

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

גיליון 683 יום ה' 12 בדצמבר 2013

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

בשל הסערה: דחיית מקדמות, ניכויים ומע"מ מה- 15.12 ל- 19.12 !
ועדת הכספים הסדירה את חישוב המס הנפרד לבני זוג שעובדים יחדיו //

שינויים במיסוי חברות נשלטות זרות (חנ"ז, חמ"ז?)

עליון – מ"ה – קיזוז הפסדים בין חברות כעסקאות מלאכותיות //
עליון – מ"ה – העליון: מתי יהיה חיוב במס בגין חוב שנמחל ? //
מ"ה – סיווג הכנסה: הלוואות מנהלים או משיכת שכר ? //

חשד נגד "שימוש" באוטוסיסטים ברשת מהצפון // מתווך מנתניה חשוד בעלמות
מס // תביעת לשכת עו"ד נגד "טרורס הוצל"פ" // הצעת: מוסדות ממשלתיים
ישלמו תוך 30 יום //

מאמר פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

בשל הסערה: דחיית מקדמות, ניכויים ומע"מ מה- 15.12 ל- 19.12 !

נושא דחיית התשלומים, החליט מנהל רשות המסים, עו"ד ורו"ח משה אשר על דחיית מועד הדיווח והתשלום של מקדמות מס הכנסה, ניכויים ומע"מ מה- 15 בדצמבר ל- 19 בדצמבר 2013.

♦ רשות המסים פרסמה הודעה בדף הפייסבוק שלה, לפיה בשל הסערה ותנאי מזג האוויר הקשים השוררים ברוב חלקי הארץ ומתוך רצון להקל על הציבור, ולאור הנחייתו של שר האוצר לבדוק את

ועדת הכספים הסדירה את חישוב המס הנפרד לבני זוג שעובדים יחדיו

ב. בוטל (!) סעיף קטן 17 בסעיף 66 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי שר האוצר יוכל לקבוע הוראות ביצוע לחוק, לרבות חובת הגשת הודעות ודו"חות. הסעיף בוטל מאחר שהח"כים ראו בו סכנה להפיכת החוק להוראת שעה ולמעשה, אפשרות שהחוק ירוקן מתוכנו באמצעות הקשחת קריטריונים והעמדת דרישות בלתי אפשריות מהנישומים ע"י רשות המסים.

♦ ביום 11.12.13 בתום דיון ממושך וסוער, הסדירה ועדת הכספים את חישוב המס הנפרד לבני זוג שעובדים יחדיו. הועדה אישרה את הצעת החוק שתכליתה לאפשר חישוב מס נפרד, למנוע פתיחה מחודשת של שומות מלפני 2008 ולבטל קנסות, ריבית והצמדה לבני זוג נישומים, שהסתמכו על פסיקות של ערכאות שונות בבית המשפט ולא שילמו מס מאוחד, כפי שהיה נהוג עד לאישור החוק הנוכחי.

ג. שונה נוסח הסעיף הקובע, כי יגיעתו האישית של כל אחד מבני הזוג "נחוצה" לייצור ההכנסה ממקור ההכנסה המשותף ובמקום זאת נכתבה המילה "נדרשת". זאת לאור דרישת חברי הוועדה למנוע פרשנויות לרעת בני הזוג הנישומים.

♦ החוק אושר לאחר שוועדת הכספים שינתה בו מרכיבים משמעותיים, בניגוד לעמדה הראשונית של רשות המסים.

ד. נישומים / תיקים מלפני 2008 שלא נבדקו ולא נפתחו, לא ייפתחו. כל מי שסגרו את התיק בגינו לא פותחים מחדש.

♦ יו"ר ועדת הכספים, ח"כ ניסן סלומינסקי (הבית היהודי) אמר, כי בכך תוקנה "איוולת בת שנים רבות, שבה כפו על בני זוג חישוב מס מאוחד ולמעשה הגדירו את עבודת האישה כטפילה לעבודת הבעל, גישה מיושנת, לא רלוונטית לעידן הנוכחי ולא שוויונית.

ה. משנים את החוק הקיים המחייב מס מאוחד. אמנם לא ניתן לבטל את הרטרואקטיביות, אך בני הזוג ישלמו רק את הקרן (!) בלי ריבית, בלי הצמדה ובלי קנסות, אלא רק תשלומי הקרן וכמו כן תתאפשר פריסה על-פני חמש שנים. בעקבות אישור החוק הקיים, הוצע שרשות המסים תוכל גם לפתוח במבצע על חובות העבר.

♦ להלן עיקרי השינויים וההישגים של ועדת הכספים בניסוח החוק, כפי שסיכם אותם היו"ר סלומינסקי:

א. שני בני זוג שהם גם בעלי עסק משותף ולכל אחד מהם עד 50% בעלות על העסק- יחושב להם מס נפרד.



שינויים במיסוי חברות נשלטות זרות (חנ"ז, חמ"ז) ג'קי מצא, רו"ח (משפטן) * ; מאיר קפוטא, עו"ד **

"שומר מסך" ובמסגרתו הוקמה חברת ביניים בין בעל השליטה לחנ"ז, במדינה שבה מוטל מס פוטנציאלי גבוה (כאמור). התיקון מבטל לחלוטין את זיכוי המס, והתוצאה תהיה, כנראה, הגדלת המס שיוטל בישראל על בעלי השליטה.

ג. רווח ממכירת מניות ייחשב הכנסה פסיבית - עד כה ניתן היה, במקרים מסוימים, לטעון שרווח ממכירת מניות אינו הכנסה פסיבית ולכן אין למסותו במסגרת הוראות החנ"ז. מעתה, בכל מקרה בו מניות הוחזקו מעל שנה, הרווח ממכירתם יסווג כהכנסה פסיבית. במקרה שבו המניות הוחזקו לתקופה קצרה יותר, ההכנסה תיחשב לפסיבית, אלא אם בעל המניות יוכיח שהמניות שימשו בעסק או במשלח יד.

ד. חישוב גובה הרווחים לצורך מס בישראל יהיה פחות נוח לנישום - במקרה של חנ"ז / חמ"ז שאינו תושב מדינת אמנה, הרווחים לצורך קביעת הדיבידנד הרעיוני ייקבעו מעתה לפי דיני המס בישראל ולא על פי כללי חשבונאות מקובלים. המשמעות היא לרוב הגדלת הדיבידנד הרעיוני.

♦ לגבי חנ"ז / חמ"ז שהוא תושב מדינת אמנה- הרווחים ייקבעו כבעבר לפי דיני המס במדינה השנייה, אך ייוספו הוצאות רעיוניות שנוכו לצורכי מס במדינת המושב, במידה וכללי החשבונאות המקובלים לא מכירים בהן. גם כאן התיקון יתבטא בהגדלת הדיבידנד הרעיוני.

ה. הקלה ביחס לסף המס בחו"ל שמאפשר לצאת מתחולת החנ"ז - ולבסוף, התיקון כולל גם הקלה אחת: עד כה, תנאי סף לצורך החלת הוראות החנ"ז, היה שהמס בחו"ל על ההכנסות הפסיביות אינו עולה על 20%. בעקבות ירידת בשיעורי מס החברות בעולם, השיעור ירד ל-15%. כלומר, הוראות החנ"ז יחולו אם המס בחו"ל על ההכנסות הפסיביות אינו עולה על 15%.

♦ לסיכום מדובר בתיקוני חקיקה שנועדו, בעיקרם, "לסתום פרצות מס" במערך הסדרי המיסוי שחלים על חמ"ז וחנ"ז. מאחר ששלטונות המס לא פרסמו נתונים לגבי סדר הגודל המספרי של חברות שנחשבות חמ"ז או חנ"ז, ולא הציגו אומדנים ביחס להיקף גביית המס מחמ"ז וחנ"ז, קשה להעריך האם צפויה תוספת הכנסות ממסים כתוצאה מהשינויים. בכל מקרה, הם משתלבים במגמה שתופסת תאוצה בשנים האחרונות להדק את רשת המס הישראלית על הכנסות בחו"ל שיש להן זיקה לישראל.

♦ הערה - למאמר בהרחבה פתחי קישורית זו:

<http://www.masfax.co.il/node/4063>

* ג'קי מצא, רו"ח (משפטן), לשעבר מנהל רשות המסים וכיום מנהל משרד ג'קי מצא יעוץ מיסים
** מאיר קפוטא, עו"ד, לשעבר הממונה על הכנסות המדינה וכיום יעוץ בתחום המיסים

♦ בשנת 2003 נכנסה לתוקף הרפורמה בשיטת המיסוי הבינלאומי של ישראל, במסגרתה אומץ עקרון המיסוי הפרסונאלי המחייב את תושבי ישראל במס הכנסה על בסיס כלל עולמי.

כדי למנוע עקיפת העיקרון הפרסונאלי באמצעות ניהול פעילות של משלח יד בחו"ל בידי חברה זרה, וכדי למנוע תמריץ להסתת הכנסות פסיביות לחברות במדינות שבהן חל שיעור מס נמוך משמעותית מהשיעור החל בישראל, נוספו לפקודת מס הכנסה שני סעיפים. הסעיף הראשון (סעיף 55) (לפקודה) דן בחברות משלח יד זרות (חמ"ז) הנשלטות בידי תושבי ישראל ומפיקות בחו"ל הכנסות ממשלח היד של בעל השליטה. הסעיף מטיל מס ישראלי ישירות על החברה הזרה כאילו הופקה הכנסתה בישראל.

הסעיף השני (סעיף 75 לפקודה) דן בחברות זרות שבעלי השליטה בהן הם ישראלים (חנ"ז) ושמרבית הכנסותיהן מורכבות מהכנסות פסיביות (ריבית, דיבידנד, שכ"ד ורווחי הון מסוימים). בחברות אלה נקבע מנגנון מיסוי המייחס לבעלי המניות הישראלים דיבידנד רעיוני ומחייבם במס לגביו.

♦ בעקבות ההתפתחויות שחלו בעשור האחרון בעולם המסים בישראל ובעולם, והניסיון שנרכש בהפעלת הסעיפים בידי רשויות המס והמייצגים כאחד, החליטה רשות המסים ליזום מספר תיקונים לגבי משטר המס החל על חמ"ז וחנ"ז. לאחרונה אושרו התיקונים בועדת הכספים והם צפויים להיכנס לתוקף בתחילת שנת 2014. להלן עיקרי השינויים:

א. החלת המנגנון של דיבידנד רעיוני על חמ"ז - עד כה, על חברת משלח יד זרה (חמ"ז) חל מנגנון מיסוי שמטיל את המס על החברה הזרה עצמה. ישראל התקשתה ליישם את הטלת המס במקרים שבהם החברה הזרה הוקמה במדינת אמנה, שכן אמנות המס מונעות מישראל זכות מיסוי לגבי הכנסות עסקיות של חברות זרות שלא הופקו באמצעות מוסד קבע בישראל, וכללים אלה גוברים על כללי המקור בדין הפנימי. התיקון מחליף את סעיף 55 לפקודה בסעיף חדש (סעיף 175 לפקודת מס הכנסה) שמחיל על חמ"ז מנגנון מיסוי דומה לזה שחל על חנ"ז, קרי ייחוס דיבידנד רעיוני לבעל המניות. מדובר בשינוי דרמטי שמשנה מהיסוד את כללי המס החלים על חמ"ז. סנקציה מיסויית שעד כה ניתן היה להתחמק ממנה בקלות, תהפוך מעתה להסדר רלוונטי ומחייב שמשלמי המס יתקשו לעקוף.

ב. ביטול הזיכוי הרעיוני לגבי חנ"ז - עד כה, כנגד המס בישראל המוטל על דיבידנד רעיוני מחנ"ז, ניתן זיכוי בגובה המס הפוטנציאלי שאמור להיות משולם בחו"ל אם וכאשר יחולק דיבידנד בפועל. חלק מתכנוני המס ידעו לנצל זאת ולהתארגן כך שכמעט לא שילמו מס בישראל (אחד התכנונים נקרא

קיצוץ הפסדים בין חברות כעסקאות מלאכותיות ע"א 8285/10 ג'ולקס שוקי הון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים אמיר אבו – ראזק, משפטן

בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים בפני כב' השופטת ע' ארבל, כבוד השופט ח' מלצר וכבוד השופט ע' פוגלמן:

♦ קבע כי, בתמצית, לעניין החלופה של עסקה מלאכותית המופיעה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") - המבחן המרכזי (אף שאיננו בלעדי) הוא הטעם המסחרי לעסקה, וזה ייבדק במסגרת הרחבה של בדיקת כלל נסיבות העסקה, ומתוך מגמה לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס לבין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית (הלכת רובינשטיין - בה הובהר ש"העסקה" איננה דווקא פעולה יחידה ומנותקת, כי אם רצף הפעילויות והנסיבות המהוות את העסקה וסובבות אותה). המהלך בו נקטה חברת הבת איננו מצדיק הגמשה והכרת יתר באפשרויות הקיצוץ, או סטיה מאופן ההתמודדות הנדרשת עם הקשיים הרגילים הניצבים בפני חברה השולטת בחברה אחרת, שהיא חסרת פעילות ויש לה הפסדים צבורים. הפרדת החברות, שנעשתה במקרה הנדון מלכתחילה משיקולים עסקיים, מביאה איפוא לקושי בקיצוץ הפסדי חברת הבת, שכן האישיות המשפטית הנפרדת - גוברת, ככלל, על ההסתכלות הכלכלית לבחינה עתידית של היבטים שונים בקיצוץ הפסדים באשכול חברות. המקרה הנדון, אותו מהלך שנועד להפנות את העסקאות אל חברת הבת לשם קיצוץ הפסדים הצבורים שלה מול רווחי העסקאות - הוא אכן בבחינת עסקה מלאכותית. את ההכנסות מהעסקאות יש לייחס לפיכך לחברת האם. מכל מקום, הוסיף כב' השופט ח' מלצר, כך מתחייב מהלכת רובינשטיין, העומדת עדיין על תילה. לדברי כבוד השופט מלצר, המקרה הנדון הוא פשוט יחסית. רצף הפעילויות והנסיבות בהתנהלות העסקית המדוברת נעדר למעשה כל טעם מסחרי ממשי. לחברת הבת לא הייתה כל פעילות, ידע או ניסיון כלשהו בתחום העסקאות. "יועץ" חברת הבת לא היה אלא יועץ חברת האם, אשר קיבל ממנה את שכרו, והיה מעורב בביצוע מאות עסקאות דומות עבורה. הערבויות, הסיכון המסחרי, וכל יתר הנתונים הקשורים בעסקאות היו של חברת האם.

תוצאה:

♦ הערעורים נדחו. הוטלו על המערערות הוצאות בסך 30,000 ש"ח.

ניתן ביום 27.11.2013

ב"כ המערערות: עו"ד אוסלקה זאב; עו"ד פרי מנוביץ'
ב"כ המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

♦ חברת ג'ולקס שוקי הון בע"מ (להלן: "מערערת 1"; או "חברת האם"), שהייתה חברה ציבורית בתקופה הרלבנטית, החזיקה בכל הון מניותיה המונפק של חברת ג'ולקס שיווק (1994) בע"מ (להלן: "מערערת 1"; או "חברת הבת") (וביחד: "המערערות"). שתי החברות עסקו בתחום התכשיטים עד לשנה 1998. הפסדיה הצבורים לצרכי מס של חברת הבת עד סוף שנה זו עמדו על 1.6 מיליון ש"ח, והיא חדלה מפעילותה. חברת האם, שלה היו הפסדים צבורים בהיקף של כ-13 מיליון ש"ח החלה בשנת 1999 בפעילות ברכה בעמלה, ותוך שנתיים בלבד. הציגה רווחים כה נאים עד שקיצוץ את כל ההפסדים הצבורים שהיו לה. בתום שנת 2001 וראשית שנת 2002 חל שינוי: בעוד שמערערת 1 המשיכה בפעילותה עתירת ההיקף בתחום שוק ההון, הרי שאף חברת הבת, כפי שדווח לפקיד השומה למפעלים גדולים (להלן: "המשיב"), ביצעה 16 עסקאות בתחום שוק ההון (להלן: "העסקאות"), אשר הניבו לה רווחים בהיקף כזה שכנגדם היה לכאורה לקזז בדיוק את הפסדיה הצבורים. משהשלמה חברת הבת את הפקת הרווחים שאין למסותם לשיטתה - היא שבה וחדלה מכל פעילות. המשיב לא הכיר בקיצוץ ההפסדים הצבורים של חברת הבת. השגותיהן של המערערות נדחו על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו תוך הדגשה כי אין לראות בהחלטת המשיב משום שלילת חופש הבחירה של נישום (שהוא בעל שליטה בחברה בה צבורים הפסדים) להזרים לאותה חברה פעילות של ממש בבחינת שינוי כיוון עסקי, ואולם כאשר אין כל טעם מסחרי ממשי לניתוב חלק מזערי מן הפעילות השוטפת של חברת האם אל חברת הבת, הרי שבדין התעלם המשיב מהפניית פעילות זו לחברת הבת ואין להתערב בשיקול דעתו. מכאן הערעור.

♦ לטענת המערערות, לביצוע העסקאות באמצעות חברת הבת היה טעם מסחרי לגיטימי, וכי אין מדובר בעסקה מלאכותית. לחילופין, טענו המערערות כי כעניין שבמדיניות, יש לנקוט גישה מרחיבה בכל הקשור למנגנונים של קיצוץ הפסדים מסוג זה שבוצע במקרה דנן בחברת הבת.

♦ לטענת המשיב, רישום העסקאות בספרי חברת הבת היווה פעילות מלאכותית, שכן העסקאות וההכנסות מהן היו למעשה של חברת האם. לשיטתו של המשיב, לחברת הבת לא הייתה כל פעילות והיא נעדרה כל ידע לצורך ביצוע פעולות בשוק ההון. חברת הבת נסתייעה אמנם, לטענתה, בשירותיו של יועץ בתחום שוק ההון, אך נתברר כי הוא היה אף יועצה של חברת האם, אשר ביצע עבורה מאות פעולות שיוחסו לפעילות שלה, וקיבל רק ממנה את שכרו. ביצוע העסקאות הצריך העמדת ערבות אשר אשר בוצעה ע"י חברת האם והיא זו אשר נשאה את מלוא הסיכון העסקי מן הפעילות. המשיב אף לא שוכנע כי דמי ניהול שקיבלה חברת האם מחברת הבת משייכים את העסקאות לחברת הבת.

הצדדים הסכימו כי אין זה המצב ואף בפועל נסיבות העברת הכספים אינן מתאימות לדיבידנד.

בבית המשפט העליון בפני כב' הש' א' רובינשטיין, נ' הנדל ו- ד' ברק-אריז:

♦ בימ"ש נעזר בס' 3(ב)(5) לפקודת מס הכנסה כדי ללמוד מתי יש לראות באדם כמי שנמחל חובו, ומצא, כי אף אם לא הייתה המחילה מפורשת, יראו במי שנמחל חובו גם במי שנהג כאילו כך היה. בכך לא נפל כל פגם. ובעניינו של המערער, אין מקום להתערב בקביעה כי נמחל חובו. גם אם לא נעשתה מחילה מפורשת מצד החברה או המפרק על חוב המערער בגין ההלוואות שקיבל מהחברה, הרי שהצדדים בהם נקטו הצדדים ביחס לחוב – ובעצם הצדדים בהם לא נקטו – מעידים על מחילת החוב. הקביעה כי הכסף שקיבל המערער חייב במס, מתבקשת לפי דיני המס. המערער התעשר מכספי החוב התעשרות ממומשת. כפי שנפסק, "הכנסה" משמעותה התעשרות ממומשת ממקור. סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודה אכן אינו מתייחס לחוב שנמחל לו, שכן הסעיף אינו מתייחס מפורשות לחוב שנוצר מסכום כסף מסוג זה שקיבל המערער במסגרת יחסיו עם החברה. עם זאת, אין מניעה ללמוד מסעיף זה על עצם המחילה ועל חובו של המערער במס בגין חובו שנמחל, כאשר השוני עשוי להיות בשיעור המס, נוכח השיעור המתחייב בהתאם לסעיף זה לעומת שיעור המס בגין כסף שהגיע ממקור לפי סעיף 2 לפקודה. כפי שנפסק, אם מתקיים מקור למחילה, הרי שההכנסה מהמחילה היא הכנסה ע"פ סעיף 2 לפקודה. ובמקרה הנדון, יש להתייחס להכנסה של המערער כבעלת מקור לפי סעיף 2 לפקודה. נסיבות המקרה, הכוללות את אופי הקשר שבין המערער לחברה כעובד ומעביד, לנוכח היות המערער המנכ"ל בה, מובילים לתוצאה, כי מדובר בהכנסת חייבת. על כן יש לקבל את הקביעה, כי **עסקינן בחוב נמחל שמחויב במס**. התייחסות לכסף שקיבל המערער כדיבידנד מעוררת קשיים. עם זאת, אין הכרח להידרש לכך לנוכח הסכמת הצדדים לפיה אין מדובר כדיבידנד ואי התנגדות המערער לסיווג ההכנסה כהכנסה מעבודה. לפיכך נקבע כי הערעור נדחה; הערעור שכנגד מתקבל – וזאת באופן שהכנסתו החייבת במס של המערער כפי שנמצאה על ידי בית המשפט המחוזי בגין חובו שנמחל תסווג כהכנסת עבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה ולא כדיבידנד כפי שנקבע.

התוצאה:

♦ ערעור הנישום נדחה. הערעור שכנגד של המדינה התקבל.

ניתן ביום: 9.12.2013

ב"כ המערער: עו"ד רועי פלר; עו"ד כפיר אימברמן
ב"כ המשיב: עו"ד עמנואל לינדור

♦ ערעור וערעור שכנגד על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בע"מ 568-04. פקיד השומה הוציא למערער שומות לשנים 1999-2001 בהן סווג חוב של המערער בגין הלוואות שקיבל מהחברה כהכנסת עבודה. באותן שנים היה המערער בעל השליטה ומנכ"ל החברה שהינה חברה ציבורית. החברה נקלעה לקשיים ונכנסה בסופו של דבר להליכי פירוק. פקיד השומה בדק את כרטיסי החו"ז של המערער בחברה ואלה העלו יתרות משיכה שבהתאם להן חויב המערער במס. לא הייתה מחלוקת כי החברה אישרה למערער הלוואות שונות, אף שהצדדים היו חלוקים לעניין שיעורן. בית המשפט המחוזי קבע כי נקודת המוצא היא כי הרישום בספרי החברה הוא הקובע, בהעדר ראיות אחרות המגובות במסמכים. משכך, התקבלו טענות פקיד השומה לעניין יתרת החוב תוך קיזוז סכומים להם טען המערער. נקבע כי יתרת החוב לשנת 1999 אשר אותו יש לראות כחוב שנמחל היא 4,085,785 ₪ פחות 660,512 ₪ כספי פדיון פוליסות ביטוח של המערער שלטענתו היה זכאי לקבלם, ופחות סכום פיצויי פיטורין נטו שהגיעו למערער לפי מספר שנות עבודה – החל משנת 1992 ועד למועד מחילת החוב. עוד נקבע כי יש לראות בסכום כאמור כדיבידנד – ולא כהכנסת עבודה – שקיבל המערער ושיעור המס בגינו ייקבע בהתאם. ביחס לסוגיה נוספת אליה נדרש בית המשפט המחוזי – נקבע כי מועד מחילת החוב והפיכת יתרת החובה להכנסה חייבת במס יהיה באחת משנות המס אליהן התייחסו השומות כאמור, על פי החישוב המיטיב עם המערער. נקבע שעד למועד מחילת החוב יגדל החוב כחוב הלוואה, בתוספת ריבית והצמדה. המערער משיג על הקביעה שחובו נמחל ולדבריו חובו לחברה שריר וקיים ולכן אינו חייב במס. המשיב משיג מצידו על סיווג סכום החוב כדיבידנד ולא כהכנסת עבודה.

♦ טענתו המרכזית של המערער היא כי מעולם לא נמחל חובו לחברה אם באופן מפורש ואם במשתמע. בכל מקרה, מדגיש המערער כי בית המשפט החיל על עניינו את סעיף 3(ב)(3)(א) לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**") העוסק במיסוי חוב שנמחל ובכך טעה. הסיבה לכך היא כי מחילת חוב על פי הסעיף האמור תיווצר כאשר מדובר "בסכומים שקיבל לצורך ייצור הכנסתו מעסק או ממשלח יד". לעומת זאת, מדגיש המערער כי קיבל את הסכומים על רקע יחסי עובד ומעביד. לכן אין עסקינן בחוב שנמחל לפי הסעיף. עוד משיג המערער על קביעת בית המשפט לפיה חל גם סעיף 3(ב)(5) הקובע לעניין סעיף 3(ב) כי יראו "מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו או מי ששומט חובו". גם בעניין זה הבסיס להתנגדותו הוא כי הסכומים התקבלו שלא על פי התנאים שמוזכרים בסעיף.

♦ המשיב טוען כי צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי יש להתייחס לסכום שקיבל המערער כחוב נמחל החייב במס אך טעה בית המשפט בנקודה הבאה: נקבע כי יש למסות את סכום החוב שנמחל כדיבידנד ואולם

סיווג הכנסה: הלוואת מנהלים או משיכת שכר?

עמ"ה 1077-06 אמבולנס חנוך בע"מ נ' פקיד שומה חולון
אמיר אבו – ראזק, משפטן

את ערעורה בכפוף לקביעותיו ביחס להכנסה הממוצעת של המערער מהסעת חולים והובלת נפטרים.

♦ לעניין ערעור המערער, נקבע כי בהתחשב בעובדה שהמערער היה למעשה הבעלים של המערער, אפשר אין בכך שלא הוצג הסכם הלוואה שנכרת בין המערער כמנהל המערער לבין המערער באופן פרטי כדי לשלול את האפשרות שבזמן אמת ראו המערער והמערער בתשלומים ששילמה המערער בגין הוצאותיו של המערער כהלוואה. מצד שני, העובדה שהמערער היה המוציא והמביא בכל הקשור בהתנהלות המערער תומכת באפשרות שמשיכות כספים קטנות מקופת המערער, מהוות למעשה משיכת כספים ע"ח משכורתו של המערער כפי שסבר המשיב. במצב דברים זה ובהתחשב בנטל המוטל על הנישום, נראה כי נכון לחייב את המערער להציג הסכם הלוואה בו מעוגנת זכותו של המערער למשיכת כספים באופן שנמשכו והתנאים להחזר ההלוואה. מחדלו של המערער להציג הסכם כאמור פועל לרעתו. ברגיל, משיכות של בעל שליטה מחברה בשליטתו, בפרט בחברה שבה בעלים בודד או ספורים, לפרקי זמן ארוכים, תהווה הכנסה חבה במס. זאת כמובן אגב בחינת משיכות שכר שביצע הבעלים וששולם בגין מס ונסיבות בעלות טעם מיוחד המצדיקות נטילת הלוואה מן החברה במקום מהבנק, אירועים מיוחדים שלצרכיהם נטילת ההלוואה, שעורי ריבית גבוהים בבנק, קשיים במתן בטוחות למוסד כספי, פרקי הזמן עד לפירעונה וכיוצא באלו. משיכות חוזרות ונשנות מהחברה יטו להיחשב כמשיכות שכר. אמנם המחוקק מכיר בהלוואות מסוג זה ואף קבע מנגנון זקיפת ריבית משזו לא נקבעת בין הצדדים או כשכזו נקבעת וגלומה בה הטבה, אולם מנגנון זה נועד להלוואות של ממש, הלוואות שהן חד פעמיות ושיש הצדקה עסקית כלכלית אישית או אחרת לנטילתן כמו גם לנתינתן. ביהמ"ש ראה, כי נסיבות העניין לא הביאו לשכנועו במידה גבוהה על קיומה של הלוואה של ממש. ♦ עוד נקבע, כי משבחר המערער להציג משיכותיו כהלוואה, והלוואה זו נותרת תלויה ועומדת ללא פירעון וללא מועד פירעון צפוי, קמה למשיב הזכות לסווג בשנת המס שאותה הוא בוחן את ההלוואה כהכנסה. נקבע, כי יש לדחות גם את ערעור המערער ויש להפחית חיובי ריבית שנוקפו לחובתו בכרטיס שלו אצל המערער בשנות המס, שהרי לא ניתן למסות ההטבה של המערער במשיכות ללא ריבית אם המשיכות עצמן מסווגות כשכר ולא כהלוואה.

תוצאה:

♦ הערעורים נדחו.

ניתן ביום 20.11.2013

ב"כ המערערים: עוה"ד תמיר קלדרון וערן ערבה
ב"כ המשיב: עוה"ד קרן יזדי, פרק' מחוז מרכז

♦ חברת אמבולנס חנוך בע"מ (להלן: "המערער") הינה חברה המספקת שירותי הסעה פרטיים לחולים, הובלת נפטרים ושירותים נלווים למשפחות הנפטרים. ספרי המערער נפסלו לכל אחת מהשנים 1999-2002 על ידי פקיד שומה חולון (להלן: "המשיב") לאחר שתקבולים מעסקיה לא נרשמו בכל אחת משנות המס האמורות. ערעור שהגישה המערער על פסילת ספריה נדחה וערעור על פסק הדין שהגישה המערער לבית המשפט העליון נמחק בהסכמתה. הדיון הנ"ל נסב על ערעור על שומות שקבע המשיב למערער לשנות המס 2000 ו-2002 וערעור נוסף על שומות שקבע המשיב למר חנוך קריינוביץ, בעליה של המערער (להלן: "המערער") לשנות המס 2001, 2002 ו-2003.

♦ לטענת המערער, השומות שקבע המשיב אינו מבוססות והן הסתמכנה על קביעות שרירותיות. לטענת המערער, הצהרותיה לשנות המס היו סבירות ותאמנה את המציאות העסקית בה פעלה.

לטענת המערער, בשנים 1997-2003 הוא לווה כספים המערער אשר חייבה אותו בריבית בגין ההלוואות. עוד טען המערער, כי בתקופה האמורה פרע חלק מההלוואות. בהתחשב בכך, טען המערער, כי אין בהעדר הסכמי הלוואה כדי לשלול את קיומן של ההלוואות. כן טען המערער כי אפילו לא יתקבלו טענותיו, אין המשיב רשאי לייחס לשנות המס שבערעור (2001 - 2003) משיכות כספים שנעשו על ידי המערער בשנים 1997 - 2000.

♦ לטענת המשיב, ההכנסה עליה הצהירה המערער לשנות המס 2000, 2001 ו-2002 לא הייתה סבירה. על כן, ונוכח פסילת ספריה, קבע המשיב את הכנסת המערער לשנות המס האמורות לפי מיטב השפיטה. לעניין המערער, טען המשיב כי הוא לא החזיר כספים שמשך מקופת המערער. עוד טען המשיב, כי מבדיקת כרטיס הנהלת החשבונות של המערער אצל המערער עלה, כי חלק ממשיכות הכספים, הן בגין הוצאות דלק פרטיות, תשלומים למינימרקט, נעליים, חתונה, טלפון ביתי, כרטיסי טיסה ועוד, ומאופיין מהוות משיכות אלה הוצאות פרטיות שיש לראותן כהכנסתו של המערער לצרכי מחיה.

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

♦ ביהמ"ש קבע, כי יאשר שומה לפי מיטב השפיטה שנקבעה לנישום שספריו נפסלו, אלא אם ישכיל הנישום להוכיח שהשומה שרירותית או מופרכת מיסודה או בנויה על הנחות של עובדה מוטעות ביסודן. מעדותו של המפקח שבנה את שומות המערער נשוא הערעור, ר"ח אסטרוגו, ושעיקר טענותיה של המערער נוגעות לקביעותיו ביחס להכנסותיה מהסעות חולים ונפטרים, עולה כי במחדליה ו/או פעולותיה בזמן אמת, שללה המערער אפשרות להתחקות אחר מספר הנסיעות שביצעה בפועל בשנים הרלוונטיות, ועניין זה יש לזקוף לחובתה. לעניין המערער, קבע ביהמ"ש, כי יש לדחות



תביעת לשכת עו"ד נגד "טרום הוצל"פ"

לשכת עורכי הדין ממשיכה להילחם ולהצליח במלחמתה במסיגי גבול המקצוע. הפעם קיבל **כב' השופט רפאל יעקובי מבימ"ש המחוזי בירושלים** את תביעת הלשכה נגד חברת הגביה **"טרום הוצל"פ"** ואסר עליה לספק שירותים משפטיים תוך חיובה בפיצויים ע"ס 2.5 מיליון ₪ ובהוצאות ע"ס 60,000 ₪. התביעה הוגשה כנגד החברה בשל כך שהסיגה את גבול מקצוע עריכת הדין. התביעה הוגשה נגד חברת **"צריכה ומיגון ישיר בע"מ"**, העומדת מאחורי השם המסחרי **"טרום הוצל"פ"** ונגד **מר מרדכי אוזיאס**, המשמש בעל מניות בה. השמות המסחריים בהם נעשה שימוש על ידי הנתבעת כללו גם את השם **"טל-צ'ק"**. הלשכה טענה, כי החברה, המציעה פתרונות לגביית שקים חוזרים, פועלת כמשרד עו"ד לכל דבר בתחום הגביה וההוצאה לפועל. בכתב ההגנה טענה החברה, שהפעילות שלה מותרת, אבל פעם אחר פעם לא נענתה לדרישה להציג את החוזים שיש לה מול לקוחותיה. בשל אי גילוי המסמכים הרלבנטיים האלה מחק בית המשפט את כתב ההגנה שלה, והלשכה הגישה נגדה בקשה למתן פסק דין בהעדר הגנה. ביהמ"ש פסק את כל הסעדים שהתבקשו: צו מניעה, האוסר על החברה לספק שירותים משפטיים, וכן סעד כספי של פיצויים ע"ס 2.5 מיליון ₪. כמו כן, נפסקו לחברה הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 60,000 ₪. הלשכה יוצגה על ידי **עוה"ד אסף פוזנר**, **אתי ליבמן-עפאים** ו**גלעד לסר** ממשרד כהן, וילצ'יק קמחי ושות'.

הצעת: מוסדות ממשלתיים ישלמו תוך 30 יום

ועדת השרים לחקיקה אישרה הצעת חוק פרטית של **חבר הכנסת רוברט אילטוב** (ליכוד-ביתנו), **יו"ר הוועדה לעסקים קטנים ובינוניים שליד ועדת הכספים**, שמטרתה לחסל תופעת מוסר התשלומים הלקוי של מוסדות המדינה הממשלתיים והתלויים בתקציביה. על פי ההצעה, יחויבו מוסדות המדינה לשלם לספקי מוצרים ולנותני שירותים את מלוא תמורתם תוך 30 יום מהגשת החשבונית לאחר קבלת המוצר או סיום העבודה. זאת במקום הנוהג הקיים לדחות את התשלומים לפחות ב-60 יום כשבפועל הם נפרעים כעבור 90 יום ואף יותר. הצעת החוק מעגנת הנחיות של החשב הכללי מלפני כ-6 שנים, אשר כל מוסדות הממשלה והציבור מתעלמים ממנה בפועל, מתמקחים ומשלמים לפי נוחיותם התקציבית, ללא התחשבות בנזק לנותני השירותים. ההצעה תעלה לקריאה טרומית במליאת הכנסת ותועבר ככל הנראה לוועדת הכספים.

חשד נגד "שימוש" באוטוסיסים ברשת מהצפון

ביום 11.12.13 האריך **בימ"ש שלום בחיפה, כב' השופט מירב קלמפנר נבון** בשבוע את מעצרו של **רוני שחתות**, קבלן בניין ועבודות חשמל בן 31 מנצרת. החשוד נעצר בחשד שהתחמק מתשלום מסים בגין הכנסות של חברות קש שהקים בגובה כ-60,000,000 ₪. במהלך חקירה שבוצעה על ידי **פקיד שומה חקירות חיפה והצפון** בנושא חשבוניות פיקטיביות בתיק אחר, גילו חוקרי מס הכנסה את רשת החברות של שחתות. כפי שעולה מבקשת המעצר, על פי הממצאים שנתגלו, שחתות נהג לפתות, תמורת סכומים זעומים ביותר, אנשים קשי יום ממגדל העמק, שיסכימו לרשום עצמם כבעלי המניות של חברות הקש שהקים. בין האנשים היו הן חרדים והן אנשים רפי שמידת מודעותם למעשיהם טרם הובררה, וגם בן-דודו – **בישארה שחתות**, בן 21, אף הוא מנצרת. החברה שניהל בן-הדוד ככל הנראה ביצעה מלבד פעילות פיקטיבית גם פעילות עסקית אמיתית, ואף הוא הובא להארכת מעצר בחשד להעלמת הכנסה של כ-9,000,000 ₪ שנצברה בשנה וחצי האחרונות. רוני שחתות חשוד בכך שהציג את עצמו כשכיר בחברות, שהיו קיימות לזמן קצר בלבד ולא ביצעו פעילות עסקית אמיתית, אך בפועל הוא היה הרוח היה מאחורי פעילותן שהתמצתה ב"גלגול" חשבוניות פיקטיביות בין כל חברות הקש שניהל במטרה להתחמק ממס. לבסוף, נהג לפרוע את ההמחאות שקיבל מלקוחות – הכנסות שהסתכמו בכ-60 מיליון ₪ מאז 2010, באמצעות נותני שירותי מטבע (צ'יינג'ים) על מנת שלא ניתן יהיה לאתר את הכסף. מבקשת המעצר עולה שבשנת 2006 הורשע שחתות בעבירות מס ונכלא לחמישה חודשי מאסר בפועל.

מתווך מנתניה חשוד בעלמות מס

ביום 11.12.13 שיחרר **בימ"ש שלום בת"א, כב' השופט תרצה שחם קינן** תחת מגבלות את החשוד **צורי רובין**, קבלן שיפוצים, מתווך נדל"ן וקבלן כח אדם בתחום הבנייה בן 51 מנתניה. בקשת המעצר הוגשה על ידי **פקיד שומה חקירות ת"א והמרכז**, לאחר שניהל כנגד החשוד פעילות סמויה במסגרת מבצע **'מעוז צור'**. עפ"י החשד, בין השנים 2009-2011 העלים החשוד הכנסה של למעלה משני מיליון ₪ ולא שמר רישום מסודר על הכנסותיו. במקביל לשחרורו בערבויות המשיכה רשות המסים בהליכי חקירה והבאת מעורבים נוספים למתן עדות.

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 טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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