

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

גיליון 663 יום ה' 30 במאי 2013

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

עליית המע"מ ל-18% – שאלות ותשובות //
חוק ההסדרים לא יכלול דיווח על תכנוני מס (בינתיים)

שימוש בנאמנות כמכשיר להפעלת "חברות צינור"

מ"ה – הלכת פוליטי חלה על רווח הון //
מ"ה – יכולת פוטנציאלית להתחרות הינה זכות המהווה "נכס" //
מ"ה – לא כל עמותה הינה "מוסד ציבורי" פטור ממס (מלונות אילת) //
אישום בארה"ב: הלבנת הון של 6 מיליארד \$ // מוניות השירות על הכוונת של
רשות המסים // כנס מנהלי רשויות המס בעולם במוסקבה // תכנון המס של
אפל עולה לכותרות //

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

עליית המע"מ ל-18% – שאלות ותשובות

◆ לנוחיותכם, בזמנו (אוגוסט 2012) הפיצה רשות המיסים, סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים דאז, מסמך בענין: שינוי בשיעור המע"מ הבהרות ותשובות שאלות נפוצות. אמנם בזמנו המסמך הופץ בשל העליית המע"מ מ-16% ל-17%, אך במסגרת המסמך מתייחסת רשות המיסים למס' דוגמאות לשאלות ותשובות נפוצות בנושא זה, המתאימות גם לעניין העלאת המע"מ ד'היום.

◆ ביום 28.5.13 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (תיקון), התשע"ג-2013.

◆ עפ"י הצו שיעור המס על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יעלה באחוז אחד, מ-17% ל-18%, כחלק מההיערכות לתקציב המדינה. הצו ייכנס לתוקף החל מיום 2.6.2013.

חוק ההסדרים לא יכלול דיווח על תכנוני מס (בינתיים)

◆ לאחר ישיבות של עו"ד דורון ברזילי ביחד עם פורום המיסים של לשכת עורכי הדין עם מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח משה אשר, הוצאו הסעיפים הללו מחוק ההסדרים לדיון נפרד.

◆ ההסכמה בין רשות המיסים ללשכה נולדה על רקע שיחות בין לשכת עורכי הדין לרשות המסים על נושאים בעייתיים שונים בחוק ההסדרים, לתפיסת לשכת עורכי הדין. לעמדת לשכת עו"ד קיים ניגוד בין חובת הסודיות והחיסיון של עורכי הדין לבין הזכות של רשות המיסים והציבור לדעת על אותן חוות-דעת.

◆ כחלק מהשיח בין הצדדים עלתה האפשרות שרשות המיסים תפרסם רשימה של תכנוני מס, פוזיציות ונקיטות עמדה שעשויות לחרוג מהכללים המותרים בחוקי המס - ותיקבע חובת דיווח עליהן (בדומה לתכנוני המס החייבים בדיווח). רשימה זו לא תהיה רשימה סגורה, אלא תתעדכן מעת לעת.

◆ אחד מהסעיפים שהיו כתובים בטיטת חוק חוק ההסדרים קבע, כי תוטל חובת דיווח לרשות המיסים על חוות-דעת שמספקים עו"ד ורו"ח לצורך תכנוני מס מיוחדים.

בדרך זו קיוותה רשות המיסים "להאיר בפנס", כדבריה, את תכנוני המס של הנישומים באמצעות חוות דעת של מומחי מס, כדי לבחון האם אותם תכנונים אכן "ראויים" (בדומה לתכנוני המס החייבים בדיווח).

◆ סעיף זה עורר ביקורת מצד בעלי המקצוע המספקים את אותן חוות-דעת ללקוחות, כמו גם מצד הלקוחות, אשר טענו, בין היתר, כי הדבר יפגע ביחסים בין הנישומים ליועציה. כמו כן, הדבר נראה כאילו התייחסות לנישום נורמטיבי המבקש חוות-דעת שתנחה אותו בחוקי המס הסבוכים ממילא, יחשיבו אותו כמי שמנסה להסתיר משהו וכי דבר זה אינו ראוי.

◆ יצוין, כי טענות דומות העלה בזמנו רו"ח עופר מנירב, יו"ר ועדת המסים בלשכת רואי החשבון, במכתב ששיגר לשר האוצר ומנהל רשות המיסים (רצ"ב תשובתו של מנהל רשות המיסים).

שימוש בנאמנות כמכשיר להפעלת "חברות צינור"

איתי הכהן, עו"ד

איתי הכהן – משרד עורכי דין



באופן מסודר במס הכנסה ובמע"מ ומדרבן אותם למעשה "לעבוד בשחור". יתכן, כי יש אפוא אינטרס ציבורי דווקא לעודד את התופעה של חברות הצינור ולאפשר לעצמאים קטנים, פריילנסרים, לאגד את פעילותם במסגרת "חממה" של חברת צינור, שמסגרתה ובאמצעותה יתבצע ניהול העניינים מול רשויות המס. חברת הצינור תדאג להוצאת החשבוניות והגשת כל הדיווחים ותשלומי החובה לרשויות המס, ובתוך כך ייקבעו כללים מיוחדים לענין ניכוי וייחוס ההוצאות במסגרת החברה על מנת שקופת הציבור לא תינזק. עם זאת, בינתיים, יתכן וגם על פי המצב החוקי הנכון להיום ניתן למצוא פתרון להסדרת פעילותן של חברות הצינור באופן חוקי וזאת באמצעות שימוש במכשיר הנאמנות בהתאם להוראות פרק רביעי 2 שהוסף לפקודת מס הכנסה בתיקון 147 בשנת 2005. הכוונה לכך שהיחסים בין חברת הצינור לבין העצמאי הפועל במסגרתה יוגדרו במסגרת הסכם נאמנות כך שחברות הצינור יפעלו כ-

"נאמנות תושבי ישראל" כהגדרתה בס' 75(א) לפקודה. על פי ההוראות החלות על "נאמנות תושבי ישראל" בר השומה ובר החיוב במס הינו הנאמן (בעניינינו: "חברת הצינור") כאמור בס' 75(ג) לפקודה ואילו "הנהנה" (בעניינינו: "העצמאי") כלל אינו אחראי להתנהלות מול רשויות המס. על פי לשון החוק, השימוש במכשיר הנאמנות אינו מוגבל להחזקה פסיבית של נכסים או הפעלתם ואין כל מניעה לנהל במסגרתו גם עסק לרבות עסק של מתן שירותים. כמו כן, על פי הכללים שנקבעו לענין "נאמנות תושבי ישראל" בפקודה, הנאמנות יכולה בהחלט להיות גם הדירה כך שניתן לקפל את הבנה בכל עת לפי רצון הנהנה. בנוסף, שיקול הדעת של הנאמן אף הוא יכול להיות מצומצם בהיקפו ומוגבל רק להתנהלות מול שלטונות המס באופן שהשליטה בניהול העסק עצמו מבחינה עסקית ותפעולית יהיה בידי הנהנה (העצמאי). בתוך כך חשוב להדגיש כי מטרת השימוש המוצע במכשיר הנאמנות אינה כדי להפחית בחיוב המס שכן, נאמנות תושבי ישראל חייבת במס מלא בישראל גם על הכנסותיה בחו"ל. תכלית הפתרון המוצע הינה לעגן ולהסדיר באופן חוקי את פעילותן של חברות הצינור באופן שמחד גיסא יתן מענה על צורך הקיים בשוק מצד אותם עצמאים המבקשים לפעול תחת "חממה" של חברת הצינור בענין ניהול ענייניהם מול רשויות המס ומאידך גיסא, יבטיח כי הפעילות במסגרת המיתווה האמור לא תגרום להפחתת מס בלתי נאותה.

◆ לסיכום, הגם שפעילותן של חברות הצינור אינו מוסדר כיום בחוק, יתכן ויש אינטרס ציבורי דווקא לאפשר לעצמאים לפעול תחת "חממה" אירגונית של חברת צינור שתנהל את ענייניהם מול רשויות המס. בהעדר הוראות המסדירות את הסוגיה באופן ישיר ניתן לשקול אפשרות לעצב את מערכת היחסים המשפטית שבין הצדדים במסגרת של נאמנות שבה חברת הצינור פועלת "כנאמן" ואילו העצמאי הפועל במסגרתה ייחשב "כנהנה", כאשר על פי הוראות הפקודה בר השומה ובר החיוב כלפי רשויות המס הינו הנאמן (לעניינינו: "חברת הצינור"). לפעילות במיתווה האמור יתרון נוסף לעצמאי, הפועל תחת מטרית הנאמנות, שהינו אקסוגני לשיקול המס, בדמות ההגנה מפני נושים על כספים שנמצאים בתוך הנאמנות וטרם חולקו לו.

◆ החודש ניתן בביה"ד האזורי לעבודה פס"ד חברת **במה ותקשורת בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי (בל ת"א) (5062/06)** (להלן: "פס"ד במה"), הדן בסוגיה העקרונית סביב מעמדן של "חברות צינור" לענין חוק הביטוח הלאומי. מדובר בחברות שהוקמו על מנת לתת מענה לצורך של עצמאים קטנים בעיקר לפטור אותם מניהול ענייניהם אצל רשויות המס. מתווה הפעילות של אותן חברות הוא כזה שההתקשרות עם הלקוח נעשית באופן בלעדי על ידי אותם עצמאים כמו גם קביעת התמורה בגין השרותים הניתנים על ידם ואולם התשלום מתבצע לטובת אותן החברות ("חברות צינור") והם אלו שמוציאות חשבונית ללקוח מחד גיסא ומאידך גיסא מוציאות תלוש משכורת לאותו עצמאי בניכוי העמלה המגיעה להם בגין השרותים הניתנים על ידם. בתוך כך, אחראיות חברות הצינור כאמור לדיווחי המס השונים ולהעברת הניכויים ותשלומי החובה לשלטונות המס.

◆ בענין פס"ד במה הגישו מספר חברות צינור והעצמאים שפעלו במסגרתן כאמור, בתביעה נגד המל"ל להכיר ביחסים ביניהם כיחסי עובד ומעביד. ביה"ד לעבודה דחה את התביעה בקובעו, כי מדובר בחברות שיעודן לפטור עובדים עצמאיים מנטל ניהול עניינם אצל רשויות המס כולל המל"ל, זאת ותו לא. אין כל זיקה וקשר בין החברות האמורות לבין השירותים שנתנו העובדים שהיו רשומים אצלן, למקבלי השירותים. העובדים שעניינם נדון בפסה"ד האמור, הינם עובדים עצמאיים לכל דבר ועניין ורישומם אצל החברות הנתבעות נעשה אך ורק כדי לפטור אותם מהטרחי הכרוכה בניהול עניינם כעובדים עצמאיים מול רשויות המס. בתוך כך נקבע, כי לא מתקיימים יחסי עובד ומעביד בתבנית העסקה זו לאור מבחנים שנקבעו בעבר בביה"ד לעבודה. עוד נקבע, כי לענין קביעת הסטאטוס אין חשיבות מכרעת לאופן שבו הוגדרו היחסים בין הצדדים בהסכם שביניהם, כי אם לקיומם של המבחנים שנקבעו בדיני העבודה כאמור ובראשם מבחן "ההשתלבות".

◆ בעקבות זאת, עולה שאלה רחבה יותר, לגבי מעמדן של חברות הצינור והעצמאים הפועלים במסגרתן לענין מס הכנסה ומע"מ. מבחינת לשון החוק היבשה דומה, כי הפעילות במתכונת הדנונה אינה מעוגנת ואינה מוסדרת בחוק ומשכך בהחלט יתכן כי חשבוניות המוצאות על ידי אותן "חברות צינור" אינן בגדר "חשבוניות שהוצאו כדין" לענין מע"מ, על כל המשתמע מכך. ככל הידוע ניתן בעבר רולינג מרשות המיסים במספר מקרים לפעילותן של חברות כאמור בתנאים מסויימים שנקבעו. אולם, ככל הנראה המדיניות בענין זה השתנתה והדבר אינו מתאפשר עוד. מכל מקום עולה השאלה האם האינטרס הציבורי מצדיק מתן אפשרות והסדרה חוקית של פעילותן של חברות הצינור. דומה, כי בענין זה התשובה יותר מורכבת מאשר השאלה האם פעילותן עולה בקנה אחד עם הוראות החוק היבש. שכן, בשונה מתופעת "החשבוניות הפיקטיביות" שהן בבחינת פגע רע, עבריינות לשמה והונאה של רשויות המס פשוטו כמשמעו ומשכך יש הצדקה מלאה להילחם בה עד חורמה, הרי שבענין "חברות הצינור", הוצאת החשבוניות משקפת פעילות כלכלית אמיתית. כמו כן הצורך "בהתעסקות" עם רשויות המס, על כל הכרוך בכך, יתכן ומרתיע עוסקים רבים, מלפתוח תיק

העיתון המקצועי לענייני מסים



הלכת פוליטי חלה על רווח הון
 ע"מ 1301-08 בלינקיס גל צבי נ' פקיד שומה תל אביב
 אינגה אייזנברג, עו"ד

המחוקק משמעות מיוחדת לביטוי מסוים, אין מקום לסטות הימנה או לראות בה כחזקה הניתנת לסתירה. ♦ משקבע המחוקק משמעות מיוחדת למונחים רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע ויתרת רווח ההון הריאלי לא יוכלו המערערים להסתמך עוד על "המשמעות הטבעית" של מונחים אלו. עמדת המערערים תוכל להתקבל רק ככל שהפרשנות המוצעת על ידם מתיישבת עם הלשון המיוחדת שקבע המחוקק בס' ההגדרות. בדומה לחוק מסמ"ק, גם בלשון הפקודה אין נקודת אחיזה לשונית מינימאלית לטענה, כי ניתן לסתור את נוסחת החישוב הליניארי. ביהמ"ש לא מצא ממש בטענת המערערים, כי החלת הלכת פוליטי על רווחי הון תוביל לתוצאות קשות במיוחד. ראשית, אין ממש בקביעה, כי שבח במקרקעין בהכרח נובע מגורמים אקסוגניים לנישום בעוד רווח ההון הוא בהכרח פרי מאמציו של הנישום. במקרים רבים עשוי השבח לנבוע מפעולות יזומות שנקט המחזיק בקרקע להשביח אותה, בעוד רווח ההון מהחזקה במניות עשוי לנבוע דווקא ממאמציהם של בעלי מניות אחרים ולא של הנישום. שנית, גורם יצירת השבח או רווח ההון לא מעלה ולא מוריד לטעמו של ביהמ"ש מקשות התוצאה. תוצאה המייחסת שבח או רווח הון לשנה בה הם לא צמחו באמת, באופן אשר עשוי לפגוע בזכות הנישום לגביית מס אמת ממנו, היא קשה תמיד ללא קשר למקור המאמצים להשגת השבח או רווח ההון. אמנם, יתכנו מקרים יוצאי דופן בהם תכלית יעילות ופשטות הגבייה תושג גם לולא השימוש בנוסחה הליניארית. למשל, בתיקון 132 לפקודה ס' 105 העוסק בפיצול רווח ההון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר.

♦ לחילופין, טענו המערערים, כי אף אם יש להחיל את הנוסחה הליניארית בחישוב רווח ההון בגין מכירת מניות החברה, יש לראות את התקופה "שמיים הרכישה עד ליום שקדם למועד הקובע" כמתחילה בנובמבר 2001, עם תחילת פעילות ניהול המרכולים ע"י החברה. סטייה זו מותרת לגישתם לנוכח הפער הנטען בין המצב המשפטי – הקמת החברה בשנת 1999 – לבין המצב הכלכלי – תחילת הפעילות בשלבי שנת 2001. גישת המערערים מתעלמת מהמציאות העובדתית של אופן צמיחת רווח ההון ועל הקשר ההכרחי הקיים בין הפעילות העסקית הקודמת של החברה, אשר נזנחה, לבין הפעילות העסקית הנוכחית. אמנם, לא ניתן לחלוק, כי רוכש מניות החברה במקרה זה הסכים לשלם את התמורה שהוסכמה בין הצדדים בגין הפעילות החדשה בלבד, ולא בגין פעילויות קודמות. ברם, לא ניתן לטעון, כי הפעילות העסקית החדשה צומחת במנותק לחלוטין מזו שקדמה לה.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 24.5.13

ב"כ המערערים: עו"ד גיל גריידי

ב"כ המשיב: עו"ד אריק ליס פרקל ת"א (אזרחי)

♦ חברת אי.אם.פי.אם. בע"מ (להלן: "החברה") התאגדה ביום 15.12.1999 ע"י המערערים, והחלה את פעילותה בתחילת שנת 2000. לימים הפסיקה החברה את פעילותה שבתחילה ולאחר מכן החלה עוסקת בפעילות אחרת – הפעלת רשת מרכולים/מינימרקטים ידועה, המוכרת בת"א ובסביבתה כ- AM-PM City Market. החברה פתחה את המרכול הראשון בנובמבר 2001, ורק ממועד זה החלה את פעילותה כפי שהייתה קיימת במועד המכירה. באוקטובר 2006 נחתם הסכם עקרוני למכירת החברה לדור אלון תפעול תחנות דלק בע"מ בסכום של 143 מיליון ש"ח, כאשר בידי החברה באותה עת 18 סניפים פעילים. להסכם זה נוספו מספר תוספות, שהאחרונה שבהם משנת 2007 והעסקה הושלמה אך בשנת 2007, ואז דווחה מכירה זו כרווח הון בידי המערערים.

♦ פלוגתאות משפטיות מוסכמות - האם בנסיבות המתוארות לעיל יש להחיל את הלכת פוליטי ולקבוע את שיעור המס החל על המערערים בגין מכירת מניות החברה לפי "הנוסחה הליניארית" הקבועה בחוק? ככל שייקבע שיש להחיל את הלכת פוליטי, מהו אופן יישומה הנכון של "הנוסחה הליניארית"?

ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' השופט מגן אלטוביה:

♦ המחלוקת הראשונה שבין הצדדים היא האם חלה בעניינם של המערערים ההלכה שנקבעה ע"י ביהמ"ש העליון בפס"ד ע"א 8569/06, מנהל מסמ"ק חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי (להלן: "הלכת פוליטי"). בהלכת פוליטי קבע ביהמ"ש העליון, כי לעניין קביעת שיעור המס בגין שבח ממכירת מקרקעין אין להתיר סטייה מהנוסחה שנקבעה בחוק מסמ"ק (שבח ורכישה) (להלן: "החוק"), היא הנוסחה הליניארית. ♦ טענתם העיקרית של המערערים היא, כי הלכת פוליטי יפה לעניין מס שבח מקרקעין, אך אינה חלה בנושא רווח הון. בפרשת פוליטי הצליח הנישום להוכיח, כי מרבית השבח בגין המקרקעין שמכר צמח בפועל לאחר היום הקובע. בשל כך, התעוררה השאלה האם ניתן לסטות מהנוסחה הליניארית שעה שיכול הנישום להוכיח את מועד צמיחת השבח בפועל. ביהמ"ש העליון השיב לשאלה זו בשלילה וקבע, כי הנוסחה הליניארית היא הדרך היחידה לחישוב שיעור המס החל בגין שבח ממכירת מקרקעין. בדומה לסעיפים 47 ו-48א(ב) לחוק, כך גם בסעיפים 88 ו-91 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה") קבע המחוקק נוסחה ליניארית לעניין חישוב שיעור המס שיחול במכירת נכסי הון.

♦ ביהמ"ש קבע, כי לא מצא ממש בטענות המערערים לעניין אי-תחולת הלכת פוליטי. ס' 88 לפקודה הינו ס' "הגדרות". סעיפי הגדרות נועדו לתת משמעות לשונית מיוחדת לביטוי כלשהו, אשר עשויה לחרוג לעיתים מהמשמעות המקובלת לאותו ביטוי. משקבע

העיתון המקצועי לענייני מסים



יכולת פוטנציאלית להתחרות הינה זכות המהווה "נכס"

ע"מ 29425-01-11 יוסף ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא
אמיר אבו - ראזק (משפטן)

להתחרות בעסקי משלם הפיצוי, היכולת להתחרות-יסווג הפיצוי כפירותי, שהרי נכס ההון נותר בידי המוותר כשהיה. מאידך, אם הוותר על הזכות להתחרות על ידי יצירת מקור מתחרה, משמעותה, הלכה למעשה, אובדן של מקור הפרנסה או של היכולת ליצור מקור פרנסה, ניתן לומר, כי הנישום ויתר כליל על זכותו להתחרות, זכות השקולה במקרים רבים לנכס הון. הקושי הוא באבחנה שבין ויתור על המקור עצמו (ויתור הוני) לבין ויתור על ההכנסות הנובעות מהמקור (ויתור פירותי). בהקשר זה נפסק, כי **היכולת ליצור ולבסס מקור מתחרה מהווה נכס הוני, אשר הוותר על כלל הפירות הנובעים ממנו מהווה ויתור הוני, שכן הפגיעה הישירה היא במנגנון עצמו בעוד שהפגיעה בפירות הנה בעלת אופי עקיף בלבד**. בחינת דברי העדים ומכלול ההסכמים דלעיל מצביע על חששה של מפעלי חמצן מפני תחרות מצד ברנע בתחום ייצור ושיווק הגזים, חשש אשר מטבע הדברים, הלך וגבר ככל שמעמדו של ברנע בארץ ובעולם הלך והתעצם, וככל שיתרונו היחסי בתחרות מעין זו הלך וגדל. כפועל יוצא, ועל מנת להיערך מראש, ולנטרל את אותו חשש, פעלה מפעלי חמצן לחזק את תניית אי-התחרות מצד ברנע, ואף התחייבה לשלם בעבור אי התחרות מצידו. ממכלול הראיות עולה מסקנה ברורה לפיה: בעת עזיבתו הייתה לברנע יכולת להתחרות במפעלי חמצן בתחום הגזים בצורה אפקטיבית, שעה שברנע נהנה מיתרון יחסי מובהק בהשוואה לכל גורם אחר בתחום שהיה מנסה להתחרות בחברה. ביהמ"ש קבע, **יכולתו הפוטנציאלית של המערער להתחרות בחברה הינה זכות המהווה "נכס" כהגדרתו בס' 88 לפקודה**. משכך, יש לראות בתשלום של החברה בעבור מניעת שימוש באותה זכות כ"מכירה" של ה"נכס" לעניין ס' 88 לפקודה. על כן, וויתור על יכולת זו מהווה מכירה לעניין חלק ה' לפקודה. ואולם קביעה זו אינה חלה על כל חמש השנים שבהם התחייב ברנע שלא להתחרות בחברה שכן, אין מחלוקת כי מפעלי חמצן העסיקה את ברנע תמורת שכר וזאת במסגרת הפרויקט להעתקת המפעל מהרצליה לקיסריה. לעניין שכר הדירה קבע ביהמ"ש, כי אין בידו לקבל את טענת המערערים שאינם משכירים את דירתם לחברה, אלא נעזרים בשירותי החברה לצורך השכרתה וגביית שכר הדירה בגינה. מכאן נקבע, כי קביעתו של המשיב, כי ההכנסה משכר דירה אינה עומדת בתנאי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות הוראות שעה ותיקוני חוק), התשמ"א – 1981- בדין יסודה.

התוצאה:

♦ הערער נתקבל בחלקו לעניין שכר המערער.

ניתן ביום 21.5.2013

ב"כ המערערים: עו"ד משה כדר, אמנון סמרה
ב"כ המשיבים: עו"ד מורן סילס פרקל ת"א (אזרחי).

♦ ערער שעניינו בסיווג התקבול אותו קיבל המערער, מר יוסף ברנע, עם פרישתו מחברת מפעלי חמצן וארגון בע"מ מכוח תניית אי-תחרות בהסכם העסקתו בחברה. בנוגע לתקבול ממפעלי חמצן מתעוררות שתי שאלות: הראשונה, עובדתית – בעבור מה שילמה מפעלי חמצן לברנע, האם מדובר בתמורה עבור התחייבותו שלא להתחרות בחברה, או שמא כטענת המשיב, מדובר בהפרשים והשלמות שכר בעבור עבודתו בחברה טרם לעזיבתו; והשנייה משפטית – ככל שהתקבול הינו בעבור אי התחרות, האם מדובר בתקבול הוני ("מכירת העץ"), או בתקבול פירותי ("מכירת הפרי" המחזורי שמניב העץ). בנוסף ישנה מחלוקת בנוגע לשכר דירה אותה המערער שוכר בבית דיר מוגן.

♦ **לטענת המערער**, הוכח מעבר לכל ספק, שמפעלי חמצן שילמה לו בעבור וויתורו על הזכות להתחרות בה, ולכן התשלום מהווה תקבול הוני, וזאת בשים לב לראיות שיובאו להלן. בעת פרישתו היה ברנע בעל כישורים, קשרים, ויכולות, שהעניקו לו יתרון יחסי, ואפשרו לו להתחרות במפעלי חמצן בצורה אפקטיבית, תחרות שהייתה אף עלולה לפגוע במפעלי חמצן בצורה משמעותית; זאת, כיוון שמפעלי חמצן חששה מברנע ומיכולתו להתחרות בה, הייתה מוכנה לשלם לו, כפי שהתחייבה לכך מראש בהסכם העסקתו, כדי להסיר את החשש של תחרות מצידו. הסכמת ברנע לא להתחרות במפעלי חמצן היוותה, הלכה למעשה, וויתור על יתרונו היחסי, על זכותו האישית להתחרות במפעלי חמצן וויתור המהווה בעניינינו מכירת נכס הון. מכאן, שהתקבול נשוא הערער, מהווה תקבול הוני. בכל הנוגע לשכר הדירה, הרי שבמסגרת הערער הפריכו המערערים את טענת המשיב כאילו דירתו מושכרת לחברה, והוכיחו כי דירת המגורים מושכרת לשוכרים פרטיים, באמצעות חברת הניהול, המתפקדת כ"ועד הבית" מטעם הבעלים במקום, ומשכירה את הדירה בשם המערערים – באופן זהה לעו"ד הדואג להשכרת דירה בשם בעליה מכוח ייפוי כוח.

♦ **לטענת המשיב**, התקבול מרווחי מפעלי חמצן הינו תקבול בגין אי תחרות וכלל אין המדובר בתקבול שמקורו באיסור על התחרות אלא כזה שמקורו בעבודת המערער. מקורו של הפיצוי שקיבל המערער הוא בתשלום זכויות המשולמות לו מעצם היותו "עובד" והתשלום קשור קשר הדוק לרכיבי שכרו של המערער ולא לזכות אחרת.

בימ"ש המחוזי מרכז - כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר:

♦ ביהמ"ש קבע, כי ככלל, הפסיקה נוטה לראות בויתורו של אדם על זכות הקנויה לו, בעבור תשלום, כאילו הייתה זו מכירה של נכס הוני. בנסיבות בהן נותרת בידי אדם המקבל פיצוי בשל ויתור על זכותו



לא כל עמותה הינה "מוסד ציבורי" פטור ממס
 ע"מ 9321-02-12 התאחדות מלונות אילת נ' פקיד שומה אשקלון
 ירון הרוש, עו"ד

כאמור תוביל מטבע הדברים לשיטפון של הכללת פעילויות עסקיות רבות מספור תחת כנפי ה"מטרה הציבורית". כך מתבקש גם מלשון המחוקק בהגדרת "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית" בסעיף 29(2) לפקודה. הגדרה זו אינה אמורה ואינה אומרת לכלול גוף שמהותו כלכלית, שמטרת חבריו קידום עסקם הכלכלי והרי תוצרי הלוואי של אלה הינם ברווחת הציבור במישור התעסוקה וכו'. כדברים אלה (אמנם בהקשרו של סעיף 46 לפקודה- אך במטרה כמעט זהה) נפסק בבג"ץ 10898/08 **העמותה לויפאסנה נ' שר האוצר** (מיום 28.3.12 - לא פורסם) על ידי כב' השופט ח. מלצר כדלהלן: **"נוכח האופי הכללי של ההגדרות העומדות לפרשנות, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת ייפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת, שכן מטבע הדברים ינסו מוסדות רבים להגדיר עצמם כ"מוסדות חינוך", ככל שפן זה או אחר בעשייתם ניתן להעטות עליו זיקה חינוכית וממילא יכבד הנטל על התושבים האחרים"**. הדברים נפסקו כאמור לעניין הוראות סעיף 46 לפקודה (הכרה בתרומה ל"מוסד ציבורי" כהוצאה). ברם, לטעמי כוחם יפה, ומקל חומר, גם למידת הפרשנות הנדרשת לעניין "מוסד ציבורי" שבסעיף 29(2) וביתר שאת לפרשנות הכה מרחיבה שטוענת לה המערערת בענייננו. אשר על כן - מסקנתי הינה שבדין קבע המשיב, כי המערערת אינה באה בגדרי "מוסד ציבורי" לעניין סעיף 29(2) לפקודה - ודין הערעור בעניין זה להידחות. אין לקבל הטענה. "שומות ההסתמכות" להן טוענת המערערת היו כולם "שומות עצמיות" - כמובן סעיף 145 לפקודה ולא שומות שהוצאו על ידי המשיב תוך דחיית השומה העצמית במועדים הקבועים לכך. על כן, אין לראות בדוחותיה האמורים של המערערת (עד לשנת 2005) כיוצרות "מצג שומתי" אקטיבי מצד המשיב ולאור זאת אין מקום לטענת ההסתמכות האמורה. לעומת זאת - מוצא אני ממש בטענה החלופית של המערערת. ע"פ הטענה במשך כל השנים דיווחה למשיב על הכנסותיה כפטורות ממש מכוח סעיף 29(2) לפקודה. כתוצאה מכך, לא קיזזה המערערת בדוחותיה לשנים 2006 ואילך (שהוגשו גם הם על בסיס הנחתה כי היא מוסד ציבורי) את הפסדיה משנת 2005. עתה, משלא קיבל המשיב את דוחותיה לשנים 2006 ואילך והוציא את השומות דן לפיה היא אינה מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(2), מן הדין הוא שיתאפשר לה לקזז מרווחיה באותן שנים את אותו הפסד משנת 2005.

תוצאה:

♦ הערעור נדחה. בד בבד, ביהמ"ש התיר למערערת קיזוז הפסד משנת 2005.

ניתן ביום: 28.4.2013

ב"כ המערערת: עו"ד שמואל בורנשטיין
ב"כ המשיב: עו"ד מרים פורת

♦ המערערת - התאחדות מלונות אילת הינה עמותה רשומה, ובפני ערעורה על שומות המשיב בעניינה לשנים 2006-2009. **לטענתה - הכנסותיה פטורות ממס בהיותה "מוסד ציבורי" כמובנו בס"ק 29(2) לפקודת מס הכנסה**. המשיב בשומותיו, בהחלטתו בדחיית ההשגה ובעמדתו בערעור זה, טוען כי המערערת אינה "מוסד ציבורי" כמובן הדברים בס"ק 29(2) - ועל כן הכנסותיה חייבות במס. זהו עניינו של הערעור. בנוסף לטענת המערערת הגם ש"תיירות" אינה נמנית על ה"מטרות הציבוריות" המוגדרות בסעיף 29(2) לפקודה וגם לא במטרות הנוספות שנקבעו על ידי שר האוצר - מכוח סמכותו עפ"י אותו סעיף - בכל זאת יש לראות בה כמי שפועלת להשגת "מטרות ציבוריות בלבד". לטענתה, המטרות המהותיות ביסוד פעולותיה הן מטרות ציבוריות כהגדרתן בפקודה וקביעות שר האוצר, ובהן עידוד תעסוקה והכשרה בעיר אילת, סיוע לעיר אילת המרוחקת ומבודדת וממילא גם קידום פעילויות תרבות, חינוך וספורט באילת. המערערת מוסיפה וטוענת, כי מאז התאגדותה ב-1998 דיווחה בדוחותיה השונים על הכנסותיה כהכנסות בפטור של "מוסד ציבורי" עפ"י סעיף 29(2), ורק בשנת 2010 דחה המשיב את דוחותיה והוציא בעניינה את השומות נשוא ערעור זה (לשנים 2006-2009). בנסיבות אלה קמה לה לטענתה "זכות ההסתמכות" גם על השומות דן.

ביהמ"ש המחוזי בב"ש בפני כב' הנשיא יוסף אלון:

♦ ביהמ"ש אינו מקבל עמדתה של המערערת ואת פרשנותה המופלגת בהרחבתה להוראות סעיף 29(2) לפקודה. אין חולק, גם לא המערערת, כי **"בית מלון" איננו "מוסד ציבורי" וכי "תיירות" איננה "מטרה ציבורית"**. זאת על אף, שברור לכל, כי אין תיירות בלא בתי מלון וכי בתי מלון, בעיקר בעיר כמו אילת, הינם מרכז ועוגן תעסוקתי ראשונים במעלה. המערערת ביסודה הינה עמותה שנועדה לקידום עניינם של חבריה- כלל בתי המלון באילת. קידום בתי המלון כמוהו כקידום התיירות. אולם אין בכך כדי לשנות מנקודת המוצא, שאין כאמור חולק עליה כי "בית מלון" הינו עסק ולא "מוסד ציבורי" וכי "תיירות" אינה מטרה ציבורית. רוצה לאמור, תוצרי הלוואי החיוביים וברוכים של קידום עסקי בתי המלון- כגון יצירת תעסוקה, יצירת מוקדי בידור ו/או תרבות, פיתוח אתרי נוף- ועוד ועוד- אין בהם כדי להפוך את בתי המלון מ"עוסקים" ל"מוסדות ציבוריים" ואת תעשיית התיירות ומתעשיית תעסוקתית ל"מטרה ציבורית". יש לפרש את מבחני ה"מטרה הציבורית" וה"מוסד הציבורי" שבסעיף 29(2) לפקודה כמתנייחים לליבת המטרה והמוסד ולא לתוצרי הלוואי שלהם.

♦ ההרחבה הפרשנית של המערערת, לפיה ה"מטרה הציבורית" תילמד ותוסק גם מ"תוצרי הלוואי"



כנס מנהלי רשויות המס בעולם במוסקבה

בחודש מאי 2013 התכנסו ראשי רשויות מס מ-45 מדינות במוסקבה, על מנת לדון באתגרים ובצעדים שיש לנקוט, על רקע המשבר הכלכלי והפיננסי הפוקד את העולם. הכנס נערך במסגרת הפורום של מנהלי רשויות המס של מדינות מטעם ארגון OECD השתתף גם עו"ד ורו"ח משה אשר, מנהל רשות המסים בישראל. מנהלי רשויות המסים עמדו, בין היתר, על הצורך של כלל החברות הבינלאומיות הגדולות לשאת בנטל המס במדינותיהם ולהימנע משחיקת בסיס המס ומתכנוני מס אגרסיביים. כמו כן, התמקדו מנהלי רשויות המס בדרכים השונות להבטחת ציות לחוק ולאכיפתו תוך מתן שירות טוב לנישומים וטיפול אפקטיבי בהעלמת מס ובתכנוני מס אגרסיביים, כולל טיפול בהון השחור, בין היתר על ידי קידום יוזמה ליצירת אמנה בין מדינתית בעניין העברת מידע. עם שובו מהכנס ציין משה אשר, כי השיח הבינלאומי ומסקנות הכנס עומדות בשורה אחת עם המגמות של רשות המסים בישראל לשנים הקרובות של הידוק האכיפה והעמקת הגביה לצד הגברת השירות לאזרחים, ועם המהלכים כפי ששולבו בחוק ההסדרים.

תכנון המס של אפל עולה לכותרות

במסגרת השיח הציבורי העולמי כנגד תכנוני המס של חברות הענק, קבעה ועדת חקירה של הקונגרס האמריקאי, כי **חברת אפל** משתמשת ברשת מסועפת של חברות בת מחוץ לארה"ב כדי למזער את היקף המסים שהיא משלמת בארה"ב. יצויין, כי הפעילויות המיוחסות לאפל אינן בגדר עבירה על החוק והן נחשבות לתכנון מס לגיטימי ("תכנון מס" ולא "תכנון מס"), אך הן עולות לדיון בשל השיח הציבורי בעולם על תכנוני המס של תאגידים בינלאומיים כמו גוגל, סטארבקס ואמזון, בשל "בריחת" המס מהמדינות השונות בארה"ב ובאירופה. לגבי אפל נטען, כי בין השנים 2009 ו-2012 הצליחה החברה ל"הבריח" כ-74 מיליארד דולר מהכנסותיה אל מחוץ להישג ידו של מס ההכנסה בארה"ב, כך שבשנה שעברה החברה שילמה שישה מיליארד דולר מס חברות בלבד בארה"ב. בנוסף, החברה שילמה בפועל 20.1% בלבד מהכנסותיה כמס, במקום שיעור שניע בין 24%-ל-32% עליו הצהירה בדו"חות.

אישום בארה"ב : הלבנת הון של 6 מילארד \$

רשויות התביעה בארה"ב הגישו לאחרונה לבית המשפט הפדרלי במחוז הדרומי של ניו יורק, כתב אישום נגד מפעילי חברת המרת המט"ח הווירטואלית "**ליברטי ריזרב**" (**Liberty Reserve**) מקוסטה ריקה, בטענה כי סייעה לעבריינים בעולם להלבין יותר מ-6 מיליארד דולר !!! שקשורים לפעילויות פליליות מתחומים שונים. לפי כתב האישום, לליברטי ריזרב יש יותר ממיליון משתמשים ברחבי העולם, כולל לפחות 200 אלף משתמשים בארה"ב, ורוב עסקיה קשורים לפעילות עבריינית (כך לפי כתב האישום). עוד נכתב בגיליון האישום כי ליברטי ריזרב, עם כ-12 מיליון עסקאות בשנה, הלבנה מעל 6 מיליארד דולר בהכנסות לא חוקיות מאז שהיא החלה לפעול ב-2006. התיק מכונה תיק הלבנת ההון הגדול ביותר שטופל אי-פעם על-ידי ארה"ב. מכתב האישום עולה, כי "ליברטי ריזרב הפכה לאחד האמצעים העיקריים שבהם עברייני סייבר מכל העולם מפיצים, מאחסנים ומלבינים את הכספים שמתקבלים מפעילותם הלא חוקית". יצויין, כי משרד האוצר האמריקאי הכניס את ליברטי ריזרב לרשימת החברות שבמעקב במסגרת "חוק הפטריוטיות", וזוהי הפעם הראשונה שחברת המרת מט"ח וירטואלית מוכנסת לרשימה זו. המשמעות היא שבנקים וחברות תשלומים אחרות מנועים מעשיית עמה. **המטבע הווירטואלי של ליברטי ריזרב, שנקרא LR**, עלה לכותרות לאחרונה לאחר שלטענת הרשויות שימש כאמצעי העברת והלבנת כספים **לרשת של האקרים שגנבה באחרונה 45 מיליון דולר** משני בנקים במזרח התיכון על-ידי פריצה לכרטיסי חיוב משולמים מראש.

מוניות השירות על הכוונת של רשות המסים

ביום 28.5.13 יצאו עשרים צוותים ממשרדי מע"מ **באזור ירושלים והדרום** למבצע ביקורות מחוזי שהתמקד בפעילות נהגי המוניות באזור רחובות, נס ציונה, ראשון לציון ויבנה. הביקורות, התמקדו בנהגי מוניות השרות, לאחר שבמהלך עבודת ההכנה למבצע נמצא, כי שיעור הליקויים במוניות השרות גבוה לעומת הליקויים בנסיעות המיוחדות. סך הכול נבדקו במסגרת הפעילות 45 נהגי מוניות, ונמצא כי 32 מהם לא רשמו הכנסות. כל נהגי המוניות שנתפסו באי רישום הכנסות נחקרו חקירה ראשונית בתום הנסיעה והוזמנו להמשך חקירה **במשרדי מע"מ רחובות**.

info@masfax.co.il

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



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

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