

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 644 יום ה' 27 בדצמבר 2012

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

הועברו לוועדת הכספים: תקנות בנושא רילוקיישן // הודעת רשות המסים: מחסור זמני בטפסי מש"ח / הצהרה למס שבח

טבעת ה-FATCA הולכת ומתהדקת

עליון – מ"ה – פס"ד שירצקי – התיישנות – בין הלכת ביר להלכת משה סמי //
מ"ה – הפרשי הון בגין שנים סגורות ייחסו לשנים הפתוחות //
מע"מ – מיסוי ספורטאי חוץ תושבי ארה"ב ותחולת האמנה //

חג המולד בנצרת "יחד" עם רשות המסים // מבצע "חמים וטעים" בת"א //
צרפת: בינתיים ללא "מס עשירים" // חשבוניות פיקטיביות: 6 שנות מאסר //

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הועברו לוועדת הכספים: תקנות בנושא רילוקיישן

מדרגות המס. בשל כך חלה שחיקה משמעותית בהטבות שהקנו הכללים, כך שבחלק מן המקרים חישוב המס ה"רגיל" על פי הפקודה, היה נותן תוצאה מטיבה יותר.

◆ **מנהל רשות המסים, דורון ארבל, הסביר, כי** במשך תקופה ארוכה ניהלה רשות המסים דיונים בנושא עם הממונה על השכר, החשב הכללי, הממונה על התקציבים, נציגי משרד החוץ ומשרד רוה"מ, וכעת קיימת הסכמה נרחבת, כי יש לקדם את תיקון הכללים עד לתום השנה הנוכחית, על מנת שהכללים החדשים ייכנסו לתוקף בתחילת שנת 2013.

◆ **עיקרו של המודל החדש, הוא השוואת מדרגות המס, שיעורי המס והפטורים לאלה החלים על הכנסת עבודה של עובדים בישראל, כאשר יתר ההוצאות המותרות בניכוי נותרו בעינן, למעט הגדלת התקרה להוצאות חינוך.**

◆ **ד"ר יובל שטייניץ, שר האוצר, העביר לוועדת הכספים תקנות שעניינן תיקון השחיקה שנוצרה בהטבות בחישוב המס בעד משכורותיהם של שכירים של מעסיקים ישראליים, לרבות המדינה, הנשלחים לעבודה בחו"ל.**

◆ **הרציונל בעבר בקביעת חישוב מס שונה למשכורות השליחים, היה כי בעקבות שליחתם לחו"ל, נוצרות לעובדים אלו הוצאות שונות מאלה שהיו מוציאים לו היו ממשיכים להיות מועסקים בארץ. על מנת שמצבם לא יורע ביחס לעובדים המועסקים בישראל, נקבעו לגביהם כללים מיוחדים החלים כמכלול. כך, הכללים העיקריים העניקו פטורים ממס בגין חלק מהמשכורת וכן התירו ניכוי הוצאות פרטיות (כגון חינוך לילדים והוצאות ביטוח רפואי), ובנוסף, נקבעו גם מדרגות מס ושיעורי מס ייחודיים לכללים.**

◆ **במהלך השנים הורדו שיעורי מס ההכנסה בישראל באופן משמעותי וכן בוצע ריווח של**

הודעת רשות המסים: מחסור זמני בטפסי מש"ח / הצהרה למס שבח

◆ לנוחיותכם, רצ"ב קישוריות לשני טפסי מש"ח החסרים כאמור:

◆ **טופס מס' 7000: הצהרת המוכר על מכירת דירת מגורים מזכה שאינה כוללת זכויות בנייה קיימות או צפויות ומבוקש בגינה פטור / הצהרת הרוכש על רכישת זכות במקרקעין**

◆ **טופס מס' 37000: הצהרת המוכר על מכירת זכות במקרקעין שהריווח ניתן לשומת מס הכנסה ומבוקש פטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין / הצהרת הרוכש על רכישת זכות במקרקעין**

◆ **עפ"י הודעת רשות המסים, קיים מחסור זמני בטופסי ההצהרה למס שבח (מכירת דירות מגורים פטורות ומכירת דירות ע"י קבלנים). בשל המחסור כאמור, החל מיום 27.12.12 בשעות הצהריים, ניתן יהיה להגיש את ההצהרה למס שבח על גבי טפסים מס' 7000 ו-7000 ב', אותם ניתן להוריד מאתר רשות המסים.**

יש לשים לב שעל גבי הטפסים, שמורידים מאתר הרשות, לא כתוב "דוגמא".

◆ **הרשות מדגישה, כי מדובר במענה זמני למחסור בטפסים ועם חידוש המלאי, ההצהרה תעשה על גבי טפסים שיתקבלו במשרדי מיסוי מקרקעין.**



טבעת ה-FATCA הולכת ומתהדקת איתי הכהן, עו"ד איתי הכהן - משרד עורכי דין

גם לגבי נאמנויות נקבעו הוראות מרחיבות בהתייחס לזהות הנהנים ו/או יוצרי הנאמנות.

♦ דומה, כי חברות רבות בישראל שלהן בעלי מניות מהותיים אמריקאיים כלל לא יודעים שהם הפכו לאמריקאיים ונתונים לחובות הדיווח במסגרת ה-FATCA. כבר היום, נדרשים לקוחות "החשודים" כאמריקאיים לחתום על **טופס דיווח W-9** במסגרת כללי הדיווח של ה-FATCA, שבו מצהיר הלקוח על מחויבותו לדווח לרשות המיסים בארה"ב ותוך כך מסמך, בין היתר, את הבנק להעביר ל-IRS את המידע לרשות המיסים בארה"ב. **ללא חתימה כאמור, נוהגים כבר היום הבנקים בישראל לסרב לבצע העברות כספים מתוך החשבון.** כך למשל אמריקאי המוכר נכס מקרקעין בישראל אינו יכול להעביר את התמורה מחשבונו בישראל לחשבון בחו"ל ללא חתימה על הטופס האמור. כאשר במסגרת ההעברה כאמור מדווח ומסומן הלקוח במערכת ה-SWIFT לבנק הנעבר כ-US person.

♦ יישום הוראות ה-FATCA בישראל בדרך של הסכם עם הבנקים הישראליים מעלה לדעתנו מספר קשיים חוקיים המחייבים פתרון בדרך של שינוי בחוק. שכן, **בהעדר רגולציה ישראלית מתאימה הבנק הישראלי חשוף לתביעת לקוח בגין הפרת החסיון הבנקאי.** כמו כן, לא ברור, במצב החוקי הקיים היום, מהו הבסיס המשפטי של הבנקים להתנות ביצוע העברה בנקאית של לקוח החשוד, רחמנא ליצלן, כאמריקאי בחתימה על טופס W-9. אומנם, יש לזכור כי מעשית, קשה לחשוב על לקוח שיהיה מעוניין לתבוע בגין עילה שכזו, בשל הפומביות המתחייבת מהגשת תביעה מהסוג האמור והחשש, כי פרטים אודותיה יגיעו לידיעת ה-IRS. אולם החשש המשפטי של הבנקים צריך להיות כמובן מפני לקוחות שכבר נפגעו בפועל מדיווחי הבנק בישראל ולהם לכאורה כבר אין מה להפסיד. כמו כן לא ברור כיצד מתיישבות הוראות חוק ה-FATCA האמריקאי בעניין חובת ניכוי מס במקור של 30% עם הוראות אמנת המס שבין ישראל לארה"ב, הקובעות שיעורי מס אחרים נמוכים יותר ולעיתים גם פטור ממס: ♦ מודל חלופי לאכיפת ה-FATCA במקום המודל של הסכם ישיר עם הגופים הפיננסיים ("המודל השוויצרי") הינו הסדר בין מדינות ("המודל האירופי") ולפיו, הגופים הפיננסיים יעבירו את המידע הנדרש על פי כללי ה-FATCA לשלטונות המס בארצם ואלה יעבירו ל-IRS על פי הפרסומים מתנהלים כיום מגעים בין רשות המיסים ל-IRS לאימוץ המודל האירופאי לגבי יישום ה-FATCA בקשר לגופים פיננסיים בישראל. "הרווח" הצפוי של רשות המיסים בישראל מהמהלך עשוי להיות אף גבוה מזה של האמריקאים. שכן בתמורה, אמורה הרשות בישראל לקבל מהאמריקאים מידע יקר מפי על ישראלים המחזיקים בחשבונות בנק אמריקאיים וטרם "סרחו" להסדיר את עניינם מול השלטונות בישראל. אולם ספק אם רשות המיסים בישראל, שאינה מסוגלת במשאבים העומדים לרשותה היום ליישם ולהפעיל מהלך כולל של חובת דיווח כללית על תושבי ישראל, יש לה את האמצעים האירגוניים לתפעל עבור האמריקאיים את הדיווחים במסגרת כללי ה-FATCA.

♦ בחודש מארס 2010 חתם הנשיא אובמה על חוק ה-FATCA Foreign Account Compliance Act) שייכנס לתוקפו באופן מדורג החל מיולי 2013. מטרת החוק הינה להגביר ולהעמיק את גבית המס של חייבי המס בארה"ב לרבות הכנסות שחייבי המס מקבלים מנכסים מחוץ לגבולות ארה"ב.

♦ ייחודה של החקיקה החדשה שהיא אקסטרטוריאלי ויהגם שמטרתה חייבי מס אמריקאים, הרי שבפועל היא מטילה חובות על גופים ומוסדות בנקאיים ופיננסיים שאינם תושבי ארה"ב ופועלים בכל העולם, גם מחוץ לארה"ב. הואיל וארה"ב הינה עדיין שחקן דומיננטי ראשי בשוק הפיננסי הבינלאומי, קובע החוק הפנימי בארה"ב כי על הגופים הפיננסיים הנ"ל לחתום על הסכם עם ה-IRS ולפיו עליהם להעביר ל-IRS כל מידע שיש להם על הלקוחות האמריקאים שלהם ועל נכסיהם המוחזקים באותו הגוף, שאם לא כן, ינוכה מס במקור של 30% מכל הכנסה (כגון ריבית ודיבידנד) שאותו בנק יקבל בארה"ב, עבור עצמו או עבור לקוחותיו ועל התמורה שתהיה לו ממכירת נכסים אמריקאיים. בתוך כך, השלטונות האמריקאיים יהיו רשאים לערוך ביקורות באותם גופים פיננסיים שיחתמו על ההסכם עימם, על מנת לוודא שהם פועלים ומצייתים להוראות ההסכם.

♦ הדרך לאכוף את החוק האמריקאי על גופים זרים אולי מעלה שאלות חוקיות ומשפטיות כבדות משקל בעיקר בתחום המשפט הבינלאומי הפרטי (ר' למשל פס"ד ק.פ.א. פלדוט), אך הינה פשוטה יותר מבחינה מעשית ומכאן יעילותה. התשובה הפרגמטית באשר לחוקיות כנראה טמונה בתשובה לשאלה הידועה "היכן יושבת הגורילה?" "היכן שהיא רוצה!" במילים אחרות, ארה"ב יכולה להרשות לעצמה (דבר ששלטונות המס בישראל רק יכולים לחלום עליו) להכתיב לגופים הפיננסיים הבינלאומיים את כללי ההתנהגות החדשים בדרך של הסכם ומי שסירב יצטרך לוותר באופן מעשי על "לעשות עסקים" עם ארה"ב, דבר שאף גוף פיננסי שפוי אינו יכול להרשות לעצמו. אומנם, לאור המצב החדש כבר מתפתח שוק פיננסי חדש במדינות שוליים שיינתן מענה לנושא אולם, דומה כי הדבר מתאים אולי רק לאנשי עסקים "חובבי אקסטרים" או כאלה שעומק ביצת ההון השחור אצלם ומקורותיו טובעניים במיוחד באופן שקשה להיחלץ ממנו בדרכים לגיטימיות.

♦ ההגדרה של לקוחות אמריקאיים הינה רחבה ("U.S person") וכוללת לא רק את אזרחי ארה"ב, אלא גם בעלי גרין קארד, תושבי ארה"ב ותאגידים הרשומים בארה"ב. גם בעלי אזרחות כפולה ייחשבו כאמריקאיים לעניין זה אף אם הם מתגוררים מחוץ לארה"ב. אין ספק כי החזקה של דרכון אמריקאי/ גרין קארד על ידי ישראלים הגרים בארץ הינה כאב ראש לא קטן מבחינה מסויית, אולם כעת נוסף כאב ראש חדש ששמו "FATCA" שיקשה מאד על אותם ישראלים לטמון את ראשם בחו"ל ולהתעלם מחובות המס והדיווח שלהם בארה"ב וכפועל יוצא מכך גם בישראל. **באשר לתאגידים נקבע די בכך שמי שעונה להגדרת אמריקני מחזיק ב-10% מהאחזקות בתאגיד שאינו אמריקני כדי שאותו תאגיד ייחשב כלקוח אמריקני בכפוף לתקנות פטור שתוקנו.**



העיתון המקצועי לענייני מסים

פס"ד שירצקי – התיישנות – בין הלכת ביר להלכת משה סמי

ע"א 6315/05 פ"ש ת"א 4 נ' יחזקאל שירצקי ואח'

אינגה אייזנברג, עו"ד

בכל זאת לפסול את הצווים מאחר שכאמור במועד הקבוע לא תם ההליך השומתי – שיקול הדעת ועשיית השומה. עוד, ביהמ"ש הסביר, כי ההליך השומתי לא הסתיים לא מפאת הטעות שהתגלתה למפקחת בשומות ששודרו למחשב. שהרי, גילוי הטעות בדיעבד אין בו כדי להעיד, כי מלכתחילה פקיד השומה לא השלים את מלאכת עריכת השומה במועד. בענייננו הצו נערך ושודר למחשב במועד. ואולם, הנמקות הצו לא הושלמו ולא נחתמו במועד, ועל כן המסקנה היא, כי פקיד השומה לא עמד במועד הקבוע בסעיף 152(ג).

ביהמ"ש העליון - המ' לנשיא מ' נאור, הש' ע' פוגלמן, הש' י' עמית:

◆ **המסקנה אליה הגיע ביהמ"ש היא אפוא, כי כאשר שלטה בכיפה הלכת ביר, דהיינו עד ליום - 23.5.04 – גם אם במועד מתן ההחלטה הקבוע בסעיף 152 לפקודה לא נחתמו נימוקי ההחלטה – אין מקום לביטולה.**

המדינה טענה, כי יש בידיה כדי להראות, כי במועד הקבוע הנימוקים נחתמו על גבי תרשומת פנימית, אם כי לא על גבי כתב ההנמקות המאוחר יותר שנשלח לנישום. לטענת המדינה משהטענה בדבר האיחור בחתימת ההנמקות לא הועלתה היא לא הציגה את אותן תרשומות ולא היה מקום שבית המשפט יכריע על סמך טענה שלא נטענה. המשיבים טענו בהקשר זה, בין היתר, כי אין לאפשר למדינה להסתמך על תרשומת פנימית. ביהמ"ש העיר, כי אכן יש צדק בטענת המדינה, כי הטענה בעניין היעדר הנמקה במועד לא נטענה, וממילא לא ניתנה למדינה הזדמנות להתייחס לכך. על כן, אילו סבר ביהמ"ש שיש לכך משמעות היה מקום להחזיר את התיק לביהמ"ש קמא כדי לאפשר למדינה להשלים טענותיה, ולמשיבים הייתה שמורה כמובן הזכות לטעון, כי אין לאפשר למדינה לסמוך על תרשומת פנימית.

◆ **עוד ציין, ביהמ"ש, כי המסקנה אליה הגיע חלה לגבי התקופה בה שלטה בכיפה הלכת ביר, דהיינו עד ליום - 23.5.04.** הלכת ביר בוטלה כידוע ונקבע בעניין משה סמי (עליון), כי יש לפרש את הביטוי "השתמש בסמכויותיו" הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה באופן תכליתי. כמו כן ציין ביהמ"ש, כי השאלה מהו הדין לעניין הפרת חובת ההנמקה במועד הנדרש לאחר ביטולה של הלכת ביר אינה לפני ביהמ"ש ועל כן אינו מביע לגביה עמדה. עם זאת, "המליץ" ביהמ"ש, כי "טוב יעשה פקיד שומה אם יקפיד לחתום גם על כתב ההנמקות הנשלח לנישום כבר בעת מתן ההחלטה".

◆ **הש' ע' פוגלמן והש' י' עמית הסכימו להחלטתה של משנה לנשיא מ' נאור.**

◆ **התוצאה:**

◆ **ערעור המדינה התקבל.**

◆ **ניתן ביום 24.12.12.**

ב"כ המדינה: עו"ד ל. מרגלית, י. ליבליין, ק. עטילה
ב"כ המשיב: עו"ד י. שקל, ט. יהושע, משרד שקל

◆ המשיבים הגישו ביום 10.3.2003 השגה על שומת מס שהוצאה להם לגבי השנים 1998-2000. עפ"י סעיף 152 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") המועד האחרון בו היה מוסמך פקיד השומה להשתמש בסמכויותיו לגבי ההשגות שהגישו המשיבים הוא שנה מיום ההשגה ואין מחלוקת, כי ב"רגע האחרון", ביום 9.3.2004, פקיד שומה אכן קבע את השומה ושידר עוד באותו היום למחשב. ביום 22.3.2004 נתקבלה אצל המשיבים הודעת השומה לגבי שנת 1998 עליה נכתב, כי היא הוצאה ביום 9.3.2004 והודפסה ביום 10.3.2004. הודעות שומה ליתר השנים שבמחלוקת (1999 ו-2000) לא נתקבלו עד אותה עת אצל המשיבים, אך הם קיבלו ביום 1.4.2004 הודעות על קנסות בגין שנים אלו. בהודעות נקבע, כי המס לאותן שנים נקבע בהתאם לשומה מיום 9.3.2004. המשיבים השיגו על הודעות הקנס וטענו, כי טרם הומצאה לידיהם השומה על נימוקה. ביום 20.4.2004 הוציא מייצג המשיבים באמצעות תקשורת בין מחשבית את תדפיסי השומות מהן ניתן ללמוד, כי השגת המשיבים לשנים 1999 ו-2000 אכן נדחתה.

◆ לאחר שידור השומה המתין פקיד השומה לקבלת תדפיס השומה הנערך במשרד שע"מ. בשל חופשת הפסח הגיעו התדפיסים למשרדי פקיד השומה באיחור. לאחר הגעת התדפיסים הסתבר למפקחת שעבדה על התיק, כי נפלה בשומות טעות מספרית שהתבטאה בהעברת סכומים משנת מס אחת לשנת מס אחרת. בנסיבות אלה לא ידעה המפקחת כיצד לפעול שהרי השומות כבר אושרו ע"י פקיד השומה ושודרו למחשב עוד ביום 9.3.2004 וכבר לא ניתן היה לשנותן. לאחר בדיקה עם המחלקה המשפטית הוחלט לשלוח את השומות והנימוקים כמו שהם ובמסגרת ההליך מול ביהמ"ש להבהיר אודותיה. על כן, צו השומה עם הנימוקים יצא לבסוף ממשרדי פקיד השומה רק ביום 5.5.2004 והגיע ביום 16.5.2004.

◆ **ביהמ"ש המחוזי בת"א – הש' מגן אלטוביה-פסה"ד של ביהמ"ש המחוזי ניתן בטרם ניתן פסה"ד בעניין סמי (עליון).** ביהמ"ש קבע, כי יש לקבל על הסף את ערעורי המשיבים לא בגלל מועד המשלוח המאוחר של השומות אלא מאחר ש"לא הושלם ההליך השומתי הקבוע בסעיף 152(ג)". לגישתו סעיף 152(ג) לפקודה דן בהפעלת שיקול הדעת השומתי שצריך להסתיים במועדים הקבועים בסעיף ואילו משלוח השומה או הצו אינו כפוף לאותם מועדים אלא לכללי המשפט המינהלי. על כן, חובתו המינהלית של פקיד השומה היא לשלוח את הצווים בסמוך לאחר חתימתם, אך אין הוא כפוף לגבי המשלוח למועדים הקבועים בסעיף. בענייננו הצווים נשלחו באיחור שחרג ממתחם הסבירות, אך אין להתעלם מאפשרות הגישה שהייתה למייצגי המשיבים למחשבי פקיד השומה וכן מן העמדה שהשמיע פקיד השומה לאורך כל הדיונים שהתקיימו בין הצדדים. על כן, העיכוב במשלוח הצווים לא מצדיק את פסילתם. ואולם, יש



העיתון המקצועי לענייני מסים

הפרשי הון בגין שנים סגורות ייחוסו לשנים הפתוחות
עמ"ה 522-07 סולטן יוסף נ' פקיד שומה ירושלים
אברהם רוזנברג, עו"ד (יועץ מס)

שלו, עמוס חסון, שהגיש לעניין זה תצהיר ובו פירוט הונו ליום 31.12.99. עפ"י התצהיר, סך כל ההון לסוף 1999 הוא 3,950,953 ₪, דהיינו ההון גדול מההון ליום 31.12.02 מאחר שההון שהוצהר לסוף 2002 עמד על 3,489,027 ₪. מסקנת רואה החשבון, היא שגידול ההון התגבש בין השנים 1996-1999 ולא הייתה הכנסה לא מדווחת בשנים 2000-2002.

◆ המשיב טען, כי רואה החשבון לא ביסס תצהירו על נתונים של ממש, נשען אך ורק על מסמכים שסיפק המערער, לא נחשף למלוא המסמכים, והסתמך על עדויות שמיעה וסברה. הוא הוסיף והדגיש, כי במהלך עדות רוח"ח התברר, כי אינו משמש כרו"ח של המערער כיום, וגם לא שימש כזה בשנים הרלוונטיות לשומה. ביהמ"ש קבע, כי **בחירת המידע ששימש ביסוד אמירתו של רואה החשבון בתצהירו לגבי מועד הוצאת הסכומים, מלמד כי מדובר בשמועות והשערות ולא במסמכים של ממש**. דהיינו, אין מדובר בבדיקה מקצועית. בנסיבות אלו, אין בידי ביהמ"ש לקבוע, כי בדיקתו של רואה החשבון די בה כדי להוכיח את טענת המערער בהקשר זה. ביהמ"ש סבור, כי החקירה הנגדית של רואה החשבון לימדה, כי בטענות ב"כ המשיב יש ממש, דהיינו לא זו בלבד שחוות הדעת אינה מתייחסת למקור ההכנסות בכל שנה, אלא נראה, כי רוח"ח בחר לבסס אותה בעיקר על דברים שאמר המערער או עורך-דינו, ועל מסמכים חלקיים. בנוסף קבע ביהמ"ש, כי הבחינה שהובאה לעיל מעוררת במלוא חריפותה את השאלה, **מדוע לא טרח המערער להציג ראיות ישירות למועדי קבלת הכנסה בשנים הסגורות ולמקורותיה, וחלף זאת הפנה לראיות עקיפות לגבי שימושים שעשה בכספים שהיו לטענתו בידו**. מדוע הטיל המערער את הצורך לעסוק במשמעות של רכישותיו, להניח הנחות ולשער השערות, כאשר צריכה להיות בידו היכולת להוכיח את מועדי קבלת ההכנסות עצמן. המערער לא הציג קושי בהצגת ראיות ישירות, ולכן **יש לראות את התנהלותו כנכנסת לגדר הימנעות מהגשת ראיות המחזקות מצדה את ההנחה, שהראיות הישירות היה בהן כדי לסתור את טענותיו**, ראו ע"א 465/88 **הבנק למימון וסחר בע"מ נ. סלימה מתייתה**.

◆ לסיכום, בסופו של דבר, המערער לא גילה את מקורות ההכנסה שלו, ולא הראה כיצד נוצרה אצלו הכנסה של למעלה מ-2,000,000 ₪ במשך שלוש שנים בלבד. המסקנה העולה, היא כי המערער בוודאי לא הוכיח שגידול ההון התרחש כולו בשנים "סגורות". מדובר במי שלא דיווח על הכנסותיו בזמן אמת, ואף איחר בדיווח שנדרש לעניין הצהרת ההון. לאור האמור, ביהמ"ש דוחה את הערעור.

תוצאה :

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 16.12.2012

ב"כ המערערות: עוה"ד יעקב קסטל

ב"כ המשיב: עוה"ד רועי כהן, פרק' י-ם (אזרחי)

◆ המערער, החזיק בשנים הרלבנטיות לערעור ב-99% מהמניות בחברות - י-ם סולטן אנרגיה בע"מ (להלן: "חברת סולטן") ואלעד שמנים ודלקים בע"מ (להלן: "חברת אלעד"). בשנים אלו, המערער ניהל את חברת סולטן ומשך משכורות מחברת אלעד. בהשוואת הון לתקופה 31.12.02-31.12.96, גילה המשיב גידול הון בלתי מוסבר והוציא שומה שבה יוחסו הפרשי ההון דווקא לשלוש השנים האחרונות 2000-2002, השנים "הפתוחות". המערער טען, כי גידול ההון צמח בשנים "הסגורות" 1997-1999, ולכן לא ניתן לחייבו במס ולחלופין יש לחייבו במס רק על חלק יחסי של ההכנסה אותה יש לחלק באופן שווה על כל שנות תקופת השוואת ההון, ולחייבו במס אך ורק על ההכנסה בשנים הפתוחות. ומכאן הערעור.

◆ **טענות המערער- הטענה הראשונה** של המערער, היא כהגדרתו, טענה עובדתית. לשיטתו הוכיח המערער בראיותיו, כי גידול ההון התגבש בשנים הסגורות. **הטענה השנייה** היא כהגדרתו, טענה משפטית המאמצת את האסכולה המשפטית לפיה בהעדר ראיות לסתור יש לייחס את הפרשי ההון באופן שווה לכל שנות השומה ולא רק לשנים הפתוחות.

ביהמ"ש המחוזי בת"א-יפו בפני כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ הצהרת ההון השנייה נתבקשה על ידי המשיב ביום 1.2.2003 ובהתאם לסעיף 135 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), היה על המערער להגישה תוך 120 ימים, קרי עד ליום 1.6.2003. לבקשת המערער, ניתנו לו אורכות להגשת הצהרת ההון עד ליום 31.12.2003. חרף הארכות החוזרות ונשנות, לא הגיש המערער את הצהרות ההון עד ליום 2.2.2005. **לשיטת המשיב, לעובדת האיחור יש משמעות רבה**. אם המערער היה מגיש את הצהרת ההון במועד שנתבקש, מירב שנות המס שבין הצהרות ההון היו שנים פתוחות וניתן היה לפתוח את שנת 1997 על פי סמכות המנהל בסעיף 147 לפקודה. השומה עפ"י מיטב השפיטה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה הוצאה למערער ביום 27.12.2005, היינו באותה שנת מס בה הוגשה הצהרת ההון השנייה. לו היה המערער מגיש את ההצהרה במועד, היה סיפק בידי המשיב להוציא את השומה במהלך שנת 2003, ואז השנים 1998-1999 עדיין היו שנים פתוחות.

◆ ביהמ"ש קבע, הפסיקה עסקה לא מעט בשאלה, האם נכון לחלק את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש. **בע"א 552/02 איתן חנני נ. פקיד שומה חיפה (18.4.05)** קבע **כב' הש' מ. חשין (בדימוס)**, כי: **"בהיעדר ראיות סותרות יש לייחס את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש, גם אם שנים סגורות הן"**. ברם, אין זו הגישה הרווחת בפסיקה. המערער טען, כי הוכיח שהפרשי ההון התגבשו בשנים הסגורות ועשה זאת באמצעות הגשת בדיקת רואה החשבון



מיסוי ספורטאי חוץ תושבי ארה"ב ותחולת האמנה
עמ"ה 1051/4 עמותת מכבי ראשון לציון בכדורסל נ' פ"ש רחובות
אמיר אבו ראזק, משפטן

בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בני כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע בהתחלת דיונו בעניין, כי האמנה הינה מסמך משפטי בעל מאפיינים הסכמיים ומאפיינים נורמטיביים חוקיים. ההיבט ההסכמי בא לידי ביטוי במשא ומתן המתנה לבין מדינות מתקשרות לקביעת תנאים מוסכמים וכריתת האמנה. ההיבט הנורמטיבי החוקי בא לידי ביטוי לאחר אשרור האמנה בכל אחת מהמדינות המתקשרות. בישראל נקבע, כי לאחר ששר האוצר מודיע ביצוע לעריכת אמנה היא לאמנה תוקף לעניין מס הכנסה.

◆ ביהמ"ש הוסיף, כי בנסיבות העניין, פרשנות האמנה תיעשה בהתאם לכללי הפרשנות הנהוגים במדינת ישראל וכן על פי תכליתן של ההוראות הנגזרות מלשון הוראות האמנה, דהיינו, למנוע מצב של כפל מיסים בין מדינת ישראל לארה"ב, מתן הטבות למשקיעי חוץ ועידוד פעולות מסוימות במדינות המתקשרות באמנה. ביהמ"ש הוסיף וקבע, כי מדברי מנכ"ח האמנה, עולה כי הוראות סעיף 18 שונות מהוראות מקבילות במודל ה-OECD או מודל האו"ם לאמנות למניעת כפל מיסים.

מחברי האמנה שהעידו, הסבירו, כי הכוונה הייתה להיטיב עם ספורטאים המשתכרים פחות מ-\$400. לגבי הוראת סעיף 18 לאמנה, קבע ביהמ"ש, כי הסעיף מהווה הסדר מיוחד מכוחו, רשאית מדינת ישראל (כמדינת מקור) לחייב אמנים וספורטאים במס בגין הכנסותיהם המופקות בארץ והיעדר הוראה מפורשת המוציאה את הברזנים מתחולת הסעיף שוללת אפשרות כזאת.

◆ לבסוף, קבע ביהמ"ש, כי יהא נכון לפרש את סעיף 18 לאמנה כהצעת המערער: הסדר מיוחד להרשאה לחיוב מס על ידי מדינת המקור שאין להוסיף עליו את הוראות סעיף 17 לאמנה וזאת, מאחר ולשון הוראות סעיף 18 מתיישבת עם פרשנות לפיה הסעיף נועד להיטיב עם ספורטאי חוץ, תושבי ארה"ב.

תוצאה:

◆ הערעור נתקבל

ניתן בתאריך 16.12.2012

ב"כ המערער: ד"ר משה דרוקר ועו"ד יהושע שרמן
ב"כ המשיב: עוה"ד יוסי טופף, פרק' ת"א (אזרחי)

◆ מדובר בערעורים על שומות שקבע המשיב לשנות המס 1998 ו-1999 ולשנות המס 2000 ו-2001. המערער (להלן: "המערער") או ("מכבי ראש"צ") מנהלת קבוצת כדורסל המשחקות במסגרת ליגות הכדורסל המאורגנות על ידי איגוד הכדורסל בישראל. בין היתר, ניהלה מכבי ראש"צ בשנים 1998-2001 קבוצת בוגרים אשר שיחקה בליגה הראשונה בישראל (להלן: "הקבוצה"). בשנות המס האמורות העסיקה מכבי ראש"צ שחקנים זרים תושבי ארה"ב (להלן: "השחקנים הזרים"). בדיווחיה לשנות המס האמורות, הצהירה מכבי ראש"צ שכל אחד מהשחקנים הזרים הרוויח פחות מ-\$400 ליום. ועל כן, פטורים הם מתשלום מס מכוח הוראות סעיף 18 לאמנה למניעת כפל מיסים בין מדינת ישראל למדינת ארה"ב (להלן: "האמנה"). המשיב דחה טענותיה של המערער וקבע, כי על השחקנים הזרים חלות הוראות סעיף 17(1) לאמנה ובהתאם היה על המערער לנכות משכר השחקנים הזרים מס בשיעור של 25% בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה (ספורטאי חוץ), התשנ"ח-1987 (להלן: "תקנות ספורטאי חוץ"). בין הצדדים אין מחלוקת אודות העובדות שפורטו לעיל והשאלה היחידה הטעונה בירור הינה: **איזה מהוראות האמנה חלות על השחקנים הזרים?**

◆ **לטענת המערער**, בניסוח סעיף 18 לאמנה התכוונו עורכי האמנה לפטור ממס הכנסות המופקות בישראל על ידי "בדרנים ציבוריים" כל עוד אינן עולות על 400 דולר ברוטו ליום. לכן, יש לראות בסעיף 18 לאמנה הסדר מיוחד הגובר על הוראות סעיפים 19 ו-17 לאמנה. לגישת המערער, מקום שמתקיים בדרך ציבורי מבחן ההכנסה, דהיינו הכנסה נמוכה מ-\$400 דולר ברוטו ליום, פטור הוא ממס במדינת המקור ובמצב דברים זה אין נפקות להוראות סעיף 17 לאמנה.

◆ **לטענת המשיב**, יש לפרש את סעיף 18 לאמנה כמרחיב את ההרשאה למדינת המקור לחייב בדרנים ציבוריים במס אף אם אינם נלכדים בהרשאה הקבועה בסעיף 17 לאמנה. דהיינו, מדינת המקור רשאית לחייב בדרנים ציבוריים במס מכוח סעיף 17 ו-18 לאמנה. המשיב טען כי מיסוי בדרך ציבורי ייעשה על פי הוראות סעיף 17 ו-18 לאמנה גם יחד. דהיינו, מקום שהכנסתו של בדרך ציבורי עולה על \$400 ברוטו ליום יחויב הוא במס במדינת המקור אלא אם התקיימו בו תנאי סעיף 17(2) לאמנה. לטענת המשיב, בניסוח האמנה ובמיוחד סעיף 41 נקטו המנסחים בלשון מפורשת כאשר ביקשו להוציא מתחולת סעיף 41 סוג מסוים של נותני שירותים והחיל עליהם הוראת סעיף מסוים בלבד.



צרפת: בינתיים לא יוטל "מס עשירים"

עפ"י סוכנויות הידיעות הזרות, לפני מספר ימים דחתה המועצה החוקתית של צרפת את הצעתו של הנשיא הצרפתי, פרנסואה הולנד להטיל מס של 75% (!) על בעלי הכנסה של מעל מיליון אירו. המועצה החוקתית של צרפת דחתה בסוף השבוע הצעה להטלת מס של 75% על האולטרא-עשירים החל משנת 2013. עפ"י קביעת המועצה המס בשיעור של 75% על בעלי הכנסה של מעל מיליון אירו - שעמדה במרכז קמפיין הבחירות של הולנד - אינו הוגן מבחינת חלוקת נטל המס על משקי בית. בתגובה אמר ראש הממשלה הצרפתי, ז'אן-מארק איירו, כי הממשלה תנסח מחדש את ההצעה, על מנת לענות לחששותיה של המועצה, ותגיש שוב את הצעת החוק החדשה.

חשבוניות פיקטיביות: 6 שנות מאסר

ביום 20.12.12 בבית משפט השלום בפתח תקווה, כב' השופטת דבורה עמר, נגזרו 6 שנות מאסר וקנס בסך 1.25 מיליון ₪, על יוסף סוויסה מראשון לציון, מנהל חברות שרשמו כעוסקות בענף הדלק. הנאשם והחברות בניהולו, הורשעו עפ"י הודייתם ב-2 כתבי אישום חמורים, שהוגשו ע"י המחלקה המשפטית לתיקים מיוחדים ברשות המסים, בעקבות חקירה של משרד חקירות מכס ומע"מ תל-אביב, שייחסו להם הוצאת חשבוניות פיקטיביות וניכוי מס תשומות שלא כדין בנסיבות מחמירות בהיקף של 37 מיליון ₪. בנוסף הורשע הנאשם בכתב אישום של פרקליטות מחוז דרום שייחס לו עבירה של גניבה ממעביד. בית המשפט אימץ את הסדר הטיעון אליו הגיעו התובעת, עו"ד יעל אריה-הלדמן, סגנית מנהלת המחלקה המשפטית לתיקים מיוחדים ברשות המסים והנאשם. לפיו, עתרו הצדדים במשותף להשית על הנאשם בגין שני כתבי האישום של עבירות מס, מאסר בפועל לתקופה של 6 שנים. בבוא בית המשפט לגזור את עונשו של הנאשם ציון: "בענייננו, מתחייבת ענישה מחמירה ומציבת גבולות ביתר שאת. זאת לנוכח חומרתן המפליגה של נסיבות ביצוע העבירות, היקפן, משך הזמן בו בוצעו והשיטתיות שבביצוען ועזות המזח, בהן בוצעו חזר ושנה, אף לאחר שהוחל בניהול הליך פלילי בענייננו של הנאשם. והכל מתועל למטרה פסולה הונאה וגריפת סכומי כסף גבוהים תוך גריעתם מן הקופה הציבורית".

חג המולד בנצרת "יחד" עם רשות המיסים

◆ פקיד שומה נצרת ערך בימים הקודמים לחג המולד ביקורות שנועדו לבחון האם כל המכירות לחג המולד נרשמות בספרים. לשם כך נערך מבצע ביקורות בעסקים, תוך התמקדות, בין היתר, בעסקים למכירת מוצרים לחג המולד כתלבושות ובובות "סנטה קלאוס", עצי אשוח, קישוטים זוהרים ומתנות, לרבות בשוק חג המולד שם מוצעים למכירה קישוטים אופייניים ומתנות לחג. כ-70 ביקורות, נערכו בעסקים בנצרת, בסכנין, שפרעם, טמרה, כפר עארבה, כפר איכסאל, כפר דבוריה, כפר כנא, עין מאהל, כפר יפיע, וכן באתרי בנייה בנצרת, כפר כנא, גוש משגב, מושב יעד, רקפת וחנתון. וזאת במטרה לשמר את ההרתעה, להגביר את הציות לדיני המס ולבדוק את חובת הרישום. בסיכום יום הפעילות נמצא, כי ב-21% מהעסקים בהם נערכו הביקורות לא רשמו הכנסות. במקביל לפעילות הביקורות, בוצעו פעולות גבייה ואכיפה נגד חייבי מס, נתפסו 4 כלי רכב, עוקל ציוד בשני עסקים, נמסרו התראות ל-30 חייבים ונגבו מהם כ-850,000 ₪. כמו-כן, נחקרו 11 סרבני העברת ניכויים, שהסדירו חובות בסך 4.5 מיליון ₪.

מבצע "חמים וטעים" בפלאפיות ת"א

בשבוע שעבר ערך משרד מע"מ תל-אביב 3 מבצע ביקורות "חמים וטעים". בשעות הצהריים יצאו חמישה צוותים וערכו ביקורות ב-10 עסקים מענף הפלאפל והשווארמה בת"א. ענף זה נבחר לביקורת בשל מאפייניו, בין השאר מדובר בענף שסף הכניסה אליו נמוך, הרווח הגולמי גבוה, מהווה רבע מכלל המסעדות העצמאיות וכיו"ב. כהכנה לביקורות אותרו העסקים הפוטנציאלים, בוצעו תצפיות ונערכו קניות ניסיון סמויות. במהלך הביקורות בוצעו ספירות קופה, חיפוש בעסק ותפיסת מסמכים. 6 עסקים מענף הפלאפל והשווארמה באזור תל-אביב נתפסו בשל ליקויים שכללו: אי רישום הכנסות, אי ניהול ספרים, הפרשים בספירות קופה וכספים שנמצאו במגירות ליד הקופה ובכיסים של בעלי הדוכנים. בשעות אחר הצהריים, פעלו עובדי הגבייה נגד חייבי מס, במסגרת פעילות זו נגבו כ-490,000 ₪ ונתפסו 3 כלי רכב של חייבים. נהיז מכבי, מנהלת משרד מע"מ תל-אביב 3, עדכנה כי ייערכו שומות בתיקים בהם התגלו ליקויים וככל הנראה ינקטו הליכים פליליים נגד העסקים שנמצאו אצלם ליקויים.

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 info@masfax.co.il



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי
טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת גיליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.