

האבחנה בין תכנון מס לגיטימי למעשה פלילי והקו הדק שביניהם

תקציר הרצאתו של ד"ר חיים גבאי

קיים מאבק מתמיד, עיקש ונמשך ששיאו בתיקון 147 לפקודת מס הכנסה בין רשויות המס לבין הנישומים בשאלה של תכנון מס. היינו – הנישומים, באופן אגרסיבי, משתדלים להקטין את חבות המס שלהם; לעומת זאת, רשויות המס נאבקות ללא הרף בניסיונות הנישומים להקטין את חבותם.

נקודת המוצא בדיוננו יהיו תכנוני המס הלגיטימיים והכלים הקיימים בידי פקיד השומה להיאבק בהם, בהמשך נדון בכל אותם תכנוני מס בעלי היבטים פליליים. סוגיות אלו מסובכות ומעניינות, משום שהן יוצרות מפגש מרתק בין דיני העונשין לבין דיני המיסים, כאשר בדיני המיסים יש כל מיני היבטים שחורגים, בהקשר הפלילי, מהדינים הרגילים של דיני העונשין בכל הקשור ליסוד הנפשי ולהגנות.

הקו שמעביר אותנו מעבירה פלילית לתכנון מס שהוא עדיין לגיטימי הוא קו מאד עדין וזכה להתייחסות מרובה, בעיקר מההיבטים המשפטיים. בפרשת **פרומדיקו-פרשה**, שבה הורשע אלי הורוביץ בבית-המשפט המחוזי בירושלים בגין השמטת הכנסות כתוצאה מתכנון מס בינלאומי לקוי, בית-המשפט אמר שהוא עולה כדי עבירה פלילית. בערעור בבית-המשפט העליון זוכה הורוביץ מכל החשדות שיוחסו לו – מה שמצביע על האבחנה הדקה בין המישור הפלילי למישור האזרחי.

השאלה המתעוררת היא מה בין תכנון מס לגיטימי לבין תכנון בעל היבט פלילי. במילים אחרות מה בין הימנעות ממס (Tax Avoidance) לבין השתמטות ממס (Tax Evasion). הספרות העיונית גורסת שבעוד הימנעות ממס היא נקיטת פעולות חוקיות לצמצום נטל המס, השתמטות ממס היא נקיטת פעולות בלתי חוקיות, המטילות אחריות בפלילים, כדי להקטין את הנטל האמור. אולם באבחנה זו אין די מאחר ומיד תתעורר השאלה מהי פעילות חוקית ומהי פעילות בלתי חוקית. על-פי גישה המקובלת בספרות ואשר זכתה לביקורות רבות, הימנעות ממס, המהווה פעילות חוקית, היא נקיטת צעדים חוקיים בטרם נתגבשה החבות במס, בעוד שהתחמקות ממס, המהווה פעילות בלתי חוקית, היא נקיטת צעדים לאחר גיבוש החבות במס. על-פי גישה זו גם פעולות "חוקיות" שננקטות לאחר בשלותו של חוב המס נכנסות לתחום של השתמטות ממס ומכאן הקושי בגישה זו. יש הסבורים כי הענקת אופי פלילי לפעילויות שלאחר גיבוש חוב המס חייבת לנבוע מתוך תפיסה ערכית הרוצה להגן על ערך פלוני באמצעות סנקציה פלילית. לשיטתם, אירוע הגיבוש חסר כל משמעות התומכת בהפיכת אמצעים חוקיים לבלתי חוקיים. פרופ' גליקסברג סבור, כי בכדי להבחין בין תכנון מס לגיטימי לבין השתמטות ממס יש לחזור לגישה הקלאסית שאימצה את מבחן חוקיות האמצעים כאשר החוקיות נקבעת על-פי הדין הפלילי. הימנעות ממס, אם כן, מהווה מושג שיורי. מה שאינו בגדר עברה פלילית הריהו הימנעות ממס. אומנם באמצעות הגדרה שיורית זו אנו פטורים מלקבוע הגדרה מדויקת וחיובית להימנעות ממס

אולם, היא מביאה לדעתי למעגל שוטה מה הם גבולותיה של אותה הימנעות ממס ועד כמה ניתן למתוח אותם בטרם ייתפס המעשה כהשתמטות ממס.

צריך להבין שהשאלה אם התכנון הוא לגיטימי או שמא הוא מגיע עד כדי עברה פלילית היא מאוד קריטית, כיוון שבסופו של דבר, בכל עסקה גדולה במשק מתכננים את המס. היינו – הנישומים בוחרים להם יועצי מס טובים בכדי שייעצו ויגידו להם מהי חבות המס המינימלית בעסקה. לעיתים, הייעוץ הוא בלתי ניתן לתקיפה.

גם בתי-המשפט לא פסלו את תופעת תכנוני המס ויתרה מכך בפרשת חזון (ע"א 4639/91 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חזון דוד ואח' מסים ח/3 (יוני 1994) עס' ה-7) קובע הנשיא שמגר –

עצם העובדה כי הצדדים בחרו במבנה משפטי דל מסים, אינה מצביעה כי המבנה "מלאכותי" או "בדוי". זכותם ואף חובתם – של מומחים בענייני מסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהיינה עתירות מס. גבולות תכנון המס הוא שאלה קלאסית ונצחית אשר נקבעת בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל עניין ועניין"
ומוסיף שמגר וקובע,

"אדם רשאי לנצל לטובתו כל הוראה שבדין הפוטרת אותו ממס או מקלה בו, שהרי לשם כך נוצרה; והוא, כמובן, כל עוד אינו מנסה לעוות במעשיו את כוונת המחוקק או לעשות מעשה שלא כדין כדי להיכנס לתחומי פטור או הקלה, שלא נועדו לו".

בפרשת פרומדיקו

ע"פ 1182/92 אליהו הורביץ נ' מדינת ישראל, תקליטור מסים.

קובע בימ"ש

"מבחינה משפטית אין פגם בכך, שאדם מתכנן בצוה עסקה בדרך שתפחית את חבות המס או שלא תחייב אותו בתשלום מס.."

ומוסיף אנגלרד וקובע באותה פרשה :

"שאיפתו של בעל תכנון מס הוא למנוע את החבות באמצעות המשפט עצמו. כפי שהתבטא השופט מ' זילברג בדונו בהערמה במשפט הפלילי, שהיא, כנזכר לעיל, סוגיה הקרובה לתכנון מס; העורמה "השוכנת חכמה" – מכוונת כלפי החוק עצמו, בחינת 'יכה יוסי את יוסי'; מערימים על החוק באמצעות החוק גופו. בתכנון מס המטרה היא אפוא לא לרמות את מס הכנסה אלא "להכותו" באמצעות המערכת המשפטית עצמה"

לאחרונה הכריזה רשות המיסים מלחמת חורמה כנגד תכנוני המס האגרסיביים, הגורמים למדינה לאובדן הכנסות ולהפסדים כספיים הנאמדים במאות מיליוני שקלים בשנה ואף למעלה מכך.

תכנון המס הוא תופעה המלווה תדיר את מערכת המס וימיה כימי המס. התופעה הולכת וגוברת עקב התפתחותן של המערכות הכלכליות והסתעפותן, לרבות הרחבת הפעילות הכלכלית הבינלאומית.

על-אף הקושי להגדיר את תכנון המס בכלל והתכנון האגרסיבי בפרט, נעשו ונעשים ניסיונות רבים לשרטט ולהגדיר את הגבולות הלגיטימיים של מרחב תכנון המס, אשר מעבר להם יילכד התכנון ויטופל כמעשה פלילי. במילים אחרות, למרות שנדמה כי גבולותיה של התופעה עוצבו לפני שנים רבות ושיטת המשפט הישראלית עוסקת רק ביישומם הקונקרטי של הגבולות האמורים, הרי שהחל מראשית שנות ה-90 ובעקבות התמורות הכלכליות שמתחוללות בעולם בכלל ובמשק הישראלי בפרט, נדרשת שיטת המשפט שלנו לעצב מחדש את הגבולות האמורים באופן מהותי ויסודי. עיצוב והגדרה של גבולות תכנון המס נדרשים בכדי למצוא את נקודת האיזון בהתנגשות שבין החופש לתכנון המס לבין האמצעים שנקטים על-ידי מינהל המס לצמצומו.

שלטונות המס סבורים, כי חלק ניכר מתכנוני המס אינם מבוססים על סיכויי הצלחתם מול פקידי השומה או בבתי משפט, כי אם על הסתרתם ואי גילויים בדוחות הכספיים ובדוחות למס הכנסה והסיכוי 'שיתקבלו' במסגרת ההתיישנות הכללית של דוחות המס. בחלק אחר מן המקרים, סבורים אנשי המס, שהתכנונים מבוצעים תוך הסתמכות על העדרה של סנקציה כלכלית כבדת משקל בשל תכנון שנחשף על-ידי רשות המיסים.

לפיכך, נקטו לאחרונה שלטונות המס במגוון צעדים, ובהם הטלת חובות דיווח וגילוי על תכנוני המס אשר ייקבעו כתכנונים החייבים בדיווח, מתן דגש לטיפול שומתי באותם תכנונים, תוך שיתוף פעולה עם מדינות אחרות, על-מנת לסכל תכנוני מס אגרסיביים ובלתי לגיטימיים בעלי אופי בינלאומי ועוד. המשותף לכל הצעדים שנקטו, מדגישים אנשי רשות המיסים, הוא יצירת הרתעה מפני ביצועם של אותם תכנוני מס אגרסיביים.

רשויות המס נוהגות לתקוף כל עסקה בטענה שהעסקה מלאכותית. אולם, אם עושים חוזה למראית עין ויש, למעשה, חוזה אחר בין הצדדים לא מהווה הדבר תכנון מס, אלא זו עבירה פלילית. הבעיות במיסים הן, שהנישום עושה עסקה חוקית לחלוטין, ואז היא מעוררת את השאלה – האם ניתן לתקוף אותה?

עמ"ש 1625/95 **תיאודור בר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, מסים יא/1 (פבר' 1997) ה-41.
ע"א 249/97 **תיאודור בר ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א**, מסים יב/6 (דצמ' 1998) ה-7.
בפרשה זאת, טענו רשויות המס שמדובר בעסקה מלאכותית, ובית-המשפט העליון דחה את הטענה. נכון לעכשיו, ניתן למכור דירה פעם ב 4 שנים ולקבל פטור ממס. נניח, שאנו רוצים למכור דירה, אך טרם חלפו 4 שנים מהיום שמכרנו את דירתנו הקודמת. במצב כזה, אם נמכור את הדירה, נחויב במס. כדי להתגבר על הבעיה הזו, הנישומים פיתחו כל מיני שיטות, שבחלקן הן פליליות. יש שיטה, שלפיה, למעשה, רוכש הדירה קונה אופציה ומפעיל את האופציה רק כאשר המוכר יכול כבר למכור את הדירה מבחינת העיתוי לגבי הפטור ממס – נניח, למוכר נותרו עוד שנתיים כדי להשלים 4 שנים מאז מכר את דירתו האחרונה, היינו- יוכל למכור את דירתו רק ב-2008. הקונה לא יכול לחכות, ולכן עושים תכנון מס כדלקמן: לוקחים אופציה לרכישת הדירה ולאחר מכן מחכים שנתיים עד חלוף ה-4 שנים, ואז מממשים את האופציה וקונים את הדירה. החוזה הזה בנוי על כך שהאופציה היא נכס נפרד ולא תשלום על חשבון. העניין הזה הגיע לבית-המשפט העליון ורשויות המס טענו, שזו עסקה מלאכותית והתשלום ששולם עבור האופציה הוא,

למעשה, תשלום עבור הדירה. בית-המשפט העליון אמר, שנחה דעתו שהעסקה לא מלאכותית מבלי לנמק. הסיבה לכך היא כי נמאס לבית-המשפט שרשויות המס טוענות לגבי כל עסקה שהיא עסקה מלאכותית.

המערכת לא מאזנת גם בקטע של תכנון מס, היינו- הפסיקה היא, בדרך כלל, פרו-נישומים במובן הזה שבהגבלות על תכנון המס נקודת האיזון שנבחרה בין הצורך לשלם מס נכון וראוי לבין זכות הנישום לתכנן את המס, עפ"י סעיף 86 והפסיקה, נוטה באופן בולט לטובת הנישום.

הגורמים שיוצרים את התופעה של תכנון המס

הגורם המרכזי, שיוצר את התופעה של תכנון מס, הוא, למעשה, הקשיים של השפה הנורמטיבית המיסית להתמודד נכון עם הפעילות הכלכלית ובמיוחד עם התמורות הכלכליות שמתרחשות בתדירות גבוהה מאוד.

דיני המיסים הם מערכת נורמטיבית, שיושבת על ענפי המשפט השונים וקובעת לגבי כל פעולה האם היא חייבת במס או לא. שפת הנורמה המיסית היא שפה משפטית, המשתמשת בכל המטען המשפטי הלקוח מהדין הכללי. הבעיה היא שהדין הכללי לא מסוגל להגיב במהירות לתמורות כלכליות. הדין הכללי מפגר, בדרך-כלל, אחרי התמורות הכלכליות, כך שהמציאות מקדימה את הנורמה המשפטית. הקדימות הזו מאפשר לנישומים להתארגן, לנצל את החוק ולמקסם את התועלות שלהם, היינו- לשלם פחות מס.

כל משטרי המיסוי בעולם כוללים בתוכם הוראות אנטי-תכנוניות כלליות ומיוחדות, שמטרתן היא ליצור איזון בין יכולת הנישום לתכנן את המס כך שישלם כמה שפחות מס, מחד, לבין זכותה של החברה למנוע שימוש לרעה בזכויות כאשר מדובר בתחום המס, מאידך.

הפתרון, לפער שנוצר בין הצורך להתמודד עם הפעילות הכלכלית המהותית לבין העובדה שחקיקת המס מפגרת יותר, **מושג באמצעות 2 מכשירים, שנועדו לצמצם את הפער הזה ולהתמודד עם תכנוני מס:-**

(1) סיווג שונה – מכשיר, שבא לתת פרשנות פונקציונאלית לדיני המס. הסיווג השונה בא ולוקח את העסקה וקובע, שהסיווג של העסקה, לצורך מס, שונה מהסיווג של העסקה לצורך הדין הכללי. נקודת המוצא לכל דיון בענייני מיסוי היא שדין המס מאמץ את הדין הכללי. למשל - סעיף 65 לפקודה (חישוב מאוחד – הכנסת בן זוג תצורף להכנסת בן הזוג הרשום ותחויב על-שמו) מדבר על בני"ז נשואים לגבי מיסוי בני"ז. לכן, כשרשויות המס צריכות לקבוע אם בניה"ז נשואים או לא, הן פונות לדיני המשפחה. היינו - הדין הכללי משמש נקודת מוצא לפרשנות ההוראה המיסית.

נסטה מהדין הכללי בהתקיים אחד משני האירועים הבאים:

(א) סיווג שונה סטטוטורית - כשהדין המיסי עצמו סוטה מהדין הכללי. למשל - הגדרת "מכירה" בחוקי המס כוללת לא רק מכר, אלא כוללת גם מתנה, למרות שבמשפט הפרטי יש פער עצום בין מוסד המכר למוסד המתנה. ז"א – יש פה סיווג שונה סטטוטורית במובן הזה שהמחוקק קובע, שהעסקה היא לא מתנה, אלא עסקת מכר. לכן, כאשר עושים

עסקת מתנה, אז לצורך מס (למשל, רווח הון), רואים אותנו כאילו מכרנו את הנכס, ואם אין לנו הוראת פטור, אז אנחנו חייבים במס. למשל – אם נחליט לתת מתנה במס שבח מקרקעין לאדם, שהוא לא קרוב משפחה (יש רשימה של "קרובי משפחה" בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין), נשלם על כך מס כאילו מכרנו את אותו נכס בשווי השוק, וזאת למרות שמדובר במתנה ולמרות שמתנה היא ללא תמורה לפי חוק המתנה. (ראו סעיף 88 לפקודת מס הכנסה – "לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון...")

(ב) **סיווג שונה שיפוטית** - גם אם דין המס משתמש במושג מהדין הכללי, עדיין לבית-המשפט יש אפשרות לפרש את המושגים שמופיעים בדין המס ולקוחים מתוך הדין הכללי באופן שונה מהדין הכללי. דוגמאות:

1. בתחום של מיסוי חברות, סעיף 93 עוסק בתוצאות המס של פירוק חברה. לפי דיני החברות, חברה יכולה לאבד את קיומה אם היא נמחקת ברשם החברות. כל קיומה נגזר מרישומה. אפשר לבטל את רישומה או ע"י פירוק החברה או ע"י מחיקת חברה, אך זה תהליך ארוך. מחיקה זה אקט פורמלי ובשונה מפירוק, אין הוראות מדויקות לגבי חלוקת הנכסים והרווחים. כשדיני המיסים, בתחום של מיסוי חברות, באו להתמודד עם האירוע של חיסול החברה, הם היו צריכים לומר מה קורה במצב כזה. נקבע בסעיף 93 משטר מס (בעייתי), העוסק בתוצאות מס במקרה של פירוק חברה.

ע"א 571/84 פ"ש חיפה נ' יצחק רז מסים ב/1 (ינו' 1988) ה-3

עסק בשאלה – מה הדין של מחיקת חברה. הנישום, רז, לא פירק את החברה שלו, אלא גרם למחיקתה. בית-המשפט הוא אמר, שסעיף 93 לא חל, כי הוא עוסק בפירוק,

והחברה שלו נמחקה. בית-המשפט העליון אמר, שלצורך מס, פירוק כולל גם מחיקה, למרות שבדיני החברות יש לכך פירוש שונה. היינו - בית-המשפט פירש פירוש פונקציונלי.

2. **חוק עידוד התעשייה (מיסים), 1969** נותן הטבות מס לתעשיינים. יש בחוק הני"ל הוראות הקובעות שמקבלים את הטבת המס אם נכסים מסוימים נמצאים בבעלותך. בע"א 521/81 ש.נ.ת בע"מ נ' פ"ש חיפה פד"א יא, 202 הגיעה לדיון השאלה - האם החוק צריך לחול על נישום, שהנכסים שהמפעל שלו הפעיל לא היו בבעלותו, אלא הוא שכר אותם, במובן הזה שגם אז מגיעות לו הטבות המס שבחוק? - לכאורה, הדין הפרטי מדבר באופן ברור על כך שיש הבדל בין שכירות לבעלות, והחוק הני"ל מדבר באופן מובהק על בעלות. בית-המשפט פסק, שלמרות שהחוק משתמש במונח "בעלות", לצורך מס החוק חל גם על נישום שהנכסים לא בבעלותו, אלא הוא רק שכר אותם. זו גם פרשנות פונקציונלית.

זהו מכשיר, שיכונה להלן – **סיווג שונה של העסקה**, שבאמצעותו אנחנו מסווגים באופן שונה את העסקה לא כתוצאה משימוש בסעיף 86, אלא מכוח הוראות דיני המס עצמם, וזאת או מכוח הוראה מפורשת של המחוקק שאומרת להתייחס לעסקה הזו באופן שונה מהדין הכללי, או באמצעות פרשנות שיפוטית. היינו – יש סיווג שונה סטטוטורית או סיווג שונה שיפוטית.

השאלה – מתי נעשה סיווג שונה שיפוטית שיגיד שדיני המס חורגים מהדין הכללי ומתי לא – היא שאלה קשה. התשובה תלויה בעמדתו האישית של כל שופט – ככל שהשופט יותר אקטיביסט, פונקציונאלי ופחות פורמלי, כך הסיכוי להתרחשות של סיווג שונה שיפוטית הולך וגדל; שופטים שמרנים ימעיטו בפרשנות מושגים מהדין הכללי באופן שונה לצורך דיני המס.

הסיווג השונה הוא מכשיר, שמוטמע בתוך ההוראות הבסיסיות של דיני המס. זאת אומרת אם שואלים נישום, כיצד הוא מדווח לרשויות המס על העסקאות שלו, אז בוודאי שהוא צריך לדווח לצורך מס על עסקאותיו כאשר הוא כבר מחיל עליהן את הסיווג השונה. היינו – אם לצורך מס נקבע X ולצורך הדין הכללי נקבע Y, אם דיני המיסים אומרים שזה X ולא Y, עליו לדווח X.

(2) סיווג מחדש – תכנון מס טוב הוא תכנון, שמתגבר על הסיווג השונה. מגיעים לסעיף 86 אחרי שראינו את העסקה, הפעלנו עליה את כל הוראות החוק, ניסינו לפרש את החוק באופן פונקציונאלי ולהפעיל גם סיווג שונה שיפוטית, ולא הצלחנו להתגבר על תכנון המס של הנישום – במצב כזה, שבו אנחנו לא יכולים להתמודד עם העסקה, אנחנו רותמים למלאכת התקיפה את סעיף 86 לפקודה.

סעיף 86: (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.

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

ע"א 734/74 שפאר נ' מנהל מס רכוש פ"ד (1) 271.

העובדות: בזמנו הוטל מס רכוש על דירות למגורים. מס זה לא הוטל על דירות שנכללו בחוק הגנת הדייר אלא רק על דירות גדולות. הבסיס לקביעת השווי היה מבוסס על דמי שכירות צפויים ולא על שווי שוק. מאחר ודירות קטנות נכללו בחוק הגנת הדייר ולפיכך דמי השכירות הצפויים קטנים וכך לא מוטל מס. ההנחה היא כי דירות הנכללות בחוק הגנת הדייר הינן דירות קטנות ומתגוררים בהן אנשים שהפרוטה אינה נמצאת בכיסם בעוד שבדירות הגדולות מתגוררים אנשים אמידים שעליהם יש להטיל מס.

שפאר ע"ד ירושלמי לקח דירה, שהייתה בבעלותו, בעלת 6 חדרים שבמתכונתה זו היא מתחייבת במס והיה לו אינטרס להפוך אותה לדירות קטנות שלא יתחייבו במס. הוא הצליח לרושמה אצל המפקח על בתים משותפים כבית משותף של 5 יחידות דיור, כשכל יחידה היא בת חדר אחד. נקודת המוצא של הפעולה הזו הייתה, שסך כל המס על 5 יחידות נפרדות בנות חדר אחד כל אחת הוא יותר נמוך מסך כל המס שיש לשלם בגין יחידת דיור אחת בת 6 חדרים. המערערים ביקשו

מהמשיב לערוך שומה נפרדת לכל יחידה ויחידה בהתאם לרישום. המשיב סירב ועל כך הוגש הערעור.

השאלה המשפטית- האם העובדה, שמקרקעין מסוימים, בין אם זו דירה בבית משותף ובין אם זו חלקת קרקע, משמשים "נושא נפרד לבעלות, לזכויות ולעסקאות", מחייבת גם את המסקנה שיש לשום מקרקעין כאלה בנפרד לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים?

בית-המשפט העליון דחה את בקשתו של המערער וקבע, כי אכן רישום הדירה מעיד כי הבית הינו בית משותף, אך הוא מוסיף ואומר, שתכנון המס שלך מושתת על כך שאתה חושב שרשויות מס רכוש יאמצו את הסיווג של דיני הקניין ושאלם רשמת בית משותף של 5 יחידות דיור, זה גם מה שמחייב את מס רכוש, אך התשובה היא לא. כי כשמדובר בבסיס המס של מס רכוש לגבי כמות יחידות הדיור שלך וגודלן, בסיס המס הוא אוטונומי, ואת המונח "דירה" לא נפרש לפי פירוש חוק המקרקעין. היינו – בית-המשפט החיל כאן **סיווג שונה שיפוטי**, כי למרות שחוק מס רכוש מפנה למושגים ששאלים מתוך דיני הקניין, מס רכוש לא מחויב להם והוא יכול לתת לעסקה תוכן אחר. לכן, הנימוק הראשון היה, שלמעשה, לנישום נשללה הטענה שהולכים לפי חוק המקרקעין במובן הזה שמס רכוש חייב לכבד את רישום הבית כבית משותף. הטענה השנייה של בית-המשפט הייתה, שגם אם אין לנו סעיף כמו סעיף 86 בחוק מס רכוש (באותה התקופה, לא היה סעיף מקביל בחוק מס רכוש כיום יש את סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין), יש סמכות טבועה לבית-המשפט לפסול עסקאות מלאכותיות. בעקבות כך, בית-המשפט משתמש בסמכותו הטבועה ופוסל את העסקה של הרישום ולכן צריך לראות את הבית כיחידה אחת בת 6 חדרים.

בית-המשפט מציג כאן 2 טענות:

(1) הנישום לא הצליח לעבור את הסף של הוראות החוק, כי כשאנחנו באים לפרש את בסיס המס של מס רכוש, אנחנו הולכים, למעשה, לעקרונות אחרים מאשר חוק המקרקעין. בית-המשפט עשה כאן מלאכת סיווג שונה ולא היה זקוק לסעיף 86. פונים לסעיף 86 של אותה סמכות טבועה שבית-המשפט הזכיר בפסה"ד, כאשר קלו כל הקיצין ואין יכולת לעשות סיווג שונה. מבחינה לוגית וכרונוולוגית, הסיווג מחדש והסיווג שנעשה כתוצאה מסעיף 86 מתבצע רק לאחר שבוחנים את האלטרנטיבה של סיווג שונה. רק אם הסיווג השונה (או מכוח הוראות חוק או מכוח פרשנות בית-המשפט) נכשל, פונים לסעיף 86.

(2) יש סמכות טבועה לבית-המשפט לפסול עסקאות מלאכותיות. קביעה זו מוטלת בספק, ולמעשה, אינה נכונה. בית-המשפט הסתמך על המשפט האנגלי. המשפט האנגלי, עד אמצע שנות ה-80, לא הכיר בכלל בזכות של פקיד השומה לעשות מעשים שסעיף 86 מאפשר לו, היינו- להתעלם מעסקאות. האנגלים אמרו, שאם יש עסקה והיא כשרה (היינו- לא פלילית), הרי שהיא כשרה גם לצרכי מס; אם היא לא כשרה לצרכי מס, אז היא פלילית. האנגלים לא הכירו בכך שיכולה להיות עסקה, שלמעשה, היא לא פלילית, אבל מצד שני אנחנו לא מקבלים אותה ומחייבים עליה במס תוך התעלמות ממנה. היינו – מבחינת האנגלים, קיימים רק 2 סוגים של עסקאות: עסקאות חוקיות ועסקאות פליליות. המהפך אצלם ארע באמצע שנות ה-80 בסדרת פסקי-דין מאוד מפורסמת, שבהם הגיעו לבית הלורדים מקרים קשים מאוד של נישומים – ענקי כלכלה באנגליה, שביצעו עסקאות מורכבות, בהן עשו עסקאות רבות, אך כתוצאה מדיני המס, שלא התאימו למציאות הכלכלית, הצליחו להפיק הפסדים גדולים מאוד.

האנגלים שאלו אם זה חוקי או לא חוקי, ובסופו של דבר, הכירו בפרקטיקה של עסקה מלאכותית. בישראל אין נורמה של זכות טבועה לבטל עסקאות, שכן אז לא היינו זקוקים לסעיף 86 לפקודת מס הכנסה, לסעיף 84 לחוק מס שבח מקרקעין ולסעיף 138 לחוק מס ערך מוסף. אין ספק, שהאמירה בפס"ד שפאר, לפיה לבית-המשפט יש סמכות טבועה לבטל עסקאות אינה נכונה, בוודאי שלא לפי הדין האנגלי ובטח שלא לפי הדין הישראלי.

הסיווג השונה (מלאכת פרשנות בהתאם לצורך) **והסיווג מחדש** (סעיף 86) הם שני מכשירים שונים:

הסיווג השונה הוא בטה"כ מלאכת פרשנות. אין בכך כל חידוש. תמיד לוקחים כל מאטרייה משפטית ומפרשים אותה בהתאם לצורך שלנו. החידוש הגדול הוא **בסעיף 86 = הסיווג מחדש**. אחת השאלות הקשות, שמתעוררת כשמדובר על סעיף 86, היא - מדוע ישנו סעיף 86 בפקודת מס הכנסה? מדוע הסעיף הזה לא קיים, למשל, בחוק התכנון והבניה? מה מיוחד בפקודת מס הכנסה? -

האנגלים אמרו, שבאמת השאלה הזו צודקת ואין הצדקה לשוני. ואכן, עד אמצע שנות ה-80 האנגלים אמרו, שאין כזה דבר - עסקה מלאכותית - כמו שבכל תחום אחר אין כזה דבר. אבל, לעומת זאת, בקונטיננט (במשפט האירופי ובארה"ב) הגישה הייתה שונה לחלוטין. בקונטיננט אמרו, שהשאלה היא לא לגיטימית, כי אנחנו לא מפעילים בהקשר המיסי משהו מיוחד, וכן, יש את זה בחוק התכנון והבניה. בארצות אירופה נקבע, שהגבלות על תכנון המס מכוח הוראות, כמו סעיף 86, נגזרות מעקרון תום הלב - במשפט יש עיקרון בסיסי, שאומר, שאסור לאדם להשתמש בזכויות משפטיות ובמוסדות משפטיים שלא בתו"ל ובדרך מקובלת - סעיף 39 לחוק החוזים, שחל על כל ענפי המשפט מכוח הוראת סעיף 61(ב). בקונטיננט יש מדינות, כמו שוויץ, שאין להן הוראות כמו סעיף 86, אבל בתי המשפט למיסים פוסלים עסקאות מלאכותיות מכוח ההוראה הכללית שמצויה בסעיף 2 לחוקה של שוויץ שקובע, שאסור להשתמש בזכויות ובמוסדות משפטיים שלא בתו"ל. אז אם נישום, למשל, הקים תאגיד, ולתאגיד אין שום הצדקה מעבר לחיסכון במס, אמרו בקונטיננט, שיש פה שימוש לרעה בזכות ההתאגדות, כי כשהחברה העניקה לאזרחיה את זכות ההתאגדות היא לא התכוונה שישתמשו בכך כדי לחסוך במיסים, אלא שישתמשו בכך לשם עשיית פעילויות עסקיות.

האנגלים לא קיבלו זאת, כי הם לא מאמינים בתפיסה של שימוש לרעה בזכויות והם אמרו, שהזכות היא מוחלטת, אך לאחרונה הגישה מתגמשת. הם לא אומרים שהזכות יחסית ושצריך לאזן בין הזכות שלך לזכות של אנשים אחרים וזה בבסיס הנורמה של תום הלב.

סעיף 86, מבחינת תורת המשפט, הוא לא סעיף קיצוני, אלא הוא בטה"כ סעיף שאומר לנו שאסור להשתמש במוסדות משפטיים שלא בתו"ל כדי להשיג הטבות מס, כאשר הוא קובע לנו מהו חוסר תו"ל. הסעיף קובע, שאם עשית עסקה מלאכותית, נהגת שלא בתו"ל. כל העילות, שנקובות בסעיף 86, אלו עילות שנותנות תוכן קונקרטי לעקרון תום הלב. לשון אחרת - בניגוד לדין הכללי שבסעיף 39 לחוק החוזים (אסור לעשות פעילות שלא בתו"ל ובדרך מקובלת) שהתוכן שלו ממולא ע"י בית-המשפט, במיסים יש תוכן קונקרטי באותן עילות שמצויות בסעיף 86. היינו - למשל, עילת העסקה המלאכותית - אם אדם עושה עסקה מלאכותית במיסים, למשל, מקים תאגיד ובית-המשפט פוסל

את התאגיד באומרו שיש להתעלם מהעסקה, למעשה, בית-המשפט אומר כאן שהשתמשו בתאגיד שלא בתו"ל ולכן יש לפסול את קיומו של התאגיד לצורך מס. כל הפסילות הן רק לצורך מס ויכול שלצורך דינים אחרים יתייחסו לעסקה כאילו היא כן בתוקף. ההתייחסות לסעיף 86 בפרספקטיבה של עקרון תום הלב משנה הרבה מאוד מההתייחסות שלנו לסעיף 86. אם בעבר חשבנו שסעיף 86 הוא סעיף מיוחד, אז לפי השקפת תורת המשפט הני"ל, שאומרת שהסעיף הינו השתקפות של עקרון תום הלב במגרש המיסוי, לא יכול להיות מצב שבדיני החוזים יהיה עיקרון אחד ובדיני המיסים יהיה עיקרון אחר. היינו – את אותם סטנדרטים שאנחנו מחילים על עקרון תום הלב באופן כללי, אנחנו צריכים להחיל גם בדיני המס. עיון בפסיקה מלמד אותנו שזה לא המצב.

2 תופעות הנגזרות מתפיסת עקרון תום הלב:

- (1) אם יש חוק מס שאין בו הוראה כמו סעיף 86, אין סמכות טבועה לבית-המשפט להכניס פנימה הוראה כמו סעיף 86. אך לפי ההשקפה של עקרון תום הלב, אנחנו יכולים להחדיר את עקרון תום הלב לתוך הוראת החוק הזאת באמצעות סעיף 61(ב) לחוק החוזים. דוגמאות:
 - (ב) בחוק הביטוח הלאומי אין הוראה כמו סעיף 86. גם כאן אדם יכול לעשות עסקה מלאכותית ולהקטין את חבותו לדמי ביטוח. צריך להתמודד עם תכנוני ביטוח לאומי כמו שמתמודדים עם תכנוני מס. נוכל להתמודד עם זה רק ע"י השימוש בעקרון תום הלב של סעיף 39 שייכנס לחוק דרך סעיף 61(ב).
 - (ג) בפקודת המכס, בחוקי מס בלו, ובזמנו גם במס בולים, אין הוראה כמו סעיף 86. האם אפשר לתכנן עסקאות כך שיפחיתו מס במכס באופן חופשי? אם אסור לתכנן מכס, היכן זה כתוב? זה לא כתוב ואפשר להשיג זאת דרך סעיף 61(ב).
 - (ד) חקיקה בענייני סובסידיה - סובסידיה זה סוג של מס שלילי. נניח, אנחנו מתכננים פעילות מלאכותית, שבאמצעותה נקבל יותר סובסידיה. בחוקי הסובסידיה אין הוראות כמו סעיף 86, אך האם לא ניתן לתקוף את תכנון הפעילות שלנו? - אנחנו כן כפופים למגבלות, אך לא מכוח סעיף 86, אלא מכוח עקרון תום הלב.

סעיף 61 (א) הוראות חוק זה יחולו כשאין בחוק אחר הוראות מיוחדות לענין הנדון.

(ב) הוראות חוק זה יחולו, ככל שהדבר מתאים לענין ובשינויים המחויבים, גם על

פעולות משפטיות שאינן בבחינת חוזה ועל חיובים שאינם נובעים מחוזה.

התוכן הקונקרטי של עקרון תום הלב יהיה, בדרך כלל, התוכן של סעיף 86. היינו – בית-המשפט יאמץ בדרך של פרשנות את הפירוש, שפעולה עסקית שלא בתו"ל, היא, למשל, עשיית עסקה מלאכותית.

- (2) תום הלב בדין הכללי פורש בפסיקה כמבחן אובייקטיבי. היינו – תו"ל קובע סטנדרט התנהגות, כשהסטנדרט שנקבע הוא אובייקטיבי. בית-המשפט בוחן אם ההתנהגות תואמת את הסטנדרט. אך בפסקי-הדין בעניין עסקה מלאכותית הלכו לפי מבחן סובייקטיבי, שכן הם שאלו את הנישום מדוע עשה פעולה כזו או פעולה אחרת. האם יש הצדקה להפעיל סטנדרט סובייקטיבי במיסים ואובייקטיבי בדין הכללי? - לא! העמדת סטנדרט סובייקטיבי במיסים

לעקרון תום הלב מול האלטרנטיבה האובייקטיבית שקיימת בדין הכללי, יוצרת קושי ומתח. למעשה, בית-המשפט צריך לעבור לבחינה אובייקטיבית של תום הלב. אין הצדקה לבחון את הנישום הספציפי. למעשה, סעיף 86 הוא השתקפות מיסית של עקרון תום הלב, שהוא נורמה אתית-מוסרית, והעיקרון הזה מחייב את החלת התוכן של עקרון תום הלב מהדין הכללי לדיני המיסים. התוכן צריך לעבור מהדין הכללי, בשינויים המחויבים, לתוך דיני המיסים. הפעלת מבחן סובייקטיבי נותנת כוח לנישום במובן הזה שהנישום, בעצם, צריך להיות יצירתי וע"י כך הוא יצליח להסתיר את הנימוק האמיתי שלו (החיסכון במס) ולתרץ את תכנון המס שלו בכל מיני טענות בדבר יתרונות עסקיים אפשריים, שאם "האדם הסביר" היה מסתכל על העסקאות הללו, הוא לא היה רואה בהן כל יתרון עסקי מעבר לחיסכון במס. במבחן אובייקטיבי קשה יותר לעשות תרגילים כאלה. אמנם, "האדם הסביר" יכול היה לראות את הדברים גם כמו הנישום, אך רשויות המס יכולות להציג "אדם סביר" מצידן.

בסעיף 86 יש ארבע עילות, לכאורה, המאפשרות לפקיד השומה להשתמש בשיקול דעתו ולהתעלם מהעסקה:

- (1) **עסקה בדויה.**
- (2) **עסקה מלאכותית.**
- (3) **הסבה שאינה מופעלת למעשה.**
- (4) **עסקה, שאחת המטרות העיקריות שלה, היא הפחתת מס בלתי נאותה.**

בית-המשפט, לאורך כל השנים שבהן הוא הפעיל את סעיף 86, עשה עירוב פרשיות מכל ארבעת העילות הללו. למשל – לעסקאות מלאכותיות הוא קרא עסקאות בדויות וההיפך; לעסקה מלאכותית הוא קרא עסקה מלאכותית כי אחת המטרות שלה היא הפחתת מס בלתי נאותה, וכד'.

מתוך ארבעת העילות שיש בסעיף 86, שתי עילות הן מיותרות ולא צריכות להיות בסעיף: **עילת העסקה הבדויה ועילת ההסבה שאינה מופעלת למעשה** הן עילות, שכלל לא קשורות לתכנון מס ←

עילת העסקה הבדויה, גם אם לא הייתה מופיעה בחוק, אין ספק לגביה שאם היא נודעת לפקיד השומה, אין לו בכלל שיקול דעת אם להתעלם ממנה אם לא, אלא הוא חייב לא להתייחס לאותה עסקה. לכן, ההוראה הזו מיותרת. לכן, אם העסקה היא בדויה, היא לא בסעיף 86, כי אין עליה את כל התוספות של שיקול דעת ותנאי מוקדם, אלא היא פשוט יוצאת החוצה. הכללת עסקה בדויה בתוך סעיף 86 זה עיוות וטעות.

עילה נוספת, שלמעשה, לא שייכת לסעיף 86, היא **הסבה שאינה מופעלת למעשה**. "הסבה" מוגדרת בסעיף 82 לפקודה באופן רחב ביותר, היינו- כל פעולה, שע"פיה פלוני מעביר זכויות לאלמוני. הפירוש של "הסבה שאינה מופעלת למעשה" הוא, שלמשל, אם חתמנו חוזה, שאומר שראובן מעביר משהו לשמעון, ואח"כ יש הסכמה חוזית שלא להוציא לפועל את ההסכמה החוזית הראשונה, זו עסקה בדויה גם כן.

מתוך ארבעת העילות שבסעיף 86 נותרו שתי עילות חשובות:
עילת העסקה המלאכותית ועילת הפחתת מס בלתי נאותה.

עילת הפחתת מס בלתי נאותה לא הופעלה למעשה ולו פעם אחת.

העילה של הפחתת מס בלתי נאותה, היינו – עסקה, שאחת המטרות העיקריות שלה היא הפחתת מס בלתי נאותה, באה על רקע **פס"ד מפי** - בית-המשפט אמר, שכדי להכשיר עסקה מלאכותית, מספיק שיהיה טעם כלשהו מלבד הפטור ממס הכנסה.

בעקבות כך, ברשויות המס אמרו, שהמבחן הזה רחב מידי, שכן כל נישום יכול למצוא טעם כלשהו, ומכיוון שמדובר במבחן סובייקטיבי, אין לנישום בעיה להוכיח טעם כלשהו. בעקבות פס"ד מפי, בסוף שנות ה-60, המחוקק תיקן את העילה של עסקה מלאכותית באופן שאם אין בעסקה טעם כלשהו אחר מלבד חסכון במס, מדובר בעסקה מלאכותית (נכון לאותה תקופה), וכן-חוקק את העילה, שאומרת, שאם אחת המטרות העיקריות של העסקה היא הפחתת מס בלתי נאותה, אזי העסקה פסולה.

עיון בפסיקת בתי-המשפט מעלה, באופן חד משמעי, שאין כל שימוש בעילה הזו. מדוע אין שימוש בעילה הזו? הרי, מבחינה מעשית, העילה הזו יותר טובה לרשויות המס מעילת העסקה המלאכותית. רשויות המס טוענות את זה, אך בתי-המשפט לא מפעילים את העילה הזו, כי רשויות המס מחדירות לכל אירוע משפטי את שאלת העסקה המלאכותית. התשובה לכך שהעילה הזו אינה מופעלת, היא כי העילה הזו לא הגיונית לחלוטין ויוצרת מעגל שוטה, משום שהמטרה של סעיף 86 היא לתת כיוון ולהצביע על עילות, שאם הן מתקיימות, אז ניתן לומר שזו עסקה שצריך לפסול אותה. כל הרעיון של פסילת העסקאות נגזר מעקרון תום הלב. מתי עסקה תיחשב כעסקה שיש לפסול אותה? הסעיף אומר, למעשה, שאם רוצים לדעת איזו עסקה נגועה בחוסר תו"ל, נפנה לעסקאות כאלו שיש בהן הפחתת מס בלתי נאותה. אך בכך אין די, כי אנחנו רוצים שהמחוקק יגיד לנו מה זה "לא נאות". לכן, בית-המשפט לא יכול להגיד לנו מה זה "לא נאות". בעילת העסקה המלאכותית ישנו מבחן - מבחן המטרה. אך בעילת הפחתת המס המחוקק הוסיף למבחן המטרה את מבחן הנאותות ובכך סירס לחלוטין את העילה.

בעילה הזו של הפחתת מס בלתי נאותה רצו להתמודד עם השאלה המרכזית בעסקה המלאכותית, שהיא – איך קובעים את **מינון** המטרות. בית-המשפט, אחרי פס"ד מפי, יצר חוסר שיווי משקל, כי **פס"ד מפי** קבע **מינון** לא הגיוני למטרות – הוא אמר, שמספיקה מטרה כלשהי כדי להכשיר את העסקה. לפני שבית-המשפט תיקן את עצמו, המחוקק לא יכול היה לחיות עם מינון כזה נמוך שיצר חוסר שיווי משקל פרו נישומים. המחוקק רצה למנוע את התוצאה המזיקה מכך שהמינון הלא טוב יצר מרחב תכנון מס, אך אם הוא היה מתמקד רק **במינון** המטרות, זה היה טוב, אך מעבר לטיפול במינון המטרות, הוא הוסיף את הבלתי נאותות ובוזה הוא הרס את המהלך. לכן, נשארנו רק עם עסקאות מלאכותיות.

עילת העסקה המלאכותית -

בתחילת הדרך, (ע"א 102/59 פ"ש נ' איסמר חב' למסחר והשקעות בע"מ פ"ד יד 2165) בית-המשפט קבע, שעסקה מלאכותית זו **עסקה שסוטה מדפוסי עסקאות מקובלים** ושהיא משיגה הפחתת מס. המבחן הזה בעייתי, משום שהוא מונע חדשנות עסקית, והבעיה המרכזית היא, שהמבחן הזה פותר את הבעיות האלה רק בפאזה של זמן, כי אם העסקה הזו סוטה מדפוסים מקובלים וחוסכת מס, לאחר זמן מסוים, העסקה הזו הופכת להיות מקובלת. וגם לא תעזור פסיקה קודמת, שתאמר שעסקה כזו לא מקובלת, משום שהשאלה היא אמפירית – האם זה

מקובל או לא מקובל – ועתה העסקה הזו הפכה להיות מקובלת. בתי-המשפט הבינו (למשל בפס"ד מפי) שעם הדפוס המקובל לא נגיע רחוק בהגבלות שלנו על תכנון המס.

לכן בפס"ד מפי בית-המשפט הלך למבחן שמקובל בכל העולם, והוא **מבחן המטרה** - בודקים את המטרה העסקית. בית-המשפט אומר, שאם לנישום יש רק מטרה אחת והיא לחסוך במס, במונחים של תו"ל, בית-המשפט לא מאפשר לנישום לבצע את העסקה רק כדי לחסוך במס. בית-המשפט אמר, שכן תוכר עסקה אם יש תוכן כלשהו לעסקה מלבד החיסכון במס. המינון של מטרה כלשהי איפשר לנישום להשתולל.

בית-המשפט תיקן את עצמו, אך לא במקום הנכון – הוא לא תיקן את עצמו במינון המטרות, אלא באופי של המטרה – בפס"ד **אולפני הסרטה** נקבע לא "מטרה כלשהי", אלא "מטרה מסחרית כלשהי". המבחן הזה צמצם, אבל זה לא צמצום נכון, כי, בעיקרון, כל מטרה שהנישום יציג בפני פקיד השומה, שהיא לא מטרה של חיסכון במס, אלא שהיא מטרה אישית, למשל, אז היא מטרה לגיטימית. הרעיון של מינון המטרות וזיהוי של המטרות בא לבחון, האם הנישום עשה שימוש לרעה? אז מה ההבדל בין נישום שעושה פעולה מסוימת מטעמים עסקיים לבין נישום שעושה פעולה מסוימת מטעמים אישיים-משפחתיים?! למשל - בארה"ב נקבע, שבעסק נכללים כל אותן מטרות שהן לא מטרות של חסכון במס. לדוגמה – נישומים, בני"ז, שמחליטים, מטעמים אישיים, להפריד את העסק ביניהם (בנה"ז האחד יקבל את חברה א' ובנה"ז השני יקבל את חברה ב') ועושים ע"י כך חישוב נפרד. נניח, שהרווחים נשארו זהים. בניה"ז מציגים את הסיבה להפרדה בכך שהם לא מעוניינים לעבוד יחד. לפי פס"ד **אולפני הסרטה**, הטעם הזה לא לגיטימי והעסקה הזו תיפסל. אבל ברור, שבפרספקטיבה של תום הלב אין נפקות למטרות, אלא כל מטרה היא לגיטימית כל עוד היא מטרה שלא נועדה להשיג יתרון במס. לכן, בשנים האחרונות, המטרה המסחרית לא מופיעה בפסיקה למרות שבית-המשפט לא מציין זאת במפורש. בפס"ד **אולפני הסרטה** בית-המשפט הגיע למבחן המטרה, נקט במבחן של "מטרה כלשהי", ולאחר מכן הוא אמר – "מטרה מסחרית כלשהי".

בסופו של דבר, בית-המשפט סיים את המהלך הזה בגישה יותר מאוזנת, כשהוא קבע, מבלי לקיים על כך דיון, שהמטרה צריכה להיות **אמינה** או **ממשית**. אמינות לא קשורה לגודל המטרה. אמינות מעוררת קונוטציה בהקשר הראייתי, היינו- שהנישום ישכנע שהמטרה הזו הייתה. את זה לא היה צריך להגיד, שהרי האם לא ברור שצריך שהראייה תהא אמינה. "ממשית" - יש גם הקשר ראייתי, אך זה גם במישור המהותי במינון המטרות במובן הזה שלא כל מטרה כלשהי, אלא מטרה ממשית ומשמעותית יותר. מספיק, אם כן, שהנישום יציג משהו ממשי ומשמעותי יותר כדי שיזכה בדין. נקודת האיזון שנבחרה בסעיף 86 היא נקודת איזון בלתי סבירה לחלוטין לרעת רשויות המס. אם, למשל, לנישום יש 80% מטרה מיסית ו-20% מטרה לא מיסית, לפי מבחן המטרה הממשית, העסקה אינה מלאכותית. האם זה שימוש בתו"ל? האם זה האיזון הנכון? במדינות אחרות נקבע, שזה לא האיזון הנכון, אלא כשקובעים את נוסחת המינון בסל המטרות של הנישום, המינון הנכון הוא לא "משהו ממשי", אלא מדברים על **יסודיות**, **עיקריות**. היינו – שואלים את הנישום מדוע הוא עשה את העסקה. בודקים האם הוא היה עושה את העסקה הזו בלי המטרה של חסכון במס?

במעבר למבחן היסודיות יש להתמודד עם שני דברים:

1) מה קורה אם שתי המטרות של הנישום הן יסודיות?

2) מה קורה אם שתי המטרות של הנישום הן לא יסודיות?

אם מטרה אחת היא יסודית והשנייה לא, מבחן היסודיות פותר את הבעיה, כי הולכים לפי המטרה היסודית. מטרה יסודית היא מטרה כזו, שאם לא הייתי רואה אותה לנגד עיני, לא הייתי עושה את העסקה.

דוגמה לשתי מטרות יסודיות – נניח, שהנישום אומר, שאם לא היתה המטרה העסקית, הוא לא היה עושה את העסקה, אבל באותה נשימה הוא גם אומר, שאם לא היתה המטרה המיסית, הוא גם לא היה עושה את העסקה. היינו – אם אחת המטרות הללו לא היתה קיימת, הוא לא היה עושה את העסקה.

דוגמה למצב, ששתי המטרות לא יסודיות – הנישום אומר, שהוא היה עושה את העסקה גם אם לא היתה המטרה המיסית וגם היה עושה את העסקה אם לא היתה המטרה העסקית. היינו – גם אם אף אחת מהמטרות הללו לא היתה קיימת, הנישום היה עושה את העסקה.

צריך לקבוע, מבחינת הדין הרצוי, מה עושים במצב, שבו 2 המטרות הן יסודיות או ש-2 המטרות הן לא יסודיות – במקרה כזה, צריך ללכת לטובת הנישום. סעיף 86 הוא סנקציה חמורה נגד הנישום. הנישום עשה פה פעולה תקפה לחלוטין בין הצדדים והצליח להדביר את כל סעיפי הפקודה, ובסופו של דבר, הוכרע רק בסעיף 86. כשמגיעים למצב, ששתי המטרות יסודיות או ששתי המטרות לא יסודיות, צריך להעדיף את טובת הנישום. כאן צריך להכניס את הפרספקטיבה החוקתית, שאומרת, שאם הולכים להוציא כסף מכיסו של הנישום כאשר הוא עשה עסקה תקפה לחלוטין, אם 2 המטרות יסודיות (היינו- המטרה העסקית שלו יסודית) או אם 2 המטרות לא יסודיות (היינו- המטרה המיסית שלו לא יסודית), אזי צריך לאמץ את עמדת הנישום ולא את עמדת רשויות המס.

המצב הזה לא קיים בפסיקה, ולכן זה מסביר בהרבה מובנים את חולשת רשויות המס מול תכנוני המס. מעבר לבעיות של מערכת המס מול המגזר הפרטי במובן הזה שהוא אינטנסיבי יותר, חייבים לתת לרשויות המס כלי בדמות סעיף 86, אך המכשיר הזה סורס ע"י בית-המשפט בקביעת המינון הפנימי שנקבע לסל המטרות. המינון הפנימי שנקבע הוא מינון בהחלט לא סביר, לא צודק ויוצר קשיים. המטרות המיסיות והמטרות הלא מיסיות נבחנות בפרספקטיבה קבוצתית, היינו- לוקחים את סך כל המטרות המיסיות וסך כל המטרות הלא מיסיות, שכן אי אפשר ללקט רק חלקים מתוך העסקה.

סעיף 86 לא אומר שעסקה מלאכותית בטלה, אלא היא ניתנת לביטול.

יש לזכור שהסמכות של פקיד השומה לפי **סעיף 86** היא לא רק סמכות משמידה, היינו- שהוא מתעלם מעסקאות, אלא היא גם סמכות משקמת, היינו- שמה משהו במקום. למשל – בפס"ד **ברקאי** היא חיסלה את ההורים כבעלי מניות, אך היא לא השאירה את החברה ללא בעלי מניות, אלא העבירה את בניה"ז כבעלי מניות. התשובה לשאלה - מתי הסמכות היא משקמת ומתי היא סמכות משמידה – תלויה בנסיבות ואין לנו תשובה מדויקת לכך.

סיכום

ריבוי תכנוני המס ותחכומם הרב הביאו את שלטונות המס להכריז, כאמור, על מלחמת חורמה נגד תכנוני המס האגרסיביים המונעים גביית מסים נוספים בסכומי עתק.

בשנים האחרונות נראה, כי נפגע המרקם העדין והחשוב עליו הושתתו יחסי האמון שבין מתכנני המס ומיצגיהם לבין רשויות המס, מה שהצריך את שלטונות המס להוסיף למערכה זו, במלחמה המתמשכת נגד תכנוני המס, את הסנקציה הפלילית. סנקציה זו היא המנסה להעביר את ההתגוששות שבין מתכנני המס לבין שלטונות המס למישור הפלילי.

כבר אמרו לפני, כי החדירה הגוברת והולכת של המשפט הפלילי אל תחום חיי הכלכלה מעלה ספק, אם ראוי שתחדור גם לתחום כה עמוס של תכנון המס, כאשר ההליכה בין שביליו אינה ברורה ואינה מובנת מאליה, בכל הקשור להפרת עיקרון תום הלב וגבולותיה של האחריות הפלילית.