

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

גיליון 680 יום ה' 7 בנובמבר 2013

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

הצעת חוק: ביטול הטבות המס בחוק עידוד השקעות הון //  
תזכיר חוק מקרקעי ישראל - השגה על שומות מקרקעין //

עצמאי, בעל חברה - זה הזמן לשקול שינויי מבנה !

עליון-שבח - שינוי מהותי בעסקה מהווה שומה חדשה לעניין מיסוי מקרקעין //  
מע"מ - תקבולים בגין הבאת עובדים זרים חייבים במע"מ בשיעור מלא //  
מ"ה - נציג ישראלי של חברה אמריקאית נחשב כתושב ישראל לצרכי מס //

גזר דין חמור בשל הלבשה "שחורה" // נפטר היועמ"ש והשופט לשעבר-חריש //  
תושבת חוץ השכירה דירת יוקרה בלי לדווח // עובדי פקיד שומה חולון תרמו  
וסיידו לקשישים //

תאמר  
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## הצעת חוק: ביטול הטבות המס בחוק עידוד השקעות הון

בהן יצירת מקומות תעסוקה יציבים. המטרה של עידוד השקעות צריכה להיות עידוד יזמות, תעסוקה, חדשנות ופריון, אולם החוק, המעניק הטבת מס ליצואנים, כושל בהשגת המטרות הללו. בהתחשב בכספים העצומים המושקעים בו, הוא אינו רק כושל כי אם מזיק.

◆ דוח מבקר המדינה מיום 15.10.2013 תוקף בחריפות את הטבות המס המחולקות מכוח החוק. בין היתר מציין מבקר המדינה כי "מתן הטבות בהיקף בלתי מוגבל, ללא בחינת העלות אל מול התועלת וללא בחינת חלופות אחרות הוא התנהלות לא כלכלית הפוגעת באינטרס הציבורי", וכן ש"אין כלל וודאות לגבי הערך המוסף של ההטבות לפיתוח התעשייה, בייחוד בפריפריה".

מכאן שמסלול הטבות המס לא הוכיח את עצמו. לא זאת בלבד שלא הביא את התועלת המקווה אלא שהביא להגדלת אי-השוויון בחלוקת משאבי המדינה ולתסכול מוצדק בציבור, ועל כן מוצע לבטלו.

◆ מוצע שהביטול ייכנס לתוקף ביום 1.1.2014, אולם התחייבויות שניתנו ערב ביטול המסלול, יוסיפו להינתן עד תום התקופה שהיתה קבועה לגביהם ערב הביטול.

◆ ביום 28.10.13 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ זהבה גלאון ו-12 ח"כ נוספים, הצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון - ביטול מסלול הטבות המס), התשע"ד-2013.

עפ"י הצעת החוק מוצע לבטל את הפרק השביעי לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - החוק), הקובע את הטבות המס לחברות יצואניות.

◆ החוק מעניק הטבות מס נדיבות לחברות יצואניות, ובמיוחד ליצואניות הגלובליות.

70% מהטבות החוק מוענקות לחמשת היצואנים הגדולים: טבע, כ"ל, אינטל, צ'ק פוינט, וישקר.

◆ עפ"י דברי ההסבר, מטרת החוק היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים, ויצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא. בשנת 2005 נחקק מסלול הטבות המס, שמכוחו חולקו מיליארדי שקלים. עפ"י דברי ההסבר, התמריצים הכלכליים לחברות מכוח מסלול זה לא הוכיחו את כדאיותם הכלכלית ואינם עומדים באופן מספק במטרות שנקבעו בו,

## תזכיר חוק מקרקעי ישראל - השגה על שומות מקרקעין

בעיקר במקרים בהם נערכת שומה של נכסים המוחזקים בידי האזרח בחוזה חכירה, כאשר הוא מבקש לנצל זכויות בניה נוספות בנכסים אלו, לשנות את ייעודם וכד'. בגינן של פעולות אלה, כמתחייב מחוזה החכירה, על האזרח לשלם לרשות תמורה הנגזרת משווי המקרקעין.

◆ התזכיר, נועד להסדיר את פעילותה של ועדת ההשגות ולעגנה בחקיקה ראשית, כמו גם את הליך התקיפה של החלטותיה. יחול על דיונים שהחלו.

◆ ביום 3.11.13 פורסם תזכיר חוק מקרקעי ישראל (השגה על שומות מקרקעין), התשע"ד-2013.

מטרת התיקון המוצע, להסדיר בחקיקה ראשית את פעילותה של ועדת ההשגות על שומות במקרקעין, שהוקמה בהתאם להחלטה מס' 1181 של מועצת מקרקעי ישראל.

◆ עפ"י דברי ההסבר, התזכיר נועד על מנת לאפשר טיפול יעיל והוגן במחלוקות שבין האזרח לבין רשות מקרקעי ישראל לגבי שווי המקרקעין, אשר מתגלעות

## עצמאי, בעל חברה – זה הזמן לשקול שינויי מבנה! יוסי קורן, עו"ד (רו"ח) יוסי קורן ושות', משרד לעריכת דין

גיליון 680 יום ה' 7 בנובמבר 2013

העיתון המקצועי לענייני מסים



חדשה ולהעביר אליה את הנכס האמור (למשל קרקע המיועדת לבניה) ו/או הפעילות האמורה, בהתאם למתווה לפי סעיף 104א לפקודה, ובהמשך להכניס המשקיע לאותה חברה חדשה. יצוין, כי גם פעולה זו, של העברת נכס ו/או פעילות מחברה לחברה מהווה "מכירה" של נכסים ו/או פעילות מהחברה המוכרת (המעבירה) לחברה הרוכשת (הקולטת). מכירה שיש לבחון אם טומנת בחובה חבות במס. ואולם, אם הפיצול, כאמור, ייעשה בהתאם להוראות שינויי המבנה, חבות המס של העברת הנכס ו/או הפעילות תידחה עד למועד מכירתם בפועל, אם וכאשר תבצע מכירה שכזו. יוער, כי מלבד האפשרויות שהוצגו לעיל, ישנן עוד אפשרויות רבות ומגוונות של שינויי מבנה אשר עשויות לסייע לבעלי הנכסים ובעלי העסקים ליצור מבנה עיסקי נכון ומעודכן בהתאם להתפתחויות העסק ורצון הבעלים. כתמיד יש להיוועץ עם איש מקצוע לפני ביצוע פעולה כאמור. ובכך, **מדוע הדגשתי כי ישנה חשיבות רבה לשקול שינויי מבנה אלו דווקא בימים אלו לקראת תום השנה?** – לעניין ביצוע פעולה של "מיזוג", הוראות שינוי המבנה קובעות, כי לאחר ביצוע פעולת מיזוג לא ניתן למכור הנכסים שהועברו ו/או המניות שנתקבלו בגין העברת הנכסים למשך תקופה "שתחילתה במועד המיזוג וסופה שנתיים מתום שנת המס שבה חל מועד המיזוג" (להלן: **"תקופת המיגבלות"**). משמע, אם המיזוג יבוצע עד לתום שנת 2013, תקופת המיגבלות תגיע לסיומה ב- 31.12.15. ואולם, פעולת מיזוג אשר תבצע לדוגמא בחודש – 1.14, תקופת המיגבלות תגיע לסיומה רק ב- 31.12.16 (מדובר ב"הפסד" של שנה בה לא ניתן לבצע מכירה, דבר העלול לגרום לחוסר גמישות).

◆ לעניין ביצוע פעולה של פיצול. יש לבחון באיזה פיצול מדובר, אם מדובר בפיצול בהתאם למתווה לפי סעיף 104א לפקודה, תקופת המיגבלות היא שנתיים ממועד העברת הנכס. לגבי פיצול מורכב יותר, נקבע בהוראות שינוי המבנה, כי – "מועד הפיצול יהיה בתום שנת המס". משמע, פיצול שלא יעשה עד תום שנת 2013 יאלץ להמתין עד לתום שנת 2014, וגם כאן תקופת המיגבלות הינה שנתיים ממועד הפיצול (ושוב מדובר בתקופת זמן שלכאורה יורדת לטימיון).

◆ להשלמת התמונה, הפעולה של "מעבר מעצמאי לחברה" מחייבת תקופת החזקה של שנתיים מיום ביצוע ההעברה. ואולם, לשם הפשטות והנוחות (לרבות: דיווחים לרשויות, רישומים בהנהלת החשבונות וכיוצא באלו פרטים) עדיף להתחיל החברה החדשה עם תחילתה של השנה החדשה.

◆ יודגש, כי מלבד הצורך בעמידה בתקופת המגבלות ישנן הוראות נוספות שיש לעמוד בהן, כפי שמצוינות בהוראות שינוי המבנה, ואולם קצרה היריעה מלפרטן כאן. מאחל לכל הקוראים והקוראות תוצאות עיסקיות טובות השנה וכמובן התרחבות ושגשוג גם בשנה הבאה. כמובן, שאין לראות באמור לעיל יעוץ מקצועי או מתן חוות דעת בענין, וכתמיד אני ממליץ להיוועץ עם איש מקצוע לפני עשיית הפעולה.

◆ בימים אלו, ימי הרבעון האחרון של שנת 2013, זו התקופה שבה כבר ניתן להעריך מה תהיינה התוצאות העיסקיות של השנה השוטפת ויש לראות קדימה כיצד ניתן לשמר ואף להתרחב לקראת השנה האזרחית הבאה. החשיבות של עריכת חשבון נפש עיסקי דווקא במהלך תקופה זו חשובה מאוד ולעיתים אף מהותית להמשך התפעול והתפקוד של העסק.

◆ **נשאלת השאלה, ובצדק - מדוע יש ליחס חשיבות רבה לחשיבה בהיבט הזה דווקא בתקופה זו של השנה?** ברשותכם, נגיע לכך בהמשך.

◆ הבחינה העיסקית בה אני עוסק במאמרי זה נוגעת לכל בעלי העסקים הן העצמאים והן בעלי החברות. אני מכוון, הן לעצמאי הבודד והן לבעלים של חברה (בין אם כבעל מניות יחידי והן כחלק מבעלי המניות).

ואתן דוגמא, למשל: עצמאי בעל עסק, הרוצה לבחון מעבר לפעילות באמצעות חברה בבעלותו (להלן: **"מעבר מעצמאי לחברה"**). קיימת בפניו האפשרות לייסד חברה ולהעביר אליה את כל פעילותו העיסקית, לרבות הנכסים וההתחייבויות של העסק לאותה חברה שייסד והמצויה בבעלותו. בעקרון, פעולת העברת הנכסים מהעסק העצמאי לחברה מהווה "מכירה" כהגדרתה בפקודת מס הכנסה (להלן: **"הפקודה"**) ואם עסקינן במכירה אזי יש לבחון אם התהווה "רווח הון" ואם כן, אותו עצמאי יאלץ לשלם מס בשיעור של 25% (ולעיתים אף יותר) בגין אותו רווח הון. ואולם, כאן באה הפקודה ומאפשרת לאותו עצמאי, אם יפעל נכון בהתאם למתווה של הוראות חלק ה2 לפקודה שכותרתו - "שינוי מבנה ומיזוג" (להלן: **"הוראות שינויי המבנה"**), ליהנות מדחיית המס האמור כל עוד יקפיד למלא אחר כל אחר התנאים המפורטים בחלק האמור, ודחיית המס הזו תהיה - עד למכירה בפועל של הנכסים או של מניות החברה שייסד ואשר מחזיקה בהם (להלן: **"מתווה לפי סעיף 104א לפקודה"**).

◆ אפשרות נוספת של בחינה עיסקית יכולה להיעשות כאשר מדובר בבעלים המחזיק בבעלותו מניות במספר חברות. בדיקה כאמור יכולה להובילו למסקנה, כי אין טעם לשמר את מבנה האחזקות הקיים וניתן לייעלו ולחסוך בעלויות באמצעות מיזוג חברות בקבוצה (להלן: **"מיזוג"**). מיזוג שכזה בו מועברים נכסים ו/או פעילות מחברה לחברה מהווה "מכירה" שעלולה לגרום עימה חיוב במס רווח הון (כפי שתיארתי לעיל). ואולם, שוב, אם פועלים בהתאם להוראות שינויי המבנה וממלאים אחר התנאים המנויים בפקודה, ניתן לדחות את "אירוע המס" למועד בו תבוצע המכירה בפועל של הנכסים ו/או הפעילות לצד ג' ו/או המניות של החברות המחזיקות בנכסים שהועברו. פן נוסף שראוי לחשוב עליו הוא כאשר עסקינן בחברה בעלת מספר נכסים ו/או מספר תחומי פעילות המעוניינת להכניס משקיע לנכס מסוים ו/או לתחום מסוים ו/או להנפיק חלק פעילות מסוים. לכאורה, אין אפשרות להכניס משקיע רק נכס אחד מנכסי החברה ו/או לחלק מסוים מפעילויות החברה. במצב דברים כאמור, החברה יכולה לפעול בדרך של **"פיצול"**. מה הכוונה? - החברה יכולה לייסד חברה

## העליון: שינוי מהותי בעסקה מהווה שומה חדשה לעניין מסמ"ק ע"א 9257-11 שמשון זליג ושות' חברה קבלנית בע"מ נ' מיסוי מקרקעין ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח)

**ביהמ"ש העליון בשבתו כבית משפט לערעורים  
אזרחיים - כב' הש' י' דנצינגר, כב' הש' נ' הנדל וכב'  
הש' צ' זילברטל:**

♦ **בראש ובראשונה, ציין ביהמ"ש העליון, כי ההסכם המתוקן מיום 17.12.2013 מהווה שינוי מהותי של ההסכם המקורי ועל כן קמה החובה לדווח עליו.** מחיר המינימום שנקבע בהסכם המקורי מיום 7.5.2000 היה הבסיס לשומה העצמית אותה ערכה המערערת ובהתאם לדיווח זה – על סמך המוצהר על ידיה – נקבעה השומה הסופית [ראו: ע"א 6340/08 וילאר נכסים (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.6.2010) (להלן: עניין וילאר)]. משכך, ומשהשתנה מחיר המינימום באופן מהותי, הרי שהיה על המערערת להגיש דיווח חדש ושומה עצמית חדשה המבוססת על מחיר המינימום החדש.

♦ **ברי, הוא ששינוי רכיב התמורה בעסקה מסוג זה בדיעבד, לא רק שהוא משנה את שווי העסקה – ודי בכך כדי לסווגו כשינוי מהותי – ואף את גובה המס שיש לשלם בעטייה, אלא ששינוי זה אף עשוי לשנות את אופיה של העסקה, זאת כאשר רכיב התמורה הופך למוגדר וקבוע. הלכה היא, כי שינוי מסוג זה מחייב דיווח והצהרה לרשות המס כדי שהמשיב יוכל לבחון את הצורך בהוצאת שומה על פיהם [ראו: ע"א 349/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' דודיס (31.12.1985)].**

♦ **ביהמ"ש השתכנע כי הבסיס הסטטוטורי על פיו מוסמך המשיב להוציא שומה חדשה כפי שנעשה במקרה דנן הינו סעיף 82 לחוק. סעיף זה מסמך את המשיב במקרה כגון זה שלפנינו – בו לא דיווח נישום על הסכם מהותי בו השתנתה התמורה – לשום מחדש את שווי הרכישה ואת סכום המס. פסיקה שונה עלולה לפתוח פתח למניפולציות, ולכך אין לתת יד.**

♦ **ביהמ"ש סבר, כי בניגוד לטענת המערערת, הוצאת השומה החדשה בנסיבות המקרה דנן לא באה בעקבות שינוי מאוחר בשווי המקרקעין. משכך, לא ניתן לקבל את טענת המערערת, כי הוצאת השומה החדשה עומדת בניגוד להלכה לפיה אין לפתוח שומה מחדש בשל התפתחות מאוחרת. הוצאת השומה מכוח סעיף 82 לחוק אינה עולה כדי "פתיחת שומה" (לה שמור הסדר מיוחד מכוח סעיף 85 לחוק). לדעת בימה"ש, הערכאה דלמטה הגיעה למסקנה דומה ובגינה ראתה לנכון לדחות את הערר (הגם שנימקה בתמצית את קביעתה) ועל כן ביהמ"ש לא ראה לנכון להתערב בהכרעתה זו.**

### תוצאה:

♦ **הערעור נדחה. על המערערת הוטלו 50,000 ₪ הוצאות.**

**ניתן ביום: 21.10.2013**

**ב"כ המערערת: עו"ד זיו שרון, עו"ד מיכל סולומונוביץ' ועו"ד מאיר פורת  
ב"כ המשיב: עו"ד קמיל עטילה, פרק' המדינה**

♦ **שמשון זליג ושות' – חברה קבלנית בע"מ (להלן: "המערערת"), התקשרה ב-7.5.2000 בעסקה במקרקעין עם הכשרת היישוב לישראל בע"מ, על פי החוזה שנכרת בין הצדדים, רכשה העוררת זכויות בנייה של "כ-148" יחידות דיור בראשון-לציון (להלן: "החוזה המקורי"). העסקה נשאה אופי של "עסקת תמורות", ולפיה הכשרת היישוב זכאית לקבל אחוזים מהתמורה שתקבל ממכירת כל דירה במיזם שעתידה העוררת לבנות במקרקעין. ב-17.12.2003 ערכה העוררת תיקון להסכם המקורי מ-7.5.2000. התיקון נסב בין היתר, על שינוי במחיר המינימאלי ליחידת דיור ובשיעורי התמורות שהמוכרת זכאית לקבל. העוררת לא דיווחה לרשויות המס על כריתת מסמך זה המהווה תוספת להסכם. בעקבות השינוי מ-2003, הוציא המשיב שומת מס רכישה חדשה לפי סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (רכישה ושבח) תשכ"ג-1963 ("החוק"). על שומה זו הוגש ערר. הערר נדחה על ידי ועדת הערר בתל אביב.**

♦ **לאור דחיית הערר, הוגש ערעור לביהמ"ש העליון. המערערת חזרה על הטענות שהעלתה בפני ועדת הערר, ובניהן: כי לא היה מקום לשינוי החיוב במס כלל וכלל. לא נוצרה זכות חדשה במקרקעין. לשיטתה, חלפו יותר מארבע שנים מיום שנערכה השומה שהתייחסה לעסקה מה-07.05.2000. למשיב לא הייתה אפוא סמכות לשנות בשלב זה את השומה. זאת ועוד, לא התקיימה במקרה דנן אחת מהעילות המפורטות בסעיף 85 לחוק.**

♦ **המערערת טענה, כי שומת המס הוצאה בחוסר סמכות, אגב הפעלה של סמכות המיסוי שלא כדין וכי יש לראות בדרישת המשיב משום ניסיון לגבות מס רכישה "פעם נוספת, ללא כל בסיס". התוספת לחוזה שנחתמה כארבע שנים לאחר כריתתו, נועדה לשקף את השינויים שהתחוללו בשוקי הנדל"ן באותה תקופה, ולא הייתה לה השפעה על שווי הרכישה ההיסטורי שהוערך ליום הקובע או על התמורה שהייתה הכשרת היישוב אמורה לקבל. המערערת סברה, כי המסקנה שאליה הגיע המשיב כי התמורה גדלה עלפי התוספת לחוזה, אינה נכונה ואין לה על מה שתסמוך. התמורה המגיעה להכשרת היישוב לפי התוספת לחוזה, לעומת תנאי החוזה גופו, קטנה באופן משמעותי ולא גדלה, כפי שטוען המשיב.**

♦ **המשיב טען, כי אין מקום להתערב בהחלטתו לדחיית ההשגה ובהחלטת ועדת הערר, וכי ההסכם שנתגלה באקראי (הנספח לחוזה מה-17.12.03), שינה באופן מהותי את ההתקשרות בין הצדדים והעלה את שווי התמורה המינימאלית ליחידה, מ-38,000 דולר (קרקע לדירה) ל-62,500 דולר (קרקע לדירה). סמיכות המועדים לחתימת החוזה עם מנהל המערערת ב-16.12.03 וחתימת הנספח לחוזה ב-17.12.03, מעידים בבירור על נכונות גרסת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בחיוב במס. עוד מדגיש המשיב כי המערערת נהגה שלא כדין כאשר לא דיווחה אודות תיקון ההסכם שנכרת ב-2003, כפי שנדרש בנסיבות העניין.**





## תקבולים בגין הבאת עובדים זרים חייבים במע"מ בשיעור מלא

עמ (מרכז) 12-01-17466 עוזר לחקלאי בע"מ נ' מע"מ רחובות

אינגה אייזנברג, עו"ד

למקרה דן. בדיון שהתנהל בביהמ"ש המחוזי, בעניין גמיש, המשיב טען, כי הוראת סעיף 30(א) (5) לחוק מחריגה מתחומיה "שירות הניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל...". **לשיטת המשיב**, "נושא ההסכם" שבין המערערת לחברות הזרות בתאילנד הינו השמת והבאת עובדים תאילנדים לעבודה בישראל אצל חקלאים ישראלים בעלי היתר להעסקתם. על כן, לצד שירותי הייעוץ הארגוני והמיון שנותנת המערערת לחברות התאילנדיות - הרי שבפועל מתן השרות ומטרת השרות הינם גם לאותם חקלאים ישראלים תושבי ישראל.

◆ ביהמ"ש פסק, כי משתוקן החוק - השאלה אינה עוד קיומו או אי קיומו של תושב החוץ כמקבל השירות, אלא **האם בנוסף לתושב החוץ קיים גם תושב ישראל בישראל אשר בפועל מקבל שירות בגדרו של "נושא ההסכם"**. "נושא ההסכם" שבין המערערת לבין החברות התאילנדיות - הינו הבאת והשמת עובדים מתאילנד לעבודה חקלאית בישראל אצל חקלאים ישראלים שקיבלו היתרים לכך. אין ספק, כי חקלאים ישראלים אלה, גם הם, מקבלי השירות "נושא אותו ההסכם".

**ערעור בעניין גמיש שהוגש לביהמ"ש העליון נדחה.**

◆ ביהמ"ש קבע, כי במקרה דן הוכח שהמערערת עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד בעבור חקלאים ישראלים, כאשר תנאי להשתכללות העסקה היא קיומו של חקלאי ישראלי, אשר הוצא על שמו היתר להעסקת העובד. מדובר בעובדה אשר לא נסתרה ע"י המערערת. בהעדר קיומו של חקלאי ישראלי הנזקק לשירותי המערערת, אין כל צורך בפעילותה מול החברות התאילנדיות (גם אם החוזה נפרד). **טענת המערערת בדבר הפרדת השירותים לשני חוזים שונים, אינה יכולה לסייע בידה. המערערת מעניקה שירות אחד, שאינו ניתן להפרדה מבחינה מהותית, הן לחברות הזרות והן לחקלאי.** בסיכומיה הצביעה המערערת על פגם מהותי נוסף הנעוץ בעובדה, כי אין הוא מודע כלל להוראת סעיף 69 ג' לחוק שירות תעסוקה, לפיה אסור לגבות תשלום כלשהו מהתאגיד הזר מעבר ל"תשלום המותר" כהגדרתו בסעיף 69 ב' ו-ה' לחוק שירות התעסוקה. הכרה והתמודדות עם הוראת חוק זו הנוגעת לגובה התשלום שבמרכז ערעור זה חיונית ומרכזית לצורך קבלת החלטה בעניין הנדון. **אם תגלגל המערערת את המס על הלקוח-התאגיד הזר, יהיה בכך משום עבירה על הוראות חוק שירות תעסוקה, ואם תספוג המערערת בעצמה את המס כפי שדורש המשיב, הרי שבכך המשיב מקטין בפועל את ה"תשלום המותר" הקבוע בחוק.** חוסר התייחסות המשיב לבעייתיות הנובעת מהסתירה בין החלטתו ובין חוק שירות תעסוקה שומטת את בסיס החלטת המשיב.

◆ לטענת המערערת, היא הוכיחה, כי בניגוד לעובדות שבבסיס פסק הדין בעניין גמיש (ע"א 7142/10 גמיש שירותי כח אדם נ' מנהל מע"מ אשדוד, פורסם בנבו ניתן ביום 24.10.12), להלן: ("עניין גמיש"), עליו היא נסמכת, התמונה המשפטית החוזית שונה לחלוטין. בניגוד לעניין גמיש, בתיק הנדון קיימים שני הסכמים מסחריים נפרדים: הסכם אחד בין המערערת והתאגיד הזר הנוגע לשירות הניתן לתאגיד הזר ולעובד הזר. הסכם שני נוגע לשירות שנותנת המערערת לחקלאי הישראלי ושבגינתו משלם החקלאי בנפרד תשלומים ניכרים, אשר בגינם גובה המערערת מע"מ מהחקלאי הישראלי ומדווחת עליהם כדן. מנהל המערערת הציג בתצהירו הכנסות במאות אלפי ש"ח בתוספת מע"מ שגבתה המערערת מהחקלאים הישראלים במסגרת ההסכם ביניהם.

**תוצאה:**

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 28.10.13

ב"כ המערערת: עו"ד מוטי לוז

ב"כ המשיב: עו"ד מורן סילס פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

◆ המערערת עוסקת בהבאת עובדים זרים מתאילנד לישראל. הבאת העובדים והשמתם נעשית על ידה באמצעות התקשרות עם מספר חברות תאילנדיות (להלן: "החברות התאילנדיות"), ובהתאם לדרישות המוכתבות לה ע"י חקלאים ישראלים, בעלי ההיתרים הדרושים לצורך העסקת העובדים הזרים בארץ.

◆ שומת העסקאות שהוצאה למערערת לתקופה שבין 7.2006 ועד 12.20010 נקבעה בסך של 765,123 ש"ח, זאת בגין תקבולים שהתקבלו מחברת כוח אדם מחו"ל ודווח למע"מ בשיעור אפס. **לשיטת המשיב**, העסקאות שביצעה המערערת חייבות במע"מ בשיעור מלא, לפי חריג הקבוע בסעיף 30(א) (5) לחוק מע"מ (להלן: "החוק"). המערערת הגישה השגה למשיב על שומה זו. בדיון בהשגה שהתקיים אצל המשיב טענה המערערת, כי החקלאי הישראלי המעסיק את העובד הזר בישראל אינו צד להסכם בין החברה ובין התאגיד הזר ולפיכך אין לו כל קשר לשירות הניתן לתושבי החוץ. המשיב דחה טענות המערערת בנימוק, כי נוסח החוק מדבר בעד עצמו, שכן מדובר במתן שירות לתאגידי חוץ **בנוסף** ל"תושב ישראל בישראל". המשיב דחה את ההשגה.

◆ לטענת המערערת, פגם מהותי, נעוץ בעובדה, כי המשיב קיבל החלטה מנהלית לדחות את ההשגה. זאת, למרות שטען בחקירתו הנגדית, כי אין הוא מודע כלל להוראת סעיף 69 ג' לחוק שירות התעסוקה, לפיה אסור לגבות תשלום כלשהו מהתאגיד הזר מעבר ל"תשלום המותר" כהגדרתו בסעיף 69 ב' ו-ה' לחוק שירות התעסוקה. הכרה והתמודדות עם הוראת חוק זו הנוגעת לגובה התשלום שבמרכז ערעור זה חיונית ומרכזית לצורך קבלת החלטה בעניין הנדון. **אם תגלגל המערערת את המס על הלקוח-התאגיד הזר, יהיה בכך משום עבירה על הוראות חוק שירות תעסוקה, ואם תספוג המערערת בעצמה את המס כפי שדורש המשיב, הרי שבכך המשיב מקטין בפועל את ה"תשלום המותר" הקבוע בחוק.** חוסר התייחסות המשיב לבעייתיות הנובעת מהסתירה בין החלטתו ובין חוק שירות תעסוקה שומטת את בסיס החלטת המשיב.

◆ לטענת המערערת, היא הוכיחה, כי בניגוד לעובדות שבבסיס פסק הדין בעניין גמיש (ע"א 7142/10 גמיש שירותי כח אדם נ' מנהל מע"מ אשדוד, פורסם בנבו ניתן ביום 24.10.12), להלן: ("עניין גמיש"), עליו היא נסמכת, התמונה המשפטית החוזית שונה לחלוטין. בניגוד לעניין גמיש, בתיק הנדון קיימים שני הסכמים מסחריים נפרדים: הסכם אחד בין המערערת והתאגיד הזר הנוגע לשירות הניתן לתאגיד הזר ולעובד הזר. הסכם שני נוגע לשירות שנותנת המערערת לחקלאי הישראלי ושבגינתו משלם החקלאי בנפרד תשלומים ניכרים, אשר בגינם גובה המערערת מע"מ מהחקלאי הישראלי ומדווחת עליהם כדן. מנהל המערערת הציג בתצהירו הכנסות במאות אלפי ש"ח בתוספת מע"מ שגבתה המערערת מהחקלאים הישראלים במסגרת ההסכם ביניהם.

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

◆ במסגרת טענות המשיב נטען, כי הדיון בעניין גמיש הן בביהמ"ש המחוזי והן בביהמ"ש העליון דומה בנסיבותיו

## נציג ישראלי של חברה אמריקאית נחשב כ"תושב ישראלי"

עמ"ה 1192-04 יגאל קולטין נ' פקיד שומה כפר סבא

מיכאל כשכאש, עו"ד

בצינו שבשנים הרלוונטיות התגוררו בניו הבגירים של המערער בישראל ושיש בעובדה זו כדי לתת תוספת משקל לקיום אינטרס משפחתי בישראל. כן הוסיף ביהמ"ש שבשנת 2000 היה למערער ולאשתו חשבון בנק פעיל בישראל, באמצעותו שולמו חשבונות שונים ובוצעו השקעות בניירות ערך. עוד צוין שלא ניתן להתעלם ממעורבותו של המערער וקשריו בחברות ישראליות שונות באותן שנים, גם אם בפועל הוא לא קיבל כל תמורה או טובת הנאה מקשריו. לעניין האינטרסים של המערער בארה"ב, ציין ביהמ"ש שאפילו היו המערער ואשתו מעורים בחיי החברה בארה"ב, הרי שבפועל המערער ואשתו שהו שם בשנים הרלוונטיות למשך תקופות קצרות בלבד. באשר לכוונתו הסובייקטיבית הוסיף ביהמ"ש שמאחר שבשנת 2000 חזר המערער להתגורר בישראל מטעמים הקשורים בעבודתו ובמשפחתו, ודומה שיש בכך כדי ללמד על בחירתו לחזור ולהשתקע בישראל ולנהל בה את חייו.

◆ המערער ציין בעדותו שלמעשה לא היתה בישראל נציגות של ממש למילניום. ביהמ"ש ציין שאפשר שכך היה, אולם בכך אין כדי לשלול קיומה של נציגות בישראל, במיוחד בהתחשב בעובדה שכסגן נשיא מילניום שהה המערער בישראל ברוב ימות השנה. כן ציין ביהמ"ש שהשתתפותו של המערער בשנים הרלבנטיות בכנסים שונים ובפגישות, בקשר עם פעילותה של מילניום, מחזקים את טענת פקיד השומה שהכנסתו של המערער באותן שנים אכן הופקה בישראל. על כן קבע ביהמ"ש שהוא אינו מקבל את טענת המערער לפיה פעילותו בארץ היתה זניחה ובלתי משמעותית.

◆ משלח יד שבדרך כלל עסק בו המערער בישראל- מעבר לצורך בחן ביהמ"ש גם את טענות הצדדים ביחס להוראת סעיף 15(1) לפקודה, לאור ההלכה שנקבעה בביהמ"ש העליון בע"א 2308/08, בעניין גבריאלה שלו, לפיה יש ליתן למונח "משלח יד" שבהוראת סעיף 15(1) לפקודה הנזכרת, פרשנות רחבה הכוללת תחתיו מספר עיסוקים. ביהמ"ש הדגיש שלאור הממצאים שהוכחו בפניו, בתפקידו כ"סגן נשיא למחקר ופיתוח בינלאומי" המערער כלל לא עסק בנייהול, אלא שימש כבוחרן פיתוחים וניסויים מדעיים שהוצגו בפניו בתחום התרופות. לשיטתו, עבודה זו הייתה מקצועית בעיקרה והמערער נדרש בעיקר למומחיותו כמדען וחוקר אשר נרכשה במשך שנים של לימוד ומחקר בישראל, ופחות לכישוריו העסקיים. זאת ועוד הוסיף ביהמ"ש, שאין להתעלם מכישורי הניהול, הארגון והתכנון שרכש המערער בעת ששימש ראש חוג באוניברסיטת תל אביב וכדירקטור ב"רמות". אשר על כן, דחה ביהמ"ש את הערעור וקבע שיש לראות בהכנסתו של המערער ממילניום בשנים הרלוונטיות, כהכנסה החייבת במס בישראל.

## תוצאה:

◆ ביהמ"ש דחה את הערעור בקבעו שבשנים הרלוונטיות היה המערער תושב ישראל והכנסתו הופקה בישראל.

ניתן ביום: 28.10.13

ב"כ המערער: עו"ד עופר רחמני

ב"כ המשיבים: עו"ד אורית ויינשטיין, פרק' ת"א(אזרחי)

◆ מדובר בערעור מס על שומות שהוציא פקיד השומה כפר-סבא למערער לשנות המס 2000 ו-2001. עד שנת 1993 התגורר המערער- אזרח ישראל ואזרח ארה"ב, עם אשתו וילדיו בהוד השרון. בשנת 1993 עברו המערער ואשתו להתגורר בבית שרכשו בניוטון שבארה"ב. עד המעבר מילא המערער תפקידים שונים בפקולטה למדעי החיים באוניברסיטת ת"א, ובין היתר שימש כדירקטור ב"רמות" שלידי אוניברסיטת תל אביב בע"מ (להלן: "רמות"). משהגיע לארה"ב הצטרף המערער לחברה אמריקאית שעסקה בפיתוח וייצור תרופות שנרכשה מאוחר יותר על ידי חברת "מילניום" (להלן: "מילניום"). בשנת 2000 מונה המערער לסגן נשיא למחקר ופיתוח בינלאומי במילניום ובסמוך לכך, מכר את הבית בניוטון ולמעט גיחות לאירופה וארה"ב, התגוררו המערער ואשתו בישראל. בדוחות שהגיש המערער למס הכנסה לשנות המס 2000 ו-2001, לא כלל המערער את הכנסותיו מעבודתו במילניום. פקיד השומה לא קיבל את הצהרותיו של המערער וקבע, כי בשנות המס הרלוונטיות היה המערער תושב ישראל החייב במס על הכנסותיו מעבודתו במילניום.

◆ לטענת המערער, בתקופה הרלוונטית היה תושב ארה"ב. המשיב טען, כי לעניין מקום הפקת ההכנסה, הכנסת המערער הופקה בישראל, וכתושב ישראל יש לחייבו במס מכוח הוראות סעיף 2 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). עוד טען המשיב, כי אפילו יימצא שהמערער אינו תושב ישראל, יש לחייבו במס מכוח הוראות סעיף 2(5) לפקודה. מנגד טוען המערער, כי לחברת מילניום לא הייתה כל פעילות או נציגות בישראל ועל כן אין לראותו כ"נציג" מילניום בישראל וממילא אין לראות בהכנסתו ממילניום כמופקת בישראל. לעניין משלח היד, טען פקיד השומה שבעבודתו במילניום עסק המערער במשלח יד שבדרך כלל עסק בו בישראל, ועל כן, אפילו יימצא שהכנסת המערער הופקה מחוץ לישראל, יש לחייבו במס מכוח הוראות סעיף 15(1) לפקודה. לעומת זאת טען המערער שבישראל שימש כמרצה באוניברסיטה ופרסם מאמרים מדעיים, ואילו במילניום החזיק בתפקיד ניהולי בכיר גרידא.

## בימ"ש מחוזי תל אביב - בפני כב' השופט מגן אלטוביה:

◆ ביהמ"ש קבע שיש לבחון את תושבות המערער בשנות המס הרלוונטיות בהתחשב במכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהתחשב בחזקות הנזכרות בסעיף 1 לפקודה. לעניין חזקת הימים ציין ביהמ"ש שממרשמי משטרת הגבולות, עולה כי בשנת 2000 שהה המערער 205 ימים בישראל ובשנת 2001 שהה 256 ימים. לעניין מקום משכנו הקבוע, ציין ביהמ"ש שבשנת 2000 נכרת בין המערער לילדיו הסכם לפיו הבעלות בבית בהוד השרון תועבר להם ללא תמורה (להלן: "ההסכם"), אם כי במסגרתו הוקנתה למערער ולאשתו זכות שימוש מוחלטת ובלעדית בבית למשך כל ימי חייהם. עוד הוסיף ביהמ"ש שבשהותם בישראל התגוררו המערער ואשתו בבית בהוד השרון ושחשבונות משק הבית שולמו על ידו. כל אלה, ציין ביהמ"ש, תומכים במסקנה שבשנים 2000-2001 היה הבית בהוד השרון בית הקבע של המערער. ביהמ"ש אף התייחס לאינטרסים הכלכליים והחברתיים של המערער בישראל

**גזר דין חמור בשל הלבשה "שחורה"**

ביום 5.11.13 גזר בימ"ש השלום בת"א, כב' השופטת לימור מרגולין- יחידי, שנה וחצי מאסר על מר אליהו צדיק פור (33) מחולון. פור הורשע בכך, שבעת שהיה מנהל בשתי חברות פרטיות העוסקות בתחום האופנה והטקסטיל, ניכה תשומות בסך של 904,841 ₪ על סמך חשבוניות פיקטיביות ובהגשת דוחות כוזבים לרשות המסים. כתב האישום, אשר הוגש על ידי עו"ד ליאת ברזילי מהיחידה המשפטית הארצית לתיקי מכס, ייחס לנאשם עבירות של ניכוי תשומות על סמך חשבוניות פיקטיביות, בשנים 2005 - 2007, בהם שימש כמנהל בחברות אופנת דונה מרטין בע"מ ודניאלי איתן ייצור ושיווק אופנה בע"מ. כתב האישום הוגש על בסיס חקירה שהתנהלה על ידי חקירות מכס ומע"מ תל אביב ומשרד מע"מ תל אביב 1. בגזר דינו קבע ביהמ"ש, בין היתר, כי הנאשם פעל "בדפוס פעולה שיטתי ומתמשך... מדובר בסכום מס גבוה ומעשי הנאשמים הסבו נזקים ממשיים לקופת המדינה, לציבור ולמשק בכללותו... הנאשמים קיבלו מגוון של חשבוניות פיקטיביות משורה של עסקים, כשבחשבוניות נרשמו פרטי עוסקים דומים לעסקים קיימים בתחום הטקסטיל, במטרה להטעות וליצור רושם של חשבוניות אמיתיות... מדובר במעשים שנעשו לקידום העניינים האישיים, המשפחתיים והעסקיים של הנאשם". על פור נגזרו שנה וחצי מאסר בפועל, 12 חודשי מאסר על תנאי, קנס בסך 50,000 ₪ והתחייבות בסך 150,000 ₪.

**נפטר היועמ"ש והשופט לשעבר - חריש**

ביום 6.11.13 הלך לעולמו כב' השופט (לשעבר) יוסף חריש בגיל 90. חריש, נולד בירושלים בשנת 1923, כיהן במשך 28 שנים כשופט בבית המשפט המחוזי בתל אביב, עד שמונה בשנת 1986 לכהונת היועץ המשפטי לממשלה. חריש פרש לגמלאות עם הגיעו לגיל 70, בתום שבע שנות כהונה. חריש מונה לתפקיד היועץ המשפטי לממשלה בעקבות פרשת קו 300 ועזיבת היועץ הקודם לו: מר יצחק זמיר. כהונתו, שנפתחה בפרשת החנינה השנויה במחלוקת לבכרי השב"כ, הסתיימה כשעמד על השעייתו של אריה דרעי מחברותו בממשלה, על רקע המשפט שנערך נגדו. בין היתר עסק חריש גם בפרשת ויסות מניות הבנקים ונתן חוות דעת בנוגע לגירוש פעילי חמאס ללבנון, שאפשרה את גירושם. **יהי זכרו ברוך.**

**תושבת חוץ השכירה דירת יוקרה בלי לדווח**

ביום 6.11.13, בימ"ש השלום בת"א, כב' השופטת תרצה שחם קינן, שיחררה תחת מגבלות את הגב' ביאטריס בגס, תושבת צ'ילה בת 65. עפ"י החשד, בגס, שהינה תושבת צ'ילה, נעצרה בחשד שהעלימה הכנסות בשווי של כמיליון ₪ מהשכרת דופלקס יוקרתי בתל-אביב אשר בבעלותה. החקירה כנגד בגס התבצעה ע"י מחלקת המודיעין של פקיד שומה חקירות תל-אביב בעקבות מידע שהגיע אל "קו הצדק" של רשות המסים. מהחקירה הסמויה עלה, כי החשודה משכירה נכס נדל"ן בתל-אביב בתמורה ל-19,000 ₪ לחודש ובמצטבר, קיבלה דמי שכירות בגובה של מעל מיליון שקלים בשבע השנים האחרונות, עליהם לא דיווחה לרשות המסים. בעקבות מידע לפיו בגס הגיעה לביקור משפחתי בישראל בימים האחרונים, נפתחה נגדה ונגד מעורבים נוספים חקירה גלויה. עפ"י הודעת רשות המיסים, בחקירתה הודתה החשודה, שהינה בעלים ומנהלת של חברת טכנולוגיה בצ'ילה, כי היא אכן אינה מדווחת על הכנסות משכר הדירה ואינה מגישה בישראל דוחות על הכנסותיה משכירות כנדרש.

לענין חובת הדיווח על הכנסות משכירות, הנכם מוזמנים לקרוא המאמר: [פטור מדיווח על הכנסות מהשכרת דירות – האמנם ?](#)

**עובדי פקיד שומה חולון תרמו וסיידו לקשישים**

בסוף השבוע האחרון יצאו עובדי משרד פקיד שומה חולון אל מועדון הקשישים בבת-ים, כדי לשדרג את מראהו, זאת במסגרת פעילות הוועדה לאיכות ומצוינות ותרומה לקהילה. העובדים הפשילו שרוולים והחלו מסיידים וצובעים במרץ את המקום. ימים ספורים לפני הצביעה, לצורך המטרה, הרימו עובדי המשרד תרומה כספית, באמצעותה נרכשו מברשות צביעה, חומרי סיד וכן מגוון של צבעי קיר, כשהיעד – סיד וצביעת מועדון הקשישים, המציע לקשישים מגוון של פעילויות, בהן חוגים, משחקי חברה ומשמש גם כחדר אוכל עבורם. הנהלת המועדון והקשישים, שהגיעו למחרת שמחו לראות את המראה החדש של המועדון והתרגשו מאוד מהעשייה של העובדים. חברי הוועדה לאיכות ומצוינות במשרד החליטו להמשיך את הקשר עם המועדון בתחומים נוספים.

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