

רשות המסים בישראל

טיפול רשות המסים בתכנוני מס



# תקציר

## רקע כללי

התכנית הכלכלית לשנת הכספים 2015<sup>1</sup> קבעה כי על מנת לעמוד ביעדים הפיסקליים של ממשלת ישראל יש להרחיב את בסיס המס ולהפחית את נטל המס המוטל על כלל האוכלוסייה. זאת לנוכח שחיקת ההכנסות הציבוריות בשנים האחרונות. שחיקה זו מקורה, בין היתר, בכך שהלבנת הון והעלמות מסים נעשו נפוצות ובכך שנעשה שימוש הולך וגובר בתכנוני מס אגרסיביים ולא ראויים המנצלים פרצות מס ו"שטחים אפורים" בחקיקת המס לשם קבלת הטבות מס שלא לפי תכלית החקיקה.

יעדי-העל של תכניות העבודה של רשות המסים (להלן - הרשות) בשנים האחרונות הם: מאבק בתכנוני מס קשים ובהלבנת הון שחור, וכן הגברת הגבייה, האכיפה וההרתעה<sup>2</sup>. ההון השחור בישראל מוערך בכ-23% מהפעילות הכלכלית המדווחת שהם כ-50 מיליארד ש"ח בשנה<sup>3</sup>. מנהל הרשות הקודם העריך את ההיקף הכספי של תכנוני המס, הלבנות ההון והכספים שהופקדו בחשבונות בנק מחוץ לישראל בכ-40 מיליארד שקלים בשנה.

## פעולות הביקורת

בחודשים יולי 2015 - פברואר 2016 בדק משרד מבקר המדינה את אופן טיפולה של הרשות בתכנוני מס החייבים בדיווח ובפרצות מס. חלקו הראשון של דוח זה עוסק באופן טיפולה של הרשות בתכנוני מס שליליים שעל נישומים הנוקטים בהם חלה חובת הדיווח והגילוי לרשות (להלן - תכנוני מס החייבים בדיווח או תכנוני מס אגרסיביים); חלקו השני של הדוח עוסק באופן טיפולה של הרשות בפרצות מס מהותיות שעלולות לשמש בסיס לתכנון מס שלילי בהיקפים גדולים ובכך להסב נזק רב לקופת המדינה במשך השנים (להלן - פרצות מס). הביקורת בוצעה בהנהלת הרשות, במשרדי השומה, במשרדי מיסוי מקרקעין ובמשרדי מע"מ.

1. ראו **הצעת תקציב המדינה לשנת הכספים 2015** (פורסם בשנת 2014).
2. ראו רשות המסים, **תכניות עבודה שנתיות לשנים 2013-2015**, פרק המבוא והפרק "הכנסות".
3. ראו רשות המסים, **דו"ח הצוות להגברת האכיפה והגבייה ומלחמה בהון השחור**, (2013), עמ' 11. ראו גם מבקר המדינה, **דוח 65א** (2014), "המאבק בהון השחור", עמ' 3. את הנתון פרסם הבנק העולמי בשנת 2010, אך הוא מעודכן לנתונים לשנת 2007.

## הליקויים העיקריים

### אי-עדכון רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח משנת 2006

1. מיום התקנת תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006, ותקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 (להלן ביחד - תקנות תכנוני מס), ועד ספטמבר 2013, לא הקימה הנהלת הרשות פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים. רק בספטמבר 2013, כשמונה שנים לאחר שפורסמו המלצות הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים, הקים מנהל הרשות, מר משה אשר, שלושה צוותים בתחומי מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומס ערך מוסף, לשם עדכון רשימת תכנוני מס החייבים בדיווח. נכון למועד סיום הביקורת, בפברואר 2016, המלצות הצוותים האמורים לתיקון רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח עדיין לא יושמו.
2. כעשר שנים לאחר התקנת התקנות, עדיין לא עדכנה הרשות את רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח, למרות השינויים הרבים שחלו במציאות הכלכלית.

### חוסר אפקטיביות של רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח

דיווח הנישומים לרשות על תכנוני מס הכנסה חייבים בדיווח זניח לעומת כלל הדוחות השנתיים שהוגשו. מפילוח הדיווחים עולה כי עיקר הדיווחים עוסקים בשני סוגים של תכנוני מס, ואילו היקף הדיווחים על שאר התכנונים זניח. מדצמבר 2010 דיווחי הנישומים על נקיטת תכנוני מס בתחומי מס ערך מוסף לא הוקלדו למערכת ממוחשבת לתכנוני מס, והם מתויקים בתיקייה פיזית בהנהלת מע"מ, בלי שהועברו לבדיקת משרדי מע"מ.

### אי-נקיטת אמצעי הרתעה נגד נישומים שאינם מדווחים על תכנוני מס

הרשות אינה מטילה על מתכנני מס קנסות בשל אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח וקנסות גירעון. נוסף על כך, למרות הצהרותיה של הרשות, במועד סיום הביקורת היא עדיין לא יזמה תיקון לתקנות העבירות המינהליות (קנס מינהלי - חיקוקי מסים), התשמ"ז-1987 (להלן - תקנות העבירות המינהליות), ולפיו אי-דיווח על פעולה שהיא תכנון מס החייב בדיווח יהיה בבחינת עבירה מינהלית. לפיכך לא ניתן להטיל קנסות מינהליים בגין אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח.

## היעדר טיפול במישור הפלילי בתכנוני מס

1. משרדי השומה אינם מעבירים למשרדי החקירות האזוריים מידע על תיקי נישומים שלא דיווחו על תכנון מס החייב בדיווח. כמו כן, שלא בהתאם להנחיות הנהלת הרשות, גם אם התגלה כי לא דווח על תכנון מס החייב בדיווח, משרדי השומה מעדיפים לטפל בתיק במישור האזרחי במסגרת השומה ולא להעביר את התיק לבדיקתם של משרדי החקירות האזוריים לשם בדיקה במישור הפלילי.
2. בתכניות העבודה של חטיבת חקירות ומודיעין, לא הושם דגש על הטיפול בתכנוני מס אגרסיביים. כפועל יוצא מכך שום תיק מ-10,682 תיקי החקר הטכניים<sup>4</sup> שנפתחו בשנים 2012-2014 לא נגע לאי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח. כמו כן, רק שישה מ-850 תיקי החקר המטריאליים<sup>5</sup> שנפתחו באותן שנים נגעו לתכנוני מס החייבים בדיווח.

## אי-הכללת תיקים שבהם דווח על תכנון מס בתכניות העבודה

רק בתכנית העבודה לשנת 2015, שהוכנה כתשע שנים לאחר התקנת תקנות תכנוני מס, כללה חטיבת השומה והביקורת, במסגרת תכנית העבודה של משרדי השומה, ברשימת תיקי המטה<sup>6</sup>, תיקים שבהם דווח על תכנוני מס החייבים בדיווח בתחום מס הכנסה. לא נכללו בתוכניות העבודה למשרדי מע"ם תיקים שבהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח בתחום מע"ם.

## אי-פיתוח יכולות לאיתור תכנוני מס

1. משרדי השומה ומשרדי מע"ם כמעט ואינם משתמשים במערכת הממוחשבת לתכנוני מס. למעשה המערכת שהייתה אמורה לשמש כלי עבודה שוטף וכלי ניהולי התרוקנה מתוכן.
2. אין התאמות בין שני מאגרי הנתונים לטיוב נתוני המס החייבים בדיווח - מאגר תכנוני המס במערכת הממוחשבת הפנימית של הרשות (להלן - אינטראנט) ומערכת שע"ם; המערכת הממוחשבת אינה מאפשרת לזהות כמה מתכנוני המס החייבים בדיווח בתחומי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף התגלו כבלתי לגיטימיים בעקבות הליך שומה.

4. תיקי חקר אלו נפתחים בגין עבירות הנחשבות בסיסיות.

5. תיקי חקר אלו נפתחים בגין עבירות הנחשבות מהותיות כגון שימוש בחשבונות פיקטיביות ואי-דיווח על הכנסות.

6. 40% מהתיקים שבתכנית העבודה נבחרים באמצעות המחשב, לפי קריטריונים וסולם עדיפויות שקבעה הרשות, והם מוגדרים כתיקים שחובה לבדקם.

3. לא התקיימו קורסים ייעודיים לכלל מפקחי המס בנושא תכנוני מס, וכי בקורסים למפקחי מס חדשים לא הושם דגש מהותי על תכנוני מס.

### קשר לקוי בין מערכי המס השונים

בהעדר נוהל מסודר בנושא העברת מידע בנוגע לעסקאות, לרבות תכנוני מס, בין מערכי המס השונים, אין תיאום בין מערכי המס השונים והדבר עלול לגרום לגביית מס בחסר.

### אי-מיסוי חברות ארנק

1. מנהל הרשות לא הפעיל את הסמכות שהקנה לו המחוקק לצורך מיסוי חברות ארנק.<sup>7</sup>
2. לא יושמו המלצות צוות למיסוי חברות ארנק. על פי נתונים לשנת 2009 שחטיבת תכנון וכלכלה ברשות עיבדה והציגה במסגרת דיוני הצוות, אילו מיסוי חברות ארנק היה מוסדר, המס שהיה נגבה בשנה האמורה נאמד בסכום של כמיליארד ש"ח<sup>8</sup>.

### אי-היערכות הרשות להשפעותיה של התקינה החשבונאית הבין-לאומית

כעשר שנים לאחר שהוחלו תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים (להלן - תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים או תקני ה-IFRS) על חברות ציבוריות ולאחר שהרשות זיהתה את הצורך בקביעת מדיניות בנושא, הרשות לא גיבשה הנחיות למשרדי השומה לגבי אופן הטיפול בחברות שאימצו את תקני ה-IFRS ולא קידמה את התיקון הנדרש לפקודת מס הכנסה בעקבות אימוץ תקני ה-IFRS.

7 חברת ארנק כשמה כן היא - הכנסתו של בעליה נכנסת אליה כאל "ארנק". חברת ארנק יכולה להשקיע את רווחיה לפני תשלום מלוא המס, ועל כן הסכום הפנוי להשקעה העומד לרשות בעליה גדול במידה ניכרת מהסכום שהיה עומד לרשותו לו פעל כשכיר.

8 מדובר בניתוח שמרני ומוטה כלפי מטה של אומדן המס מהטלת מס על חברות ארנק.

## תקנות שטרם הותקנו לסגירת פרצות מס שחובה להתקינן

בשנים האחרונות ביצעו נישומים פעולות שונות שהן בבחינת ניצול פרצות מס, כדוגמת שיערוכים חשבונאיים<sup>9</sup> ותשלומים בגין אי-תחרות<sup>10</sup>, וזאת על מנת להפחית את נטל המס החל עליהם. אף שפרצות מס הביאו לפגיעה בהכנסות המדינה ממסים, שר האוצר לא הפעיל את סמכותו להתקיין תקנות לסגירתן.

## חוסר שימוש בכלים למאבק בתכנוני מס בין-לאומיים

למרות הגידול בהיקף תכנוני המס האגרסיביים הבין-לאומיים, הרשות אינה משתמשת באופן תדיר במאגר המידע הבין-לאומי של ארגון ה-OECD (הארגון לשיתוף פעולה כלכלי ולפיתוח כלכלי) לצורך סגירת פרצות מס. כמו כן, משנת 2012 היא אינה משתתפת בישיבות עבודה וכנסים של ארגון ה-ATP (ארגון בין-לאומי למלחמה בתכנוני מס אגרסיביים), אף שהיא חברה בארגון זה.

## אי-יכולתה של הרשות לאתר פרצות מס בזמן אמת

אין ברשות גורם מרכזי ומתכלל המופקד על הטיפול באיתור ובזיהוי של פרצות מס. יש חשש כי בהיעדר גורם כזה נפגעת יכולתה של הרשות לאתר פרצות מס חדשות ולבחון כיצד הן משפיעות על השגת המטרות ויעדי-העל שהרשות הציבה.

## ההמלצות העיקריות

1. על משרד האוצר והרשות לפעול במשותף לסגירת פרצות מס הגורמות לאבדן הכנסות למדינה ולהגדלת אי-השוויון. סגירה של הפרצות הקיימות תביא לצמצום התמריצים ליצירת תכנוני מס.
2. על מנהל הרשות לוודא כי רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח לא תישאר בגדר "אבן שאין לה הופכין", אלא תתעדכן ותותאם לחיי המסחר והכלכלה המתפתחים. על הרשות להגביר את האכיפה ואת הציות להוראות החוק, כדי לוודא שלא יוצא חוטא נשכר.

9 התאמת ערכם החשבונאי של נכסים קבועים לשווי השוק.

10 תשלומים שנועדו לפצות את העובד על הגבלתו מלעבוד בתחום עיסוקו לאחר הפסקת יחסי העבודה מול מעסיקו הנוכחי.

## סיכום

דוח הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי משנת 2011 קבע כי בישראל יש פער ניכר בין הפעילות הכלכלית המדווחת לבין הפעילות הכלכלית בפועל, המוערך בכ-50 מיליארד שקלים בשנה. מנהל רשות המסים הקודם העריך כי כ-40 מיליארד שקלים בשנה מקורם בין היתר בתכנוני מס.

הליקויים שהעלה משרד מבקר המדינה בדוח זה מלמדים, כי במבחן התוצאה התמודדותה של הרשות עם תכנוני המס באמצעות ריכוזם ברשימת תכנוני המס החייבים בדיווח לא צלחה: משנת 2006 לא עדכנה הרשות את רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח, הרשימה איננה נותנת מענה לכל ההתפתחויות והחידושים בתחום תכנוני המס, והיא לוקה בחסר ואיננה מגשימה בצורה המיטבית את תכלית החקיקה - הפניית תשומת לב של הרשות לקיומו של תכנון המס. הרשות לא הצליחה ליצור הרתעה מביצוע תכנוני מס אגרסיביים. היא אף לא הצליחה לאכוף את הוראות המס, להביא לענישת מתכנני המס, והיא אינה יכולה לספק נתונים על שיעור הנישומים המתחמקים מדיווח על תכנוני מס אגרסיביים.

בדרך כלל הליך סגירת פרצות מס אורך זמן רב ומושפע בין היתר, מתהליכי חקיקה, ועל כן פרצות שכאלו עלולות להישאר במשך פרק זמן ארוך בחוקי המס. אמנם משרד מבקר המדינה רואה בחיוב את הצעדים שנקטה הרשות לסגירת חלק מפרצות המס בשנים האחרונות, אך לדעתו אין בהם די. לא היה די בטיפול של הרשות בפרצות מס האחרות המאפשרות הימנעות מתשלומי מס הנאמדים בסכומים מהותיים, וטיפול בהן נמשך זמן רב מדי. על משרד האוצר והרשות לפעול במשותף בנחישות לסגירת פרצות מס הגורמות לאבדן הכנסות למדינה ולהגדלת אי-השוויון. סגירה של הפרצות הקיימות תביא לצמצום התמריצים ליצירת תכנוני מס.

גביית המסים בישראל היא המקור העיקרי של הכנסות המדינה. אכיפה יעילה כנגד מתכנני המס צפויה להגדיל במידה ניכרת את בסיס המס בישראל, להביא להגדלת המקורות שבידי הממשלה ולכונן מערכת מס צודקת ושוויונית יותר.

מרכיב מהותי במדיניות המס הוא השוויוניות - תשלום מס הוא נטל המוטל על הציבור כולו, וכל אחד מהיחידים הנכללים בו צריך לשאת בחלקו באופן שוויוני. על הרשות להקטין את התמריץ הכלכלי לביצוע תכנוני מס ולהתחמקות מתשלום מס אמת, על מנת להימנע מהטלת נטל מס כבד יותר על אזרחים שומרי חוק וכדי להבטיח שלא יצא חוטא נשכר.



## מבוא

מנהל הרשות הקודם  
העריך את ההיקף  
הכספי של תכנוני  
המס, הלבנות ההון  
והכספים שהופקדו  
בחשבונות בנק מחוץ  
לישראל בכ-40  
מיליארד שקלים  
בשנה

התכנית הכלכלית לשנת הכספים 2015 קבעה כי על מנת לעמוד ביעדים הפיסקליים של ממשלת ישראל יש להרחיב את בסיס המס ולהפחית את נטל המס המוטל על כלל האוכלוסייה. זאת לנוכח שחיקת ההכנסות הציבוריות בשנים האחרונות. שחיקה זו מקורה, בין היתר, בכך שהלבנת הון והעלמות מסים נעשו נפוצות ובכך שנעשה שימוש הולך וגובר בתכנוני מס אגרסיביים ולא ראויים המנצלים פרוצדורות מס ו"שטחים אפורים" בחקיקת המס לשם קבלת הטבות מס שלא לפי תכלית החקיקה. צמצום היקפן של תופעות אלו אמור להביא להרחבה ניכרת של בסיס המס בישראל, ולפיכך גם להגדלת המקורות התקציביים שבידי הממשלה, ולכינון מערכת מס צודקת ושוויונית יותר.

יעדי-העל של תכניות העבודה של הרשות בשנים האחרונות הם: מאבק בתכנוני מס קשים ובהלבנת הון שחור, וכן הגברת הגבייה, האכיפה וההרתעה. ההון השחור בישראל מוערך בכ-23% מהפעילות הכלכלית המדווחת שהיא כ-50 מיליארד ש"ח בשנה<sup>11</sup>. מנהל הרשות הקודם העריך את ההיקף הכספי של תכנוני המס, הלבנות ההון והכספים שהופקדו בחשבונות בנק מחוץ לישראל בכ-40 מיליארד שקלים בשנה.

ניתן לחלק את מרחב תכנון המס לתכנון מס "חיובי" ולתכנון מס "שלילי". תכנון מס חיובי מתרחש כאשר הנישום פועל על בסיס מדיניות מכוונת ומוצהרת של המחוקק, שעניינה מתן פטור או הקלה במס<sup>12</sup>. מנגד, תכנון מס שלילי מתרחש כאשר הנישום מתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה, ובאמצעות ניצול פרוצה שהתגלתה בה. הדרך לאתר תכנון מס שלילי, היא על-ידי מתן תשובה חיובית לשאלה, האם המחוקק היה משנה את החקיקה, לנוכח תכנון המס שביצע הנישום. תכנון מס שלילי הוא אפוא תכנון מס שלא זו בלבד שהמחוקק לא שאף אליו, אלא שהוא אף היה מתנגד לו.

המטרה העיקרית של תכנוני המס השליליים היא הפחתת מס בלתי נאותה או הימנעות מתשלום המס באופן שאינו עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה. כיום תכנוני המס מתאפיינים במורכבות ותחכום רב, תוך שימוש בלקונות משפטיות או תוך התבססות על פרשנות הוראות החוק שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה. כמו כן, בחלק מתכנוני המס נעזרים הנישומים בהקמת תאגידים זרים, לעיתים במדינות המשמשות כ"מקלטי מס"<sup>13</sup>.

דוח הוועדה השנתית לתכנית המסים הרב-שנתית, שהוגש לשר האוצר לשעבר ביוני 2005 (להלן - הוועדה לתכנית המסים הרב-שנתית), ועבר בחקיקה ביולי 2005

11 ראו הערה 3.

12 ראו פרופ' דוד גליקסברג, **גבולות תכנון המס** (1999), המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים עמ' 171-172.

13 מדינה ששיעור תשלום המס בה קטן ואף אפסי, ולכן הסתת הכנסה אליה ממדינה ששיעור המס בה גדול יותר מביאה להפחתה בשיעור המס החל על ההכנסה.

(להלן - תיקון 147 לפקודת מס הכנסה) כלל פרק שעוסק במאבק של הרשות בתכנוני מס אגרסיביים הגורמים לקופת המדינה נזק המוערך במאות מיליוני שקלים בשנה ואף יותר. לדברי ראש הרשות לשעבר<sup>14</sup>, אישור רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח הוא בבחינת עליית מדרגה משמעותית במאבק בתכנוני המס, ועל פי ההערכות שהוא הציג לחברי ועדת הכספים בשל חובת הדיווח על נקיטת תכנון מס יתווספו לקופת המדינה הכנסות ממסים בסך כחצי מיליארד שקלים לשנה.

ככלל, לנישום חופש לנוע במרחב תכנון המס, כלומר יש לו זכות בסיסית לתכנן את עסקיו באופן שחבות המס תהיה אופטימלית, בתנאי שהאמצעים שינקוט יהיו חוקיים. הנשיא לשעבר של בית המשפט העליון, השופט שמגר, הדגיש זאת בקובעו: "זכותם - ואף חובתם של מומחים בענייני מיסים לתכנן עסקאות משפטיות כך שלא תהייה עתירות מס"<sup>15</sup>. זכות זו של הנישום תקפה רק בתנאי שקיימת מהות כלכלית אמיתית העומדת בביצוע העסקה ואין סוטים מתכלית החקיקה, בעת שמשתמשים בהקלה כזו או אחרת הקבועה בדין.

הזכות לתכנון מס אינה זכות מוחלטת אלא יחסית ויש לאזנה מול ערכים ואינטרסים חברתיים אחרים שאינם מתיישבים עמה ומצדיקים את צמצומה<sup>16</sup>. ההצדקה העיקרית לצמצום תכנון המס היא במישור המוסרי-חברתי: הימנעותו של נישום פלוני ממס מגדילה את נטל המס המוטל על יתר הנישומים. כל תכנון מס הפוגע בנקודת האיזון שבחר המחוקק בין עקרון היכולת לשלם לבין הגשמת המדיניות החברתית או הכלכלית באמצעות מערכת המס, גורם לפגיעה בקבוצת הנישומים הבלתי מתכננים בכך שהוא מטיל עליה נטל מס נוסף על נטל המס שאמור להיקבע לפי נקודת האיזון.

לרוב תכנוני מס הם נחלתם של ציבור מצומצם או מגזרים מסוימים בחברה, ובכך למעשה נוצרים אפליה וחוסר שוויון. עלות מימוש זכות זו היא גבוהה, ולכן היא רלוונטית בעיקר לנישומים בעלי יכולת כלכלית גבוהה.

## פעולות הביקורת

בחודשים יולי 2015 - פברואר 2016 בדק משרד מבקר המדינה את אופן טיפולה של הרשות בתכנוני מס החייבים בדיווח ובפרצות מס. חלקו הראשון של דוח זה עוסק באופן טיפולה של הרשות בתכנוני מס שליליים שעל נישומים הנוקטים בהם חלה חובת הדיווח והגילוי לרשות (להלן - תכנוני מס החייבים בדיווח או תכנוני מס אגרסיביים); חלקו השני של הדוח עוסק באופן טיפולה של הרשות בפרצות מס מהותיות שעלולות לשמש בסיס לתכנון מס שלילי בהיקפים גדולים ובכך להסב נזק רב לקופת המדינה במשך השנים (להלן - פרצות מס). הביקורת בוצעה בהנהלת הרשות, במשרדי השומה, במשרדי מיסוי מקרקעין ובמשרדי מע"ם.

14 ראו הודעה לעיתונות מטעם רשות המסים בנושא אישור רשימת תכנוני המס בכנסת, 27.11.06.

15 ע"א 4639/91 מנהל מס שבח נ' חזון, פ"ד מה(3) 156, 167 (1994).

16 ראו יוסף גרוס, "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות", מסים טו/4 (2001), עמ' א-7.

## תכנוני מס החייבים בדיווח

המחוקק קבע חובות דיווח, שהעיקרית בהן היא הגשת דוח שנתי<sup>17</sup> כדי לסייע לרשות להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו החייבת<sup>18</sup> של הנישום<sup>19</sup>. ברוב המקרים חובות הדיווח הקבועות בחקיקת דיני המס אינן מאפשרות לרשות לזהות ולאחר תכנוני מס שאינם לגיטימיים. זאת בשל מורכבותם, תחכומם (לדוגמה - באמצעות הקמת תאגידים מחוץ לישראל), וכן, מאחר שהנישומים אינם מוסרים דיווח מלא על תכנון המס שבוצע, על כל מרכיביו.

בשנת 2005 מינה מנהל הרשות לשעבר ועדה מטעם הרשות בשיתוף משרד המשפטים כדי לנסות לבחון כיצד ניתן לסכל תכנוני מס אגרסיביים (להלן - הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים). הוועדה הגדירה תכנון מס שאינו לגיטימי בהקשר הפיסקלי. המטרה העיקרית של תכנון המס היא הימנעות מתשלום מס או הפחתת מס משמעותית והטעם המסחרי של אותה פעולה - אם אכן יש טעם מסחרי כאמור - הוא שולי. תכנון המס נשען על היצמדות טכנית למילות החוק, אך סוטה מתכלית החקיקה; תכנון המס אינו עולה בקנה אחד עם דפוסי כלכלה מקובלים; על פי רוב תכנון המס מורכב ומתוחכם יחסית; סביר להניח כי אם רשויות המס היו ערות לתכנון המס, הן לא היו מאשרות אותו.

הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים ציינה כי אף שההיקף המלא והמדויק של הנזק הכלכלי שמקורו בתכנוני מס אגרסיביים אינו ידוע לרשות, מדובר בתופעה נפוצה הגורמת לאוצר המדינה אובדן הכנסות בסכומים המוערכים במאות מיליוני שקלים בשנה ואף יותר<sup>20</sup>.

על מנת להיאבק ביעילות בתופעת תכנוני המס האגרסיביים המליצה הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים ביוני 2005 למנהל הרשות לשעבר לפעול במישורים האלה: להרחיב את חובות הגילוי והדיווח של נישומים המבצעים תכנוני מס; להקטין את הכדאיות הכלכלית של תכנוני מס ולרכז את מאמצייהם של מכלול הגורמים ברשות לפעולה בנושא. זאת על מנת לשים דגש מיוחד על הטיפול בתופעת תכנוני המס שהתעצמה בשנים שקדמו למינוי הוועדה.

בשנת 2005 המליצה הוועדה לתכנית המסים הרב-שנתית לשר האוצר לשעבר לאמץ את המלצות הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים והיא קבעה כי יש לקדם את המלצות הוועדה האמורה ולעגן אותם בחקיקת המס<sup>21</sup> (להלן - תכנוני המס

17 ראו סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961.

18 בהתאם להגדרה בסעיף 1 לפקודה- הכנסה לאחר ניכויים, קיזוים ופטורים שהותרו ממנה לפי כל דין.

19 ראו מבקר המדינה, **דוח שנתי 65א** (2014), "המאבק בהון השחור", עמודים 4-5: "לדעת מבקר המדינה, הנהגת חובת דיווח כללית עשויה... לאפשר לשכירים במשק למצות את זכויותיהם, ככלל זה לגבי הכרה בהוצאות על ידי הרשות ובקבלת זיכויים ממס".

20 **דוח הוועדה לטיפול בתכנוני מס האגרסיביים** (2005), עמ' 10.

21 **תכנית המסים הרב-שנתית**, עמ' 88.

החייבים בדיווח). לשם קידום יישומן של ההמלצות נחקקו התיקונים הנדרשים בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - פקודת מס הכנסה או הפקודה), ובחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"ם): סעיף 131(ז) לפקודת מס הכנסה וסעיף 67(ה) לחוק מע"ם, שבהם הוקנתה לשר האוצר הסמכות לקבוע בתקנות את תכנוני המס החייבים בדיווח.

בשנת 2006 עשה שר האוצר שימוש בסמכותו והותקנו תקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח), התשס"ז-2006 בהן נקבעו 13 תכנוני מס בתחומי מס הכנסה ושני תכנוני מס בתחום מס ערך מוסף (להלן ביחד - תקנות תכנוני מס). חובת הדיווח חלה משנת 2007 במסגרת הגשת הדוח השנתי<sup>22</sup> או במסגרת הדיווח החודשי למשרדי מס ערך מוסף<sup>23</sup>.

כך לדוגמה, בתקנות תכנוני מס נכללה חובת דיווח על רכישת 50% מאמצעי שליטה בחברה שיש לה הפסדים בסכום של 3 מיליון ש"ח לפחות. במקרים אלו עולה חשש כי מדובר בעסקה מלאכותית שאין לה מטרה מסחרית כלשהי אלא מטרתה הפחתת נטל המס: קיזוז הפסדים צבורים כנגד הכנסות מפעילות חדשה שהוזרמה לחברה שנרכשה.

## אי-עדכון רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח משנת 2006

תכנוני המס הם דינמיים ומתחדשים לעתים קרובות, בהתאם לקצב הפעילות הכלכלית. לפיכך על הרשות לפעול לאיתורם באופן שיטתי, שוטף ובזמן אמת, וכן לקבוע מדיניות מרכזית ואחידה לגביהם.

בשנת 2005 המליצה הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים להקים "פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני המס האגרסיביים" ברשות. בפורום זה ישתתפו נציגים מהחטיבה המקצועית, מהלשכה המשפטית ומחטיבת השומה והביקורת. פורום זה יתכנס מפעם לפעם, ימליץ למנהל הרשות על רשימת תכנוני המס העשויים להימצא כתכנוני מס אגרסיביים, ידון בהוספה או גריעה של תכנוני מס החייבים בדיווח ויקבע מדיניות אחידה לגבי כל תכנון מס שיוגדר כאגרסיבי<sup>24</sup>.

22 ראו סעיף 131(א)(ד5) לפקודה.

23 ראו סעיף 67(ה) לחוק מע"ם.

24 ראו הערה 20.

נמצא כי מיום התקנת תקנות תכנוני המס בשנת 2006 ועד ספטמבר 2013 לא הקימה הנהלת הרשות פורום לקביעת מדיניות לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים. רק בספטמבר 2013, כשמונה שנים לאחר שפורסמו המלצות הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים, הקים מנהל הרשות, מר משה אשר, שלושה צוותים בתחומי מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומס ערך מוסף, לשם עדכון רשימת תכנוני מס החייבים בדיווח. נכון למועד סיום הביקורת, בפברואר 2016, המלצות הצוותים האמורים לתיקון רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח עדיין לא יושמו.

עוד המליצה הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים כי רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח תהיה דינמית ותעדכן מדי פעם. אף בדיון שקיימה ועדת הכספים בכנסת, בעניין התיקון האמור, הצהיר מנהל הרשות לשעבר, כי הרשות תגיע לוועדת הכספים מעת לעת ותעדכן את הרשימה האמורה של תכנוני המס כדי להתאימה לשינויים שחלו במשך הזמן.<sup>25</sup>

בדיון שהתקיים בשנת 2009 במסגרת ועדת הכספים<sup>26</sup> הצהירה מנהלת החקיקה לשעבר ברשות כי: "אנחנו לא נרצה שיישארו תקנות שיהיו בהן פעולות שאבד עליהן הכלח ומאידך שלא יהיו בהן פעולות שמתכנני מס יצירתיים המציאו ולא נמצאים ברשימה. אנחנו לא נעז כרשות מנהלית, כרשות שאמורה להפעיל חוק, שיישארו תקנות כאות מתה או שיש בהן פעולות שהן כבר פעולות שלא עושים אותן".

גם בהנחיות היועץ המשפטי לממשלה<sup>27</sup> צוין היתרון הגלום בחקיקת משנה: "פרטי חקיקה דורשים לעיתים תיקונים תכופים ומהירים ואילו תיקון חוק, להבדיל מתיקון תקנות הוא ביסודו תהליך מורכב וממושך".

בתחילת תהליך התקנת תקנות תכנוני מס הן הועלו לדיון בישיבותיה של ועדת הכספים של הכנסת כתקנת קבע בחקיקת המשנה. הוועדה קבעה כי תקנות תכנוני המס יהיו הוראות שעה לשנים 2007-2009, ובסיום התקופה האמורה ייבחנו הלכה למעשה אופן יישום התקנות והצורך בהארכת תוקפן<sup>28</sup>. בדצמבר 2009 החליטה ועדת הכספים של הכנסת<sup>29</sup> על הפיכת תקנות תכנוני מס לתקנות קבועות וקבעה כי על הרשות לבחון מפעם לפעם את רשימת התכנונים החייבים בדיווח ולדווח לוועדת הכספים שנה לאחר יום אישור התקנות אם יש מקום לתקן רשימה זו או לעשות בה שינויים.<sup>30</sup>

במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, תוקנו סעיפים 131(ז) לפקודה ו-67(ה) לחוק

25 ראו פרוטוקול של ישיבת ועדת הכספים מ-27.11.06, עמ' 4.

26 ראו פרוטוקול של ישיבת ועדת הכספים מ-23.12.09, עמ' 14.

27 ראו **הנחיות היועץ המשפטי לממשלה**, הנחיה 2.3100 בעניין חקיקת משנה: נוהל והנחיות, מעודכן מ-11.03.

28 ראו דבריו של יו"ר ועדת הכספים, בפרוטוקול הדיון של ועדת הכספים מ-27.11.06, עמ' 17.

29 ראו **פרוטוקול של ישיבת ועדת הכספים** מ-23.12.09.

30 שם, עמ' 12.



כעשר שנים לאחר  
התקנת התקנות,  
עדיין לא עדכנה  
הרשות את רשימת  
תכנוני המס החייבים  
בדיווח, ולא הוסיפה  
או גרעה ולו תכנון מס  
אחד, למרות השינויים  
הרבים שחלו  
במציאות הכלכלית

מע"ם באופן שחובת הדיווח הורחבה - הוחלט שלא להחילה רק על תכנוני מס, אלא גם על פעולות אחרות החייבות בדיווח, אשר ייכללו ברשימה שתקבע במסגרת חקיקת משנה.

בדברי ההסבר להצעת החוק לשינוי סדרי העדיפויות הלאומיים<sup>31</sup> נכתב: "רשימה סגורה של תכנוני מס, רחבה ככל שתהא, לוקה בחסר ואינה משמשת כלי יעיל בידי הרשות לסכל תכנוני מס אגרסיביים. זאת מכיוון שהרשימה אינה דינאמית, ואינה מותאמת למציאות החוקית והעסקית המשתנה".

הועלה כי במועד סיום הביקורת, פברואר 2016, כעשר שנים לאחר התקנת התקנות, עדיין לא עדכנה הרשות את רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח, ולא הוסיפה או גרעה ולו תכנון מס אחד, למרות השינויים הרבים שחלו במציאות הכלכלית. אף לאחר תיקון החקיקה בדבר הרחבת חובת הדיווח לא נוספו פעולות החייבות בדיווח לרשימה האמורה. עקב כך הרשימה איננה נותנת מענה לכל ההתפתחויות והחידושים בתחום תכנוני המס, והיא לוקה בחסר ואיננה מגשימה בצורה המיטבית את תכלית החקיקה - הפניית תשומת לבה של הרשות לקיומו של תכנון המס.

על מנהל הרשות לוודא כי רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח לא תישאר בגדר "אבן שאין לה הופכין", אלא תתעדכן ותותאם לחיי המסחר והכלכלה המתפתחים. מן הראוי שהרשות תערוך אחת לתקופה בחינה מקיפה ותעדכן את הרשימה בהתאם.

רשות המסים השיבה למשרד מבקר המדינה במאי 2016 (להלן - תשובת הרשות) כי מנהל הרשות אישר את רשימת תכנוני המס החדשה ובכוונתה לפעול לקידום אישור התקנות במושב הכנסת בקיץ 2016.

## חוסר אפקטיביות של רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח

על מנת לבחון את האפקטיביות של רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח ואת אופן טיפולה של הרשות בנושא ביקש משרד מבקר המדינה מהרשות נתונים על מספר הדוחות שבהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח בתחומי מס ההכנסה, מיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף:

31 ראו הצעת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2015 ו-2016), התשע"ה-2015, ה"ח הממשלה 1352.

### תכנוני מס החייבים בדיווח בתחומי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

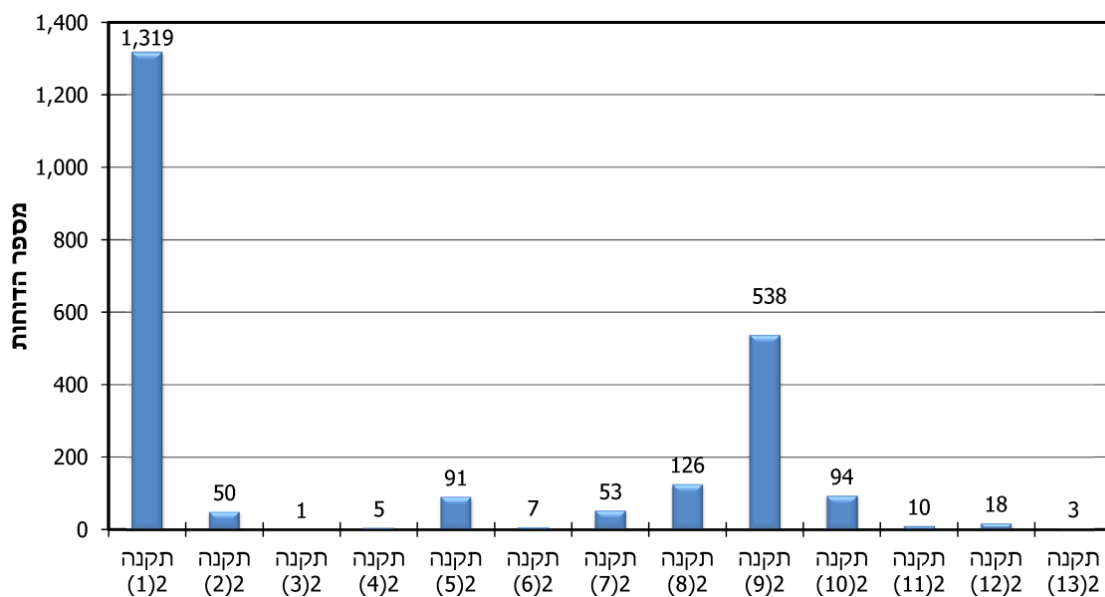
להלן על פי נתוני הרשות, סך הדיווחים על תכנוני המס החייבים בדיווח בתחומי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין מתוך מכלל הדוחות של עצמאים וחברות שהוגשו לרשות בשנים 2007-2013:

לוח 1: מספר הדיווחים על תכנוני מס החייבים בדיווח מתוך כלל הדוחות שהוגשו לרשות, 2013-2007

סה"כ הדוחות שהוגשו	מספר הדוחות שבהם דווח על תכנון מס	
523,317	120	2007
556,113	125	2008
589,128	276	2009
627,838	421	2010
667,336	476	2011
702,237	421	2012
733,834	476	2013
<b>4,399,803</b>	<b>2,315</b>	<b>סך הכול</b>

כמו כן ביקש משרד מבקר המדינה מהרשות את פילוח תכנוני המס בהתאם לסוג תכנון המס שנקטו הנישומים. להלן פילוח סך הדיווחים לשנים 2013-2007 בהתאם למספר התקנה בתקנות תכנוני מס:

**תרשים 1: פילוח סך הדיווחים על תכנוני מס חייבים בדיווח לשנים 2007-2013 בהתאם למספר התקנה בתקנות תכנוני מס**



המקור: נתוני הרשות, בעיבוד משרד מבקר המדינה.


מלוח 1 ומתרשים 1 ניתן להסיק כי דיווח הנישומים לרשות על תכנוני מס הכנסה חייבים בדיווח זניח לעומת כלל הדוחות השנתיים שהוגשו. מפילוח הדיווחים עולה כי עיקר הדיווחים עוסקים בשני סוגים של תכנוני מס<sup>32</sup>, ואילו היקף הדיווחים על שאר התכנונים זניח.

במסגרת דיונים פנימיים של הצוות בתחום מס הכנסה שעסקו בעדכון רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח הביעו חברי הצוות פליאה נוכח מספרם המועט של הדיווחים על תכנוני מס החייבים בדיווח: "על אף שמשיכת בעלים<sup>33</sup> הינה השכיחה ביותר הדיווחים על פי תקנה זו הינם המועטים ביותר". לדעת הצוות ייתכן שהנישומים או מייצגיהם למדו לעקוף את התכנונים או שהם אינם מדווחים עליהם בפועל וכן ייתכן שפקיד השומה אינו ממלא את השדה המתאים במסגרת קליטת הדוח או אינו דואג למילוי בשדה זה.

32 ראו תקנה (1)2 ו-2(9) לתקנות תכנוני מס בתחום מס הכנסה: תשלום דמי ניהול והחזקה בסך 25% במניות של חברה שהתאגדה במדינה של ישראל אין אמנת מס עמה.

33 ראו תקנה (6)2 לתקנות תכנוני מס בתחום מס הכנסה: פירעון חוב (משיכה של כספים על ידי בעל מניות מהחברה, שלא באמצעות משכורת או דיבידנד) של בעל מניות מהותי.




  
 עולה כי התמודדותה של הרשות עם תכנוני המס באמצעות ריכוזם ברשימת תכנוני המס החייבים בדיווח אינה יעילה. רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח אינה יעילה. רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח במתכונתה הנוכחית לוקה בחסר

מן האמור לעיל עולה כי התמודדותה של הרשות עם תכנוני המס באמצעות ריכוזם ברשימת תכנוני המס החייבים בדיווח אינה יעילה. רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח במתכונתה הנוכחית לוקה בחסר ואינה משמשת לרשות ככלי יעיל לסיכול תכנוני מס אגרסיביים.

### תכנוני מס החייבים בדיווח בתחום מס ערך מוסף

#### אי-קליטה ואי-בדיקה של תכנוני המס החייבים בדיווח

בשנת 2007 הודיעה הנהלת הרשות לציבור הנישומים כי נישום שביצע תכנון מס החייב בדיווח בתחום מס ערך מוסף ישלח בדואר למטה ביקורת ושומה (במע"ם) בהנהלת הרשות את הנספח לדיווח התקופתי ובו עליו לדווח על תכנון המס. פרטי תכנון המס יוקלדו למערכת ממוחשבת שהוקמה לצורך כך (להלן - מערכת ממוחשבת לתכנוני מס) וממערכת זו ינותבו פרטי התכנון לבדיקה במשרדי מע"ם הרלוונטיים ובהמשך יתועדו תוצאות הבדיקה השומתית.

יש לציין כי כבר בשנת 2006 מנהל המחלקה המקצועית במס ערך מוסף לשעבר, התריע, כי היות שהדוחות התקופתיים אינם מועברים בפועל למשרדי מע"ם, הם אינם עוברים הליכי בדיקה ראשונית או ביקורת. לפיכך גם הנספחים של תכנוני המס החייבים בדיווח שיוגשו לרשות לא יעברו כל הליך בדיקה. למרות זאת, הרשות לא פעלה לתיקון הליקוי.

משרד מבקר המדינה מצא כי מדצמבר 2010 דיווחי הנישומים על נקיטת תכנוני מס בתחומי מס ערך מוסף לא הוקלדו למערכת ממוחשבת לתכנוני מס, והם מתויקים בתיקייה פיזית בהנהלת מע"ם, בלי שהועברו לבדיקת משרדי מע"ם. כך, למעשה, משרדי מע"ם אינם בודקים את תכנוני המס החייבים בדיווח בתחום מס ערך מוסף.

בהיעדר מסד נתונים, נבצר מהנהלת הרשות לדעת את מספר תכנוני המס החייבים בדיווח בתחום מס ערך מוסף, ולפיכך לא ניתן לנתח את תוצאות רפורמת תכנוני המס בתחום מס ערך מוסף, על מנת להפיק מהן לקחים ומסקנות, בין היתר במסגרת קביעת תכנית עבודה בשומה למשרדי מע"ם.

לדעת משרד מבקר המדינה, על מנת שהנהלת הרשות תוכל לכלול בתכנית העבודה שלה תיקים שדווח בהם על תכנוני מס בתחום מס ערך מוסף ותקבע את סדרי העדיפויות שלה בנוגע לחלוקת המשאבים העומדים לרשותה, ראוי שיעמוד לרשותה מסד נתונים בתחום מס ערך מוסף; ובו ייכללו נתונים כגון: מספר תכנוני המס שבוצעו במהלך השנים ותשואת המס שנגבתה בגינם.

הרשות ציינה בתשובתה כי לנוכח ממצאי בדיקת משרד מבקר המדינה בנושא, רועננו ההוראות ובימים אלו מוזנים הדיווחים על תכנוני מס חייבים בדיווח למערכת תכנוני המס. כמו כן, המקרים הרלוונטיים יועברו למשרדי מע"מ. עוד ציינה הרשות כי חטיבת השומה והביקורת תבצע מעקב ובקרה אחר אופן הטיפול בתיקים, וזאת בהתאם לשיקול דעתו של הממונה האזורי במשרד מע"מ.

### הטלת נטל בירוקרטי וכספי מיותר על ציבור הנישומים

תקנות תכנוני מס בתחום מס ערך מוסף כוללות שתי פעולות בתחום מע"מ הנחשבות לתכנון מס החייב בדיווח: (1) קבוצה המתקשרת עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבנייה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן חייבת לדווח על כך לרשות המסים; (2) החזקה של מלכ"ר או מוסד כספי, במישרין או בעקיפין, באחד או יותר מאמצעי שליטה בעוסק בשיעור של 75% לפחות.

הנחיות מס ערך מוסף<sup>34</sup> קובעות כי כל הצדדים בעסקה (בתכנון מהסוג הראשון - בעל הזכות במקרקעין והגורם המארגן את קבוצת הרכישה; בתכנון מהסוג השני - המלכ"ר או המוסד הכספי והעוסק) יגישו לרשויות מע"מ דוח נוסף ובו ידווחו על פרטי תכנון המס שביצעו.

מדד הידידותיות לעסקים של הבנק העולמי<sup>35</sup>, המדרג את רשימת המדינות הטובות ביותר לעסקים, קובע כי חברות ועסקים בישראל נדרשים להשקיע כ-235 שעות בשנה לצורך עמידה בדרישות רשויות המס לעומת כ-175 שעות בממוצע במדינות ה-OECD.

מבירורים שעשה משרד מבקר המדינה עם גורמים בכירים בהנהלת הרשות ומשרדי מע"מ, נראה כי עמדתם היא ששני תכנוני המס שצוינו לעיל בתחום מס ערך מוסף אינם נחשבים כיום תכנון מס. להלן הפרטים:

לגבי תכנון המס מהסוג הראשון - החל מ-1.11.11<sup>36</sup> נסגרו פרצות המס שנוצלו לרעה בתחום מס ערך מוסף ומיסוי מקרקעין אשר נוגעות להתארגנות קבוצת רכישה. במס ערך מוסף - אדם פרטי המוכר זכות במקרקעין לקבוצת רכישה יחויב במע"מ בגין רכיב הקרקע<sup>37</sup>; רוכש בקבוצת רכישה יחויב במס רכישה כמי שרוכש נכס מובנה ובגין הקרקע<sup>38</sup>.

- 34 ראו חוזר מס ערך מוסף 1/2007 - תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מס ערך מוסף.
- 35 **Doing Business 2015**, Measuring Business Regulations, World Bank Group, 12<sup>th</sup> Edition
- 36 ראו הצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011, ה"ח 93.
- 37 ראו חלופה שלישית להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ (נוסף בתיקון מס' 40 לחוק מע"מ).
- 38 ראו הגדרת "קבוצת רכישה" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 והוראות סעיף 9(א1ג) (3) לחוק זה.

לגבי תכנון המס השני - לא עצם ההחזקה של מלכ"ר או מוסד כספי בעוסק היא המקנה להם יתרון מיסוי אלא ההתקשרות בין המלכ"ר או המוסד הכספי עם העוסק. לפיכך, ניסוח התקנה כשלעצמו אינו בגדר תכנון מס.

כבר בשנת 2007 הסב מנהל המחלקה המקצועית במע"ם לשעבר את תשומת לבו של הנהלת הרשות, לכמה כשלים בחקיקה הראשית ובחקיקת המשנה הנוגעים לתכנוני מס בתחום מע"ם וביקש לקיים דיון נוסף בנושא זה.

לדעת משרד מבקר המדינה, קביעת חובת דיווחים שלא לצורך מהווה נטל בירוקרטי המכביד על הנישומים. משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי אף שהייתה ערה לבעיות אלו כבר בשנת 2007 היא לא עשתה דבר על מנת לבחון מחדש את תכנוני המס החייבים בדיווח במע"ם. על הרשות לבחון אם שתי התקנות האמורות אכן נחוצות ושמא יש צורך לעדכן. נוכח המתואר לעיל ספק אם הטלת חובת הדיווח בתחום מע"ם בהתאם לתקנות אלה היא רלוונטית לעניין תכנון מס.

לדעת משרד מבקר המדינה, אילו הורה מנהל הרשות לקיים מעקב ובקרה בזמן אמת על מידת האפקטיביות של רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח, הייתה הרשות יכולה לעמוד על הכשלים ברפורמת תכנוני המס החייבים בדיווח כבר בשלב מוקדם יותר לאחר יישומה ולהביאם לתשומת לבם של מקבלי החלטות במשרד האוצר, על מנת שיבחנו בהקדם האפשרי את הצורך המהותי ליזום שינויי חקיקה לצורך מיגור תופעת תכנוני המס האגרסיביים.

## אי-נקיטת אמצעי הרתעה נגד נישומים שאינם מדווחים על תכנוני מס

תכנוני מס אגרסיביים מתאפשרים הן מאחר שרשויות המס אינן נוקטות אמצעי הרתעה נגד מתכנני המס והן מאחר שרק שיעור אפסי מהדוחות השנתיים נבדקים בפועל לפני שחלה עליהם מגבלת ההתיישנות שנקבעה בחוקי המס. אשר לתכנונים שהרשות הצליחה לטפל בהם במסגרת ההליך השומתי, ההנחה הרווחת היא כי לכל היותר ישלם הנישום את המס שממילא היה צריך לשלמו מראש, בלא שיינקטו נגדו סנקציות עונשיות אזרחיות או פליליות.

בשנת 2005 קבעה הוועדה לתכנית המסים הרב-שנתית<sup>39</sup> כי יש מקום להגביר את האכיפה ולהיאבק באופן נרחב ואינטנסיבי יותר בתופעת תכנוני המס האגרסיביים. לפיכך, במסגרת תיקון 147 לפקודה נקבעו סנקציות עונשיות אזרחיות ופליליות

39 דוח הוועדה השנתית לתכנית המסים הרב-שנתית (2005), פרק ח: "הרחבת בסיס המס והגברת האכיפה".

שיוטלו על נישומים המבצעים תכנוני מס אגרסיביים וישמשו כגורם המרתיע את הנישומים מלבצעם.

בשנת 2013 פורסם דוח הצוות להגברת האכיפה והגבייה ומלחמה בהון השחור בראשותו של מנהל רשות המסים לשעבר (להלן - דוח הצוות להגברת האכיפה והגבייה). לדבריו של מנהל רשות המסים לשעבר שהובאו במסגרת המבוא לדוח, במשך השנים נודעה הרשות דווקא כבעלת כוח הרתעה רב, אך למרבה הצער לאחרונה חלה שחיקה בהרתעה; לכן, לדעת מנהל הרשות לשעבר, על הרשות לשים לה כמטרה להגדיל את כוח ההרתעה שלה ולהביא לידיעת הציבור את נחישותה בכל הנוגע להתמודדות עם עבריינות מס<sup>40</sup>.

### אי-הטלת קנסות בשל אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח

על מנת שחובת הדיווח בשל תכנוני מס תיאכף באופן אפקטיבי, נקבעו כמה הוראות שעניינן אכיפת חובת הדיווח לרשות. סעיף 188(א) לפקודה שנכנס לתוקף בשנת 2006 במסגרת תיקון 147 לפקודה קובע, כי אם נישום הגיש דוח ולא פירט בו את תכנון המס החייב בדיווח, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס בסך 500 ש"ח בגין כל חודש שבו לא דיווח כאמור.

נמצא כי הרשות לא הפעילה סמכות זו ואינה מטילה קנסות על נישומים שלא דיווחו על תכנון מס החייב בדיווח, וזאת עקב אי-היערכותה להטלת קנסות באמצעות מערכות המחשוב שלה.

### אי-הטלת קנסות גירעון בשל תכנון מס החייב בדיווח

אחת הסנקציות שפקיד השומה רשאי להפעיל נגד נישומים המוסרים דיווחי חסר ומשלמים מס בסכום קטן בהרבה מסכום המס שבו הם חייבים בהתאם לדעתו של פקיד השומה היא הטלת קנס גירעון לפי סעיף 191 לפקודה בהתקיים תנאים מסוימים. גירעון הוא הפער בין המס ששילם הנישום לפי הדוח שהגיש<sup>41</sup> ובין המס שהוא חייב בו בפועל.

על מנת להקטין את הכדאיות הכלכלית של תכנון מס אגרסיבי, הוספו בחוקי המס<sup>42</sup> סעיפים המטילים קנס בשיעור 30% מסכום הגירעון שנוצר בגין פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח. קנס זה יוטל אם השומה סופית, אינה ניתנת עוד לערעור ונקבע לגביה, כי הפעולה שנעשתה היא פעולה שיש להתעלם ממנה היות ומדובר בעסקה שנקבעה כמלאכותית.

40 ראו דוח הצוות להגברת האכיפה והגבייה, עמ' 7.

41 מס ההכנסה מחושב על פי דוח שנתי שמגיש הנישום לשלטונות המס ובו הוא מדווח על הכנסותיו בשנת המס. הדו"ח השנתי שמגיש הנישום הינו השומה עצמית.

42 ראו סעיף 191(ג) לפקודה, סעיף 95(ב) לחוק מיסוי מקרקעין וסעיף 96 לחוק מס ערך מוסף.

בשנת 2013 תוקנו סעיפים אלו ונקבע כי נישום שלגביו נקבע גירעון שסכומו גדול מ-500,000 ש"ח לשנה, ושיעורו גדול מ-50% מהמס שהנישום חייב בו, פקיד השומה רשאי להטיל עליו קנס בשיעור 30% מסכום הגירעון. זאת בין היתר אם מקור הגירעון הוא אי-דיווח על פעולה החייבת בדיווח או תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא בבחינת עסקה מלאכותית, אם הנישום לא דיווח עליו, או עסקה בדויה שבוצעה למראית עין בלבד.

נמצא כי בפועל לא הוטלו כלל קנסות גירעון שמקורם בתכנוני מס החייבים בדיווח וזאת אף על פי שבשנת המס 2013 נוספה למערכת המחשוב של שע"מ<sup>43</sup> אופציה המאפשרת להטיל קנסות גירעון.

### אי-הטלת קנסות מינהליים בשל אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח

חוק העבירות המינהליות, התשמ"ו-1985, מאפשר לקבוע כי בעבירה על הוראות שנקבעו בחוקים שעליהם הוחל החוק ניתן יהיה להטיל קנס מינהלי כחלופה להגשת כתב אישום. בתקנות העבירות המינהליות נקבעו עבירות שעל פי דיני המסים הן עבירות מינהליות<sup>44</sup>. החוק משמש כאחד מאמצעי ההרתעה והענישה שעומדים לרשות שלטונות המס, ואמצעים נוספים הם קנסות אזרחיים, הליכים פליליים ועוד.

סעיף 216(8) לפקודה קובע כי אדם אשר בלי סיבה מספקת לא דיווח בדוח על תכנון מס החייב בדיווח כאמור דינו שנת מאסר או קנס או שני העונשים כאחד. בשנת 2006 המליצה הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים כי אי-דיווח על תכנון מס ייקבע כעבירה מנהלית לפי חוק העבירות המנהליות. בשנת 2008 הצהירה הרשות בחוזר מס הכנסה<sup>45</sup> כי בכוונתה להמליץ להגדיר עבירה זו כעבירה מינהלית לפי חוק העבירות המינהליות. בשנת 2012 המליץ הצוות להגברת האכיפה והגבייה לבחון את האפשרות להשתמש בקנס מינהלי כסנקציה אזרחית על תכנוני מס<sup>46</sup>.

נמצא כי למרות האמור לעיל, במועד סיום הביקורת הרשות עדיין לא יזמה תיקון לתקנות העבירות המינהליות ולפיו אי-דיווח על פעולה שהיא תכנון מס החייב בדיווח יהיה בבחינת עבירה מינהלית. לפיכך לא ניתן להטיל קנסות מינהליים בגין אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח.

- 43 מערכת שירות עיבודים ממוכנים המספקת שירותי מחשוב לרשות (להלן - שע"מ).
- 44 ראו הוראת ביצוע מס הכנסה/ הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 6/2012 בנושא הפעלת חוק העבירות המינהליות, 2012.
- 45 ראו חוזר מס הכנסה 2/2008- רשות המסים, תכנוני מס החייבים בדיווח, 2008.
- 46 ראו פרוטוקול של דיון הצוות ב-24.6.12 בנושא "צוות להגברת האכיפה והגבייה- מקצועית- המשך דיון".

על הרשות להגביר את האכיפה ואת הציות להוראות החוק, כדי לוודא שלא יוצא חוטא נשכר. על הנהלת הרשות לפקח על משרדי השומה, משרדי מיסוי מקרקעין ומשרדי מע"ם כדי לוודא שהם יעשו שימוש מוגבר בכלים שהקנה להם המחוקק לשם מאבק בתכנוני המס

הרשות ציינה בתשובתה כי בשנת 2011 הוגשו לאישור ועדת החוקה תקנות בנושא קנס מינהלי על הפרת חובת דיווח על תכנון מס, אך התקנות לא הועלו לדיון בוועדה. הרשות הוסיפה כי בכוונתה להעלות מחדש את הנושא לדיון בכנסת.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי הטלת קנס מינהלי משמשת עוד אמצעי הרתעה שמטרתו להגביר את הציות להוראות החוק, ולפיכך עליה להמשיך לפעול לקידום הליך התקנת התקנות בנושא קנס מינהלי.

אי-נקיטת אמצעי אכיפה נגד מתכנני מס אגרסיביים פוגע בהרתעה הנדרשת בקרב ציבור הנישומים ומייצגיהם המבצעים תכנוני מס. היעדר הרתעה מצד הרשות והתחושה הרווחת בקרב ציבור הנישומים כי "הסיכוי להיתפס" קטן ביותר עלולים להביא לכך שנישומים ימשיכו שלא לדווח על תכנוני מס החייבים בדיווח ולהימנע מתשלום מלוא המס על הכנסותיהם. יצוין כי במצב הקיים כאשר רשויות המס מאתרות נישום המבצע תכנון מס, לכל היותר הם יטילו עליו לשלם את סכום המס שהיה מחויב ממילא לשלמו בתוספת ריבית והפרשי הצמדה<sup>47</sup>.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להגביר את האכיפה ואת הציות להוראות החוק, כדי לוודא שלא יוצא חוטא נשכר. על הנהלת הרשות לפקח על משרדי השומה, משרדי מיסוי מקרקעין ומשרדי מע"ם כדי לוודא שהם יעשו שימוש מוגבר בכלים שהקנה להם המחוקק לשם מאבק בתכנוני המס, וכן עליה לפעול לתיקון הכשלים שבמערכת הממוחשבת שלה.

## היעדר טיפול במישור הפלילי בתכנוני מס

תכנון מס שתכליתו השתמטות ממס (Tax Evasion), קרי העלמת מס או התחמקות ממס, באמצעות נקיטת אמצעים בלתי חוקיים, נוגע למישור הפלילי של דיני המס. לעומת זאת, תכנוני מס אחרים המביאים להימנעות ממס (Tax Avoidance), אשר מתבצעים באמצעים חוקיים ועלולים להעלות שאלות הנוגעות לגיטימיות תכנון המס נוגעים למישור האזרחי והם נכללים במסגרת הנורמות האנטי-תכנוניות שקבע המחוקק. עם זאת, ייתכנו מקרים קיצוניים שבהם גם אם כל מרכיבי תכנון המס כשלעצמם הם חוקיים בנסיבות המקרה ניתן יהיה להגיע למסקנה כי תכנון המס נוגע למישור הפלילי<sup>48</sup>.

בתי המשפט חזרו והדגישו את חומרת הענישה שיש לנקוט נגד עבריינות כלכלית בכלל ועבריינות מס בפרט: "עבירות המס הכלכליות, הפכו בשנים האחרונות להיות רעה חולה ומכאן יש מקום ליתן לכך משקל בענישה על הפן ההרתעתי"<sup>49</sup>. העבריינות הכלכלית אף פוגעת בערך השוויון משום שאינה מאפשרת חלוקה שוויונית של נטל המס בין כלל הנישומים לצורך סיפוק צורכי החברה.

47 ראו סעיף 159א לפקודה.

48 ראו הערה 20.

49 ראו ע"פ 6474/03 מלכה נ' מדינת ישראל, פ"ד נח(3) 721 (2004), דברי כב' השופט ג'ובראן.

דיני מס הכנסה בישראל מקנים לרשות כלים אזרחיים ופלייליים להתמודד עם תכנוני המס. במישור האזרחי עומדים לרשותה הן כלים אנטי-תכנוניים כלליים, כדוגמת סעיף 86 לפקודה<sup>50</sup>, והן כלים אנטי-תכנוניים בנושאים פרטניים. במישור הפליילי הפקודה מפרטת רשימה ארוכה של הוראות פלייליות, הקובעות אילו מעשים או מחדלים הם בגדר עבירות מס.

על תחום החקירות הפלייליות ברשות מופקד סמנכ"ל בכיר לחקירות ומודיעין. ברשות פועלות ארבע יחידות לחקירות במע"ם ובמכס, ארבעה משרדי שומה לחקירות, וכן היחידה הארצית לחקירות ולמאבק בפשיעה המאורגנת. להלן ליקויים שנמצאו בתחום זה:

### אי-העברת מידע ממשרדי שומה למשרדי השומה לחקירות

הנחיות מס הכנסה<sup>51</sup> קובעות כי מפקח, או בעל תפקיד אחר, שגילה במהלך עבודתו חשדות לעבירות פלייליות על פי הפקודה, יכין תרשומת ובה יציין את החשדות והממצאים ויגיש את התרשומת לרכז, לפקיד השומה או לסגנו, לפי העניין, והם ייצרו קשר עם הרפרנט מטעם משרד השומה לחקירות. ההנחיות קובעות כי משרד השומה אינו רשאי לסיים את הטיפול בהליך אזרחי בהתניה כלשהי לגבי ההליך הפליילי או לסגור את התיק ללא בדיקה של החשדות הפלייליים או על ידי המרתם בחיוב במסגרת השומה.

נמצא כי משרדי השומה אינם מעבירים למשרדי השומה לחקירות האזוריים מידע על תיקי נישומים שלא דיווחו על תכנון מס החייב בדיווח<sup>52</sup>. כמו כן, שלא בהתאם להנחיות הנהלת הרשות, גם אם התגלה כי לא דווח על תכנון מס החייב בדיווח, משרדי השומה מעדיפים לטפל בתיק במישור האזרחי במסגרת השומה ולא להעביר את התיק לבדיקתם של משרדי החקירות האזוריים לשם בדיקה במישור הפליילי.

לדוגמה, במסגרת טיפולו של משרד שומה מסוים בנישום שלא דיווח על תכנון מס החייב בדיווח הנוגע לתשלום דמי ניהול לצדדים קשורים בסך כ-20 מיליון ש"ח, העדיף משרד השומה להגיע לידי הסכם שומה עם הנישום ולא להעביר למשרד החקירות האזורי את המידע שהועלה במסגרת הטיפול בתיק. בתרשומת שהכין המפקח שטיפל בתיק נכתב: "המייצגים ענו בדיון כי לדעתם אין חובת דיווח על דמי ניהול אם הם שולמו לחברה... וחובת הדיווח היא רק ליחיד... הבהרתי למייצגים כי

50 ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 36427-10-12 **סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות**, (פורסם במאגר ממוחשב 16.12.15), ולפיו כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות, יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכך יפתח הוא בהבאת ראיותיו ולא הנישום.

51 ראו **הוראת ביצוע 9/2011 משפטית, שומה, חקירות - יחסי הגומלין בין הטיפול הפליילי לטיפול האזרחי בתיקי מס הכנסה**.

52 ראו גם מבקר המדינה, **דוח שנתי 62** (2011), "חקירות מס הכנסה", עמ' 151-152.

ישנה חובת דיווח ללא קשר... המייצגים טענו שמדובר בטעות בהבנת התקנה ואמרו כי מעתה ואילך ימלאו את הדוח כראוי".

לדעת משרד מבקר המדינה, על הנהלת הרשות לנקוט את הצעדים הנדרשים כדי שמשרדי השומה יעבירו כנדרש למשרדי השומה לחקירות האזוריים מקרים בהם לא דווחו על תכנוני מס ובעיקר אלה מהם המעוררים חשש שמדובר בתכנון מס שמטרתו השתמטות ממס. בהיעדר טיפול בתחום הפלילי, נפגעת יכולתה של הרשות להרתיע נישומים אחרים מלבצע עבירות כלכליות דומות.

הרשות מסרה בתשובתה כי בהוראות ביצוע לשנים 2015 ו-2016 נכתבה הנחיה מפורשת בנושא קשרי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי בתיקי מס הכנסה.

### אי-מתן עדיפות בחטיבת החקירות והמודיעין

בשנת 2005 המליצו חברי הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים כי בתחום החקירות הפליליות יושם דגש על תכנוני מס שיש חשד כי כללו מרכיב בדוי, כוזב או מזויף, וכי לעתים אף תשקול הרשות לנקוט צעדים פליליים נגד מתכנן המס.

נמצא כי בתכניות העבודה של חטיבת חקירות ומודיעין, לא הושם דגש על הטיפול בתכנוני מס אגרסיביים<sup>53</sup>. כפועל יוצא מכך שום תיק מ-10,682 תיקי החקר הטכניים שנפתחו בשנים 2012-2014 לא נגע לאי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח. כמו כן, רק שישה מ-850 תיקי החקר המטריאליים שנפתחו באותן שנים נגעו לתכנוני מס החייבים בדיווח. אשר לששת תיקי החקר האמורים, נמצא כי הפרקליטות כבר הגישה כתב אישום בעניינם או עומדת להגישו.

לדוגמה, בתיק של חברה א' שבו טיפלה היחידה הארצית לשומה הועלה כי החברה לא דיווחה על תכנון מס החייב בדיווח, המסתכם בכ-6 מיליון ש"ח לשנות המס 2007-2010. משרד השומה מסר באפריל 2012 את המידע האמור למשרד חקירות מרכז וביקש ממנו לבחון את הסוגיה שבנדון ולשקול את מיצוי ההליך הפלילי לפי סעיף 216(8) לפקודה - דהיינו להטיל שנת מאסר או קנס. בהתאם לבקשת משרד חקירות מרכז שלח המפקח שטיפל בתיק במאי 2012 מידע נוסף למשרד השומה האמור לצורך טיפול בתיק. על אף העברת המידע האמור, לא נפתח כל תיק חקר טכני בגין אי-דיווח על תכנון מס החייב בדיווח.

הרשות ציינה בתשובתה כי ככלל, אם המחדל הוסר, או נחתם עם הנישום הסכם שומה, האינטרס לפתוח בחקירה כנגד הנישום יורד, הואיל ועל חטיבת החקירות





ללא אכיפה יעילה של הדרישות המינהליות שהרשות מטילה על ציבור הנישומים היא אינה יוצרת הרתעה בקרב ציבור הנישומים שלכל היותר ישלמו את המס שהיו חייבים לשלם ממילא

לנצל את כוח האדם שלה על מנת להשיג הרתעה מרבית בתיקים שבהם המחדל לא הוסר.

משרד מבקר המדינה מעיר לרשות כי ללא אכיפה יעילה של הדרישות המינהליות שהיא מטילה על ציבור הנישומים היא אינה יוצרת הרתעה בקרב ציבור הנישומים שלכל היותר ישלמו את המס שהיו חייבים לשלם ממילא.

## אי-הכללת תיקים שבהם דווח על תכנון מס בתכניות העבודה

הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים סברה כי חלק מתכנוני המס מתאפשרים משום שלנוכח מגבלת כוח האדם ברשות, אין הרשות מבצעת ביקורות על כל תיקי הנישומים, אלא רק ביקורות מדגמיות.

מדי שנה מפרסמת חטיבת השומה והביקורת (מס הכנסה) הוראת ביצוע ובה מפורטים הן הכללים שלפיהם בחרה הנהלת הרשות במסגרת תכנית העבודה את התיקים לטיפול שומתי (להלן - תיקי המטה) והן אופן הטיפול בהם ונושאים נוספים בתחום השומה. תכנית העבודה נועדה לשמש לקביעת מסגרת העבודה בכל שנת מס, ויעדיה משקפים את יעדי-העל של משרד האוצר ככלל ושל הרשות בפרט. בהתאם להחלטת הנהלת הרשות, כ-40% מכלל התיקים שבהם מטפלים משרדי השומה יהיו תיקי מטה.

בסקר שביצעה הרשות בשנת 2012 ציינו כל פקידי השומה כי לדעתם חובה לבחון את כל התיקים שבהם דווחו תכנוני מס.

נמצא כי רק בתכנית העבודה לשנת 2015, שהוכנה כתשע שנים לאחר התקנת תקנות תכנוני מס, כללה חטיבת השומה והביקורת, במסגרת תכנית העבודה של משרדי השומה, ברשימת תיקי המטה, תיקים שבהם דווח על תכנוני מס החייבים בדיווח בתחום מס הכנסה<sup>54</sup>.

עוד נמצא כי מאז שתוקנה החקיקה לא כללה חטיבת השומה והביקורת בתוכניות העבודה למשרדי מע"ם תיקים שבהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח בתחום מע"ם.

54 ראו **תכנית עבודה של חטיבת השומה והביקורת לשנת 2015**, שבה נבחרו 125 תיקים שבהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח מתוך 9,806 (סך תיקי המטה).

לדעת משרד מבקר המדינה, הדיווח על תכנון מס נועד להסב את תשומת לבם של הפקידים לכך שמדובר בתכנון מס ולאפשר להם לבחון את מידת הלגיטימיות של התכנון בסמוך למועד הגשת הדוח. לכן על חטיבת השומה והביקורת והחטיבה לתכנון וכלכלה ברשות לבחון את הצורך לכלול תיקים שבהם דווח על תכנון מס במסגרת תיקי החובה ולעקוב אחר הטיפול בפועל בתיקים אלו.

הרשות השיבה למשרד מבקר המדינה כי החל משנת 2016 נכללו בתכנית העבודה שלה תיקים שבהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח בתחום מס הכנסה. בעקבות הערות משרד מבקר המדינה, תועבר רשימת התיקים בהם דווח על תכנון מס החייב בדיווח בתחום מע"מ לממונים על משרדי מע"מ, ובהתאם לכך יוחלט אם לכלול את התיקים האמורים בתכנית העבודה.

## מועד הדיווח על תכנון המס החייב בדיווח

החובה לדווח על תכנון מס החייב בדיווח חלה בעת הגשת הדוח השנתי למס הכנסה. מסקירה משווה שביצעה הרשות בשנת 2005 עולה, כי בכמה מדינות בעולם מועד הדיווח על תכנון המס הוא בסמוך למועד ביצוע הפעולה. לדוגמה, באירלנד מייצג נדרש לדווח על תכנון המס בתוך חמישה ימים מהיום שבוצע התכנון ונוצר קשר חוזי עם לקוח או בתוך חמישה ימים מיום השקת תכנית כומינה ללקוחות פוטנציאליים. גם בבריטניה מייצג חייב לדווח על תכנון המס בתוך חמישה ימים מיום שהתכנון נעשה זמין ליישום על ידי אדם אחר.

משרד מבקר המדינה מעיר כי יש חשיבות עליונה לזיהוי מוקדם ככל האפשר של תכנון המס וזאת על מנת לאתר תכנוני מס, לזהות אם מדובר בתכנון שבוצע בתיקים נוספים ולבצע טיפול שומתי בתיקים האמורים סמוך למועד ביצוע הפעולה. על מנהל הרשות לבחון את הנושא ולשקול יזום של תיקון חקיקה ולפיו הנישומים ידווחו על תכנון מס במועד סמוך למועד ביצועו של תכנון המס.

## אי-שימוש בסמכות פקיד השומה לבצע שומה חלקית

עד תיקון 147 לפקודה ההליך של שומת מס סופית לא היה יכול להתבצע לגבי חלק מהכנסותיו החייבות של הנישום, אלא רק לגבי כלל הכנסתו החייבת לשנת מס פלונית. הדבר הקשה על הרשות להתמקד בטיפול בתכנוני המס האגרסיביים, שכן היה עליה לעשות ביקורת גם על כל יתר מרכיבי הכנסה החייבת לאותה שנה שבה בוצע תכנון המס.

במסגרת תיקון 147 לפקודה, הוסף לפקודה סעיף 2א145 ולפיו פקיד השומה רשאי לבצע הליך שומה נפרד לגבי תכנון מס אגרסיבי החייב בדיווח במנותק מהליכי

השומה לגבי יתר מרכיבי השומה. בחוזר מס הכנסה בנושא תכנוני מס<sup>55</sup> משנת 2008 הצהירה הרשות כי תפרסם חוזר שייחוד לעניין זה.

נמצא כי במועד סיום הביקורת הרשות עדיין לא פרסמה את החוזר האמור או כל קווי הנחיה בנושא הפעלת סמכות חוקית זו, ואף לא נערכה מהבחינה המיחשובית להפעלת הליך שומה נפרד לתכנון מס אגרסיבי, ולכן בפועל לא ניתן לעשות זאת.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות לפעול ביתר שאת למימוש סמכותה לטיפול מהיר ויעיל בתכנוני מס החייבים בדיווח בלי לסתום את הגולל על סוגיות שומתיות אחרות אשר יכולות להתגלות בהמשך הטיפול השומתי, בין היתר באמצעות היערכות מתאימה להתאמת המערכת הממוחשבת לשינוי האמור.

הרשות ציינה בתשובתה כי התאמת מערכת שע"ם לשינוי האמור מצריך פיתוח משמעותי שעד כה נדחה מאחר שטיפלה בסוגיות אחרות שעמדו בראש סדר העדיפויות שלה וכי בימים אלה פועלת חטיבת השומה והביקורת למחשוב ההליך האמור.

## אי-פיתוח יכולות לאיתור תכנוני מס

על מנת לאתר תכנוני מס במסגרת הדוחות השנתיים שמגישים נישומים ולהתמודד עמם ביעילות המליצה הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים לשים דגש על פיתוח היכולות של עובדי הרשות לאיתור ולחשיפה של תכנוני מס אגרסיביים במסגרת הליכי שומה. יכולות אלו יפותחו באמצעות הדרכות מקצועיות ועדכניות, באמצעות שימוש במערכות מידע ובמאגרי הנתונים וכו'. משרד מבקר המדינה בדק אם הרשות יישמה את המלצות הוועדה במסגרת מאבקה בתכנוני המס, ולהלן יפורטו ממצאי בדיקתו:

### היעדר שימוש במערכות הממוחשבות הקיימות ואיכות לקויה של מאגרי נתונים

נישום שביצע תכנון מס החייב בדיווח נדרש למלא באופן ידני טופס 1213<sup>56</sup> שיצורף לדוח השנתי ולפרט את פרטי תכנון המס שביצע. הטופס יצורף לדוח השנתי ויוגש לרשות במועד הגשת הדוח השנתי. על העובד המשדר את הדוח להקליד את פרטי הטופס באופן ידני למערכת תכנוני מס באינטראנט, אשר אפשר להזין בה את תכנוני המס בתחומי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומע"ם. לדוגמה, עובד הרשות יוכל להזין

55 ראו חוזר מס הכנסה 2/2008-רשות המסים, תכנוני מס החייבים בדיווח (2008).

56 בטופס יפורטו פרטים נוספים על העסקה כגון: סכום העסקה והתקנה שלפיה דווח על תכנון המס.

במערכת את סטטוס הטיפול בתכנון המס: האם נקלט, האם הוחלט להעביר את התכנון להליך ביקורת, האם התכנון נבדק ונמצא תקין ושמו נמצא ממצאים מחשידים או נשלחה לנישום בקשת דרישת נתונים נוספים. המערכת מאפשרת לשלוח מכתבים אלקטרוניים לפקדי שומה ולממונים האזוריים על רשימת תכנוני מס החייבים בדיווח, ואף להכין תרשומת בנושא אופן הטיפול בתכנון המס.

נמצא כי בפועל משרדי השומה ומשרדי מע"מ כמעט ואינם משתמשים במערכת האמורה. למעשה המערכת שהייתה אמורה לשמש כלי עבודה שוטף וכלי ניהולי התרוקנה מתוכן.

על מנת לטייב את הנתונים במערכת שע"מ, קבעה חטיבת השומה והביקורת כי נוסף על קליטת פרטי התכנון שמפורט בטופס באופן ידני על ידי עובד משרד השומה במערכת תכנוני המס, יזין עובד משרד השומה קוד פנימי לשימוש המשרד בעת שידור הדוח השנתי. קוד זה נועד לאפשר את הקמתו של מאגר נתונים במערכת השע"מ הכולל פרטים על מספר התיקים שבהם בוצע תכנון המס.

נמצא כי חטיבת השומה והביקורת לא הפעילה ערוצי דיווח נוספים על תכנוני מס חייבים בדיווח, לרבות דיווח שמסרו המייצגים ישירות במסגרת מערכת השאליות של שע"מ. אף אין התאמות בין שני מאגרי הנתונים לטיוב נתוני המס החייבים בדיווח - מאגר תכנוני המס באינטראנט ומערכת שע"מ, לדוגמה:

על פי מאגר תכנוני המס, בתיקים המשויכים לפקיד שומה מסוים יש תשעה דיווחים על תכנוני המס החייבים בדיווח שביצעו חברות. לעומת זאת, על פי מערכת שע"מ, בתיקים המשויכים לאותו פקיד שומה יש רק תכנון מס אחד החייב בדיווח שביצעה חברה אחת.

נמצא כי מאגר הנתונים הממוחשב שמשמש את הרשות לצורך שליפת תכנוני מס החייבים בדיווח אינו שלם, מעודכן ונכון, וכי הרשות לא בדקה נכונות מאגר זה.

לדעת משרד מבקר המדינה, בהיעדר מסד נתונים מתאים קשה לבצע בדיקות יעילות ושיטתיות בנוגע לעצם יעילותה של רשימת תכנוני המס. בפועל בדיקות כאלה אינן מתבצעות. לפיכך, על הרשות לפעול, ככל שניתן, לטיוב הנתונים שמילאו משרדי הדוחות הנכללים במאגר תכנוני המס.

הרשות השיבה כי הוראת ביצוע של ניתוב שלב א' לדוחות השנתיים לשנת 2015 תעסוק בין היתר, במערכת תכנוני מס, כדי לספק למשרדים ריענון בנושא שידור תכנוני מס.

## אי-פיתוח כלים ממוחשבים לבקרה ומעקב על תכנוני מס לא נאותים

אם נקבע כי פעולה היא בגדר תכנון מס החייב בדיווח לא עולה מכך בהכרח כי מדובר בעסקה מלאכותית או בעסקה שיש לתת לה סיווג שונה ולחייבה במס בהתאם לכך, אלא רק נועדה להציב "זרקור" על העסקה ולאפשר לרשות לבחון עסקה זו. לפי סעיף 86 לפקודה וסעיף 138 לחוק מע"מ הרשות רשאית להתעלם מתכנון מס אם היא סבורה כי הוא מלאכותי או בדוי, וכי הוא מפחית, או עלול להפחית, את סכום המס שמשלם פלוני, או כי אחת ממטרותיו העיקריות היא הפחתת מס.

נמצא כי המערכת הממוחשבת אינה מאפשרת לזהות כמה מתכנוני המס החייבים בדיווח בתחומי מס הכנסה, מיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף התגלו כבלתי לגיטימיים בעקבות הליך שומה. עקב כך למעשה הנהלת הרשות ומשרדי השומה, מע"מ ומיסוי מקרקעין אינם יכולים לעקוב אחר תוצאות הטיפול השומתי בתכנוני המס האמורים ולהפיק לקחים מאופן הטיפול בהם.

## הדרכות לא מספקות של עובדי הרשות

משרד מבקר המדינה ביקש מהרשות באוקטובר 2015 למסור לו נתונים על מספר ההדרכות בתחום תכנוני המס שביצע אגף ההדרכה ברשות בשנים 2010-2015. כמו כן, ביקש לקבל נתונים על ההדרכות בתחום זה שהתקיימו בקורסים לעובדים חדשים המיועדים לבצע ביקורות בתחומי מס הכנסה, מס ערך מוסף, מיסוי מקרקעין וחקירות (להלן - מפקחי מס חדשים).

מנתוני הרשות עולה כי בשנים האמורות לא התקיימו קורסים ייעודיים לכלל מפקחי המס בנושא תכנוני מס, וכי בקורסים למפקחי מס חדשים לא הושם דגש מהותי על תכנוני מס<sup>57</sup>. כמו כן, מביירוים שעשה משרד מבקר המדינה עולה כי בקורסים מקצועיים כמעט ולא שותפו מפקחי מס מתחום חקירות.

הרשות ציינה בתשובתה כי בקורסים האמורים שהם קורסי הכשרה, אך לא הושם דגש מהותי בנושא תכנוני מס.

## קשר לקוי בין מערכי המס השונים

הרשות היא איחוד של כמה אגפי מס במשרד האוצר שפעלו בעבר בנפרד - אגפי מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, המכס, מע"מ ושע"מ (שירות עיבודים ממכונים). הרשות

57 במסגרת קורס מפקחי מס הכנסה וקורס מפקחי חקירות מועבר שיעור שמשכו כשלוש שעות בנושאים האלה: תכנוני מס החייבים בדיווח, סעיף 86 לפקודה ומוסד החלטות המיסוי.

הוקמה בספטמבר 2004 בעקבות החלטת ממשלה 58779. בדוח הצוות להגברת האכיפה נכתב כי הוועדה רואה בשיתוף הפעולה בין האגפים זר אשר יגביר את אפקטיביות העבודה באמצעות שיפור תהליכים, שיפור של מערכות המידע וניהול הידע ושל הגבייה, האכיפה וההרתעה. מהמלצות הוועדה עולה מסקנה מרכזית אחת והיא שנדרשת ברשות פעילות רב-מערכתית שתכלול את כל הגופים הרלוונטיים על מנת להיאבק בתופעת תכנון המס שנעשתה נפוצה והתעצמה בשנים האחרונות.

הקשר השוטף בין מערכי המס השונים נחוץ במיוחד לצורך איתור תכנוני מס חייבים בדיווח. לדוגמה, התאגדות כקבוצת רכישה אמורה להיות מדווחת לרשות פעמיים: הן למשרד מע"מ והן למשרד השומה ובמסגרת הדוח השנתי המוגש לו<sup>59</sup>.

ביוני 2010 פורסם דוח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה<sup>60</sup> (להלן - ועדה למיסוי קבוצות רכישה). הוועדה בחנה את היבטי המיסוי השונים הנוגעים לקבוצות רכישה ואת הדיווח על קבוצת רכישה כתכנון מס החייב בדיווח. הוועדה גילתה כי לעתים המידע על קבוצות רכישה שמדווח במסגרת הדוח המוגש למס הכנסה אינו נמסר למשרד מיסוי מקרקעין לשם בחינת העסקה. הוועדה המליצה לפתח מנגנון ממוחשב שיאפשר עם קליטת הדוח הכולל את הפעולה של קבוצת רכישה במשרד השומה את העברת המידע האמור למשרד מיסוי מקרקעין הרלוונטי.

נמצא כי על אף המלצת הוועדה למיסוי קבוצות רכישה, לא פותח כל מנגנון ממוחשב להעברת מידע באופן אוטומטי ממשרד השומה למשרד מיסוי מקרקעין. עוד נמצא כי לא נבדק אם תכנון המס שדווח במשרד מע"מ אכן דווח גם למשרד השומה ולהפך.

בתכנית העבודה של החטיבה המקצועית לשנת 2015 ציין סמנכ"ל החטיבה המקצועית הקודם, מר אהרון אליהו, כי נדרש לכונן תהליך שבו דיווח על קבוצות רכישה במשרדי מיסוי מקרקעין יועבר באופן אוטומטי גם למשרדי מע"מ, לצורך מתן אישור מסים לרוכש לרישום הדירה בטאבו. ובאופן זה, כל קבוצת רכישה תיבחן גם לעניין חבות המע"מ בעסקה. למועד סיום הביקורת, המידע נמסר למשרד מע"מ לצורך הפקת אישור מסים באופן ידני, שכן שע"מ טרם סיים לפתח את התהליך האמור.

58 ההחלטה התקבלה בספטמבר 2003 ומטרתה: "לאחד את ניהול נושא גביית המסים תחת מנהל ראשי אחד, להסמיק אותו על פי חוק להפעיל את חוקי המס הרלוונטיים". האיחוד נכנס לתוקף בספטמבר 2004.

59 מועד הדיווח הוא בדוח לשנת המס שבה בוצעה ההתקשרות למכירת הזכות במקרקעין. החייבים בדיווח הם בעל הזכות במקרקעין והגורם המארגן.

60 ראו רשות המסים, **דוח הוועדה לבחינת היבטי המס בקבוצת רכישה** (2010).



## לדעת משרד מבקר המדינה אין תיאום בין מערכי המס השונים, והדבר עלול לגרום לגביית מס בחסר

עוד נמצא כי בפועל, בהיעדר נוהל מסודר בנושא העברת מידע בין משרדי מיסוי מקרקעין משרדי השומה ומשרדי מע"ם, נוצר מצב שבו יש עסקאות מסוימות שמדווחות במשרדי מיסוי מקרקעין ואינן מדווחות למס הכנסה, ולאותם נישומים אף אין תיקי מס הכנסה פעילים. אף אם מתבצעת העברת מידע בפועל עקב יוזמה אישית של העובד, העברת המידע מתבצעת באמצעות מזכר או דואר אלקטרוני, בלי שיבוצעו פיקוח על העברת המידע ובקרה על אופן הטיפול בו.

לדוגמה, נמצא כי אם מנהל משרד מיסוי מקרקעין שינה את סכום המכירה בעסקת מכירת מקרקעין, מידע זה אינו מועבר באופן אוטומטי למשרד מע"ם, אף שהדבר עשוי להגדיל את סכום המע"ם המשולם במסגרת עסקה.

לדעת משרד מבקר המדינה אין תיאום בין מערכי המס השונים, והדבר עלול לגרום לגביית מס בחסר. ראוי שהרשות תפעל בהקדם האפשרי להקמת ממשק שאילתות ממוחשב להעברת מידע בין המשרדים השונים ולפיתוח תיק אלקטרוני ממוחשב שבו ייכללו כל הנתונים הרלוונטיים של הנישום.

הרשות השיבה כי עליה לשפר את הקשר שבין מע"ם, מס הכנסה ומסמ"ק, גם בנוגע לעסקאות במקרקעין וגם באופן כללי לגבי עסקאות נוספות. לצורך כך היא מפתחת מערכת קשר בין משרדי השומה למשרדי מיסוי מקרקעין ופיתוח המערכת צפוי להסתיים עד סוף שנת 2016.

## פרצות מס

פקודת מס הכנסה היא חקיקה מנדטורית מיסודה ובנויה טלאי על גבי טלאי<sup>61</sup>. פעמים רבות נוצרות בחקיקת המס פרצות שאותן יכולים הנישומים לנצל כדי להפחית את חבות המס שלהם. אותן פרצות הן לעתים יתרוונות מס או הטבות מס שהמחוקק אפשר לנישומים לנצל בסיטואציות מסוימות, ולעיתים נקודות שהמחוקק לא נתן את דעתו עליהן או שגם אם נתן את דעתו עליהן, לא חוקק בסופו של דבר, מסיבה כזאת או אחרת, דבר חקיקה המונע את ההתחמקות מתשלום מס. הנישומים או יועציהם שוקדים על גילוי פרצות בהוראות החדשות, ומשרד האוצר - על הצעות לסגירתן. חלק ניכר מההוראות בהצעות החוק לתיקון פקודת מס הכנסה במשך השנים נועדו לסגור פרצות מס הגורמות לאוצר המדינה אובדן הכנסות שנתי המוערך במאות מיליוני שקלים. לדוגמה, בשנים האחרונות יזמה הרשות את סגירתן של פרצות מס בתחומים שונים כגון: פרצות מס שנוצרו במסגרת פעילותן של חברה משפחתית, חברה נשלטת זרה, חברת משלח יד זרה וכיוצא בזאת<sup>62</sup>.

כל עוד לא סוגרת הרשות פרצות מס מהותיות, הן יכולות לשמש פלטפורמה ל"תכנון מס שלילי" המאפשרת לנישום לתכנן את פעילותו באופן המנוגד לתכלית החקיקה באמצעות ניצול הפרצה. משרד מבקר המדינה בדק את אופן טיפולה של הרשות בפרצות מס, ובהן פרצות מס מהותיות שהסבו נזק רב לקופת המדינה במשך השנים: (1) טיפולה של הרשות ב"חברות ארנק"; (2) אי-היערכותה של הרשות ליישום תקני חשבונאות בין-לאומיים העלולים ליצור תכנוני מס חשבונאיים; (3) תקנות לסגירת פרצות מס שחובה להתקינן; (4) אי-הירתמותה של הרשות למאבק העולמי בתכנוני מס בין-לאומיים; (5) אי-יכולת של הרשות לאתר פרצות מס בזמן אמת. להלן פירוט הליקויים שנמצאו:

### אי-מיסוי חברות ארנק

המודל בישראל למיסוי חברות הוא מודל המיסוי הדו-שלבי. מודל זה מושתת על מיסוי רווחי החברה בשני שלבים: בשלב הראשון מוטל מס חברות על ההכנסה החייבת של החברה. שיעור מס החברות הוא 26.5%<sup>63</sup> מהכנסתה. בשלב השני מוטל מס על הדיבידנד שמחלקת חברה לבעלי המניות. שיעור המס החל על בעל מניות מהותי<sup>64</sup> המקבל דיבידנד הוא 30%<sup>65</sup> מהכנסתו. כך למעשה נטל המס הכולל הוא

- 61 הפקודה נוסחה מחדש בשנת 1961, ובמועד סיום הביקורת כבר יש כ-200 תיקונים לפקודה.
- 62 ראו לדוגמה החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (חוק ההסדרים לשנים 2013-2014).
- 63 ראו סעיף 126 לפקודה. נכון לשנת המס 2015, בשנת 2016 שיעור מס החברות הופחת ל-25%.
- 64 ראו סעיף 88 לפקודה- מי שמחזיק במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם.
- 65 ראו סעיף 125 לפקודה.



48.55%. שיעור המס השולי הגדול ביותר המוטל על יחידים הוא 48%<sup>66</sup> מהכנסותיהם. יוער כי בעלי הכנסה גבוהה, העולה על 810,720 ש"ח בשנה, יהיו חייבים במס נוסף בשיעור של 2% מהכנסותיהם<sup>67</sup>.

מודל המיסוי הדו-שלבי נועד לקרב את שיעור המס הכולל, המוטל על רווחי החברה ועל רווחיהם של בעלי המניות, לשיעור מס המוטל על היחיד<sup>68</sup>. יישום המודל מאפשר לשמור על הניטרליות של דיני המס, באופן שלא יהיה בהם כשלעצמם כדי להשפיע על ההחלטות העסקיות של הנישומים. כתוצאה מיישום מודל זה, המס שיוטל על רווחי החברה שחולקו לבעלי המניות יחושב על פי מודל זה, כך שבסופו של דבר סכום המס הכולל יהיה דומה לסכום המס המוטל על יחיד הפועל שלא באמצעות חברה.

ביולי 2002 הוחלט על ביטול התקרה לחיוב בדמי ביטוח לאומי שסכומה היה, באותה עת, 34,820 ש"ח<sup>69</sup>. ביטול התקרה הביא לכך שעל הכנסות של יחיד ישולמו דמי ביטוח לאומי ללא מגבלת סכום, ובעקבות כך החיוב של הכנסות גבוהות במס הכנסה ודמי ביטוח לאומי היה עלול להגיע לשיעורים של עד 60%<sup>70</sup>.

על מנת להימנע מתשלומי מס גבוהים, בייחוד על כסף שאינו נצרך על ידי היחיד, ניצלו יחידים רבים את חופש ההתאגדות שהתיר המחוקק, והחליטו כי במקום לקבל הכנסות באמצעות שכר, הם ישתמשו בחברת ארנק, כלומר הם יקימו חברה ויקבלו שכר באמצעותה (להלן - חברות ארנק). חברת ארנק יכולה להשקיע את רווחיה לפני תשלום מלוא המס, ועל כן הסכום הפנוי להשקעה העומד לרשות בעליה גדול במידה ניכרת מהסכום שהיה עומד לרשות בעליה לו פעל כשכיר.

נמצא כי נישומים שלרוב הם בעלי הכנסות גבוהות ניצלו את פרצת המס הזאת. לדוגמה: בספטמבר 2013 הגישו בני זוג בקשה לפטור ממס שבח בשל מכירת בית מגורים צמוד קרקע באזור השרון בשווי 28.5 מיליון ש"ח לחברה בבעלותם. במסגרת בדיקת משרד מיסוי מקרקעין נמצא כי השווי שעליו הצהירו המוכרים גבוה במידה ניכרת מהשווי המקובל של נכסים בסביבה. היות שמדובר בעסקה בין צדדים קשורים<sup>71</sup>, נקבע כי שווי המכירה הוא 15 מיליון ש"ח. בבדיקת הדוחות הכספיים של החברה (הקונה) נמצא כי מדובר בחברה העוסקת במתן שירותים משפטיים, ויתרת הרווח הצבורה בחברה היא כ-38 מיליון ש"ח. כלומר, מתווה העסקה בוצע באופן האמור על מנת לאפשר לבעלי החברה למשוך את הרווחים שנצברו בחברת הארנק ללא תשלום מס על הדיבידנד: החברה (הקונה) שילמה מחיר הגבוה משווי השוק בגין נכס המקרקעין, ואילו המוכרים (בני הזוג) לא שילמו מס בגין קבלת התמורה היות שניצלו את הפטור ממס שבח שהיו זכאים לו בשל מכירת דירת מגורים. לאחר דיונים עם הנישום נחתם הסכם עם פקיד השומה הממסה את יתרת העודפים שנמשכה מהחברה ללא תשלום מס.

66 ראו סעיף 121 לפקודה.

67 ראו סעיף 121ב לפקודה - לשנת 2015.

68 ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה ת"א 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 605 (2005).

69 לעניין שיעור דמי הביטוח הלאומי של העובד.

70 הסכום כולל מדרגת מס שולי של 48% ומדרגת ביטוח לאומי של כ-12%.

71 ראו הגדרת "שווי של זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

## אי-שימוש בסמכות החוקית לצורך מיסוי חברות ארנק

המחוקק הסמיך<sup>72</sup> את מנהל הרשות לקבוע כי בנסיבות מסוימות ייחשבו רווחי חברת מעטים<sup>73</sup> שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנד לבעלי מניותיה, אף שבפועל הם לא קיבלו ממנה דיבידנד. סמכות זו מוקנית למנהל הרשות לאחר שקיים התייעצות עם ועדה מייעצת. הוועדה המייעצת תכלול חמישה חברי ועדה, ובהם לפחות שלושה שאינם עובדי מדינה. את הוועדה יבחר מנהל הרשות מתוך רשימה שיכין שר האוצר בהודעה שפורסמה ברשומות<sup>74</sup>.

נמצא כי מנהל הרשות לא הפעיל את הסמכות שהקנה לו המחוקק ולא הורה לחברות מעטים שרווחיה לא חולקו - לחלקם. פסק הדין האחרון בנושא שבמסגרתו הופעלה סמכותו האמורה של מנהל הרשות ניתן בשנת 1975. עוד נמצא כי מנהל הרשות לא מינה כלל ועדה מייעצת לצורך התייעצות להפעלת סעיף זה.

כבר בשנת 1973, המועד שבו דן בית המשפט בפס"ד וידנפלד<sup>75</sup>, הביע בית המשפט פליאה נוכח השימוש המועט שעשו מנהלי רשות המסים במהלך השנים בסמכות זו: "אם זאת התמונה הנכונה הרי יש בה עדות להתאפקות מופלאה מצד הנציב שלא הפעיל את סמכותו למרות שבוודאי היו לו הזדמנויות רבות לכך... אין חולקין שההוראות הכלולות בסעיפים הנ"ל מכוונות למנוע 'הימנעות ממס' על ידי שימוש בצורה משפטית של חברה... והפלא הוא שכל כך מעט השתמשו באמצעים אלה עד כה...".

עקרון יסוד בדיני המס הוא גביית מס אמת<sup>76</sup>. לפיכך, לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות להשתמש בהסדר החקיקתי הקיים לצורך מיסוי חברות ארנק אלו. כמו כן, אם לדעת הרשות הוראות הסעיפים במתכונתן הנוכחית אינן ישימות, היה עליה ליזום תיקון חקיקה.

## אי-יישום המלצות הוועדה למיסוי חברות ארנק

בספטמבר 2011 המליצה הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי<sup>77</sup> בראשות פרופ' מנואל טרכנטברג על הקמת צוות להסדרת פעילותן של חברות משלח היד (חברות ארנק)

72 ראו סעיף 77 לפקודה.

73 ראו סעיף 76 לפקודה - חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני אדם לכל היותר ואינה חברה-בת ולא חברה שיש לציבור עניין ממשי בה.

74 ראו סעיף 81 לפקודה.

75 ראו עמ"ה (מחוזי ת"א) 559/72 וידנפלד בע"מ נגד נציב מס הכנסה, פד"א 3 ו 47 (1973).

76 ראו בג"ץ 1878/09 עו"ד אריז'ני' שר האוצר (פורסם במאגר ממוחשב, 13.7.11).

77 ראו דוח הוועדה לשינוי כלכלי חברתי, מערכת המס - עיקרי ההמלצות, עמ' 96.

**אילו מיסוי חברות  
ארנק היה מוסדר,  
המס שהיה נגבה  
בשנה האמורה נאמד  
בסכום שבין 920  
מיליון ש"ח ל-1.104  
מיליארד ש"ח**

וחברות ההחזקה הפרטיות. לדעת חברי הוועדה, על מנת ששינויים במיסוי על הכנסות גבוהות מאוד יהיו אפקטיביים, יש לבצע בד בבד שינויים בסוגיית מיסוי חברות ארנק. עוד קבעה הוועדה כי התופעה של הקמת תאגיד בעיקר משיקולי חסכון במס, וזאת באמצעות צבירת רווחים ואי-חלוקת דיבידנדים, אינה תופעה ראויה וצודקת. צבירה של רווחים ללא הצדקה כלכלית גורמת לדחייה משמעותית של תקבולי מסים ומאלצת את הממשלה להעלות מסים אחרים המאטים את הפעילות הכלכלית.

בספטמבר 2011 הקים שר האוצר לשעבר צוות המשך לסוגיית חברות ארנק וחברות ההחזקה הפרטיות (להלן - צוות חברות ארנק). המלצות הצוות היו אמורות להיות מוגשות עד סוף ינואר 2012. באוקטובר 2013, שנה וחצי לאחר המועד שבו היו אמורות להיות מוגשות ההמלצות, פורסמה טיטה להערות הציבור. צוות חברות ארנק המליץ על הטלת מס מדי שנה על רווחים בלתי מחולקים בחברות ארנק, ולשם כך גיבש כמה המלצות שמטרתן לצמצם את תמריץ המיסוי הקיים בהתאגדות ובפעילות באמצעות חברה, המנוצל במקרים מסוימים לרעה.

נמצא כי במועד סיום הביקורת, פברואר 2016, עדיין לא הוחלט על יישום המלצות הצוות למיסוי חברות ארנק. גם בחוק ההסדרים לשנים 2014 ו-2015 לא נכללה כל הצעה לשינוי מתווה חקיקה לצורך הסדרת מיסוי חברות ארנק. על פי נתונים לשנת 2009 שחטיבת תכנון וכלכלה ברשות עיבדה והציגה במסגרת דיוני הצוות, אילו מיסוי חברות ארנק היה מוסדר, המס שהיה נגבה בשנה האמורה<sup>78</sup> נאמד בסכום שבין 920 מיליון ש"ח ל-1.104 מיליארד ש"ח<sup>79</sup>.

לדעת משרד מבקר המדינה, על הרשות ומשרד האוצר להסדיר את כללי המיסוי החלים על חברות ארנק תוך מתן הדעת לסוגיית השוני בין מיסוי פעילות כיחיד לבין מיסוי פעילותו של אותו יחיד באמצעות תאגיד. בהיעדר קבלת החלטות בנושא אופן המיסוי של חברות ארנק נגרם נזק כבד לקופת המדינה, נפגעות הוודאות והיציבות בדיני המס ונפגעת תחושת הצדק, שכן מפירות תכנון מס זה נהנים רק בעלי הכנסות גבוהות.

הרשות השיבה כי היא תומכת בחקיקה זו, וכי בכוונתה לפעול לקידום יישום המלצות הצוות בנושא זה, בתיאום עם שר האוצר ובכפוף לאישורו. כמו כן, במסקנות צוות חברות ארנק הומלץ לתקן את הוראות סעיף 77 לפקודה ולפשטו, ובין היתר נקבעה חלופה לחובת היועצות בוועדה ציבורית.

78 וזאת בהתאם לניתוח כלכלי שהכינה הרשות במסגרת צוות חברות ארנק.

79 ראו הערה 8.

## אי-היערכות הרשות להשפעותיה של התקינה החשבונאית הבין-לאומית

ניהול החשבונות של הנישום מתבצע על פי תקני הדיווח הכספיים המקובלים בעולם. אולם, לצד ניהול החשבונות הרגיל מתבצעת חשבונאות לצורך מס, וזאת על מנת לקבוע את ההכנסה החייבת של הנישום. הפסיקה<sup>80</sup> קובעת כי תקני הדיווח הכספיים המקובלים בעולם חלים גם לצורכי מס, אלא אם כן הם אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק או עם העקרונות העומדים בבסיסה של שיטת המס.

ביולי 2006 פורסם תקן חשבונאות ישראלי מס' 29<sup>81</sup>, הקובע כי על חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והמחויבות לדווח לפיו, יחולו תקני דיווח כספי בין-לאומיים לגבי שנת הכספים 2008 ואילך. התקן מאפשר יישום מוקדם של תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים החל בדוחות הכספיים שיפורסמו לאחר 31.7.06. כמו כן, חברות פרטיות יכולות לבחור בהתאם לתקן 29<sup>82</sup> להכין את דוחותיהן לפי תקנים אלו. משרד מבקר המדינה בדק את היערכותה של הרשות ליישום תקני דיווח כספי בין-לאומיים ואת טיפולה בנושא בכמה היבטים:

### הארכת הוראת שעה בדבר אי-תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים

על רקע ההחלה של תקני דיווח כספי בין-לאומיים במסגרת כללי החשבונאות המקובלים הישראליים והצורך לקבוע את אופן החלת כללי החשבונאות המקובלים בקביעת ההכנסה החייבת, הוקמה ברשות בשנת 2006 ועדה אשר התבקשה לבחון את השפעות המיסוי לנוכח ההחלה הגורפת של תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים ולהציע תיקונים בתחום זה, אם הם יידרשו (להלן - הוועדה לבחינת ההשפעות של אימוץ תקני ה-IFRS בתחום המס).

בשנת 2008 הקים מנהל הרשות לשעבר פורום<sup>83</sup> שמטרתו ליבון נושאי התקינה השונים שיעלו במסגרת הטמעת תקני ה-IFRS ובחינת אופן יישומם הלכה למעשה. הפורום כלל את חברי הוועדה לבחינת ההשפעות של אימוץ תקני ה-IFRS בתחום המס, בשיתוף גורמים מקצועיים רלוונטיים<sup>84</sup>.

בתכנית העבודה של החטיבה המקצועית לשנת 2010 נקבע כי בשנה האמורה יגובשו מסקנות סופיות בנושא השפעות תקני ה-IFRS בתחום המס, ובהתאם לכך יפורסמו תיקוני חקיקה והנחיות מקצועיות לפעולה.

80 ראו ע"א 494/87 חב' קבוצת השומרים שמירה וביטחון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4), 795 (1992).

81 ראו סעיף 3 לתקן חשבונאות מספר 29: אימוץ תקני דיווח כספי בין-לאומיים (IFRS), יולי 2006.

82 ראו סעיף 6 לתקן.

83 ראו [http://ozar.mof.gov.il/ita2013/1999to2008/2008/hodaa100208\\_2.htm](http://ozar.mof.gov.il/ita2013/1999to2008/2008/hodaa100208_2.htm).

84 נציגי לשכת רו"ח ופורום CFO ונציגי ארגונים מקצועיים נוספים.

בהיעדר חקיקה מתאימה, נישומים רבים ניצלו עקרונות חשבונאיים מקובלים לצורך הקטנת סכום המס לתשלום או לשם דחיית תשלום המס.

נמצא כי במועד סיום הביקורת, פברואר 2016, החטיבה המקצועית, בניהולו של מר אהרון אליהו, סמנכ"ל החטיבה הקודם, טרם גיבשה מסקנות ביצועיות בנושא אופן הטיפול הרוחבי בתיקים שבהם יישמו תקני ה-IFRS.

בפברואר 2010 פורסם תיקון 174 לפקודת מס הכנסה, אשר במסגרתו הוספה הוראת שעה<sup>85</sup> ולפיה כללי תקני ה-IFRS לא יחולו לצורכי מס בשנים 2007-2009. על פי דברי ההסבר לתיקון האמור<sup>86</sup>, הוראת שעה זו נקבעה כדי לאפשר לרשות לבחון את יישום תקני ה-IFRS בנוגע לקביעת ההכנסה החייבת, לאחר שיושמו כבר בדוחות המוגשים לרשות ניירות ערך בידי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך. הוראת השעה הוארכה פעמיים נוספות<sup>87</sup> גם לגבי שנות המס 2010-2013. בדברי ההסבר להצעת החוק<sup>88</sup> נכתב כי הארכה זו דרושה לשם השלמת הליכי החקיקה ליישום תקני ה-IFRS לצורך דיני המס.

כך למעשה הוארך תוקפה של הוראת השעה בנושא אי-יישום תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים, עוד לפני שהתקבלה החלטה לגבי הדוחות לשנים 2014 ו-2015, והדבר גרם לתחושת חוסר ודאות בקרב ציבור הנישומים.

מעמדה של הוראת שעה כשמה כן היא - לתקופה מוגבלת בזמן. אף בג"ץ<sup>89</sup> קבע כי: "הוראות שעה...נועדו ליתן מענה לאילוצי העת הדוחקת ולשמש הסדרים לתקופת ביניים...במספר לא מבוטל של מקרים, וכאן טמון החשש...הפך הארעי לדבר קבע. הוראת שעה כשמה כן היא, גם אם השעה מתארכת בשל נסיבות המחייבות זאת...". עוד בפסק הדין האמור: "לפיכך, מעבר לזהירות הנדרשת בקבלתה, היא מחייבת גם עיון ובחינה מחדש באופן תדיר".

בנובמבר 2011 פורסמה טיוטת תזכיר חוק אשר קובע את התיקונים הנדרשים לפקודת מס הכנסה בעקבות אימוץ תקני ה-IFRS. בסוף שנת 2014 פורסמה שנית טיוטת תזכיר חוק זה אך טרם הסתיים הטיפול בנושא.

עוד נמצא כי בהיעדר חקיקה מתאימה, נישומים רבים ניצלו עקרונות חשבונאיים מקובלים לצורך הקטנת סכום המס לתשלום או לשם דחיית תשלום המס.

85 ראו סעיף 87א לפקודה.  
 86 הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 166) (אי תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים - הוראת שעה לגבי שנות המס 2007 ו-2008), התשס"ח-2008, ה"ח 391.  
 87 ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 188), התשע"ב-2012; וכן חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 202), התשע"ד-2014.  
 88 ראו הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 185) (אי תחולת תקני דיווח כספי בין-לאומיים - הארכת הוראת השעה לגבי שנת המס 2010), התשע"א-2011, ה"ח 587.  
 89 ראו בג"ץ 466/07 ח"כ גלאון נ' היועץ המשפטי לממשלה (פורסם במאגר ממוחשב, 11.1.12).

לדוגמה, חברה מסוימת העוסקת בתחום שירותי התקשורת יישמה בדוחותיה לשנת 2006 את תקני ה-IFRS והציגה את השקעותיה בחברות בנות לפי שיטת העלות לרבות רישום הפרשה לירידת ערך. לפיכך היא דיווחה כי נגרם לה הפסד בגין ירידת ערך לצורכי מס בשל הלוואות בסך 646 מיליון ש"ח שנתנה לחברת בת. כך למעשה החברה לא שילמה מס על הכנסות מימון שמקורן בהלוואה שנתנה לחברת בת בסך של כ-391 מיליון ש"ח בשנים 2006-2008. החברה טענה כי בהתאם לתקני ה-IFRS אין להכיר בהכנסות מימון בגין ההלוואה היות שלא צפוי כי ההטבות הכלכליות הנוגעות לעסקה יזרמו לחברה. פקיד השומה טען כי החברה אינה רשאית לדרוש הפסד בגין ירידת ערך לצורכי מס בשל הלוואה שניתנה כל עוד ההפסד לא מומש בהתאם לכללי המס ולפיכך עליה לרשום את מלוא הכנסות המימון בסך 391 מיליון ש"ח. בהיעדר הסכמה הוצא לה צו על פי מיטב השפיטה, בין היתר בגין הסווגיה האמורה.

מן האמור לעיל עולה כי כעשר שנים לאחר שהוחלו תקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים על חברות ציבוריות ולאחר שהרשות זיהתה את הצורך בקביעת מדיניות בנושא, עדיין לא עמדה הרשות ביעדים שקבעה: היא לא גיבשה הנחיות למשרדי השומה לגבי אופן הטיפול בחברות שאימצו את תקני ה-IFRS ולא קידמה את התיקון הנדרש לפקודת מס הכנסה בעקבות אימוץ תקני ה-IFRS.

בתשובתה השיבה הרשות כי החליטה לדחות את קידומה של חקיקה זו מאחר שלפי סדר העדיפויות שלה ישנן סוגיות דחופות יותר בתחום החקיקה, וכי בכוונתה לבחון את נושא קידום התיקונים הדרושים בפקודת מס הכנסה בנושא זה.

לדעת משרד מבקר המדינה, היות שתקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים נכנסו לתוקפם כבר בשנת 2006, ראוי כי הרשות תשלים מהר ככל הניתן את ייזום הליכי החקיקה הנדרשים.

### קושי מהותי בעריכת ביקורות לחברות ציבוריות

כל חברה נחשבת כ"נישום" בפני עצמו<sup>90</sup> לצורך חישוב מס הכנסה, ולפיכך ההכנסה החייבת מחושבת בהתאם לדוחות הכספיים הנפרדים (להלן - דוח סולו). חברה המגישה את דוחותיה על פי התקינה החשבונאית הישראלית מחויבת בהצגת דוח סולו.

לעומת זאת, לפי תקני ה-IFRS, הדוחות הכספיים של התאגיד הם הדוחות הכספיים המאוחדים, ואין חובה להציג את התוצאות הכספיות של החברה לבדה (דוחות סולו) בנפרד מהתוצאות הכספיות של החברה יחד עם החברות המוחזקות שלה (דוחות מאוחדים), לרבות הביאורים לדוחות הכספיים.

90 למעט חריג שמצוין בחוק עידוד תעשייה (מסים), התשכ"ט-1969.

בדוחות הכספיים השנתיים לשנת 2008 ולשנים שקדמו לכך קבעה רשות ניירות ערך כי על תאגיד המדווח על פי חוק ניירות ערך להגיש דוחות סולו תמציתיים (ללא ביאורים), הערוכים לפי תקני ה-IFRS. דוחות אלו יכולים להוות ביאור בדוח המאוחד. משנת 2009 ואילך<sup>91</sup> על תאגיד מדווח לצרף לדוח הכספי המאוחד דוח מידע כספי נפרד של התאגיד עצמו, בהתאם למתווה שפורט בתוספת העשירית. כלומר, משנת 2009 ואילך הדוחות הכספיים המוגשים לרשות הם דוחות חלקיים שאינם כוללים ביאורים כספיים, יתרות בין חברות קשורות והתאמות לדוח המאוחד.

בדיקה שעשה משרד מבקר המדינה בכמה משרדי שומה העלתה כי יש קושי ממשי בנייתוב תיקים ובביצוע ביקורת לצורכי מס באמצעות דוחות כספיים של חבר בני אדם אשר בהתאם לתקני הדיווח הכספי הבין-לאומיים כוללים הכנסות, הוצאות, נכסים, התחייבויות והון עצמי של חבר בני אדם נוסף (דוחות מאוחדים).

הרשות עצמה הכירה בקושי זה ולפיכך הציעה בשני תזכירי חוק שונים לתיקון פקודת מס הכנסה משנת 2011 ומשנת 2014 להוסיף לפקודה את סעיף 131ג ולפיו חברה המכילה דוחות מאוחדים על פי כללי הדיווח הכספי הבין-לאומיים תצטרף לדוחות אלה גם את דוחותיה הכספיים הנפרדים, הכוללים פירוטים וביאורים ומאושרים על ידי רואה חשבון. תזכירי חוק אלו לא התגבשו לכדי חקיקה.

לדעת משרד מבקר המדינה ראוי כי הרשות תבחן קידום תיקוני חקיקה אשר יהיה בהם להבהיר את אופן חישוב ההכנסה החייבת ועיתויה במקרים שבהם תקני ה-IFRS אינם עולים בקנה אחד עם דיני המס בישראל. בכלל זה ראוי לשקול לחייב להגיש חברות ציבוריות וחברות שהחילו עליהן את תקני ה-IFRS דוחות כספיים נפרדים לצורכי מס כדי לאפשר להקל את עריכת שומות המס של חברות אלו.

הרשות השיבה כי יש צורך בהגשת דוחות כספיים נפרדים לחברות ציבוריות. חקיקה ראשונה בעניין עברה בשנת 2016 בחקיקת שישנסקי<sup>92</sup> - בה לראשונה נדרשה הצגת דוחות כספיים נפרדים מנישומים מסוימים ובכוונת הרשות להחיל דרישה זו גם על שאר הנישומים.

91 ראו תקנה 99 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים) התש"ל-1970 והתוספת העשירית לתקנות.

92 הוועדה לקביעת שיעור התמלוגים שישלמו למדינה בעד שימוש של גורמים פרטיים במשאבי טבע לאומיים.

## תקנות שטרם הותקנו לסגירת פרצות מס שחובה להתקינן

בהנחיית היועמ"ש<sup>93</sup> צוין כי: "תחיקה באמצעות תקנות מקובלת כמעט בכל נושא ונושא בהיקף רחב מאוד... אך הפשטות והמהירות הן תכונות נדרשות וחיוניות של חקיקת משנה". בפקודת מס הכנסה נקבעה סמכות להתקיין תקנות בעניינים מסוימים שיכולות לסייע לרשות בסגירה של פרצות מס, אולם במועד סיום הביקורת טרם הושלמה התקנתן. להלן דוגמאות:

### מיסוי חלוקת דיבידנד מרווחי שיערוך

על פי תקני ה-IFRS, בחלק מהמקרים בהם נכסים מוצגים בדוחות הכספיים לפי השווי ההוגן שלהם<sup>94</sup> מדי שנה, נוצרים רווחי שיערוך בין עלות הנכס ההיסטורית ובין השווי ההוגן הנזקף בדוח רווח והפסד או לקרן הון לפי סוג הנכס (להלן - רווחי שיערוך).

לעומת כללי החשבונאות המתוארים לעיל, שיטת המס בישראל מבוססת על עקרון המימוש. כלומר עליית הערך של הנכס במהלך השנים לא תהיה חייבת במס אלא במועד מימוש הנכס בפועל<sup>95</sup>. בהתאם לעיקרון זה, ייתכן שיהיה פער זמנים משמעותי בין רישום הרווח מעליית ערכו של הנכס לצורכי חשבונאות ובין רישום הרווח לצורכי מס ותשלום המס בהתאם לכך.

סעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 מתיר חלוקה מתוך רווחיה של החברה. רווחי שיערוך נכללים במסגרת הגדרת "עודפים" בסעיף 302 לחוק החברות: סכומים הכלולים בהון העצמי של החברה ומקורם ברווח הנקי כפי שנקבע לפי כללים חשבונאיים מקובלים. תקני ה-IFRS מאפשרים לחברה לחלק דיבידנד מתוך רווחי שיערוך - רווחים חשבונאיים שלא שולם בגינם מס חברות. המס בגינם ישולם רק לאחר שנים רבות, בעת מימוש נכס ההון.

התברר כי בשנים האחרונות חברות רבות ביצעו שיערוכים חשבונאיים של נכסיהן ובכך הגדילו את סכומן של עודפי החברות (בלי שהחברות כאמור מכרו בפועל את הנכסים). חלק מעודפים אלו חולקו כדיבידנדים לבעלי המניות. בדיון בוועדת הכספים בנושא מיסוי רווחי שיערוך העריך מנהל הרשות כי בגין השיערוכים החשבונאיים האמורים איבדה קופת המדינה מאות מיליוני שקלים ואולי אף מיליארדי שקלים<sup>96</sup>.

93 ראו הנחיות היועץ המשפטי לממשלה, הנחיה 2.3100, עודכנה ב-9.11.03.

94 הסכום שבו קונה מרצון ומוכר מרצון שאינם קשורים זה לזה יכולים להחליף נכס.

95 ואז תמוסה כהכנסה הונית בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה.

96 ראו פרוטוקול מס' 128 של ועדת הכספים מ-14.7.12.



לדוגמה, חברה מסוימת העוסקת בהחזקת נכסים מניבים מכרה באפריל 2009 לחברה אחרת 73.4% ממניות חברת בת שבה היא מחזיקה. התמורה שנקבעה בהסכם המכירה הייתה כ-193 מיליון שקלים. עוד נקבע בהסכם כי תבצע חלוקת דיבידנד והמוכרת תישא בחשיפת תכנון המס אם אכן תבצע חשיפת תכנון מס. שלושה חודשים לאחר המכירה קיבלה החברה המסוימת (שכבר אינה מחזיקה בחברת הבת) מחברת הבת שבה היא מחזיקה דיבידנד בסך של כ-496 מיליון ש"ח שמקורו ברווחי שיערוך של נדל"ן להשקעה. החברה המסוימת דיווחה על הדיבידנדים כדיבידנד בין-חברתי בין שתי חברות ישראליות הפטור ממס כאמור בהוראות סעיף 126(ב) לפקודה.

פקיד השומה טען כי מדובר בעסקת מכר מניות וכלל התמורה היא בבחינת תמורה בעד מניות. לחלופין טען כי מדובר בדיבידנד שחולק מרווחי שיערוך, שכן יתרת העודפים של חברת הבת הסתכמה באפס ולפיכך חלוקה זו חייבת במס חברות כאמור בהוראות סעיף 126(א) לפקודה שהסתכם ב-26% בשנת 2009. לנוכח חוסר ההסתכמה בין הצדדים, הוציא פקיד השומה צו לבית משפט. משה אשר מנהל הרשות אף ציין תיק זה בדיון של ועדת הכספים וציין כי בשל תכנון זה המדינה הפסידה מס המוערך בסך כ-200 מיליון ש"ח<sup>97</sup>.

על מנת למנוע את היווצרותו של יתרון המס במסגרת חלוקת רווחי שיערוך כדיבידנד, באוגוסט 2013 הוספו סעיף 1א100 לפקודה וסעיף 5(ה) לחוק מיסוי מקרקעין המגדירים רווחי שיערוך כ"עודפים שלא התחייבו במס חברות, מהסוג שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים, בסכום העולה על 1,000,000 ש"ח". במסגרת התיקון נקבע כי כל אימת שיחולקו עודפים שמקורם ברווחי שיערוך, יחול המיסוי במישור הנכס קרי, יראו את הנכס ששוערך כאילו הוא נמכר ונרכש מחדש. בגין המכירה הרעיונית ייגבה המס ואז הדיבידנד המחולק יהיה פטור ממס (אם יחולק לחברה ישראלית) או יהיה חייב במס בשיעור 25% או 30% (אם יחולק לבעל מניות שהוא יחיד).

נמצא כי שר האוצר לא השתמש בסמכותו ולא הגדיר מהם רווחי שיערוך. כמו כן, במועד סיום הביקורת עדיין לא הותקנו תקנות שאמורות להחיל את הוראות הסעיף על נכסים מחוץ לישראל. לנוכח זאת, לא ניתן לעשות שימוש בסעיף האמור.

עוד נמצא כי בהתאם לתכנית העבודה של הרשות, חוזר מס הכנסה בנושא מיסוי רווחי שיערוך היה אמור להתפרסם ברבעון השני של שנת 2013, ונייר עמדה בנושא מיסוי דו-שלבי, לרבות חלוקת רווחי שיערוך ורכישה, היה אמור להתפרסם ברבעון הרביעי של שנת 2013. במועד סיום הביקורת טרם פורסמו החוזר ונייר העמדה האמורים.

97 ראו פרוטוקול מס' 98, 99, 100 ו-102 משיבת ועדת הכספים שהתקיימה ב-2.7.13; בתיק נבחנו סוגיות מס נוספות.

## תשלומים בגין אי-תחרות

זה שנים רבות עוסקת פסיקת בתי המשפט בהבחנה בין הכנסה פירוטית ובין הכנסה הונית. במסגרת תיקון 132 לפקודת מס הכנסה<sup>98</sup>, שנכנס לתוקף בשנת 2003, תוקנו שיעורי המס על ההכנסה הונית ליחיד ונקבע שיעור מס אחיד וקטן יותר של הכנסה הונית- 25%<sup>99</sup>, ולעומת זאת שיעור המס השולי החל על הכנסה פירוטית ליחיד יכול להגיע עד לכ-48%.

לפיכך החל מתיקון 132 לפקודה, נעשתה ההבחנה בין "הכנסה הונית" ל"הכנסה פירוטית" חשובה ביותר מבחינת הנישומים. לנוכח שיעורי המס הקטנים המוטלים על הכנסה הונית יש לנישומים אינטרס לתכנן את עסקאותיהם לצורכי מס באופן שההכנסה תסווג כהכנסה הונית ולא כהכנסה פירוטית, כדי שיוכלו ליהנות משיעורו הקטן של המס החל על הכנסות אלו.

מאז תיקון 132 לפקודה התרחבה התופעה ולפיה תשלומים הניתנים במסגרת סיום יחסי עבודה זוכים לכינויים ושמות שונים בידי הצדדים לעסקה וזאת כדי להפחית את שיעור המס החל על התשלום.

בדיני המס אין חקיקה מיוחדת העוסקת במיסוי תשלומים שניתנו לעובדים לרגל פרישתם, למעט הוראות הנוגעות לתשלום מענק פרישה<sup>100</sup>. נוכח היעדר חקיקה מפורשת בנושא הוגשו בשנים האחרונות תביעות רבות בסוגיה של מיסוי תקבולים שמקורם בסיום יחסי עבודה, ולעתים אף התקבלו פסיקות סותרות בתחום זה. במועד סיום הביקורת טרם הוסדרה סוגיה זו וטרם הוכרעה בבית המשפט העליון<sup>101</sup>.

כבר בשנת 2002 זיהתה ועדת רבינוביץ'<sup>102</sup> כי הפחתת שיעור מס רווח הון ל-25% גורמת להיווצרות פער ניכר בין שיעור המס על הכנסות הוניות לשיעור המס על הכנסות פירוטיות. לפיכך המליצה הוועדה להסמיך את שר האוצר לקבוע בתקנות הוראות לעניין סיווג הכנסות מהעברת זכויות בנכסי קניין רוחני, ולעניין העברות נכסים בין בעלי שליטה או צדדים קשורים, כדי למנוע ניצול לרעה של הפער בשיעורי המס.

במסגרת תיקון 132 לפקודה נוסף לפקודה סעיף 89(ג) הקובע כי שר האוצר רשאי לקבוע כי מכירות מסוימות של זכויות בנכס לא מוחשי לתקופות שקבע, יסווגו כהכנסה לפי הפרק הראשון בחלק ב לפקודה, והכול בתנאים שקבע. כלומר ההכנסה תיחשב להכנסה פירוטית ולא הונית.

98 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530.

99 בשנת 2012 הופחת שיעור המס של מרבית העסקאות הוניות ל-20%.

100 לרוב פיצויי פיטורים.

101 ראו ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע (פורסם במאגר ממוחשב 24.12.15, 1.3.15) שבו הוחלט לאחד את הדיונים בנושא מיסוי תשלומי אי-תחרות כהכנסה פירוטית או הונית היות שמדובר בסוגיה רוחבית שנשנתה בכמה תיקים.

102 ראו דוח רפורמה במס הכנסה, המלצות הוועדה לרפורמה במס, שהוגש לסגן ראש הממשלה ושר האוצר לשעבר, מר סילבן שלום (2002), פרק ה': "עידוד יזמות עסקית וטכנולוגית".

שר האוצר לא עשה שימוש בסמכותו ולא קבע כי תשלומים בגין אי-תחרות יחויבו כהכנסות פירותיות ולא כהכנסות פירותיות ולא כהכנסות הוניות. הימנעות מהסדרת סוגיה זו גרמה לאוצר המדינה אבדן מס

נמצא כי שר האוצר לא עשה שימוש בסמכותו ולא קבע כי תשלומים בגין אי-תחרות יחויבו כהכנסות פירותיות ולא כהכנסות הוניות. כמו כן, אף שמדובר בפרצת מס שהרשות זיהתה ככזו שחזרה על עצמה במספר לא מבוטל של תיקים, לא כללה הרשות פרצת מס זו ברשימת תכנוני המס החייבים בדיווח ולא הגישה לשר האוצר הצעה לתיקון תקנות אלו.

הימנעות מהסדרת סוגיה זו גרמה לאוצר המדינה אבדן מס, וזאת בייחוד לנוכח העובדה שוועדת רבינוביץ' התריעה כבר בשנת 2002 כי פער מיסוי זה עלול לשמש תמריץ לביצוע תכנוני מס שאין להם תכלית כלכלית אמיתית.

רק במסגרת הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 219), התשע"ו-2016<sup>103</sup>, הציעה הרשות תיקון חקיקה ולפיו יובהר כי כל סכום שקיבל יחיד במסגרת סיום יחסי עבודה, ובכלל זה טובת הנאה שניתנה ליחיד כדי שלא יעסוק בתחומי הפעילות של המעסיק או יתחרה בו בדרך אחרת יובא במסגרת קביעת הכנסתו וימוסה במס שולי. במועד סיום הביקורת הצעת החוק טרם התגבשה לכדי דבר חקיקה.

על הרשות לקדם עבודת מטה שבמסגרתה ינותחו הקשיים והחסמים שגרמו לאי-התקנת חלק ניכר מהתקנות שהחוק קבע חובה להתקין ואמורות למנוע שימוש לרעה בפרצות מס.

הרשות השיבה כי בפברואר 2016 אישרה מליאת הכנסת בקריאה ראשונה את הצעת החוק בדבר מיסוי תשלומי אי-תחרות, וכי ותקנות מיסוי רווחי שיערוך הוגשו לכנסת במרץ 2016 ונמצאות בטיפול של ועדת הכספים של הכנסת.

## חוסר שימוש בכלים למאבק העולמי בתכנוני מס בין-לאומיים

בשנים האחרונות מתחזקת ברחבי העולם המגמה של מאבק בתכנוני המס. בעקבות כך מנסה ארגון ה-OECD (הארגון לשיתוף פעולה ולפיתוח כלכלי) להגביר את לשפר את שיתוף הפעולה הבין-לאומי בענייני מס בין המדינות החברות בארגון וזאת באמצעות פיתוח מסגרת כללים בין-לאומיים למיגור תכנוני המס הבין-לאומיים<sup>104</sup>.

ארגון ה-OECD הציע כמה פתרונות כלליים למאבק בתופעת תכנוני המס הבין-לאומיים: הגברת שיתוף הפעולה בין המדינות, לרבות בנושא האכיפה והגבייה;

103 ה"ח 382.

104 זאת בין השאר כדי לשים קץ למצב שבו חברות ענק רווחיות ביותר מתחמקות מתשלום מס מלא או מתשלום מס בכלל באמצעות תכנוני מס.

הגברת נגישותו של מידע בנקאי לרשויות המס; שיפור חילופי המידע בין מדינות בנושא תכנוני מס, טיפול במשטרי מס מזיקים וכיוצא בזאת. הוועדה לטיפול בתכנוני מס אגרסיביים המליצה לרשות לפעול באמצעות היחידה למיסוי בין-לאומי<sup>105</sup> להגברת שיתוף הפעולה עם רשויות מוסמכות זרות על מנת לחשוף ביתר יעילות את תכנוני המס הבין-לאומיים ולהביא לתשלום מס אמת בשל תכנונים אלה.

ארגון ה-OECD מנהל מאגר של תכנוני המס (Scheme) שאיתרו מדינות החברות בארגון ועלולים להשפיע על חבות המס במדינות שונות או לשחוק את בסיס המס עד כדי אי-תשלום מס במישור הבין-לאומי. כאשר מדינה החברה בארגון ה-OECD מאתרת תכנון מס שמדינה אחרת מעורבת בו עליה לשלוח לה בקשה לקבלת מידע בנושא או לדווח לה על ביצוע תכנון המס, וזו נעשית מודעת לכך שהיא מעורבת בתכנון המס ובוחנת אם קיימת לה חשיפת מס בעקבות התכנון האמור. כל מדינה החברה בארגון ה-OECD רשאית להשתמש במאגר, אך עליה לשמור על סודיות נתוני המאגר וכן לתרום להגדלתו ולהעשרתו.

בסמינר ה-OECD בנושא תכנוני מס שהתקיים בישראל בשנת 2012 הציגו בעלי תפקידים שונים ב-OECD את השימוש שעשתה איטליה במאגר תכנוני המס כדוגמה ליעילות השימוש במאגר. לטענתם, השימוש של איטליה במאגר האמור הניב גידול הכנסות ממסים בסך 1.5 מיליארד אירו בלא שהושקע בכך מאמץ של ממש שכן העבודה נעשתה בכל מקרה מפאת השתתפותם בקבוצת העבודה.

במסגרת ארגון ה-OECD פועל ארגון Aggressive Tax Planning - ארגון בין-לאומי למלחמה בתכנוני מס אגרסיביים, שבו חברות 46 מדינות (להלן - ATP). מנהל הרשות לשעבר ציין כי השתתפות עובדי הרשות בכנסי ארגון ה-OECD מחזקת את הקשרים המקצועיים של הרשות עם רשויות המס של מדינות גומלות ועם נציגי ארגון ה-OECD ותורמת לעבודה השוטפת עם רשויות המס הזרות.

נמצא כי במועד סיום הביקורת, פברואר 2016, הרשות עדיין אינה משתמשת באופן תדיר במאגר המידע הבין-לאומי לצורך סגירת פרצות מס<sup>106</sup>, וכי משנת 2012 היא אף אינה משתפת בשיבות עבודה וכנסים של ארגון ה-ATP אף שהיא חברה בארגון זה.

לדעת משרד מבקר המדינה, לנוכח העובדה שהרשות חברה בארגון ה-OECD עליה לשאוף לאתר את תכנוני המס, לחסום את שחיקת בסיס המס בישראל ולהפיץ בקרב המטה ומשרדי השומה את עמדת הרשות בנוגע לתכנוני מס המזוהים עם פעילות ישראלית. על הרשות להמשיך להשתמש במאגר המידע, לנתח את החוקים הקיימים וליזום שינוי חקיקה בנושא לפי הצורך וזאת על מנת לסגור פרצות מס.

105 היחידה למיסוי בין-לאומי היא חלק מהחטיבה המקצועית ברשות המסים והוקמה בשנת 2001. היחידה אחראית בין היתר לכך: ייעוץ למשרדי השומה בעת הכנת שומות הנוגעות למיסוי בין-לאומי; קידום יוזמת חקיקה וכתובת חוזרים; קבלת החלטות מקדמיות בעסקאות בין-לאומיות וקיום קשרים שוטפים עם רשויות מס בחו"ל.

106 ראו פנייתו של מנהל היחידה למיסוי בין-לאומי אל מנהל רשות המסים לשעבר, שנת 2012.



בהיעדר גורם המרכז  
והמתכלל את הטיפול  
בנושא נפגעת יכולתה  
של הרשות לאתר  
פרצות מס חדשות  
ולבחון כיצד הן  
משפיעות על השגת  
המטרות ויעדי-העל  
שהרשות הציבה

הרשות ציינה כי בשל אילוצי תקציב וכוח אדם היא לא השתתפה בפעילות בנושא תכנוני מס אגרסיביים שקיים ארגון ה-OECD.

## אי-יכולתה של הרשות לאתר פרצות מס בזמן אמת

המציאות הכלכלית אינה קופאת על שמריה, ועם שינויים דינמיים אלו הולכות וגוברות מורכבותן של העסקאות המבוצעות במשק הישראלי. על מנת שהרשות תוכל לטפל בעסקאות שמטרתן הפחתת מס בלתי לגיטימית עליה לאתרן בזמן אמת ולהתמודד אתן במהירות.

עקב עלייה משמעותית בשנים האחרונות במתן חוות דעת, ובעיקר בעסקאות בהיקפים כספיים מהותיים, אשר מנצלות פרשנות לא ראויה של דיני המס<sup>107</sup> יש להן השפעה המוערכת במיליארדי שקלים לקופת המדינה, בדצמבר 2015 פורסם חוק הטבות במס ויעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015, אשר תיקן את הפקודה וקבע כי נישום שקיבל חוות דעת<sup>108</sup> המקנה לו או נועדה להקנות לו- יתרון מס או שנקט עמדת מס המנוגדת לעמדת הרשות ידווח על כך לרשות במסגרת הדוח השנתי שהוא מגיש לה. לדעת משרד מבקר המדינה ראוי שהרשות תעקוב אחר אופן יישומו של תיקון החקיקה האמור ותבחן את האפקטיביות שלו.

כמה רשויות מס בעולם ביצעו שינויים מערכתיים והקימו יחידות ייעודיות להתמודדות עם פרצות מס. לדוגמה, הרשות בבריטניה הקימה "יחידת מודיעין להתחמקות ממס" (Avoidance Intelligence Unit). בשנת 1999 הוקם בארצות הברית ושמ - "The Office of Tax Shelter Analysis" שמטרתו לרכז את הטיפול בתכנוני מס ולהגביר את השקיפות וחובות הגילוי לגבי תכנונים אלו. גם רשות המס באוסטרליה הקימה כמה גופים ייחודיים לטיפול בתופעת תכנוני המס האגרסיביים: צוות היגוי ללוחמה בתכנוני מס שירכז את הטיפול בתכנוני מס וינחה את יתר הגופים ברשות המס, יחידת איסוף מודיעיני וניתוח נתונים בנושא תכנוני מס אגרסיביים וכוח משימה מיוחד לטיפול מוקדם בתכנוני מס שיטתיים המשוקים לכמה נישומים.

הביקורת העלתה כי אין ברשות גורם מרכז ומתכלל המופקד על הטיפול באיתור ובזיהוי של פרצות מס. יחידות השדה השונות הן המאתרות את התכנונים, וזאת אם הן מצליחות לאתר תכנונים מורכבים אלו. יש חשש כי בהיעדר גורם המרכז והמתכלל את הטיפול בנושא נפגעת יכולתה של הרשות לאתר פרצות מס חדשות ולבחון כיצד הן משפיעות על השגת המטרות ויעדי-העל שהרשות הציבה.

107 ראו דוח הצוות להגברת האכיפה והגבייה, עמ' 81.

108 התיקון לפקודה מגדיר חוות דעת כחוות דעת כתובה וחתומה בידי נותן חוות הדעת שניתנה לאדם במישרין או בעקיפין, ומקנה או נועדה להקנות יתרון מס ובלבד שהתקיים לגביה אחד מאלה: שכר הטרחה בגין חוות הדעת כולו או חלקו מחושב לפי בסיס הצלחה ושכר הטרחה הוא לפחות 100,000 ש"ח; מדובר בחוות דעת שהיא "תכנון מדף".

לדוגמה, נראה כי הרשות לא פעלה בזמן אמת על מנת להתמודד עם שינויים בתחום מיסוי התיירות הרפואית. תיירות רפואית מוגדרת כנסיעה של חולה למדינה אחרת לשם קבלת טיפול רפואי משמעותי תמורת תשלום<sup>109</sup>. תחום פעילות זה התפתח במידה ניכרת בארץ בשנים האחרונות, ועל פי הערכות משרד התיירות בשנת 2011 הגיעו לישראל כ-26,000 תיירים לשם קבלת טיפול רפואי. משרד הבריאות העריך כי בשנת 2011 הסתכמו הכנסותיהם של בתי החולים בישראל מתיירות רפואית בכחצי מיליארד שקלים<sup>110</sup>. נמצא כי חברות ישראליות העוסקות בתחום תיירות רפואית מדווחות לרשויות מס ערך מוסף על עסקאותיהן במע"ם בשיעור אפס זאת תוך ניצול סעיף הקיים בחקיקה למתן פטור לפי סעיף 30(א)(8)(ז) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975.

בשנת 1991 פרסמה הרשות חוזר מקצועי<sup>111</sup> שעל פיו כל שירות רפואי שניתן לתייר יהיה חייב במע"ם בשיעור אפס. נישומים רבים ניצלו מדיניות זו להרחבת הפרשנות בנושא הוראות הסעיף, באופן שכל טיפול קוסמטי שמקבל תייר במכון רפואי יהיה חייב במס ערך מוסף בשיעור אפס. במהלך הביקורת באוקטובר 2015 החליטה החטיבה המקצועית לשנות את המדיניות שנקטה קודם לכן - היא צמצמה את מתן היקף ההטבה והחילה אותה רק על תיירות רפואית, באופן שלמעשה רק שירות שנותן בית חולים לתייר יהיה חייב במס ערך מוסף בשיעור אפס<sup>112</sup>.

במועד סיום הביקורת עדיין לא הוציאה החטיבה המקצועית ברשות חוזר מקצועי המנחה את משרדי מע"ם בנושא התיירות הרפואית ולא הוציאה הנחיות לטיפול רוחבי בתיקים אלו עקב שינוי מדיניות החטיבה המקצועית. כמו כן, אף שמדובר בסוגיה המשפיעה על כלל הציבור בישראל, לא התקיימה כל התייעצות בנושא בין משרד הבריאות, משרד התיירות והרשות.

לדעת משרד מבקר המדינה, על מנהל הרשות לבחון את הצורך בקביעת גורם מרכז ומתכלל לטיפול בתכנוני מס שירכז את הטיפול בנושא, יתעדכן באופן קבוע ושוטף בתכנוני המס המתבצעים חדשות לבקרים, ינתח את תכנוני המס, יקטלג אותם ויקבע את דרך הטיפול בהם באופן שיתאים את הרשימה לחיי הכלכלה העכשוויים.

הרשות השיבה כי היא מפעילה מנגנון לזיהוי, לניתוח ולעדכון של תכנוני המס החדשים המשמש את אנשי השומה ברשות המסים.

109 ראו משרד מבקר המדינה, **דוח שנתי 63 לשנת 2012 ולחשבונות שנת הכספים 2011** (פורסם בשנת 2013).

110 ראו משרד הבריאות, המלצות הוועדה המייעצת לחיזוק מערכת הבריאות הציבורית בראשות שרת הבריאות לשעבר יעל גרמן, 25.6.14.

111 ראו חוזר 2/1991 - אשפוז של תייר בבית חולים.

112 שינוי מדיניות זה בא לידי ביטוי במסגרת פרסום החלטת מיסוי מקדמית בנושא.

משרד מבקר המדינה מעיר כי לא די במנגנון האמור שמפעילה הרשות, ועליה לבחון אם נחוץ לקבוע גורם מרכזי ומתכלל שירכז את עבודת כל הגורמים ברשות, יתאם ביניהם ויסייע לגבש את רשימת תכנוני המס.

עוד השיבה הרשות כי: "היא חרטה על דגלה את המאבק בהון השחור בתכנוני המס הלא לגיטימיים... חלק ניכר מהעשייה הנרחבת בה מצויה הרשות בשנים האחרונות הוקדש לטיפול בסגירת פרצות מס ובתכנוני המס הבלתי ראויים, אם בדרך של חקיקה, פרסום החלטות מיסוי וחוזרים מקצועיים ואם בדרך של טיפול שומתי ואף בהתמודדות בבתי משפט... ככל שיינתן לרשות זמן לדיונים בוועדת הכספים תוכל הרשות לממש יותר מתוכניותיה בתחום החקיקה ולחדד ולשפר נושאים הטעונים חידוד כפי שהצביע עליהם המבקר בדו"ח זה".

## סיכום

דוח הוועדה לשינוי כלכלי-חברתי משנת 2011 קבע כי בישראל יש פער ניכר בין הפעילות הכלכלית המדווחת לבין הפעילות הכלכלית בפועל, המוערך בכ-50 מיליארד שקלים בשנה. מנהל רשות המסים הקודם העריך כי כ-40 מיליארד שקלים בשנה מקורם בין היתר בתכנוני מס.

הליקויים שהעלה משרד מבקר המדינה בדוח זה מלמדים, כי במבחן התוצאה, התמודדותה של הרשות עם תכנוני המס באמצעות ריכוזם ברשימת תכנוני המס החייבים בדיווח לא צלחה: משנת 2006 לא עדכנה הרשות את רשימת תכנוני המס החייבים בדיווח, הרשימה איננה נותנת מענה לכל ההתפתחויות והחידושים בתחום תכנוני המס, והיא לוקה בחסר ואיננה מגשימה בצורה המיטבית את תכלית החקיקה - הפניית תשומת לב של הרשות לקיומו של תכנון המס. הרשות לא הצליחה ליצור הרתעה מביצוע תכנוני מס אגרסיביים. היא אף לא הצליחה לאכוף את הוראות המס, להביא לענישת מתכנני המס, והיא אינה יכולה לספק נתונים על שיעור הנישומים המתחמקים מדיווח על תכנוני מס אגרסיביים.

בדרך כלל הליך סגירת פרצות מס אורך זמן רב ומושפע בין היתר, מתהליכי חקיקה, ועל כן פרצות שכאלו עלולות להישאר במשך פרק זמן ארוך בחוקי המס. אמנם משרד מבקר המדינה רואה בחיוב את הצעדים שנקטה הרשות לסגירת חלק מפרצות המס בשנים האחרונות, אך לדעתו אין בהם די. לא היה די בטיפול של הרשות בפרצות מס האחרות המאפשרות הימנעות מתשלומי מס הנאמדים בסכומים מהותיים, וטיפול בהן נמשך זמן רב מדי. על משרד האוצר והרשות לפעול במשותף בנחישות לסגירת פרצות מס הגורמות לאבדן הכנסות למדינה ולהגדלת אי-השוויון. סגירה של הפרצות הקיימות תביא לצמצום התמריצים ליצירת תכנוני מס.

גביית המסים בישראל היא המקור העיקרי של הכנסות המדינה. אכיפה יעילה כנגד מתכנני המס צפויה להגדיל במידה ניכרת את בסיס המס בישראל, להביא להגדלת המקורות שבידי הממשלה ולכונן מערכת מס צודקת ושוויונית יותר.

מרכיב מהותי במדיניות המס הוא השוויוניות - תשלום מס הוא נטל המוטל על הציבור כולו, וכל אחד מהיחידים הנכללים בו צריך לשאת בחלקו באופן שוויוני. על הרשות להקטין את התמריץ הכלכלי לביצוע תכנוני מס ולהתחמקות מתשלום מס אמת, על מנת להימנע מהטלת נטל מס כבד יותר על אזרחים שומרי חוק וכן כדי להבטיח שלא יצא חוטא נשכר.