תוכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית.
- ראו גם ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבניין ופיתוח בע"מ וע"א 750/16 בין ציון סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות.



היחס בין "סיווג שונה" ל"סיווג מחדש" (עסקה מלאכותית)

הנורמה האנטי תכנוניות כנורמה שירית

עניין ישיבת ויז'ניץ (ע"א 1829/13) (2015)

- "השאלה העומדת לפתחנו היא מהי מהותה הכלכלית של העסקה שנערכה בין המערערת לעירייה, ואם יש מקום לסיווג שונה או לסיווג מחדש של העסקה נשוא ההסכם, לצרכי גביית מס אמת. ככלל, בחינה זו תתבצע בשלושה שלבים:
- "ראשית יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין הכללי.
- אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס הרלבנטיות סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס.
- הפנייה לשלב השלישי של הסיווג מחדש על פי הנורמות האנטי תכנוניות תיעשה רק לאחר שלא היה בידי הסיווג השונה למנוע את תכנון המס" (דוד גליקסברג גבולות תכנון המס (1990)).
- ההלכה היא ש"רק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית".



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית

עניין בן ציון (ע"א 750/16) (יוני 2019)

- "לא פעם נדרשות אפוא רשויות המס להאיר עסקה באור שונה מזה שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה, שאז פתוחים בפני פקיד השומה שני מסלולים אפשריים: מסלול הדין הכללי ומסלול דיני המס. בתמצית, מטרתו של המסלול הראשון היא לחשוף את המהות האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין הכללי הרלוונטי; למשל, מכוח דיני החוזים ניתן להורות על בטלותו של חוזה למראית עין.....במסלול השני עושה פקיד השומה שימוש בדיני המס, וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות: "סיווג שונה" ו"סיווג מחדש".
- ראו גם ע"א 10666/03 סילבן שטרית וע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

בגדרו של מסלול זה, יבחן פקיד השומה האם לאור עקרונות וכלים מן הדין הכללי (מלבר דיני המס), כגון דיני התאגידים או החוזים, יש לבצע "סיווג שונה", דהיינו לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שהציגו הצדדים.

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97)

רקע עובדתי

באותו מקרה, המערער, רכש חברה בתחום גידול דגי נוי אשר צברה הפסדים עסקיים תוך שהוא משנה את שמה ופעילותה לתחום הנדל"ן. בעקבות מהלך זה ביקש המערער לקזז רווחים שצברה החברה בעיסוקה החדש מול הפסדי העבר שנצמחו בחברה.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

בית המשפט העליון

- " .. על רקע עקרונות אלה של דיני התאגידים, מתבקשת המסקנה, כי כל השינויים שנעשו בנסיבות המקרה שבפנינו במעבר חברת אקוריום פיש לחברת יואב רובינשטיין לא שינו את אישיותה המשפטית. שינוי בעלי המניות, השם, הכתובת, הפרטים הטכניים ותחום הפעילות העסקית של חברת אקוריום פיש, לא שינו את אישיותה המשפטית. על פי דיני התאגידים, אישיות משפטית אחת המשיכה להתקיים במשך כל פרק הזמן הרלבנטי, כשתחילה שמה הוא חברת אקוריום פיש ולאחר מכן שמה הוא חברת יואב רובינשטיין. אם כן, על פי דיני התאגידים, חברת יואב רובינשטיין היא אותה אישיות משפטית ששמה בעבר היה חברת אקוריום פיש. לאור זאת, מסלול דיני התאגידים אין בו כדי להעניק לפקיד השומה במקרה דנן, סמכות לראות את חברת יואב רובינשטיין כחברה שונה מחברת אקוריום פיש, בניגוד לסיווג הצדדים לעיסקה. מכאן, שעל פי מסלול זה, אין בידו למנוע את קיזוז ההפסדים המבוקש על ידי המשיבה.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

- על רקע האמור, בית המשפט ממשיך ובוחן האם ניתן לראות את העסקה באור שונה בהתאם למסלול דיני המס (סיווג מחדש).
- לאור בחינת מכלול הנסיבות, קובע בית המשפט כי העסקה הנדונה היא מלאכותית –



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

עניין יואב רובנשטיין (ע"א 3415/97) - המשך

- "המטרה הדומיננטית בביצוע העסקה היא אחת, והיא הרצון להפחית את המס על ידי קיזוז ההפסדים שנצברו בעסקי גידול דגי הנוי של חברת אקוריום פיש. על כך מלמדות בבירור נסיבות העסקה השונות. כך, רכישת חברת אקוריום פיש על ידי יואב רובנשטיין נעשתה כאשר החברה ריקה מכל נכסים ופעילות עסקית, למעט הפסדים צבורים. לא מצאתי טעם מסחרי בפעולה זו, למעט הרצון לנצל את ההפסדים ולקזזם ובכך להפחית את המס... נסיבה חזקה נוספת שמלמדת על העדר טעם מסחרי בעסקה, למעט הרצון להפחית את המס, היא שינוי תחום הפעילות מתחום דגי הנוי לתחום הבנייה. שינוי תחום הפעילות העסקית תוכנן מלכתחילה, לא היה כל רצון להמשיך בפעילות דגי הנוי ולהבריא את חברת אקוריום פיש, ובוודאי שלא נעשה בפועל כל נסיון כאמור. נסיבה זו מלמדת על כך כי מטרת העסקה שבוצעה היא הפחתת המס על ידי קיזוז ההפסדים הצבורים בחברת אקוריום פיש מרווחים בפעילות עסקית חדשה.

- ראו גם עניין ע"א 7387/06 בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968)



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

עניין סילבן שטרית (ע"א 10666/03)

רקע עובדתי

- באותו מקרה, המערער, אדריכל במקצועו שפעל באמצעות חברה, פירק את החברה המקורית שבשליטתו, תוך הקמת חברה חדשה במקומה. בעקבות מהלך זה, ביקש המערער לשלם מס בשיעור 10% על הרווחים הראויים לחלוקה של החברה המתפרקת (בהתאם לסעיף 94ב לפקודה כנוסחו דאז) ולקבל פטור ממס בגין פיצויי הפיטורין ששולמו לו (בהתאם לסעיף 9(א7) לפקודה).



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- הדין הכללי

עניין שטרית (ע"א 10666/03) - המשך

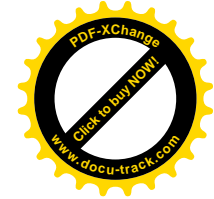
בית המשפט

• " .. המסלול הראשון הוא מסלול הדין הכללי. הדין הכללי יכול לספק קונסטרוקציות משפטיות שונות לסיווג העיסקה באופן שונה מסיווג הצדדים. בענייננו, הדין הכללי הרלבנטי הוא דיני התאגידים. אלא, שאין חולק כי על פי דיני התאגידים, החברה המקורית התפרקה וקמה החברה החדשה שהיא אישיות משפטית נפרדת העומדת על רגליה היא, כך שלא ניתן להתעלם מן הפירוק ותוצאותיו"

• על רקע האמור, בית המשפט ממשיך ובוחן האם ניתן לראות את העסקה באור שונה בהתאם למסלול דיני המס (סיווג מחדש).

• לבסוף קובע בית המשפט כי העסקה, על פי מכלול הנסיבות והראיות, עסקה שנעדרת טעם מסחרי מלבד הרצון להפחית את המס על כן, מדובר ב"עיסקה מלאכותית" במובן סעיף 86 לפקודה. משכך, ניתן "להתעלם" ממנה ולשלול את יתרון המס הטמון בה.

• ראו גם עניין דופרברגר



"סיווג שונה"





הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

במסלול זה עושה פקיד השומה שימוש בדיני המס, וגם בהקשר זה עומדות לו שתי אפשרויות "סיווג שונה" ו- "סיווג מחדש".

"סיווג שונה"

- בסיווג השונה נדרש מפקיד השומה לפנות להוראות מס "רגילות" על מנת להגדיר באופן שונה את בסיס המס; קרי: את התקבול שאותו ממסים. גם את "הסיווג השונה" ניתן לחלק לשתי קטגוריות:
- "סיווג שונה" סטטוטורי - שינויי סיווג בין הדין הכללי לבין דיני המס נגרמים לעתים עקב קביעות מפורשות של המחוקק. קיומם של הוראות מפורשות אלה יוצר ניתוק מוחלט, בין הדין הכללי לדיני המס, ומשמעות הניתוק היא כי דיני המס לא אימצו את מערכת המושגים של הדין הכללי.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

"סיווג שונה סטטוטורי - דוגמא ראשונה:

הקניית נכס שלא בתמורה תסווג על פי הדין הכללי כעסקת מתנה ולא כעסקת מכר משום ששאלת קיומה של התמורה מהווה את המאפיין המרכזי המבדיל בין שני סוגי העסקאות לצורך הדין הכלל אולם, על פי החקיקה הפיסקלית עסקת מתנה מהווה לעיתים עסקת מכר וההוראות החלות על עסקאות מכר חלות אף על עסקאות מתנה.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

- סעיף 1 לחוק המכר קובע כי:
"מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר"
- סעיף 88 לפקודת מס הכנסה קובע כי :
"מכירה" – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה;
- סעיף 1 לחוק מע"מ קובע כי :
מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין – גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה;



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

"סיווג שונה סטטטורי - דוגמה שנייה:

- סעיף 84 לפקודת מס הכנסה קובע כי:

(א) היתה הכנסה משתלמת לאדם בכל שנת מס שהיא, מכוח הסבה הניתנת לביטול או בעקבותיה, בין שנעשתה לפני תחילת פקודה זו ובין לאחריה, וכן הכנסה כאמור שלפי הפרק החמישי רואים אותה כאילו נתקבלה על ידי האדם - ינהגו בה, לענין פקודה זו, כאילו היתה הכנסתו של המסב באותה שנה ולא הכנסה של זולתו.

(ב) לענין סעיף קטן (א) יראו הסבה כניתנת לביטול, אם יש בה הוראה בדבר העברתם או החזרתם של ההכנסה, או של הנכס שממנו היא נובעת, אל המסב, או אל בן-זוגו, בין במישרין ובין בעקיפין, או אם יש למסב או לבן-זוגו, במישרין או בעקיפין, כוח בכל דרך שהיא לקבל או להחזיר לעצמו את השליטה, במישרין או בעקיפין, על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית - דיני המס

"סיווג שונה" סטטטורי - דוגמה שלישית:

- סעיף 11 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי:

(א) בחכירת אותם המקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שהן רצופות בזו אחר זו או שהן חופפות זו על זו בחלקן, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת, שתקופתה כמועד תחילת החכירה המוקדמת ביותר ומסתיימת בתום החכירה שסיומה המאוחר ביותר.

(ב) בחכירת אותם מקרקעין על ידי קרובים לתקופות חכירה שאינן רצופות אך שההפסקה ביניהן אינה עולה על ששה חדשים, יראו את כל החוכרים כחוכר אחד, ואת החכירות שנעשו על ידיהם כחכירה אחת שתקופתה היא כאמור בסעיף קטן (א).



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

"סיווג שונה" שיפוטי – קטגוריה זו עוסקת בשינוי סיווג בין דיני המס והדין הכללי באמצעות הפרשנות השיפוטית שמוענקת למושגים הכללים המופעים בדיני המס. קרי, למרות שאין כל קביעה מפורשת בחקיקה לפיה יש לפרש את המושגים באופן שונה, הרי שבית המשפט קובע שלצורך דיני המס יש לאפיין את המושג הכללי במאפיינים השונים במסגרת הדין הכללי. כך, למשל הגדרת "עובד" לצורך דיני העבודה ודיני הנזקין עשויה להיות שונה מהגדרת אותו מונח לצורך דיני המס.

עניין מחאג'נה יוסף (עמ"ה 134/92)

רקע עובדתי

- באותו עניין נטושה סביב השאלה האם המערער, אשר עבד בניקוי חדרי מדרגות בבתי משותפים הוא בגדר שכיר שחובת ניהול ספרים אינה חלה עליו או שמא יש לראותו כעצמאי נותן שירותים.



הדרכים העומדות לפקיד השומה לבחון את המהות הכלכלית- דיני המס

עניין מחאג'נה יוסף (עמ"ה 134/92) - המשך

בית המשפט

- "אך גם אם נניח שע"פ המבחנים המקובלים בדיני עבודה נחשב המערער כעובד של ועדי הבתים קיימות נסיבות מיוחדות המצדיקות סטייה מקביעה כזו לענין דיני המס, וזאת מן הטעם שהכרה במערער כעובד תעמיס על הציבור גזירה שהוא לא יוכל לעמוד בה, שכן תוטל על ועדי הבתים ואף על משקי הבית המעסיקים עוזרות במשק הבית חובה לנכות מס במקור עם כל הבעיות הטכניות והחשובים הכרוכים בכך."



"סיווג מחדש"





הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

סיוג מחדש" – כנורמה אנטי תכנונית

עילת הסיווג מחדש המרכזית בחקיקה הפיסקלית היא עילת "העסקה המלאכותית". עילת הסיווג מחדש נסמכת על "נורמה אנטי-תכנונית" כללית - קרי: הוראה שמטרתה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי (הוראת סעיף 86 לפקודה, הוראת סעיף 138 לחוק מע"מ והוראת סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין).

• "סעיף 86 לפקודה מהווה נורמה אנטי תכנונית כללית. הוא נועד לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי ותכנון מס בלתי לגיטימי. הוא ביקש לתחום את המותר והאסור בתכנון מס. מטבע הדברים, קביעת קו גבול זה איננה פשוטה כלל ועיקר" (יואב רובינשטיין ע"א 3415/97).



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

"סיווג מחדש" - ההוראות האנטי תכנוניות בדיני המס בישראל

• סעיף 86 לפקודה קובע כי :

(א) היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק.

לענין זה, "עסקה" - לרבות פעולה.

(ב) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153-158 על החלטתו של פקיד השומה בהשתמשו בשיקול דעתו שניתן לו בסעיף קטן (א).



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

"סיווג מחדש" - ההוראות האנטי תכנוניות בדיני המס בישראל

• סעיף 138 לחוק מע"מ כ:

"המנהל רשאי להתעלם מעסקה או מפעולה אם הוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

(ב) על החלטת המנהל על פי סעיף קטן (א) ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי."

• סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כ:

"סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק."



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

"סיווג מחדש" - ההוראות האנטי תכנוניות בדיני המס בישראל

פקיד השומה רשאי להתעלם מעסקה או פעולה כאשר נתמלא התנאי הראשוני של הפחתת המס, וכאשר בנוסף לכך מתקיימת אחת מארבע עילות חלופיות:

- העסקה מלאכותית;
- העסקה בדויה;
- נעשתה הסבה שאינה מופעלת למעשה;
- כאשר אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

"סיווג מחדש" - ההוראות האנטי תכנוניות בדיני המס בישראל

מנהל מע"מ רשאי להתעלם מעסקה או פעולה מתקיימת אחת משלוש עילות חלופיות (ללא צורך בתנאי מקדים של הפחתת מס):

- העסקה מלאכותית;
- העסקה בדויה;
- כאשר אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.



הנורמה האנטי תכנונית – סע' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

"סיווג מחדש" - ההוראות האנטי תכנוניות בדיני המס בישראל

מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להתעלם מעסקה או פעולה כאשר נתמלא התנאי הראשוני של הפחתת המס, וכאשר בנוסף לכך מתקיימת אחת מארבע עילות חלופיות:

- העסקה מלאכותית;
- העסקה בדויה;
- כאשר אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.



הנורמה האנטי תכנונית – סע' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין "סיווג מחדש" – עסקה בדויה

עניין ברודקום (רע"א 2454/19)(אוגוסט 2019)

• "העסקה הבדויה היא מקבילתו בעולם המס של החוזה למראית עין; בגדריה, "אין הצדדים מעוניינים בקיומו של החוזה כפי שהוא משתקף כלפי חוץ" (ע"א 4015/95 פקיד שומה ירושלים נ' ברזני, פ"ד נב(2) 269, 276 (1998) (להלן: עניין ברזני); ראו גם עניין איסמר). הגדרת עסקה בדויה היא שאלה עובדתית הטעונה הוכחה; משעה שהוכח כדבר הזה, העסקה בטלה מחמת היותה חוזה למראית עין, מכוח הדין הכללי (דיני החוזים) - ויוצא, כי יש 'להתעלם' ממנה מבלי להידרש לסעיף 86 לפקודה: "מקום שמבירור עובדות המס האמיתיות עולה כי העסקה שהוצגה היא פיקציה, הרי שהיא בטלה על-פי המשפט האזרחי עצמו [...] לפיכך, אין בעצם צורך להפעיל את סעיפי ההתעלמות [סעיף 86 לפקודה - נ' ס' במקרה כזה"

• לקביעה כי בעסקה בדויה אין צורך להפעיל את סעיף ההתעלמות, ישנה משמעות במישור הראייתי. (ראו בהמשך הדברים).



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

סיווג מחדש - אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

עניין סגנון (ע"א 2965/08) (2011)

• " למקרא סעיף 86(א) עולה כי עילת "ההפחתה הבלתי נאותה" היא עילה נפרדת מעילת "העסקה המלאכותית". עוד עולה לכאורה כי רק במסגרת עילת "ההפחתה הבלתי נאותה" ניתן לבטל עסקה מרובת מטרות מהטעם שמטרת הפחתת המס הייתה מטרה עיקרית מבין אותן מטרות. גם אם הוכח כי מטרת העסקה היא הפחתת מס, וכי מטרה זו היא עיקרית בין שלל המטרות, עדיין יש להוכיח כי הפחתה זו היא "בלתי נאותה".



הנורמה האנטי תכנונית – סע' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

עניין סגנון (ע"א 2965/08) (2011) - המשך

- "החוק והפסיקה לא העניקו משמעות ברורה לדרישת "חוסר הנאותות" שבעילה זו. בע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש חיפה, פ"ד מב(4), 78, 86 (1986), נקבע כי: "השאלה, מתי עסקה או פעולה ייחשבו כהימנעות בלתי נאותה ממס או כהפחתת מס בלתי נאותה, תוכרע בנסיבות כל מקרה ומקרה, ואין לקבוע מסמרות בעניין זה". לעומת זאת, במסגרת עילת "העסקה המלאכותית" יש להוכיח שהעסקה כולה מלאכותית, קרי, שהמטרה להפחתת מס היא העילה היחידה בבסיס העסקה. זאת ניתן ללמוד הן מניסוח העילה ("היה פקיד השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית"), והן מכך שבעילת "ההפחתה הבלתי נאותה" דן המחוקק במפורש במצב של ריבוי מטרות, אך לא כך בעילת "העסקה המלאכותית" מכך יוצא, שעסקה רבת מטרות, שאחת מהן היא מטרה פיסקלית, מוצאת מתחולתה של עילת "העסקה המלאכותית" מיניה וביה."



הנורמה האנטי תכנונית – סעי' 86 לפקודה, 138 לחוק מע"מ ו-84 לחוק מיסוי מקרקעין

עניין סגנון (ע"א 2965/08) (2011) - המשך

- ואולם בית המשפט ממשיך בציינו כי :
- "מכל מקום, אין לכרוך את עילת "ההפחתה הבלתי נאותה" עם עילת "העסקה המלאכותית".
כפי שנראה להלן, ההתפתחות הפסיקתית בעניין תוכן מבחני "העסקה המלאכותית", מייתרת את הצורך בשימוש בעילת "ההפחתה הבלתי נאותה".



עילת העסקה המלאכותית

"סיווג מחדש" – "עסקה מלאכותית"

- "עסקה אשר יכול שתהיה חוקית אולם המחוקק רואה בה עסקה לא לגיטימית בהקשר הפיסקאלי." עניין נוגה שמרת (ו"ע 24989-09-18).

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה

- מבחן הדפוסים המקובלים - עניין איסמר (ע"א 102/59)

המבחן הראשון שאומץ בפסיקה הוא מבחן "הדפוסים המקובלים" ולפיו כדי להגדיר עסקה כמלאכותית: "די בכך שעסקה לובשת צורה המנוגדת לדפוסים המקובלים בחיי הכלכלה וסוטה מן הדרכים שבני אדם נוהגים בהן כדי להשיג תוצאה כלכלית מסוימת."



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה - המשך

• מבחן מטרת העסקה - עניין מפי (ע"א 265/67)

בפרשת מפי אשר עסקה בנושא קיזוז הפסדים המבחן שונה למבחן "מטרת העסקה". לפי בית המשפט רואים עסקה כמלאכותית כאשר העסקה : "כשלעצמה מחוסרת טעם כל שהוא (זולת הטעם להימנע ממס).



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה- המשך

• מבחן הטעם המסחרי

עניין אולפני הסרטה בישראל (ע"א 11/74)

בעניין זה מבהיר כבוד השופט בדימוס ויתקון כי המבחן לבחינת עסקה מלאכותית הינו מבחן "הטעם המסחרי".

"נכון אמנם שאמרתי בענין מפי "טעם כל שהוא", במקום לפרש "טעם מסחרי כל שהוא", אך ברור שרק לטעם כזה התכוונתי בדבר. את המונח "טעם מסחרי" מוכן אני לפרש ביד רחבה, אך המבחן הוא תמיד, מה התועלת ומה היתרון מבחינת עסקו של הנישום. עסקה או פעולה שכל טעמה הוא להיטיב עם אדם אחר, בלי שיהיו צפויים מכך גם תועלת ויתרון כלכלי מבחינת הנישום, אין לראות בה טעם במשמעות ההגדרה שניסינו לתת בענין מפי.



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה- המשך

• מבחן הטעם המסחרי

עניין תעש מור (ע"א 390/80)

השופט שמגר (כתוארו אז) הדגיש כי הפסיקה הכירה בכך שעסקה תיחשב מלאכותית לפי מבחן הטעם המסחרי רק אם הטעם הפיסקלי הוא הטעם היחיד שעמד בבסיסה: "פסיקתו של בית-משפט זה אכן מצביעה על כך, כי המונח "מלאכותי" לעניין דיני המסים פורש, בדרך כלל, תוך התייחסות לנסיבות, בהן לא היה לעיסקה או לפעולה תוכן כלשהו זולת ההימנעות מתשלום מס"



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה – המשך

• מבחן הטעם המסחרי

עניין תעש מור (ע"א 390/80)

לדידה של השופטת **בן-פורת** מבחן "הטעם המסחרי" אינו נותן מענה לכך שבנוסף למטרה הפיסקלית, קיימת גם מטרה מסחרית. לפיכך, קבעה היא שם, בדעת יחיד כי: קיומה של מטרה כלכלית או מסחרית אינו הופך תמיד ובהכרח כל עסקה לבלתי מלאכותית. אין זה מבחן יחיד, שעל פיו נופלת תמיד ההכרעה בשאלה הקובעת באמת, והיא: אם מותר למנהל לסבור, כי עסקה פלונית מלאכותית היא, ללא קשר הכרחי עם המטרה שהתלוותה לה. לשון אחר, במקרים רבים עסקה, הנראית מלאכותית, שוב אינה כזאת, אם נתלוותה לה מטרה מסחרית סבירה (שאינה, כמובן, השתמטות מתשלום מס). באותם מקרים, לאור המטרה הלגיטימית, הופך מה שנחזה כמלאכותי לסביר ואמיתי. אולם, קורה - וכזה הוא המקרה שלפנינו - שמותר למנהל, מכוח סעיף 84 לחוק, להמשיך לראות עסקה כמלאכותית חרף קיומה של מטרה כלכלית"



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה – המשך
עניין רובינשטיין (ע"א 3415/97)

בפרשת רובינשטיין התקבלה, לכאורה, עמדתה האמורה של השופטת בן פורת, וכך נקבע שם מפי הנשיא (בדימוס) ברק: "מקובל עליי מבחן הטעם המסחרי כמבחן לבחינת מלאכותיותה של עסקה. כן מקובלים עליי דבריה של השופטת בן פורת כי מבחן זה איננו מבחן יחיד ומכריע. אכן, מבחן זה יש לבחון באספקלריה רחבה שבוחנת את כלל נסיבות העסקה. יש לזכור כי זה מבחן עזר והשאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית."



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה – המשך

• מבחן יסודיות הטעם המסחרי – עניין "סגנון" (ע"א 2965/08)

"בהתאם לטרמינולוגיה הקיימת היום לשלילת מלאכותיות העסקה -קיומו של "טעם מסחרי" = המבחן הראוי לשיטתי הוא מבחן "יסודיות הטעם המסחרי". המבחן הנהוג היום, אשר ניתן לכנותו מבחן "בלעדיות המטרה הפיסקלית", בוחן אם מטרתו של הנישום בעת ביצוע העסקה נתמצתה בהשגת היתרון הצפוי מהטבת המס. כזכור, ניתן לצלוח מבחן זה גם אם הוצג "טעם מסחרי כלשהו" (לעיל, דנ"א שטרית). מבחן "יסודיות הטעם המסחרי", לעומת זאת, קובע כי עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית - לא היה מבצע הנישום את העסקה"



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה - המשך

• מבחן יסודיות הטעם המסחרי - עניין "סגנון" (ע"א 2965/08)

"המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה "יסודית", כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה. לאור הרציונאלים החולשים על הסוגיה, תישלל מלאכותיותה של העסקה, אף אם נלווה לטעם המסחרי היסודי, טעם פיסקלי במידת יסודיות שווה."

בהמשך עומד בית המשפט על מבחני העזר לבחינת יסודיותו של הטעם המסחרי:

• בחינת אמינותו של הטעם שהועלה על ידי הנישום - "במסגרת מבחן-עזר זה, הנושא אופי מקדמי במהותו, ייבדק אם הובאו הראיות החותכות והממשיות הנדרשות לצורך הוכחת הטעם המסחרי הסובייקטיבי, שבלעדיו לא הייתה מתבצעת העסקה. אם עלה בידי הנישום להוכיח כי עמד טעם מסחרי יסודי בבסיס העסקה, כי אז לא תסווג העסקה כמלאכותית. אם בתום הבדיקה נותרות כפות המאזניים מעוינות, כי אז ניתן לפנות למבחני עזר נוספים (שהם במהותם אובייקטיביים) לצורך המשך הבחינה;"



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה (עניין סגנון) - המשך

- מבחן שקילותן הכלכלית של המטרות שעמדו בבסיס העסקה – "מבחן זה מבקש לכמת בכסף את התוצאה הכלכלית שתתקבל אם תמומש כל אחת מהמטרות, והשוואתן זו לזו. פערים כלכליים בין הטעם הפיסקלי לבין הטעם המסחרי יכולים שיהוו אינדיקציה לגבי יסודיותם"
- בחינת קיומו של סיכון במסגרת העסקה, וזאת לאור "רשת הביטחון" של המטרה הפיסקלית. "אכן, השימוש במבחן הסיכון לצורך בחינת מלאכותיותן של עסקאות, ובעיקר אלה שנערכות במסגרת שוק ההון, מעלה קשיים לא מבוטלים. אין חולק כי גידור סיכונים הינו מכשיר לגיטימי במסגרת עריכת עסקאות, אך כאשר גידור הסיכון מתבצע באמצעות מרכיב מס, צפוי הנישום לביקורת דקדקנית יותר במסגרת בחינת עסקאותיו. מורכבותו של השוק הכלכלי מעמידה בספק רב את האפשרות להעמיד סטנדרט אחיד לגבי מידת הסיכון הנדרש לשם הוצאת העסקה מכלל מלאכותיות ... יחד עם זאת, אין מניעה כי בסל "מבחני העזר" העומדים לרשות בית המשפט יעמוד גם כלי זה, אשר בהחלט יכול, במקרים המתאימים, להוות אינדיקציה משמעותית לקיומה של מלאכותיות."



עילת העסקה המלאכותית

התפתחות המבחנים לקיומה של עסקה מלאכותית בראי הפסיקה - המשך

• עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020)

• "במקרה בו תכנון המס הוא המטרה היחידה העומדת בבסיס העסקה או לכל הפחות המטרה המהותית היחידה הרי שמדובר בעסקה מלאכותית אשר נועדה לשם התחמקות לא לגיטימית מתשלום מס. כדי שעסקה לא תיחשב כעסקה מלאכותית נדרש, כי בנוסף לטעם הפיסקאלי יהיה טעם מסחרי יסודי בגינו נכרתה העסקה וכי אלמלא הטעם המסחרי האמור העסקה לא הייתה נכרתת."



עילת העסקה המלאכותית

סיווג מחדש וסיווג שונה – נטל ההוכחה

בן ציון סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות (ע"א 750/16) - "ככל שמדובר בסיווג שונה, נטל ההוכחה בערעור רובץ באופן הרגיל לפתחם של המערערים; ואולם אם מדובר בסיווג מחדש לפי סעיף 86 לפקודה, אזי הנטל עובר לכתפיו של המשיב להוכיח כי מדובר בעסקה מלאכותית."

עניין סילבן שטרית (ע"א 10666/03)

- "אכן, ההלכה היא כי "נטל ההוכחה" שעסקה נעדרת טעם מסחרי ומהווה "עסקה מלאכותית" מוטל על פקיד השומה."
- ראו לעניין זה גם ע"א 102/59 פ"ש ירושלים נ' איסמר חברה למסחר והשקעות בע"מ, וע"א 34/70 מוריס בנין נ' פ"ש ת"א 4.



עילת העסקה המלאכותית

"סיווג מחדש" – נטל ההוכחה – המשך

עניין סגנון (ע"א 2965/08)

• "פקיד השומה ירים את הנטל המוטל עליו בעת הוכיחו מבחינה אובייקטיבית, כי העסקה אותה ביצע הנישום היא מלאכותית. או אז, יוכל הנישום, שבידיו הראיות הטובות ביותר לעניין, לבוא ולהצביע על השיקולים המסחריים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס עסקאותיו.

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020)

• "בעניין סגנון נקבע כי נטל ההוכחה האובייקטיבי לכך שעסקה היא מלאכותית מוטל על פקיד השומה ונטל ההוכחה הסובייקטיבי כי העסקה אינה מלאכותית מוטל על הנישום"

• "לפי ההלכה הפסוקה, כאשר המשיב טוען כי עסקה היא מלאכותית, עליו הנטל הראשוני להוכיח כי קיים טעם פיסקאלי יסודי בבסיס העסקה. בחינה זו היא אובייקטיבית במובן זה שהיא נעשית באופן "יבש", מבחינה "מספרית"."

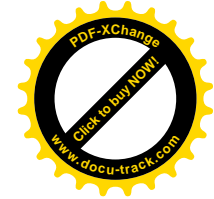


עילת העסקה המלאכותית

"נפקות" הסיווג מחדש" – "רשאי הוא להתעלם מן העסקה"

עניין יואב רובינשטיין (ע"א 3415/97)

- "משמעות והיקף סמכותו של פקיד השומה "להתעלם" מן העסקה המלאכותית נגזרת מפרשנות סעיף 86 לפקודה, על פי תכליתו"
- "ההתעלמות נועדה להתמודד עם תכנון מס בלתי לגיטימי ולשלול את יתרון המס שביקשו המתכננים להגשים. תכליתו של סעיף 86 לפקודה, וסמכות ההתעלמות שבו בפרט, היא למנוע תכנון מס בלתי לגיטימי... ובענייננו, הסמכות היא להתעלם מקיזוז ההפסד שהמשיבה ביקשה להשיג באמצעות עיסקה מלאכותית."
- "ניתן גם לומר, כי סמכות ההתעלמות של פקיד השומה, איננה רק סמכות הורסת (משמידה), אלא, גם סמכות בונה (משקמת). כלומר, סמכות להוסיף פרטים לאחר השמדת העסקה ולראות אותה בצורה שונה" (לפי הצורה שבה העסקה היתה נעשית אילולא הרצון להשיג את תכנון המס).
- "בענייננו, משמעות הדברים היא, שפקיד השומה מוסמך, לצורך מניעת קיזוז ההפסד בלבד, לראות בחברת יואב רובינשטיין חברה חדשה ונפרדת מחברת אקוריום פיש. על פי סיווג זה, אין להתיר את קיזוז ההפסד המבוקש."



"עסקה מלאכותית במישור המיסוי הבינלאומי





עסקה מלאכותית במישור המיסוי הבינלאומי?

עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל + ע"א 3102/12 רחל ניאגו ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2014) – הקמת חברה בחו"ל - מכירת פעילות אל מחוץ לישראל - שליטה וניהול וקבלת דיבידנד פטור

בית המשפט המחוזי

מבחן הנחיצות –

- "ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ...) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראליים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה."
- "נוכח האמור עד כאן מקובלת עלי טענת המשיב לפיה עסקת מכירת עסקי החברה לחברה הישראלית והעברת הדיבידנד למערערים נעשו במטרה עיקרית להימנע ממס או להפחיתו באופן לא נאות."



עסקה מלאכותית במישור המיסוי הבינלאומי?

עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל + ע"א 3102/12 רחל ניאגו ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא (2014) – מכירת פעילות אל מחוץ לישראל - שליטה וניהול וקבלת דיבידנד פטור

בית משפט עליון – הערעור נדחה:

"טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם - קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף (1)5 הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף (1)5 בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל."



עסקה מלאכותית במישור המיסוי הבינלאומי?

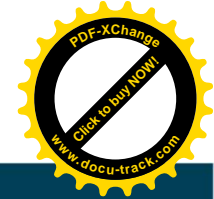
ע"מ 1090-06 ינקו וייס אחזקות 1996 (2007) - הגירה של חברה למדינת אמנה

בית המשפט המחוזי

"נשוא ההחלטה, זכותה של רשות המס להפעיל כלים אנטי-תכנוניים, ובמקרה זה את סעיף 86 לפקודה, כאשר היא סבורה כי הנישום ניצל לרעה את האמנה למניעת כפל מס עם בלגיה."

הבקשה נדחתה:

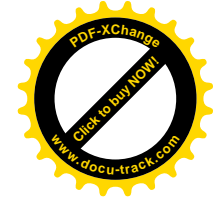
- "אמנת מס נועדה בראש ובראשונה ליצור מצב שבו נישום, הנלכד ברשת המס של שתי המדינות המתקשרות, לא ייחשף לכפל מס. אמנות לא נועדו כדי שייעשה בהן שימוש שלא בתום לב ובדרך לא מקובלת או כי ייעשה בהן שימוש העולה כדי ניצולן לרעה.
- המדינות המתקשרות זכאיות להעלות טענות כנגד כך, מכוח הוראות הדין הפנימי המכיל הוראות אנטי-תכנוניות, שהרי הדין הפנימי קובע את חובת המס."
- "סעיף 31 לאמנת וינה מלמד על התניה מכללא, שיש לקרוא לתוך כל אמנה, שאין לעשות בה שימוש לרעה."
- "הוראת סעיף 86 אינה נדחקת או גוברת על הוראות אמנת מס שאושררה, אלא מתלכדת עם התפיסה שבסיסה של כל אמנת מס, כי אין לעשות בה שימוש לרעה."



אמנות מס בעקבות לפי פרשנות ה- OECD ומסמך ה MLI

מניעת ניצול לרעה של האמנה - המכשיר המולטילטרלי מאפשר שתי שיטות שונות למניעת ניצול אמנה לרעה:

- (א) מבחן המטרה העיקרי (PPT – Principal Purpose Test) לפיו הטבות המס בהתאם לאמנה לא יוענקו במידה והמטרה העיקרית של פעולה או הסדר הינה השגת ההטבה.
 - (ב) הגבלת הטבות מצומצמת – (Simplified LOB - Limitation on Benefits)
הטבות האמנה יינתנו רק למי שעומד בתנאים המפורטים בסעיף LOB. ישויות נדרשות למלא תנאים שונים הקשורים לסוג הישות, אופי פעילות, אופן ההחזקה בישות ועוד.
- ישראל בחרה להחיל את ה- PPT.**



עסקה מלאכותית בראי הפסיקה האחרונה





עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ע"א 750/16, בן ציון סעדטמנד ואח' (פברואר 2019):

העובדות:

- החברה הוקמה בשנת 1976, והנכס העיקרי שבבעלותה הוא מקרקעין המשמשים לתחנת תדלוק ושירותי דרך (להלן: המקרקעין).
- לבקשת המערערים נערכה בחודש **נובמבר 2007** חוות דעת שמאית להערכת שוויים של המקרקעין - וזאת, על פי האמור בחוות הדעת, לשם מכירתם; שווי המקרקעין, ובכלל זה שווי הבעלות בתחנת התידלוק ושירותי הדרך, הוערך בסכום של 19,459,000 ₪. בדוחות הכספיים של החברה לשנת 2007, שוערכו המקרקעין על יסוד שוויים כפי שנקבע בחוות הדעת השמאית.
- ביום **18.12.2007** חילקה החברה מתוך רווחי השיערוך דיבידנד בסכום כולל של 12,617,400 ש"ח (להלן: הדיבידנד) - כך שלכל אחד מהמערערים שולם סך של כ-4.2 מיליון ש"ח, שממנו ניכתה החברה מס במקור בשיעור 25%.
- מאחר שהדיבידנד חולק מתוך רעיוניים החברה נדרשה ליטול הלוואה מהבנק למימון הדיבידנד;
- מספר ימים בלבד לאחר חלוקת הדיבידנד, ביום **27.12.2007** התקשרו בעלי המניות בהסכם עם סד"ש למכירת כלל מניות החברה בעסקת נטו בתמורה לסך של כ-2,129,000 ₪.
- ולבסוף החברה פרעה את ההלוואה באמצעות שטר הון של סד"ש;



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה ע"א 750/16, בן ציון סעדטמנד ואח' (פברואר 2019):

"השאלה המרכזית העומדת לפתחנו היא כיצד יש לסווג תקבול ששולם למערערים ערב מכירת מניותיהם בחברה לסד"ש: האם כדיבידנד כגרסת המערערים, או שמא כחלק מתמורת עסקת המכר כטענת המשיב. בית המשפט המחוזי אימץ את עמדת פקיד השומה שלפיה מדובר בתמורה ששולמה למערערים עבור מניות החברה, וכפי שיפורט להלן לא מצאתי טעם לשנות מתוצאה זו - ועל כן אציע לחבריי כי נדחה את הערעור. בלא לגרוע מהאמור, דעתי היא שבנסיבות המקרה לא היה מקום לסיווג שונה של הדיבידנד כפי שקבע בית המשפט המחוזי, אלא לסיווג מחדש בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודה. ואבאר."



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה ע"א 750/16, בן ציון סעדטמנד ואח' (פברואר 2019):

- "תמורת המניות הועברה לידי המערערים במהלך רב-שלבי, שכלל שורה של פעולות משפטיות שבוצעו גם על ידי שחקנים נוספים פרט לצדדים הישירים לעסקת המכר: החברה נטלה הלוואה מהבנק, לאחר מכן חילקה דיבידנד לבעלי המניות, בהמשך סד"ש שילמה לבעלי המניות תמורה עבור מניותיהם, ולבסוף החברה פרעה את ההלוואה באמצעות שטר הון של סד"ש.
- במצב דברים זה סיווג שונה של בסיס המס אינו מספק, וכי על מנת למתוח קו ישיר בין סד"ש לבין בעלי המניות נדרשת התעלמות (בהיבט המיסוי) משלבים ומצדדים שבתווך. פעולת הסיווג בנסיבות אלה אינה מתמצה אפוא בשינוי "שמו" של התקבול, אלא מדובר בהתערבות הן במהות העסקה הן בצדדים לה.
- התעלמות מהשלבים שבתווך פירושה סיווג מחדש של משתתפי העסקה.
- עם זאת יובהר, כי לא בכל מקרה שבו בעסקה מספר משתתפים או שלבי ביצוע, יש בהכרח הצדקה לסיווג מחדש - וכל מקרה ייבחן בהתאם לנסיבותיו.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה ע"א 750/16, בן ציון סעדטמנד ואח' (פברואר 2019):

- "תנאי מקדמי להפעלת הסמכות שבסעיף 86 לפקודה הוא, שכתוצאה מהעסקה נגרמה הפחתה בפועל או בפוטנציה של המס וכי בענייננו לא יכול להיות חולק כי תנאי זה מתקיים. זאת, לאור הפער בין שיעור המס החל על העסקה כפי שבוצעה (מס על דיבידנד בשיעור 25%) ובין שיעור המס שהיה חל במקרה של העברת התמורה לידי המערערים באופן ישיר (על רווח ההון שנוצר למערערים בין השנים 1976 עד 2003 היה חל מס בשיעור המס השולי של המערערים, שהוא גבוה מ-25%)."
- קיים קשר בין חלוקת הדיבידנד ובין הסכם המכר - קשר שמהווה חלק מהותי מן המתווה שבו בחרו המערערים והקונה לביצוע עסקת המכר. כך, בעת הרלוונטית לא עמדו לחברה מקורות מימון נזילים לחלוקת הדיבידנד, שחולק מתוך רווחי שיערוך, והיא נדרשה ליטול הלוואה לשם מימון הדיבידנד. עובדה זו כשלעצמה מעלה ספק של ממש בדבר קיומו של טעם מסחרי לנטילת הלוואה לצורך חלוקת דיבידנד ערב מכירת המניות - אלא אם כן מדובר במהלך שנועד בעיקרו להפחתת החבות במס בגין עסקת המכר; ספק זה מתחדד עוד יותר שעה שמתברר כי ההלוואה נפרעה באמצעות שטר הון של הקונה, סמוך לאחר ההתקשרות בהסכם המכר"



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה ע"א 750/16, בן ציון סעדטמנד ואח' (פברואר 2019):

- עלות עסקת המכר מבחינתה של הקונה כוללת לא רק את הסכום שנקבע באופן פורמלי בהסכם שבין הצדדים, אלא אף את חובה של החברה לבנק בגין ההלוואה; במצב דברים זה, אין יסוד לטענה שהטעם המסחרי שביסוד חלוקת הדיבידנד היה הפחתת עלות העסקה מבחינתה של הקונה.
- ערב עסקת המכר הוערך שוויים של המקרקעין בחוות הדעת שמאית בסך של כ-19.5 מיליון ש"ח ועל פניו אין כל היגיון כלכלי בהעברת הזכויות במקרקעין לקונה תמורת 2.1 מיליון ש"ח בלבד, המהווה כעשירית משוויים הריאלי, וגם בכך יש כדי להעיד את מלאכותיותה של העסקה.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019) העובדות:

- ידין סגל הוא הנישום בחברה משפחתית בשם סומת, המחזיקה במחצית ממניות חברת סומ-אר.
- בשנת 1995 רכש הנישום באמצעות חברת סומת מגרש בנתניה תמורת 21 מליון ש"ח. המימון בוצע באמצעות הלוואה מהבנק הבינלאומי והלוואת בעלים.
- בשנת 1996 מכרה סומת את המגרש לחברת סומ-אר. סומת המשיכה להשקיע בחברה המשותפת סומ-אר ובמגרש עוד כ-20 מליון ש"ח (ובסה"כ 41 מליון ש"ח).
- כעבור כעשר שנים (בשנת 2005) נערכה עסקת קומבינציה במגרש בדרך של מכירת 69% לחברה קבלנית (שאינה קשורה).
- שווי הקרקע ירד והוערך לצורכי העסקה ומס שבח ב-20 מיליון ש"ח בלבד, אף שהושקעו בו כאמור כ-41 מליון ש"ח.
- עקב ירידת ערך הקרקע נוצר גירעון, באופן שהנישום היה צריך לוותר (למחול) על הלוואת הבעלים בסך 11 מליון ש"ח, שהשקיע בסומ-אר.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

העובדות:

- סומת מכרה את המניות שלה בסומ-אר בהפסד של 11 מליון ש"ח (ששיקף את ירידת ערך הקרקע) לחברת הילן שהיא חברה בלתי פעילה בבעלות אותו נישום (ידין סגל).
- ללא קשר לאמור לעיל, בסמיכות זמנים לעסקת הקומבינציה, לקראת סוף שנת 2005, מכר הנישום מניות בחברת LLC הרשומה בארה"ב ונוצר לו רווח הון של 11,622,331 ש"ח (להלן: "עסקת נוף").
- הנישום קיזז במישור האישי את הפסד ההון שנבע לו ממכירת המניות בסומ-אר מרווח ההון שנוצר לו ממכירת מניות נוף. לכן, **דיווח בעסקת נוף על רווח הון לאחר הקיזוז בסך של 575,389 ש"ח בלבד.**
- בית המשפט המחוזי קיבל בפסק דינו את עמדת הנישום וקבע כי **ההפסדים בעקבות ירידת ערך המגרש ראויים להכרה לצורכי מס, ולכן ניתן לקזז הפסד זה מרווח ההון שנוצר בעסקת נוף.** על כך הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל (2019)

נפסק:

- קיזוז הפסד הון מחייב לבחון את מהות הפסד ההון בגין ירידת ערך המקרקעין ולקבוע תחילה שאכן נוצר הפסד. במקרה הנוכחי, הפסד ההון נוצר בשל חוב אבוד.
- הגישה המקובלת היא, כי המבחנים שנקבעו ל"חוב רע" לצורך ניכוי הכנסה במישור הפירותי (סעיף 17(4) לפקודה), ניתנים ליישום גם לגבי הכרה בהפסד במישור ההוני.
- גירעון כשלעצמו אינו בהכרח יוצר הפסד מבחינת דיני המס, וכפי שהודגש לעיל, החשוב לענייננו הוא עקרון המימוש גם במקרה של הפסד.
- לא כל אימת שהנישום טוען להפסד הון, הוא רשאי לקזז אותו כנגד רווח הון. בית משפט המחוזי קיבל את טענת הנישום על סמך ההנחה כי המבחן הוא סובייקטיבי, אלא **שעמדת בית המשפט העליון היא שהמבחן הנכון הוא אובייקטיבי.**
- עצם ההשקעה הרציפה במגרש במרוצת השנים מהווה ראיה לכך שלא מדובר בהשקעה שירדה לטמיון. כמו כן נערכה עסקת קומבינציה, שמטבע הדברים יצרה צפי להכנסות עתידיות. תמונה כללית זו אינה מתיישבת עם הטענה לאבדן השקעה הונית.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ע"א 7481/17 בעניין ידין סגל

נפסק:

- הנישום הצליח לשכנע את בית משפט המחוזי כי "היה טעם מסחרי ממשי" להעביר את הבעלות על חברת סומ-אר לידי חברת הילן. בית המשפט העליון אינו מקבל עובדה זו.
- עסקת הילן היא עסקה מלאכותית שהמערער (פקיד השומה) היה רשאי להתעלם מתוצאותיה לצורך קביעת נטל המס. הטעם היסודי לעסקת הילן הוא השאיפה ליצור הפסד הון שיקזז את הרווח מעסקת נוף.
- חשיבות – יצירת הפסד הון תוך מכירת המניות לצד ג'



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ידין סגל (ע"א 7481/17) (אוגוסט 2019)

רקע עובדתי

- באותו עניין דובר בקיזוז הפסד הון ממכירת מניות חברה-בת לחברה אחות.

"עסקה אינה מלאכותית אם לולא המטרה המסחרית - לא היה מבצע הנישום את העסקה. המבחן אינו בודק רק אם קיימת מטרה מסחרית, ואין ספק בדבר שקיומה של זו הוא תנאי הכרחי, אך אין זה תנאי מספיק. לצורך סיפוקו של המבחן נדרש גם כי המטרה המסחרית תהיה סיבה 'יסודית', כך שלולא ציפייתו של הנישום כי זו תתממש, לא היה נכנס לעסקה מלכתחילה [...] אם עלה בידי הנישום להוכיח כי עמד טעם מסחרי יסודי בבסיס העסקה, כי אז לא תסווג העסקה כמלאכותית [...]"



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019)

רקע עובדתי

- באותו עניין דובר באדם בשנות השישים לחייו ולו שישה ילדים (להלן בהתאמה: "המערער" ו- "הילדים") אשר רכש נכסי נדל"ן בנתניה וחלקם נרשמו על שם ילדיו אשר חצו את גיל 18.
- המערער הוביל ויזם את רכישות נכסי הנדל"ן, והוא נשא באחריות המלאה למימונם (בין היתר, באמצעות נטילת הלוואות).
- בשנות המס, המערער היה אחראי לבדו על הטיפול בענייני ההשכרה, והדברים נעשו על פי שיקול דעתו הבלעדי.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) – המשך

רקע עובדתי

- בתקופה הנ"ל המערער קיבל את דמי השכירות לידיו, והשתמש בכספים כרצונו. כמו כן, המערער נשא בכל העלויות הכרוכות בפעילות ההשכרה.
- לאורך השנים, המערער תמך בילדים מבחינה כלכלית בדרכים שונות: מימון הוצאות המחיייה של חלק מהילדים, רכישת נכסים, העברת מזומנים ועוד. הסיוע הכלכלי שניתן לכל אחד מהילדים נעשה בהתאם להבנת המערער ושיקוליו, ללא כל זיקה להיקף דמי השכירות שהניב הנכס הרשום על שמו של כל ילד.
- הילדים, מצדם, לא העלו דרישה לקבלת אותם הכספים שנגבו מהשכרת הנכסים הרשומים על שם כל אחד מהם. אם פנו לאביהם וביקשו את עזרתו הכספית, הדבר נעשה באופן כללי ולא משום שקיים נכס הרשום על שמם המניב דמי שכירות.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) - המשך

רקע עובדתי

- המערער הצהיר על ההכנסות שנבעו מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו. עיקר ההכנסות דווחו כהכנסות פאסיביות שחייבות בשיעור מס של 10% בהתאם לסעיף 122 לפקודה ועל יתרת ההכנסות נדרש פטור ממס.
- המחלוקת בעניין זה התמקדה, בין היתר, בשאלת היקף הכנסות השכירות שיש לייחס למערער באופן אישי לאור הוראת סעיף 2(א) לחוק פטור ממס על הכנסה מהשכרה דירת מגורים תש"ן 1990 (להלן: "חוק הפטור") אשר קובע כי ההכנסה הנבחנת לצורכי זכאות לפטור (המכונה "הכנסת היחיד") אינה כוללת את דמי השכירות של ילדי הנישום שעברו את גיל 18. כך שכל אחד מהם – המערער וילדיו – זכאי לפטור נפרד.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) – המשך

טענת המשיב

- המשיב סבר כי יש לייחס למערער את מלוא הכנסות השכירות שהופקו מכל נכסי המשפחה, בין אם הנכסים נרשמו על שם המערער ובין אם לאו.

בית המשפט

- "לטעמי, בנסיבות הנתונות, מתחייבת המסקנה כי דמי השכירות מכלל הנכסים שהיו בבעלות המערער וילדיו היו בבחינת הכנסה בידי המערער עצמו."



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 27431-04-17) (ספטמבר 2019) - המשך

בית המשפט

- "אינני סבור כי כדי להגיע למסקנה זו יש צורך להתעלם כליל מרישום חלק מן הנכסים על שם הילדים בלשכת רישום המקרקעין. התעלמות כזאת, שיכולה להיות מבוססת על הוראות סעיף 86 לפקודה בהתקיים התנאים המנויים שם, תוביל לתוצאה שלפיה לצורכי מס כלל הנכסים ייחשבו כבעלות המערער ומניה וביה כלל ההכנסות המופקות מהם ייוחסו לו. נקיטת גישה זו תחייב קביעת ממצא לפיו לא היה כל "טעם מסחרי יסודי" לרישום הנכסים על שם הילדים"
- "אינני משוכנע כי אכן מתבקשת קביעה כזו כאן, לנוכח ההסברים כי היה למערער אינטרס לטווח הארוך לגרום לכך כי כל ילד יקבל נכס. רצון כזה איננו יוצא דופן וכן קשה לומר כי רישום הבעלות על שם הילדים כבר בשלב הרכישה היה נגוע כולו במלאכותיות ונעדר טעם מסחרי או משפחתי יסודי כלשהו."



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019) - המשך

בית המשפט

- המשיב לא הראה כי התקיים "תנאי הסף" להפעלת סעיף 86 לפקודה ונוצרה הפחתת מס במועד רכישת הנכסים כתוצאה מרישומם על שם הילדים.
- ואולם אליבא דבית המשפט ניתן לייחס את דמי השכירות למערער לצורכי מס באחת משתי דרכים: הראשונה – לקבוע מראש כי המערער הותיר בידיו את הזכות להפיק דמי שכירות מכלל הנכסים, למשך כל ימי חייו.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין ארביב (ע"מ 17-04-27431) (ספטמבר 2019) - המשך

בית המשפט

- השנייה – שימוש בהוראת סעיף 84 לפקודה: " עולה מהוראות סעיף 82 לפקודה כי כאשר אין בידי המסב כוח "להחזיר לעצמו את השליטה... על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת", אזי ההכנסה תיחשב כהכנסתו של הנסב. לדעתי כך הוא המקרה שלפניי, וזאת לאור שליטתו הבלתי מעוררת והנמשכת של המערער בנכסים ובהכנסות וכאשר הילדים לא הותירו לעצמם כל סממן של בעלות זולת הרישום. התרשמתי כי ההבנות במשפחה לא הותירו לילדים אפשרות אמיתית לדרוש את דמי השכירות לעצמם.
- דהיינו, דומה כי בנסיבות דנן צעד בית המשפט במסלול של "סיווג שונה" סטטוטורי (חקיקת הוראות ספציפיות המזהות באופן מדויק סוגי עסקאות, וקובעות באופן מדויק את תוצאות המס של עסקאות אלה) ולא נדרש כאמור להפעלת ההוראה האנטי תכנונית הכללית הנמצאת בבסיס הוראת סעיף 86 לפקודה ("סיווג מחדש").



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020)

רקע עובדתי

- באותו עניין דובר ברכישת שלד בורסאי על ידי האחים נאוי שהעבירו אליו פעילות רווחית חדשה, מחברה פרטית שבבעלותם, בתחום הממסרים הדחויים ("ניכיון שיקים") (להלן: "הפעילות החדשה")
- לשלד הבורסאי (להלן: "המערכת") היו הפסדים צבורים בסכום של למעלה מ-150 מיליון ש"ח. כמו כן, לשלד הבורסאי לא היו נכסים, ציוד או מוניטין, המסחר במניותיו הושעה והן מופיעות ברשימת השימור של הבורסה לניירות ערך. פעילותו העסקית פסקה כליל כשנה וחצי לפני מועד רכישתו.
- לאחר רכישת השליטה בשלד הבורסאי והעברת הפעילות הרווחית לתוכו, קוזזו מלוא ההפסדים שנצברו בשלד כנגד הרווחים מהפעילות החדשה.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) - המשך

טענת המערערת

- אליבא דמערערת המשיב לא עמד בחובתו להרים את נטל ההוכחה המוטל עליו להתקיימותו של המבחן האובייקטיבי לפיו, אלמלא המטרה הפיסקאלית לא הייתה העסקה מבוצעת. די בכך, לשיטת המערערת, כדי להצדיק את קבלת הערעור. כמו כן, טענה המערערת כי בבסיס העסקה לרכישת השלד הבורסאי עמדו טעמים מסחריים יסודיים, שיש בהם להצדיק את האופן בו נעשתה, ולהכשיר את קיזוז ההפסדים.

טענת המשיב

- המשיב טען כי ביסוד עסקת רכישת השלד הבורסאי הספציפי עמד טעם פיסקאלי יסודי ודומיננטי של קיזוז ההפסדים הצבורים. **לטענתו, המערערת לא השכילה להוכיח כי ביסוד רכישת השלד המסוים עמד "טעם מסחרי יסודי" השקול לו בערכו.** לפיכך, יש לראות ברצף הפעולות שהביא לקיזוז ההפסדים, כתכנון מס בלתי לגיטימי שמטרתו הייתה להפחית, באופן בלתי נאות, את המס המגיע על רווחי הפעילות החדשה. המשיב שלל את יתרון המס של המערערת בקיזוז ההפסדים בהסתמכו על עילת העסקה המלאכותית שבסעיף 86 לפקודה.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) – המשך

בית המשפט

- "במרוצת השנים נקבעו בהלכה הפסוקה מבחנים וכללי אצבע למלאכת ההבחנה לסיווגה של עסקה כמלאכותית לצורכי מס..... "התפתחות בסוגיה זו נעשתה בעניין סגנון. שם קבע כב' השופט א' ריבלין כי המבחן הראוי לבחינת מלאכותיותה של עסקה הוא "מבחן יסודיות הטעם המסחרי". מבחן זה נועד להתמודד, באופן גמיש יותר, עם תכנוני המס המורכבים בהם שימשו ביסוד עריכת העסקה הן טעמים מסחריים והן טעמים פיסקאליים. מבחן זה אינו מסתפק בקיומה של מטרה מסחרית אלא דורש כי מטרה זו תהא "יסודית". לצורך בחינת יסודיות הטעם המסחרי נבחנים כלל נסיבות העסקה ונעשה שימוש במבחני עזר, כגון: אמינות הטעם המסחרי, שקילותם הכלכלית של הטעמים שביסוד העסקה, מבחן התוכן הכלכלי ומבחן הסיכון"



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) - המשך

בית המשפט

- כמו כן, מוסיף בית המשפט ומבהיר כי קביעה לפיה עסקה מסוימת היא עסקה מלאכותית היא תוצר של מבחן דו-שלבי: " בשלב הראשון, יש לבחון אם מקורה של העסקה הוא בתכנון מס חיובי כגון ניצול תמריץ מס או הטבת מס או, שמא, מדובר בתכנון מס שלילי המנצל פירצה בחוק. כאשר בבסיס העסקה עומד תכנון מס שלילי, יש להמשיך ולבחון את מלאכותיותה של העסקה בהתאם להוראת סעיף 86 לפקודת מס הכנסה"
- באשר לנטל ההוכחה מציין בית המשפט כי: "בעניין סגנון נקבע כי נטל ההוכחה האובייקטיבי לכך שעסקה היא מלאכותית מוטל על פקיד השומה ונטל ההוכחה הסובייקטיבי כי העסקה אינה מלאכותית מוטל על הנישום".



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

ענין אחים נאוי (ע"מ 17-09-46365) (ינואר 2020) – המשך

בית המשפט

- על בסיס עקרונות אלו קבע בית המשפט כי רכישת השלד הבורסאי על ידי האחים נאוי הינה עסקה מלאכותית באשר מצד אחד בבסיס העסקה עמד יתרון מס משמעותי, ומנגד לא הוכח קיומו של טעם מסחרי יסודי ברכישת השלד הספציפי.
- למעלה מן הצורך מציינת כבוד השופטת סרוסי כי בית המשפט כי: "אף אם הייתי משתכנעת בקיומו של טעם מסחרי יסודי ברכישת השלד הבורסאי הספציפי, הרי בשים לב להיקף הניכר של ההפסדים הצבורים במערערת ולערך הכספי המייד שביקוזם לצורכי מס, (אזכיר, כי המערערת קיזזה את מלוא ההפסדים בדוחותיה למשיב בשנות השומה), לא ניתן לראות בערך הכלכלי שבחיסכון בעלויות ובזמן (שברכישת שלד בורסאי בהשוואה לחלופות כניסה אחרות לבורסה) ובחיסכון בתשלום פרמיית שליטה (שברכישת השלד הספציפי בהשוואה לרכישת שלדים אחרים), כשקול כלכלית ליתרון המס שבניצול ההפסדים הצבורים, באופן הגורם לשלילת מלאכותיותה של העסקה.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020)

רקע עובדתי

- באותו עניין דובר בני-זוג נשואים (להלן: "המערערים") אשר התגוררו בבית בכורזים שהיווה את דירת המגורים היחידה שבבעלותם (להלן: "הדירה בכרוזים"). בשנת 2015 החליטו המערערים לעבור להתגורר בטבעון ורכשו שם בית (להלן: "הדירה בטבעון"), תוך שהם מדווחים על רכישה זו למנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: "משיב 2") ומשלמים מס רכישה לפי המדרגות החלות על דירה שאינה דירה יחידה.
- במשך זמן מה ניסו המערערים למכור את הבית בכורזים - ללא הצלחה, וביום האחרון שבו עוד ניתן היה למכור את הדירה וליהנות ממס רכישה מופחת, חתמו בני הזוג על הסכם להעברת הבית בכורזים לאמה של האישה - במתנה. במקביל, באותו מעמד, חתמה האם על צוואה, אשר במסגרתה הורישה לבני הזוג את אותו הבית שקיבלה מהם במתנה. לאחר כחודש נפטרה האם, ובעקבות זאת רשות המסים גילתה את עסקת המתנה וקבעה כי מדובר בעסקה מלאכותית - שכל מטרתה התחמקות ממס הרכישה הגבוה.



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020) - המשך

בית המשפט

• " במקרה בו תכנון המס הוא המטרה היחידה העומדת בבסיס העסקה או לכל הפחות המטרה המהותית היחידה הרי שמדובר בעסקה מלאכותית אשר נועדה לשם התחמקות לא לגיטימית מתשלום מס. כדי שעסקה לא תיחשב כעסקה מלאכותית נדרש, כי בנוסף לטעם הפיסקאלי יהיה טעם מסחרי יסודי בגינו נכרתה העסקה וכי אלמלא הטעם המסחרי האמור העסקה לא הייתה נכרתת."

• " קיומו של טעם מסחרי הוא תנאי הכרחי אולם אין מדובר בתנאי מספיק. לצורך עמידה במבחן הטעם המסחרי נדרש שהמטרה המסחרית תהיה סיבה יסודית כך שאלמלא ציפה הנישום, כי מטרה זו תתממש הרי שהוא לא היה נכנס לעסקה. ככל שישנו טעם מסחרי יסודי הרי שקיומו של טעם פיסקאלי במידת יסודיות שווה לא יהיה בו כדי ללמד, כי מדובר בעסקה מלאכותית (ראה לעניין זה ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה). כאמור על העוררים הנטל להוכיח מה היה הטעם המסחרי בעסקת המתנה מלבד המטרה של הפחתת המס."



עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020) - המשך

בית המשפט

- "כאשר המשיב טוען, כי עסקה היא מלאכותית, עליו הנטל הראשוני להוכיח, כי קיים טעם פיסקאלי יסודי בבסיס העסקה ועל הנישום נטל ההוכחה הסובייקטיבי להוכיח שבבסיס העסקה עמד טעם מסחרי יסודי. נקבע, כי על פקיד השומה מוטל הנטל להוכיח, כי מבחינה אובייקטיבית, העסקה היא מלאכותית. כלומר, עליו להוכיח, כי ביסוד העסקה עמד טעם פיסקאלי יסודי ואז, יוכל הנישום, שבידיו הראיות הטובות ביותר לעניין, לבוא ולהצביע על השיקולים המסחריים הסובייקטיביים שעמדו בבסיס העסקה."
- על בסיס עקרונות קבע בית המשפט כי אכן מדובר בעסקה מלאכותית ושלא הוכח טעם כלשהו לעסקת המתנה מלבד הקטנת שיעור מס הרכישה בגין רכישת הבית בטבעון.

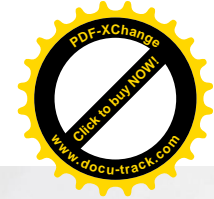


עסקאות מלאכותיות בראי הפסיקה האחרונה

עניין נוגה שמרת (ו"ע 18-09-24989) (פברואר 2020) - המשך

בית המשפט

- חיזוק לטענתו מצא בית המשפט בעובדה כי בצוואת האם, עליה חתמה במועד עסקת המתנה, נקבע, כי המערערים ירשו את הבית בכורזים, דבר אשר מחזק את הטענה כי לא היה מדובר בעסקת מתנה אמיתית (שאז, הנכס היה אמור להצטרף לקופת העיזבון של האם ולהתחלק בין כל יורשיה).
- עוד קבעה השופטת, כי מי שנהנה מדמי השכירות של הבית בכורזים היו המערערים ולא הייתה כל כוונה שהאם תעבור להתגורר בשלב זה או אחר בבית.
- לאור האמור דחה בית המשפט את הערעור.



שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39
רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

תודה לכולם!

