

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

גיליון 687 יום ה' 16 בינואר 2014

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

תקנות צוים ועדכונים ל- 2014: ריבית 3(י), ריבית 3(ט) ועוד //
הצעת חוק ממשלתית: הקלות בביטוח לאומי //

ניתוק תושבות לצרכי אמנה

עליון – שבח – שותפות רשומה בגדר איגוד מקרקעין (ע"א אספן) //
מ"ה – פטור מניכוי מס במקור מתשלום שבוצע לתושב רש"פ //
מע"מ – כינויה של עסקה בפי העוסק אינו קובע את מהותה //

רשות המסים ערכה מבצעים בטייבה וטירה // השתלמות לשכת רו"ח בפרז //
נעצרה הברחת זהב מקורית מירדן // עו"ד יכול לפרסם סרטונים באינטרנט //

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תקנות צוים ועדכונים ל- 2014: ריבית 3(י), ריבית 3(ט) ועוד

♦ הודעת מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית),
התשע"ד-2014 – לפיה בהתאם לתקנות מס הכנסה
(קביעת שיעור ריבית), התשמ"ה-1985: שיעור
הריבית הקבוע בתקנה 2 לתקנות (לעניין ריבית
סעיף 3(ט)) בשנת 2014 הוא 4.31%.

♦ הודעת מס הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי
מקוון) (עדכון סכומים), התשע"ד-2014 – לפיה
עודכנו סכומים מתוקף תקנה 2(ג) לתקנות מס
הכנסה (פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון), התש"ע-
2010 עקב עליית המדד שפורסם בחודש דצמבר
2013, כך שהחל מ-1.1.2014, יעודכן, כדלקמן:
יחיד שהתקיימו בו התנאים המפורטים בתקנות
יהיה פטור מהגשת דוח עצמאי מקוון לפי סעיף
131(ב2) (1) לפקודה אם התקיימו בו כל אלה:
- כל הכנסתו אן הכנסת בן זוגו בשנת המס מן
המקורות המנויים בסעיף 1(2), (2) ו- (8) לפקודה
אינה עולה על 81,330 ₪.
- סך הכנסתו החייבת של היחיד אינה עולה על
81,330 ₪ ואם היה לו בן זוג- סך כל הכנסתם
החייבת אינה עולה על 162,650 ₪.

♦ ביום 6.1.14 פורסמו ברשומות [קובץ תקנות מספר 7325](#), במסגרתו הותקנו מספר תקנות וצווים,
כדלקמן:

♦ צו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין
בהגשת דוח) (תיקון), התשע"ד-2014 – לפיו
בתוספת לצו מס הכנסה (סכום הכנסה המחייב קטין
בהגשת דוח), התשמ"ג-1983, לגבי הסכום ממנו
יחוייב קטין בהגשת דוח הינו על הכנסה בשנת 2013
של – 78,830 ₪ ואילך.

♦ תקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות
רושמות) (תיקון), התשע"ד-2014 – לפיה בתוספת
לתקנות מס הכנסה (ניכוי התחלתי בעד קופות
רושמות), התשל"ה-1975, בסופה יבוא, לגבי שנת
מס 2013: קופה רושמת – 8,200 ₪
מכונה להוצאת כרטיס נסיעה – 5,200 ₪
מסופון – 11,800 ₪

♦ הודעת מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית לעניין
סעיף 3(י)), התשע"ד-2014 – לפיה שיעור הריבית
הקבוע בתקנה 2 לתקנות לתקנות מס הכנסה
(קביעת שיעור ריבית לעניין סעיף 3(י)), התשמ"ו-
1986: לשנת 2014 הוא: 3.23%.

הצעת חוק ממשלתית: הקלות (קטנות) בביטוח לאומי

בתקציב הרזרבה לעמידה במגבלת ההוצאה, הנמצא
בבסיס תקציב המשרדים. לפיכך מוצע לתקן את
החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס, כך שנטל
הביטוח הלאומי יפחת בהדרגה משנת 2014 עד 2016,
מפורט בהצעת החוק.

♦ ביום 6.1.14 פורסמה [הצעת חוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס \(תיקוני חקיקה\) \(תיקון\), התשע"ד-2014](#). עפ"י הצעת החוק, הערכות מצב שבוצעו
במשרד האוצר לקראת תחילת שנת הכספים 2014,
העלו את הוודאות בדבר היקף המחויבויות
התקציביות לאותה שנה, כך שמתאפשרת הפחתה

ניתוק תושבות לצרכי אמנה ויקטור עטיה, עו"ד (רו"ח) גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

רשות המס קבעה, באופן תקדימי יש לומר, כי אכן היחיד ניתק תושבותו הישראלית ובתנאי ששהותו בישראל תהא מקסימום 90 ימים בשנה שעיקרם (60 ימים לפחות) אמורים להיות מנוצלים עבור שירותו ההתנדבותי האמור.

♦ יוזכר, כי עפ"י מבחן הימים לעניין תושבות, הגבול הינו **183 ימים בשנה**. אם כך, מה כ"כ תקדימי בהחלט המיסוי המדברת על שהייה קצרה בהרבה (**90 ימים**)? על כך נשיב ונציין, כי מעולם הרשות לא קבעה מספר ימים כחזקה שכן חזקת הימים עפ"י הדין (183 ימים) הינה חזקה הניתנת לסתירה וחזקת הימים עפ"י החלטת המיסוי היא חזקה שאינה ניתנת לסתירה, והמרחק בין חזקה הניתנת לסתירה לכזו שאינה ניתנת לסתירה הוא כידוע רב ביותר.

♦ למרות שהחלטת המיסוי הינה ספציפית למקרה מיוחד, ניתן לראות בהחלטת מיסוי זו כסמן ימני לעניין חזקת הימים המקסימאלית, על פיה ניתן יהיה להעריך מה תהא ההכרעה בעניין תושבות. במילים אחרות, ניתן להניח, כי שהייה בישראל פחות מ-90 ימים בשנה כאשר יתרת השהייה תהא במדינת אמנה שתכיר בשוהה כתושב, תוביל בסבירות גבוהה למסקנה, כי התושבות איננה בישראל.

זאת ועוד, בהחלטת המיסוי ישנה התייחסות לכך שהאישור עפ"י החלטת המיסוי יינתן במידה ובת זוגו של היחיד תשהה בישראל פרק זמן שלא יעלה במצטבר על 75 ימים בכל שנת מס (דבר המהווה מעין אפשרות "פיצול התא המשפחתי" לצרכי אמנה).

♦ להבדיל מהאמור נראה, כי עוד מוקדם להסיק מסקנות לעניין חזקת הימים כאשר השהייה במדינה האחרת תהא במדינה, שאיננה מדינת אמנה, או לחילופין, במדינה שאיננה מכירה בשוהה האמור כתושב, מאחר ובמקרים אלה רשות המס בישראל לא תמהר לוותר על מיסיה, כשאין ודאות לגבי דיווח ההכנסה ותשלום המס בגינה במדינה אחרת.

♦ **לסיכום**, החלטת מיסוי זו היא למעשה שחרור הרסן אותו נהגה הרשות לאחוז בחוזקה במשך שנים רבות כשלא הכריזה מעולם על מספר ימי שהייה מקסימאליים בישראל. הרשות ככל הנראה הצליחה להפנים, שניתוק תושבות אינו אירוע הקורה ביום אחד ובהחלטת מיסוי זו מתגלה לראשונה רגישותה הראויה של הרשות למצבים מעין אלה. יפה עוד יותר שהרשות מצאה לנכון לגלות רגישות כלפי מי שעוזבים אותה אך סביר גם, כי שירתו אותה נאמנה שנים רבות קודם ואולי על כך "גומלת" להם הרשות בהחלטה חריגה זו. מה גם שבמסגרת החלטת המיסוי מצויין (סעי' אחרון להחלטה), כי במסגרת ההסדר המפורט בהחלטה "נקבעו מגבלות ותנאים נוספים".

♦ אחד הנושאים המורכבים ביותר בתחום המס הינו קביעת תושבותו של אדם. משמעות קביעה זו הינה קריטית בד"כ, מאחר ומדובר באבחנה דיכוטומית, שכן, אבחון אדם פלוני במדינה כלשהי לפיו יחשב אותו אדם תושב אותה מדינה, ישית עליו חיוב מס מלא באותה מדינה. לעומת זאת, אבחוןו כתושב חוץ באותה מדינה, יפטור אותו ממלוא המס שם.

מבחינת התושבות בכל מדינה, לרבות בישראל, מתקיימים עפ"י שני מסלולים חלופיים: **במסלול הראשון**, שהוא גם "מסלול ברירת המחדל", נבחנת תושבותו של אדם בהתאם לדין הפנימי של אותה מדינה. כמו כן, בכל מדינה נקבעים כללים שונים לעניין קביעת תושבות זו. כללים אלה עשויים להיות חופפים בין מדינות מסוימות, בייחוד כשמדובר במדינות החברות בארגון ה-OECD, אך כמובן שלא מדובר במדינות אחידה לחלוטין.

♦ **המסלול השני ("מסלול שיווי")** הינו קביעת תושבות לצרכי אמנה. במקרים רבים, אדם כלשהו עשוי להיות מוגדר כתושב ביותר ממדינה אחת וזאת עפ"י הדין הפנימי של כל מדינה בנפרד. במצב דברים זה, אותו אדם עלול למצוא עצמו מחויב במס כפול בגין אותה הכנסה ואף לעיתים ללא יכולות להזדכות כלל על המס ששולם ביתר. במצבים מעין אלה ובלבד שבין שתי המדינות המתחרות על אותו המס יש אמנת מס חתומה ותקפה, תושבותו של אותו אדם תקבע עפ"י המבחנים הקבועים באמנת המס האמורה ומבחנים אלה יגברו על כל המבחנים הקבועים בדין הפנימי וזאת מכוח סעיף 196 לפקודת מס הכנסה (להלן: "**הפקודה**") כאשר אחת מבין המדינות האמורות הינה מדינת ישראל כמובן.

♦ למרות כל המבחנים המוזכרים בדין הפנימי ובאמנות, לא קל לקבוע מראש מה תהא ההכרעה הסופית לעניין התושבות ולכן רצוי לפנות לרשות המס על מנת לקבל אישור מראש לעניין קביעת התושבות במידה ורוצים לתכנן את המס כראוי, שכן, הפרשי המס במצבים מסוימים עשויים להיות גבוהים עד מאד בהתאם להכרעה שתקבע בסופו של עניין. אישור זה ייבחן, ככל הנראה, עפ"י העובדות הספציפיות הקשורות במבקש.

♦ דוגמא טובה לכך הינה **החלטת מיסוי 4387/13**, שפורסמה ביום 5.1.14 (להלן: "**החלטת המיסוי**" או "**ההחלטה**").

החלטת מיסוי זו עסקה בשאלת ניתוקו של יחיד מתושבותו הישראלית לצרכי אמנה בלבד. אותו יחיד התנתק מתושבותו הישראלית במועד מסוים אך המשיך לשהות בישראל זמן מוגבל בכל שנה מתוך מטרה להמשיך פעילות התנדבותית בישראל, שנהג לקח בה חלק, טרם התנתקותו מישראל. **בהחלטת מיסוי זו**,

ביהמ"ש העליון – כב' הש' א' רובינשטיין, י' דנציגר, ד' ברק-ארז:

◆ **כב' הש' א' רובינשטיין:** השותפות לא הייתה באה לעולם אלמלא זכייתה במכרז והתקשרותה בהסכם עם משרד הבינוי והשיכון, וכי לא ניתן להפריד בין זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון לבין הבעלות במקרקעין. על כן עסקינן במכירתה של זכות אחת – הבעלות, ששוויה מקפל גם את זכויות השותפות לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, כפי שנקבע בפסק הדין [ע"א 6340/08 וילאר נכסים \(1985\) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה](#). יש לדחות את טענת המשיבה, כי "הסכם שירותי הניהול וההשכרה מהווה נכס נפרד, שאינו מקרקעין", אך יש לבחון את טענתה של המשיבה, לפיה השותפות מנהלת עסק של ניהול מקבץ הדיור ומערך שירותי ההשכרה. מסקנת המקבץ היא, כי שקמונה מנהלת את מקבץ הדיור ומערך ההשכרה, וממילא לא ניתן לראות בשותפות כמי שעושה כן. הצגת הדברים כאילו השותפות מנהלת את מקבץ הדיור ומערך ההשכרה, אינה משקפת את המציאות. טענת המשיבה, לפיה ההכנסה מפעילות השותפות סווגה לאורך השנים כהכנסה מעסק לפי סעיף 1(2) לפקודת מס הכנסה, והשותפות גובה מע"מ ממשרד הבינוי והשיכון, עובדה המלמדת, כי אין המדובר בדמי שכירות בלבד. טענה זו לא התבררה ועל כן אין לטעת בה מסמרות, אולם רשויות המס אינן רשאיות לדבר בשני קולות, אלא אם כן בידן צידוק משפטי להבחנה.

◆ **ביהמ"ש העליון קבע, כי זכות הבעלות של השותפות במקרקעין מקפלת בתוכה גם את זכויותיה לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, ומשכך לא ניתן לראותו כנכס נפרד המצוי בידי השותפות, וכי השותפות מחזיקה בנכס באופן פסיבי.** כדי שלמוניטין יהיה ערך כלכלי בנסיבות הספציפיות עליו להיות בעל "רלבנטיות אופרטיבית". לפי ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, על המשרד להפנות לשותפות "שוכרים אשר יאושרו על ידו ... לשכירת הדירות במבנה", כקרי, ככל שהדברים אמורים במקבץ הדיור דנא, אין רלבנטיות ל"הרגלם של לקוחותינו לשוב ולפקוד אותנו", אלא השוכרים מופנים ע"י המדינה.

◆ הסכם השותפות קובע דיכטומיה ברורה בין השותפות לבין שקמונה, ככל שהדברים אמורים בניהול מקבץ הדיור, אחזקתו והפעלתו, שהופקדו בידיה של שקמונה, שהתחייבה לעשות כן על חשבונה. בנסיבות אלה, קשה להלום את הטענה, כי השותפות רכשה מיומנות, ידע או ניסיון בניהול והפעלת מקבצי דיור. אם מחזיקה השותפות במוניטין המתבטא ברכישת ידע בהפעלת מקבצי דיור, מדוע אין שקמונה זכאית לתשלום בעבור נכס זה, שהועבר לשותפות? אין זאת אלא שהצדדים להסכם השותפות הניחו, כי ידע, מיומנות או ניסיון בהפעלת מקבצי דיור יישארו בידי שקמונה. גם מטעם זה קיים קושי להלום את הטענה, כי לשותפות מוניטין בהפעלת מקבצי דיור.

◆ השי' י' דנציגר, השי' ד' ברק-ארז הסכימו לפסק דין של כב' השי' א' רובינשטיין.

התוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל.

ניתן ביום 13.1.14

ב"כ המערער: עו"ד עמנואל לינדר

ב"כ המשיבה: עו"ד אופיר סעדון; עו"ד אפרת רוסינסקי

◆ החברות אשל הירדן אחזקות 2000 בע"מ, ליגת תעשיות בע"מ, ליגת אשל הירדן ניהול פרויקטים בע"מ ושקמונה חברה ממשלתית עירונית לשיקום הדיוור בחיפה בע"מ חתמו על "הסכם ליסוד שותפות מוגבלת לב הדר גיל הזהב – שותפות מוגבלת". בהסכם השותפות נקבע, כי ליגת אשל הירדן תהיה השותף הכללי בשותפות, ויתר החברות הנזכרות תהיינה שותפים מוגבלים בשותפות. לפי המבוא להסכם, השותפות הוקמה לשם הקמת פרויקט על מקרקעין בהדר הכרמל. עוד נקבע, כי "חברת הניהול (להלן: "המשיב") בתקופת תוקפו של החוזה עם משרד הבינוי והשיכון אשר ייחתם עפ"י תנאי המכרז, תהיה שקמונה". השותפות זכתה במכרז של משרד הבינוי והשיכון למתן שירותי השכרה למגורים ל-200 יחידות דיור, וחתמה על הסכם עם משרד הבינוי והשיכון. לאחר השלמת הבניה פנה המשרד לשותפות שוכרים אשר יאושרו על ידו לשכירת הדירות במקבץ הדיור. עוד נאמר בהסכם, כי השותפות תחתום עם כל שוכר על חוזה שכירות אישי. בתוספת להסכם השותפות נקבע, כי שקמונה תעניק שירותי ניהול גם לשטחי המסחר ולחניון. המשיבה, אספן בניה ופיתוח בע"מ, ואשל אחזקות חתמו על הסכם, בגדרו מכרה אשל אחזקות לאספן את מניותיה בליגת אשל הירדן ואת חלקה בשותפות. המערער קבע, כי השותפות היא איגוד מקרקעין כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, וכי על אספן לשלם מס רכישה בגין רכישת זכויותיה של אשל אחזקות בשותפות. השגה שהגישה אספן נדחתה, והיא הגישה ערר לועדת הערר. אספן טענה, כי השותפות אינה מהווה איגוד מקרקעין שכן פרט לנכס המקרקעין לשותפות ישנם נכסים נוספים – ההסכם עם משרד הבינוי והשיכון, מוניטין, מרכז מסחרי הרשום כמלאי עסקי וחניון. עוד טענה אספן, כי פעילותה של השותפות במתן שירותי ניהול להפעלת מקבץ הדיור וניהול החניון והכנסותיה מאלה מוציאים אותה מגדר איגוד מקרקעין. מנגד טען המערער, כי לא קיים נכס נפרד שהוא הסכם שירותי ניהול והשכרה ומדובר בשירותים מינימאליים בלבד המאפיינים נכס מניב, וכי לא קיים נכס מוניטין שיש בו כדי לתמוך בהוצאת השותפות מגדר איגוד מקרקעין. נטען, כי השותפות מעניקה שירותי השכרה בלבד, וכי אין לראות בהסכם השכירות נכס נפרד.

ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - הנשיא (בדימוס) סלוצקי ורו"ח יחזקאלי-גולן ופסטנברג:

◆ **ועדת הערר קיבלה את הערר** בקובעה, כי "הקמת מקבץ הדיור עפ"י ההסכם עם המשרד היא חיונית לביצוע מטרות שותפות הדר ולייצור הכנסותיה כפי שנקבע בהסכם היסוד, ואין להחשיב את מימוש הזכויות עפ"י ההסכם עם המשרד כטפל למטרות השותפות. מכירת המניות בעסקה מהווה את מכירת זכאותו של המוכר בבעלות במקרקעין יחד עם הזכויות עפ"י ההסכם עם המשרד, אולם לצד זאת נאמר, כי "מבחינה כלכלית תוכנה של העסקה לא היה מכירת שתי זכויות נפרדות – האחת זכות הבעלות והשנייה הזכויות עפ"י ההסכם עם המשרד – אלא מכירת זכות אחת והיא הבעלות על המקרקעין ששוויה נגזר, בין היתר, מהתמורות שצפויות להתקבל עפ"י ההסכם עם המשרד". **לפיכך אין לקבוע שמדובר באיגוד מקרקעין.**



פטור מניכוי מס במקור מתשלום שבוצע לתושב רש"פ
 ע"מ 12-02-37396 אסמי עוז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה
 אמיר אבו-ראזק, משפטן

♦ בדיקת החובה לנכות מס במקור בשלב זה תעשה בשים לב לרשימת ההכנסות שפורטו בסעיף וכן בהתאם לתקנות הניכוי ולצו הניכוי כפי שנקבעו על ידי השר. אם בסיום הבדיקה לפי ס' 164, התשובה לשאלת החובה בניכוי הינה שלילית, עוברים לבחון את זהות המקבל. כאשר המקבל הינו תושב חוץ, יש לבדוק האם חלה חובת ניכוי במקור ע"פ ס' 170 לפקודה. במסגרת התנאים שנקבעו בסעיף זה, יש לבחון האם לתושב הזר "הכנסה חייבת" בישראל.

♦ בחינה זה הינה טריטוריאלית, דהיינו מחייבת בירור האם ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל. ככל שנתקבלה המסקנה כי חלה חובת ניכוי מס במקור, בין מכח ס' 164 או 170 לפקודה, עוברים לשלב השני, שלב בדיקת הפטור מניכוי מס במקור - פטור מלא או חלקי. בנקודה זו, מצא ביהמ"ש הנכבד כי הוראות ההסכם הביניים לא חלות שכן פג תוקפן ביום 31.12.1999. בשל כך, בחן ביהמ"ש הנכבד את עניין חובת ניכוי המס במקור בהתאם לחוק "הרגיל" וקבע כי במקרה הנדון התקיימו התנאים לניכוי מס במקור על פי ס' 164 לפקודה, ובשל כך, אין צורך לבחון קיום תנאי ס' 170 לפקודה ובמיוחד האם הכנסת נפקו ממכירת חומרי הגלם מהווה הכנסה חייבת בישראל. במקרה הנוכחי, כך נקבע, מתחייבת המסקנה כי מדובר בעסקה חריגה אצל נפקו, שאינה חלק ממהלך העסקים הרגיל של החברה. לפיכך, יש לראות בעסקה זו כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ועל כן יראו את ההכנסה מעסקה שכזו כאילו הופקה או נצמחה בישראל, בהתאם למקום ביצוע העסקה. מקום העסקה הינו ללא כל ספק בישראל. חומרי הגלם נרכשו בישראל ונתרו מוחזקים באשדוד עד להעברתם למערער. נפקו מעולם לא תפסה חזקה בחומרי הגלם. עוד נלמד, כי הסכם המכר לא בוצע בשטחי ברש"פ אלא בישראל או לכל היותר בשיחת טלפון מישראל לנציגי נפקו. לעניין הפטור מניכוי מס במקור, קבע ביהמ"ש, כי האישורים שהציגה המערער מעלים מס' סימני שאלה, אולם אין צורך להכריע בטענות אלו שכן אין כל תוקף להוראות הפטור בהסכם הביניים.

תוצאה:

♦ הערר נדחה.

ניתן ביום 8.1.2014

ב"כ המערער: עו"ד ג'ק בלנגה, עו"ד דורון איתני
 ב"כ המשיב: עו"ד ר' ליפשיץ

♦ חברת אסמי עוז 2000 בע"מ (להלן: "המערערת") הינה חברת העוסקת בסחר בסוגים שונים של דגנים ותערובות המיובאים לישראל (להלן: "חומרי הגלם") מהם נוהגת המערערת להכין תערובות להאכלת בעלי חיים. בין לקוחותיה של המערערת מצויות גם חברות שמושכן בשטחי רצועת עזה וביניהן חברת "נפקו" (להלן: "נפקו"). בשנת 2007 מכרה חברת שינטרקו בע"מ, שהיא חברה ישראלית המתחרה במערערת. חברת שינטרקו מכרה חומרי גלם לחברה ישראלית אחרת בשם מ.מ. יבולי התבור (1996) בע"מ (להלן: "יבולי התבור") אשר מכרה את חומרי הגלם לחברת נפקו. גם לאחר המכירה, הסחורה נותרה מאוחסנת באשדוד ולא הועברה לנפקו. המערערת פנתה לנפקו על מנת לשאול ממנה את הכמות החסרה לה על מנת לייצר תערובת (הליך שגרתי בענף יבוא חומרי הגלם למספוא). המערערת שאלה מנפקו 5,401 טון חיטה אשר הועברו מאשדוד למחסני המערערת באופקים. המערערת טענה כי כעבור זמן, הוסכם בינה לבין נפקו, כי עסקת ההשאלה כאמור תהפוך לעסקת מכירה. עבור הסחורה שילמה המערערת לנפקו סך של 7,120,000 ש"ח. במהלך ביקורת ניכויים נתגלה, בין היתר, כי המערערת לא ניתנה מס במקור מהתשלומים שהעבירה לנפקו. בעקבות כך הוציא פקיד שומה חדרה (להלן: "המשיב") למערערת שומות ע"פ ס' 167 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") לשנים 07-09 והיא חויבה בסכום של 2.7 מיליון ש"ח. מכאן הערער.

♦ לטענת המערערת, מקור הפקת ההכנסה ע"י נפקו לא היה בישראל, אלא בשטחי עזה, מקום מושבה של נפקו. המערערת טענה כי אין כל רלבנטיות למקום הימצאותם של חומרי הגלם שנמכרו אלא מקום הפקת ההכנסה. עוד טענה המערערת כי בהסכם הביניים בין ישראל לרש"פ (להלן: "הסכם הביניים") נקבע כי כאשר מופקת הכנסה בשטחי הרש"פ, לא מוטלת על המשלם הישראלי חובת ניכוי מס במקור אם נתקיימו מס' תנאים בהם המצאת אישור של הרש"פ על פטור מניכוי מס, אשר הומצא ע"י המערערת.

♦ לטענת המשיב, ההכנסה הופקה בישראל שכן חומרי הגלם לא יצאו מעולם מישראל. כן נטען, כי כל ההסכמות נעשו בישראל וכי לא היה כל קשר בין העסקה לפעולות בשטחי עזה. לחילופין טען המשיב כי לא התקיימו התנאים לפטור מניכוי מס במקור ע"פ הסכם הביניים ובין היתר נטען, כי האישור לאי ניכוי מס שהוצא ע"י הרש"פ הוצא בדיעבד.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה בפני כב' השופט רון סוקול:

♦ ביהמ"ש קבע, כי שאלת ניכוי מס במקור מתשלום שבוצע לתושב חוץ תיבדק במספר שלבים: בשלב הראשון, יש לבחון האם קיימת חובת ניכוי מס במקור על פי ס' 164 לפקודה. בשלב זה, אין כל רלבנטיות לזהות מקבל התשלום, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם הוא תושב זר.

כינויה של עסקה בפי העוסק אינו קובע את מהותה ע"ש 1002-10 חברת י.ו.ש אבטחה בע"מ נ' משרד מע"מ ירושלים מיכאל כשכאש, עו"ד

ביהמ"ש הדגיש, כי לא עולה מחומר הראיות, כי הזהב נקנה על ידי המערערת באופן שעבר לבעלותו בזמן הקצר בו הוחזק על ידו. המערערת לא שלמה עבור הזהב, ואת התמורה שקיבלה מהלקוח דאגה להעביר לסוחר על אחר. יתר על-כן, הזהב נמסר לחזקתה לא כדי שתהיה בעליו, אלא כדי שיעבירו למי שמשלם עבורו. לכן, המסקנה היא שהמערערת נתנה שירות בלדרות בלבד.

◆ לעניין טענת המערערת לפיה התייעוד והדיווח מלמדים, כי מדובר בעסקת מכר-ייצוא, הוסיף ביהמ"ש, כי מדובר בתיאור שלא בוסס כדבעי והסתכם בניסיון מכוון להקנות לעסקה סיווג של עסקת מכר. הדיווח לא היה אחיד. כך, למשל, בדוח השנתי לשנת 2006 ציין ר"ח של המערערת תחת סעיף ההכנסות שכותרתו "עמלות מהובלות יצוא זהב...", מכאן קבע ביהמ"ש שהמערערת קיבלה בפועל עמלה קבועה עבור שירותי בלדרות.

בהמשך לעניין זה הדגיש ביהמ"ש, כי **כינויה של עסקה בפי העוסק / נישום, אינו קובע את מהותה. השאלה הקובעת היא, מהם רכיבי העסקה. במקרה דנן, ובהתאם למאפייני העסקה, קבע ביהמ"ש, כי אין מדובר במכר.**

◆ עוד נקבע, כי אין לראות במחדלה של המערערת בנייהול ספריה עילה למניעות המשיב. על כן נקבע כי התוצאה היא, שהתייעוד או הדיווח על העסקה אינו מוביל בהכרח למסקנה לפיה ביצעה עסקת מכר ייצוא, בין בשל אי-התאמת התיאור למציאות, ובין בשל היעדר עקביות הדיווח.

◆ אשר לסיווג מחדש שבוצע על ידי המשיב, שלא דרך סעיף 138 לחוק מע"מ, ציין ביהמ"ש, כי גישתו הולמת את ההלכה לפיה המציאות העובדתית והמשפטית גוברת על תיאור העסקה על ידי הצדדים, ואם נכון לבצע סיווג מחדש לפי מציאות זו, אין עוד מקום להיזקק לסעיף 138. רק אם לא ניתן לסווג את העסקה אחרת מכפי שסיווגה העוסק, עומדת לפני רשויות המס אפשרות העלאת הטענה שמדובר בעסקה מלאכותית. במקרה דנן, לא טען המשיב, כי מדובר בעסקה מלאכותית וטענותיו עוסקות בסיווג הראוי של העסקה. לעניין נטל ההוכחה ציין ביהמ"ש, כי בערעור דנא מדובר בשאלה "לבר-פנקסית" ולכן על המערערת הנטל להוכיח, כי העובדות מלמדות על עסקת מכר-ייצוא, או כי דיווחיה על העסקאות שביצעה הם כדן. ביהמ"ש קבע, כי לא הוכח שהמערערת שילמה עבור הזהב ומחומר הראיות עולה, כי התמורה היחידה שקיבלה היא למעשה עמלה קבועה לק"ג זהב עבור העברת הזהב. לפיכך נקבע, כי פעולתה של המערערת הסתכמה במתן שירות להעברת הזהב הא ותו-לא.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 5.12.13

ב"כ המערער: עו"ד יעקב קסטל

ב"כ המשיבה: עו"ד מורן בראון – פרק' י-ם (אזרחי)

◆ ערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף ירושלים (להלן: "המשיב") לדחות השגה שהגישה חברת י.ו.ש. אבטחה בע"מ (להלן: "המערערת") על החלטתו להוציא לה שומת עסקאות לשנים 2006, 2007 ו-2008 תוך שימוש בסמכותו לפי סעיף 77(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), שעניינה אי-תשלום מס בגין עסקאות של העברת זהב משטח הרשות הפלסטינית לירדן.

◆ לטענת המערערת העסקאות שביצעה עם הסוחר מחברון הן עסקאות מכר-ייצוא, ועל כן חל עליהן סעיף 30 לחוק מע"מ- הקובע, מע"מ בשיעור אפס לגבי מכירת טובין אשר הותר לגביהם רשומון ייצוא. על פי טענת המערערת, מפאת מגבלות וקשיים בייצוא זהב העומדים לפני סוחרים פלסטינאים, היא התבקשה על ידי סוחר הזהב מחברון לבוא בנעליו ולייצא עבורו את הזהב. לצורך הייצוא, טענה המערערת, כי היה עליה להיות בעלת הטובין המיוצאים, ולפיכך עוצבה העסקה כך שהמערערת רכשה את הזהב מהסוחר וייצאה אותו בעצמה. בגין עסקאות המכר הוצאה למערערת חשבונית, והזהב הועבר לחזקתה לה לא כ"שומרת" אלא כמי שרכשה אותו. באופן זה נוצרה לסוחר החברוני עילת תביעה פוטנציאלית חוזית נגד המערערת בגין המכר, ובמקרה של אי העברת התמורה יכול היה לתבוע ממנה לשלם לו את התמורה הנקובה בחשבונית. כן טענה המערערת כי קיים ביטוי לקיומן של עסקאות מכר גם בספרי המערערת שנוהלו באופן עקבי ובמשך שנים, והדבר אף קיבל ביטוי בדוחות השנתיים.

עוד טענה המערערת כי המשיב מנוע משינוי סיווג העסקה שביצעה לעסקת שירות, היות שהוא הכיר בעסקאות אלה כעסקאות מכר-ייצוא אגב בדיקת הזהב במעברי הגבול על ידי נציגים מטעמו האחראים על מעברי הגבול. לדבריה, קיימת סתירה פנימית בעמדת המשיב הטוען מחד, כי אין מדובר במכר-ייצוא, ומאידך, אישר את דיווחי המערערת כיצוא. לשיטת המערערת, מאחר שהמשיב אישר בהתנהלותו את העסקאות שביצעה הוא מנוע בשלב מאוחר יותר מלבקש לשנות את אופי העסקאות שביצעה. עוד טענה המערערת כי כדי להגיע לסיווג אחר, הדרך היחידה שעמדה לפני המשיב היא, לפעול במסגרת סעיף 138 לחוק מע"מ העוסק בסמכות המנהל להתעלם מ"עסקה מלאכותית" או "בדויה". במקרה דנן טענה, לא מתקיימת אף אחת מהחלופות, קרי, העסקה אינה "עסקה מלאכותית" או "בדויה" ואינה עסקה ש"אחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות".

בית המשפט המחוזי (י-ם) מפי כב' השופטת מרים מזרחי:

◆ בדחותו את הערעור הדגיש ביהמ"ש, כי השאלה שיש להכריע בה הנה – **כיצד תקבע מהות העסקה בה עסקינן - האם על פי "כינויה" בפי המערערת ולפי התייעוד שדאגה לו, או שמא מכוח תכונותיה האחרות.** ביהמ"ש ציין שעסקה תהווה עסקת מכר כל אימת שהוקנו בגדרה זכויות בנכס תמורת מחיר.

נעצרה הברחת זהב מקורית מירדן

לפני כשבוע עברו במעבר הגבול אלנבי בהפרש של מספר דקות זה מזה שלושה צעירים פלסטינים תושבי חברון. בדיקת השיקוף של הנוסע הראשון גילתה במדרסי נעליו שתי פלטות זהב, אחת בכל נעל, במשקל כולל של כ-1 ק"ג. מספר דקות לאחר מכן עבר נוסע נוסף, ששיקוף של תיקו האישי חשף 2 פלטות זהב זהות לאלו שנתפסו מספר דקות קודם לכן. בעוד שני המבריחים ממתנינים בעמדת המכס להמשך חקירה, עבר נוסע שלישי, אף הוא פלסטיני מחברון. בודק המכס הבחין, כי הנוסע השלישי יוצר קשר עין עם אחד החשודים. הבודקים חיכו לראות אם יצהיר על הסחורה, והחליטו לתת לו לעבור את עמדת המכס ללא הפרעה. משעבר את עמדת המכס ולא הצהיר על דבר, הוא הוחזר ובחיפוש שנערך אצלו התגלה - במדרס אחד מטיל זהב במשקל 1 ק"ג ובמדרס השני, 6 פלטות זהב במשקל כ-750 גר'. סה"כ נתפסו אצל שלושת הצעירים 3.7 ק"ג זהב בשווי של כ-520,000 ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, שווי המס בגין הברחת זהב זו נאמד ב-77,000 ₪. בנוסף, למרות שבודקי מכס אלנבי כבר ראו לא מעט הברחות זהב בחייהם, גם הם הופתעו בשבת לפני שבועיים, כאשר בחור צעיר מקלקיליה עבר באולם הנוסעים עם הוריו תוך שהם נושאים תיקי יד שרצועות הנשיאה שלו עשויות משרשראות חישוקים בצבע זהב. ההורים והבן הכחישו שמדובר בזהב, אך בבדיקה מקצועית התברר מעל לכל ספק, כי ארבע שרשראות החישוקים עשויות זהב במשקל כולל של כ-3.7 ק"ג, בשווי של כ-520,000 ₪. המסים בגין תפיסה זו של זהב מעובד נאמדים ב-125,600 ₪.

עו"ד יכול לפרסם סרטונים באינטרנט

בדיון של ועדת האתיקה הארצית של לשכת עורכי הדין השבוע, התקבלה החלטה תקדימית באשר לפרסום סרטונים מקצועיים על ידי עורכי דין. ועדת האתיקה מצאה שאין להבחין בין פרסום בדרך של טקסט כתוב לבין פרסום בדרך של וידאו. לפיכך, החל מ-31 בדצמבר 2013, לא ינקטו אמצעים משמעתיים נגד עו"ד בגין פרסום בדרך של וידאו תוכן שמותר לפרסום בטקסט רגיל, וזאת לנוכח ההתפתחות הטכנולוגית המאפשרת פרסום של סרטונים באופן דיגיטלי ברשת האינטרנט בדרכים שונות (אתר, פייסבוק ועוד). מדובר בסרטונים הכוללים רק ראיון עם עורך-דין מהמשרד המפרסם בנושאים משפטיים, הרצאה שלו בנושאים משפטיים או הסברים מפיו למונחים משפטיים ואשר אינו סרטון תדמית.

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.

רשות המסים ערכה מבצעים בטייבה וטירה

במהלך הימים האחרונים נערך מבצע רחב היקף במהלך מספר ימים על ידי 30 צוותים מרשות המסים, בניהולה של פקידת שומה כפר סבא ובשיתוף יחידת אתגר להב 433 של משטרת ישראל. המבצע נערך בתחום שירותי הרכב באזור המשולש, ונמצא בו כי בממוצע למעלה ממחצית העסקים בתחום לא רשמו את הכנסותיהם וכן נמצאו הפרות רבות של חוק הרישום. כך, למשל, בביקורת שנערכה במוסך לפחחות צבע לרכב בטייבה נבדק יומן שנתי ובו נמצאו סכומים בציון המילה "שולם" בסך כולל של 9,000 ₪ שבגינם לא נמצא רישום בספרי העסק. בעל העסק טען כי שלישי מהסכום הוא החזר הלוואה שנתן לחברו לפני שמונה שנים ואשר החבר החזיר לו אותה באותו היום, אך כשהמבקרים ביקשו לוודא עם החבר את אמיתות הדברים, טען כי אין לו את מספר הטלפון של אותו החבר; לגבי יתר הסכום, לא ידע להסביר מדוע הוא אינו רשום. במקרה אחר, נתקלו המבקרים והשוטרים בעל עסק למסחר בגרוטאות ברזל ואלומיניום בטירה, שנמצא בביקורת, כי הוא לא דיווח על הכנסות של לפחות 170,000 ₪ מהשנה החולפת וכי כלל אין לו תיק במס הכנסה. עפ"י הודעת הרשות, הגיב בעל העסק כי הוא אינו משלם מסים כנקמה במדינת ישראל מאחר והיא אינה מכירה בילדיו. בעסק מסחר באביזרי רכב, גם כן בטירה, נמצאה מחברת חובות לקוחות בסכום כולל של 118,000 ₪ ואישורים על הפקדות בנק על סך 98,000 ₪. בעל העסק טען, כי התקבולים רשומים אך לא הצליח להוכיח זאת ולכן הובא להמשך חקירה.

השתלמות לשכת רואי החשבון בפריז

ועדת ההשתלמויות מרחב ת"א בלשכת ר"ח אירגנה לחברי הלשכה השתלמות מקצועית בפריז בתאריכים 21-25.3.2014. ההשתלמות תתמקד בנושא עסקים וזכיינות ותיערך במסגרת יריד הזכיינות הבינלאומי בפריז, מרץ 2014.

מספר המקומות מוגבל !

לקבלת פרטים נוספים ולהרשמה לכנס - רצ"ב קישורית: <http://www.icpas.org.il/events/confitem.asp?id=748>