

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

גיליון 700 יום ה' 1 במאי 2014

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

הסכם עם משרד האוצר האמריקאי ליישום ה- FATCA //

תשלום כופר בעבירות מס

מאמר
פסיקה

עליון – מע"מ – העליון דחה בקשה לזימון עדים בתיק מס ערך מוסף //
עליון – מ"ה – מחילת חוב חברה + יחסים מיוחדים = עסקה מלאכותית //
עליון – מ"ה – בתי מלון אינם 'מפעלי תעשייה' ולכן אינם זכאים להטבות מס //

ירדנה סרוסי – מנהלת מסמ"ק ת"א // העלמת מס "בחסות" הכנסה הלטינית? //
פלפליסטס: תקן שיחזור מינהלי חדש // המסמכים התגלו כיהלומים //

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הסכם עם משרד האוצר האמריקאי ליישום ה- FATCA

שיוכלו רשויות המס בארצות הברית לעשות בו. ההסכם המלא יפורסם לאחר החתימה.

◆ חתימה על ההסכם מקנה הקלות, ביניהן פטור מדיווח לגופים שונים או לחשבונות בעלי מאפיינים המעידים כי קיים סיכון נמוך מאוד להעלמת מס באמצעותם. יישום ההסכם עלול להביא לידיעת רשויות המס בארצות הברית מידע על קיומם של נכסים פיננסיים של תושבי ישראל, שהם אמריקאים, שיתכן שעד היום ברשויות המס בארצות הברית לא היו מודעים לקיומם ואף עלול להביא לנקיטת הליכים משפטיים בארצות הברית כנגד תושבי ישראל, בהתאם לדין בארצות הברית.

◆ יצוין, כי [28 מדינות כבר חתמו על הסכם דומה](#), ביניהן: בריטניה, קנדה, דנמרק, מקסיקו, אירלנד, נורבגיה, ספרד, גרמניה, צרפת, הולנד, שוויץ, יפן, איטליה, הונגריה.

◆ הגופים הפיננסיים נדרשים להיערכות לשם העברת המידע שייאסף באמצעות רשות המסים בישראל. לפרטים בעניין זה, ניתן לפנות לרו"ח יריב אבירם ברשות המסים בכתובת

דוא"ל: yarivav@taxex.gov.il

◆ פרטים אודות ההסכם ניתן לקרוא בהצעת המחליטים שהתקבלה בקבינט החברתי כלכלי ביום 21.3.14 באתר משרד האוצר בקישור הרצ"ב: http://mof.gov.il/Documents/Israel_USA_Tax_Agree.pdf

◆ יצוין, כי לאחרונה אף [פורסם תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה בענין פסקא – FATCA](#).

◆ משרד האוצר גיבש "הסכם שבמהות" עם משרד

האוצר האמריקאי ליישום הוראות ה- FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act) לשיפור אכיפת המס. ההסכם מסדיר העברת מידע לרשויות המס בארצות הברית, באמצעות רשות המסים בישראל אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. המידע שיימסר יכלול פרטים אודות חשבונות פיננסיים המוחזקים בישראל בידי אזרחי ארצות הברית, או בידי בעלי Green Card, או בידי תושבי ארצות הברית או בידי ישות משפטית שיש בה לאמריקאים החזקה מהותית.

◆ עוד סוכם, כי בהמשך תהיה אפשרות שרשות המס האמריקאית תדווח על הכנסות בחשבונות של ישראלים בארה"ב.

◆ בהתאם להוראות ה- FATCA - על כל גוף פיננסי מחוץ לארצות הברית להתקשר בהסכם מיוחד עם רשות המסים האמריקאית, לפיו יתחייב לבצע בדיקה לבעלי חשבונות המוחזקים אצלו. המידע יועבר לרשויות המס האמריקאיות, אחת לשנה. כמו כן, יתחייב הגוף הפיננסי להעביר מידע על מספרם של חשבונות שבעליהם סירבו לשתף פעולה ועל סך ערכם. **גוף פיננסי שלא יציית להוראות החוק יהיה כפוף לסנקציה של ניכוי במקור בשיעור של 30% מכל תשלום ממקור הכנסה אמריקאי.** אי ציות להוראות ה- FATCA על ידי גופים פיננסיים בישראל עלול להסב להם ולמשק הישראלי נזק כלכלי כבד. בנוסף, יכלול ההסכם הוראות לשמירת המידע ואבטחתו וכן הוראות שיגבילו את השימוש

◆ ברכות ותודות לכל הקוראים - הגענו לגיליון מספר 700 !!!
נשמח להמשיך ולהיות העיתון המקצועי והותיק ביותר לענייני מסים בישראל
בשל יום העצמאות ויום הזיכרון הגיליון הבא יפורסם ביום 15.5.14

תשלום כופר בעבירות מס יוסי חמצני, עו"ד; אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

בקשת הכופר

◆ בקשה לתשלום כופר מוגשת על ידי החשוד ליחידה החוקרת אשר מביעה את עמדתה ("המלצתה") ומעבירה אותה לוועדת הכופר המוסמכת. בקשה לתשלום כופר ניתן להגיש החל משלב החקירות, עובר לשלב שבו התיק מועבר לפרקליטות לצורך בחינה והגשת כתב אישום וכלה בשלב שלאחר הגשת כתב אישום.

◆ יובהר, לכל שלב בהגשת הבקשה לתשלום כופר יש השלכות על המשך ההליך. יש הסבורים שהגשת בקשה לתשלום כופר כבר בשלב החקירות מהווה "ראשית הודאה", מה גם שלעיתים הבקשה עלולה להידחות בשל סיבה טכנית כזו או אחרת כגון טרם הסתיימה חקירה. כל מקרה צריך להיבחן לגופו של עניין, בנסיבותיו ולאחר התייעצות עם עורך דין המתמחה בדניי המס.

הדבר טרם הוכרע סופית בפסיקה, אך לבקשת כופר יש גם משמעות במסגרת ההליך האזרחי, שכן יש הסבורים כי הוא מהווה הודאה לצורך ההליך האזרחי.

סמכויות ועדת הכופר

◆ לאחר קבלת המלצת היחידה החוקרת, מועברת הבקשה לוועדת הכופר של רשות המיסים, וזו מוסמכת להחליט בה. הוועדה שוקלת את חומרת העבירה, רקע קודם של הנישום עם רשויות המס - האם הוגשה בקשה לתשלום כופר בעבר והאם שולם כופר בעבר, מצב אישי ומשפחתי של החשוד, מצב בריאותי ונפשי, תלות של מי מבני המשפחה בחשוד, האינטרס הציבורי, הצורך בהרתעה, זאת לצד שיקולים אחרים כגון: צמצום עלויות ומשאבים בטיפול בעבירות מס, הקלה על העומס בבתי המשפט וכיו"ב. החליטה ועדת הכופר להטיל כופר מס, תקבע היא את סכום הכופר אותו יש לשלם.

סכום הכופר אינו קבוע והוועדה בוחנת כל מקרה לגופו, אך קיימת גישה לפיה תשלום הכופר עומד על כ-25% מסכום המס שלא שולם. יובהר, סכום הכופר עלול להיות גבוה מהסכום שיוטל בסופו של דבר על ידי ביהמ"ש, אולם, משלם הכופר חוסך מעצמו טרחה, אי נעימות, הוצאות כספיות, מתח וחרדה נפשית, הכרוכים בנייהול משפט פלילי.

פרסום

◆ החלטות ועדות הכופר פומביות ומתפרסמות (בדעיבד) פעמיים בשנה באתר רשות המיסים. הפרסום כולל את שמותיהם של הנישומים ואת סכום הכופר אותו הם נדרשו לשלם. תשלום הכופר אינו מוחק את המעשה או המחלף שבגיננו נפתחה החקירה או החלו ההליכים הפליליים. הכופר כאמור מהווה תחליף לענישה הפלילית המוטלת ע"י ביהמ"ש.

◆ לסיכום יצויין, כי הליך הכופר והמרת העבירה בתשלום הוא לעתים הליך מבורך, ויש לבחון כל מקרה ונסיבותיו בסגרת שיקולי עלות-תועלת. לאור השלכותיו האפשריות, הן במישור הפלילי והן במישור האזרחי מומלץ לפנות לרשות המיסים בהליך זה בליווי עורכי דין המתמחים בדניי המס (פלילי ואזרחי) ותוך בחינת ההשלכות על ההליכים השונים וגופים נוספים (כגון: ביטוח לאומי, הרשות לאיסור הלבנת הון ועוד).

◆ **תשלום כופר כסף בעבירות מס** הינו אפשרות הניתנת לחשוד בעבירות מס כתחליף להעמדתו לדין במשפט פלילי, ובכך פוטר אותו מאחריות פלילית לביצוע העבירה, מעין פדיון העבירות בכסף.

◆ אחריות פלילית מוטלת על אדם בשל מעשה פלילי החובר למחשבה פלילית אשר בנסיבות מסוימות ותוצאה מוגדרת, נחשבים לעבירה פלילית בעיני החברה ומוגדרים כך בדין הפלילי, במקרה שלנו: בדניי המס. ואולם, בכל שיטת משפט קיימים סייגים לאחריות פלילית שהמכנה המשותף להם הוא, שלמרות שהדין מכיר בכך שנעברה עבירה, קיים פטור מהרשעה בדין מחמת נסיבות / הצדקות / ערכים שהחברה רואה כחשובים יותר.

◆ יודגש, כי תשלום הכופר אינו פוטר ואינו בא במקום תשלום המס במלואו לרשות המיסים.

הסמכות להמיר חשד / אשמה לכאורה בכופר כסף מעוגנת בחוקי המס השונים:

◆ **סעיף 221 לפקודת מס הכנסה**, התשכ"א-1961 קובע, נציב המס רשאי בהסכמת עבריו המס, לקבל כופר כסף בסכום העשוי להגיע עד פי שניים מהקנס המרבי שביהמ"ש מוסמך לגזור.

◆ **סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975** קובע, מנהל המכס והמע"מ רשאי להמיר עבירה בכופר כסף שסכומו לא יעלה על סכום הקנס המירבי לאותה עבירה. המנהל רשאי לעשות זאת על פי שיקול דעתו הבלעדי טרם הגשת כתב אישום. יובהר, מנהל המכס והמע"מ רשאי להחליט על כופר גם לאחר הגשת כתב אישום, אך בשלב שכזה הוא צריך לקבל את אישורו של היועץ המשפטי לממשלה.

◆ **סעיף 101 לחוק מיסוי מקרקעין** קובע, כי אם נוכח המנהל כי אדם עבר על הוראה מהוראות חוק זה, רשאי הוא, בהסכמתו של האדם, לקחת מידו כופר-כסף, שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שמותר להטילו בשל אותה עבירה.

◆ **סעיף 231 לפקודת המכס**, מסמיך את מנהל המכס וכל פקיד מכס אחר שהממשלה הסמיכה אותו לכך בצו, להמיר חשד לעבירה או עבירה לפי פקודת המכס בכופר כסף, בסכום שלא יעלה על עונש הממון המקסימאלי שעשוי אותו אדם להתחייב בשל העבירה.

◆ **סעיף 25 לחוק מס קניה** (טובין ושירותים), תשי"ב-1952 מסמיך את המנהל להמיר עבירה או חשד לעבירה לפי סעיף 22 לחוק, בכופר כסף בסכום שלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שניתן להטיל בשל אותה עבירה.

◆ **סעיף 29 לחוק הבלו על הדלק**, קובע, שוכנע המנהל כי אדם עבר עבירה, רשאי הוא בהסכמתו של אותו אדם, לקחת מידו כופר כסף שלא יפחת מפי-שניים מהבלו החל על הדלק שבו נעברה העבירה ושלא יעלה על הקנס הגבוה ביותר שמותר להטיל בשל אותה עבירה; הוגשה תובענה פלילית, אין לקבל כופר כל עוד לא ציווה היועץ המשפטי לממשלה על הפסקת ההליכים.

העליון דחה בקשה לזימון עדים בתיק מס ערך מוסף רע"א 2043/14 פלונית נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע אינגה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)

עמידר היא משכירת הדירות. כך, ציין ביהמ"ש, כי הן בחוזה שנדון בעניין שליט הן בחוזה שבנדון נקבע, כי אין לבעלי הדירות שיקול דעת לעניין זהות השוכרים והסדרי התשלום, וכן שעמידר תוסיף ותשלם למבקשת את התמורה המוסכמת גם אם לא תפנה דיירים לאכלוס הדירות. על כן נקבע, כי קשה לראות כיצד עדויות העדים תוכלנה לבסס מסקנות שונות בדבר אופי ההתקשרות בין המבקשת ועמידר וזאת בניגוד להלכה הפסוקה. בנוסף קבע, כי המבקשת לא הוכיחה שקיימת מניעה להעיד את העדים בדרך של הגשת תצהיר.

ביהמ"ש העליון בירושלים – בפני כב' הש' א' חיות:

◆ המבקשת פנתה לביהמ"ש העליון בבקשת רשות ערעור על החלטת הביניים של ביהמ"ש המחוזי. בבקשתה טענה, כי היא מבקשת להציג באמצעות העדים ראיות חיצוניות לחוזה שנכרת בין הצדדים אשר יבססו את טענתה, כי עמידר היא מתווכת בלבד. לגישה, עפ"י דוחותיה הכספיים עמידר רואה את תפקידה בעסקאות כגון אלה כמפקחת על מתן שירותי הדיור ולא כמשכירת הדירות. המבקשת מוסיפה וטוענת כי, זימון העדים יגלה גם באיזה אופן מדווחת עמידר על העסקאות המדוברות לרשויות המס. בנוסף טוענת המבקשת כי, העדים עוינים לה מכיוון שקבלת עמדתה עשויה לגרום להם לנזק אם יימצא כי, סיווגו את העסקאות עימה שלא כדין. לפיכך טוענת המבקשת, כי העדים לא ישתפו עימה פעולה ע"י מתן תצהיר, ומכאן ההצדקה לזמנם לעדות. לבסוף טוענת המבקשת, כי יש ליתן לה את האפשרות להוכיח שפסק הדין בעניין סימון ניתן על בסיס מצע עובדתי שגוי, והיא מוסיפה וטוענת, כי יש הצדקה למתן רשות ערעור עתה מפני שאי-שמיעת העדים עשויה לגרום לה נזק בלתי הפיך.

◆ כב' הש' חיות קבעה, לערכאה הדיונית מסור שיקול דעת רחב בעניין סדרי הדיון לפנייה, ובכלל זאת בעניין אופן שמיעת העדויות, וערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בהחלטות בתחום זה, אלא במקרים חריגים (רע"א 3653/11 דבורי נ' החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ; רע"א 686/13 עמיעד מערכות מים בע"מ נ' טי אס טי סינרגי בע"מ). המקרה דן אינו נמנה עם מקרים חריגים אלה. זאת משום שהמבקשת השהתה את בקשתה לזימון העדים, אף שלא הייתה כל מניעה להעלות את בקשתה בעניין זה כבר בעת הדיון המקדמי משהיה ידוע לה, עפ"י טענתה, כי תידרש לעדים אלה, וכי לא תוכל לקבל מידם תצהיר. שנית, הטענות בדבר אי היכולת לקבל תצהיר מידי עדים אלה נטענו ע"י המבקשת בדרך של "הנחת המבוקש" ובלא שפנתה אליהם כלל על מנת לברר את הדבר.

התוצאה:

◆ הבקשה לזימון עדים נדחתה.

ניתנה ביום 24.4.2014

ב"כ המבקשת: עו"ד יואב ציוני

ב"כ המשיב: עו"ד יורם הירשברג, פרקל' המדינה

◆ המבקשת היא בעלים של בניין דירות בבאר-שבע שבו מתגוררים בשכירות זכאים לדיור מטעם עמידר, בהתאם לחוזה שכרתה המבקשת עם עמידר (להלן: "החוזה"). עפ"י החוזה שני שלישים מדמי השכירות עבור הדירות משולם למבקשת ע"י עמידר ושליש ע"י הדיירים. ביום 23.7.2012 הוציא המשיב למבקשת שומה לשנים 2007-2012 על סך 1.5 מיליון ש"ח במסגרתה קבע, כי המבקשת דיווחה על העסקאות עם עמידר כפטורות ממע"מ, וזאת שלא כדין. המבקשת הגישה השגה על החלטה זו וממונה בכיר במע"מ באר-שבע החליט להגדיל את השומה במסגרת הדיון בהשגה עד לסכום של כ-2.42 מיליון ש"ח, בסוברו שיש מקום למסות גם את העסקאות עם הדיירים ולא רק את אלה שערכה המבקשת עם עמידר. המבקשת, מצידה, הגישה ערעור על החלטה זו לביהמ"ש המחוזי, בטענה שההתקשרות עם עמידר היא פורמאלית בלבד ולמעשה מדובר בעסקאות להשכרת דירות מגורים הפטורות ממע"מ עפ"י סעיף 131(1) לחוק מס ערך מוסף (להלן: "החוק"). בתשובתו לערעור טען המשיב, כי יש לדחות את הערעור בהתאם להלכות הפסוקות של ביהמ"ש העליון בע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (1.2.2010) (להלן: "עניין סימון") ובע"א 7973/11 ר.א. שליט פיתוח בנייה ויזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (16.6.2013) (להלן: "עניין שליט"), הזהות, לגישתו, בנסיבותיהן לאלה שכאן.

ביהמ"ש המחוזי בבאר-שבע – בפני כב' הש' ג' גדעון:

◆ ביהמ"ש המחוזי, כב' הנשיא י' אלון קיים דיון מקדמי בתיק, בסיומו קבע, כי "ראיות הצדדים יוגשו בדרך של תצהירי עדות ראשית" וקצב את המועד להגשתן. הצדדים הגישו תצהיריהם, וביום 4.2.2014 קיים דיון מקדמי נוסף. בהחלטתו ציין, כי התיק ייקבע להוכחות לפי רצון המבקשת, אעפ"כ שקבע, כי פסיקת ביהמ"ש העליון בעניין שליט ובעניין סימון אמורה הייתה ליתר המשך בירור הליך זה.

◆ המבקשת הגישה בקשה לזמן שלושה עדים למתן עדות בדיון ההוכחות "ללא מתן תצהיר מקדים", והם - מנהלת מקבצי דיור בעמידר, סמנכ"ל הכספים בעמידר ומנהל אשכול המיסים במשרד רואי החשבון המעניק שירותים לעמידר (להלן: "העדים"). המבקשת ציינה, כי העדת העדים תסייע לה לסתור את הקביעה העובדתית שנקבעה בעניין שליט לפיה עמידר, ולא בעל הדירות, היא זו אשר משכירה את הדירות לדיירים. לטענת המבקשת העדים יוכלו להעיד על כך שעמידר רואה עצמה כמפקחת בלבד ולא כמשכירה. המבקשת הוסיפה וציינה, כי היא אינה שולטת על העדים, ולכן אינה יכולה לקבל את עדותם בדרך של תצהיר.

◆ בהחלטתו דחה ביהמ"ש המחוזי את הבקשה בקובעו, כי סעיפי החוזה שערכה המבקשת עם עמידר דומים לאלה של החוזה שנדון בעניין שליט ועל-פיהם נקבע, כי

מחילת חוב חברה + יחסים מיוחדים = עסקה מלאכותית
ע"א 4060/12 ד"ר יהודה שנהב ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3
אמיר אבו ראזק, משפטן

ביהמ"ש העליון בפני כב' השופט המשנה לנשיא מ' מאור, י' עמית ונ' סולברג:

◆ ביהמ"ש העליון קבע, כי במקרה דנן, לא עמד טעם מסחרי כלשהוא בבסיס מחילת החוב לחברה. כידוע, ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בממצאים העובדתיים שנקבעו על ידי הערכאה המבררת, ולא מתקיימים במקרה דנן החריגים המצדיקים סטייה מהלכה זו. סעיף 86 לפקודה קובע מפורשות כי "לענין זה, 'עסקה' - לרבות פעולה". **מחילת חוב מוחלטת ללא תמורה היא פעולה "חשודה" כשלעצמה, במיוחד כשמתקיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים, במיוחד בהינתן עיתוי המחילה הסמוך לרווח הון שנצמח בעסקה אחרת, ובמיוחד בהינתן סכום המחילה התואם את רווח ההון.** בהינתן כל אלה, עבר נטל השכנוע אל המערער אשר לא הרימו. ביהמ"ש הנכבד המשיך וקבע כי לא רק עיתוי מחילת החוב מעורר תמיהה, אלא גם התאמת גובה החוב הנמחל והגדלה רטרואקטיבית של הסכום הנמחל מהסך של 3,390,000 ₪ על פי הסכם המחילה, לסכום של 4 מליון ₪, באופן התואם את רווח ההון שנצמח למערער בסופו של יום בעסקת החלפת המניות. המערער לא השכיל ליתן טעם שיש בו לנמק את עיתוי המחילה, את היקף המחילה, ואת הגדלתה רטרואקטיבית, למעלה משנה לאחר מכן. המערער טען כי ניצל הטבת מס שהמחוקק התכוון ליתן, אולם במקרה דנן, המערער לא ניצל הטבת מס או תמריץ מס, ולפיכך לא נתקבלה הטענה כי מדובר בתכנון מס חיובי. לסיכום נקבע כי פקיד השומה הרים את הנטל להראות כי מבחינה אובייקטיבית מחילת החוב היא עסקה מלאכותית, שנועדה לחסוך למערער מס רווח הון בשיעור של 50% על הרווח שנצמח לו בעסקת החלפת המניות: המחילה היא פעולה "חשודה" מלכתחילה, באשר אין מדובר במחילה של נושה חיצוני "רגיל" אלא שהמערער הוא שעמד משני צידי העסקה בחותמו על הסכם המחילה עם החברה שבבעלותו המלאה; עיתוי המחילה; המחילה הייתה אך לגבי חלק מהחוב; עדכון סכום המחילה רטרואקטיבית תוך התאמתו לרווח ההון שנצמח למערער בעסקת החלפת המניות; כוונת המערער למחילת חוב בחברה נוספת שבבעלותו – כל אלה מטעים את הכף למסקנה כי ענייננו במחילה חסרת טעם מסחרי יסודי. מנגד, המערער לא הצליח להצביע בראיות חותכות על טעם מסחרי סובייקטיבי שעמד ביסוד העסקה.

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 27.4.2014

ב"כ המערערים: עו"ד זיו שרון ועו"ד מאיר פורת
ב"כ המשיב: עו"ד יורם הירשברג, פרקל' המדינה

◆ ד"ר יהודה שנהב (להלן: "המערער") רכש את מלוא הון מניותיה של חברת אקווה ישראל בע"מ (להלן: "החברה"). במסגרת הסדר הנושים, נקבע כי הנושים הבלתי מובטחים ימחו את חובת הסכם של כ-5 מיליון ש"ח למערער כנגד תשלום של 25% מהחוב במזומן. בנוסף, המערער ישקיע חצי מיליון דולר בהון מניות החברה, יעמיד הלוואה בסך 100 אלף דולר לבעלי המניות הקודמים אשר יזרימו סכום זה לקופה החברה, וחובות החברה לנושים המובטחים ייפרסו לטווח ארוך. לצורך ביצוע ההסדר נטלה החברה הלוואה בסך 1 מיליון דולר בערבות מדינה. הליכי כינוס הנכסים והפירוק של החברה הסתיימו ביום 31.12.93 והחברה חזרה לפעילות רגילה. במרץ '95 הפסיקה החברה את פעילותה היצרנית, מכרה את כל הציוד שברשותה והחלה להשכיר את נכס המקרקעין שבבעלותה, שהוא הנכס היחיד שלה. הבנק לפיתוח התעשייה בישראל בע"מ (להלן: "הבנק לפיתוח"), הנושה העיקרי של החברה, הגיש ביום 24.6.96 בקשה לכינוס נכסי החברה. בעקבות כך ניתן פס"ד ובו צו לאכיפת שעבודים ומינוי כונס נכסים קבוע לחברה. הבנק לפיתוח והחברה הגיעו לסדר לפריסה ארוכת טווח של חובות החברה. המערער חתם על ערבות אישית בסך של 8.4 מיליון ש"ח. מעבר להשקעתו הראשונית של המערער בחברה, הוא העמיד לה הלוואות בעלים שהגיעו לסך של כ-4.5 מיליון ש"ח. בעקבות כך, נחתם בין המערער לחברה "הסכם למחיקת חוב" במסגרתו מחל המערער לחברה על חוב בסכום של כ-3,390,000 ש"ח. במקביל לאירועים האמורים, נוצר למערער רווח הון כתוצאה מהחלפת מניותיו במגדל חברה לביטוח בע"מ במניות לאומי אחזקות ביטוח בע"מ, אותו העריך המערער בסך של כ-3.5 מיליון ש"ח. המערער פנה לפקיד שומה ת"א 3 (להלן: "המשיב") וביקש שלא לשלם מקדמה על רווח ההון האמור, מאחר שמחק חוב החברה כלפיו. המשיב דחה בקשת המערער.

◆ **בימ"ש המחוזי בת"א, כב' השי' מגן אלטוביה** קבע, כי מחילת החוב לחברה נבעה מאינטרס המערער לרשום הפסד הון כנגד רווח הון בעסקת החלפת מניות, וכי מדובר בעסקה מלאכותית.

◆ **לטענת המערערים**, המשיב לא הוכיח, כי מדובר בעסקה מלאכותית. המשך השקעתו בחברה, למרות חשיפתו הרבה לסיכונים, אינה תומכת במסקנה בדבר מלאכותיות העסקה. עוד נטען כי מחילה אינה מהווה עסקה, מכל סוג. לבסוף נטען כי המשיב פעל בחוסר תום לב כאשר מצד אחד הוא מחייב במס נישומים מקום בו נמחל להם חוב, ומצד שני מסרב להכיר בהפסד הון למערער.

◆ **לטענת המשיב**, מחילה אינה הפסד כלכלי אמיתי. עוד נטען כי המערער מחל רק על חוב בשיעור של רווח ההון שנוצר לו ולא על כל חובות החברה כלפיו, טענה התומכת במסקנה כי מדובר בעסקה מלאכותית. לבסוף נטען כי לא הייתה משמעות מעשית לחיוב החברה במס בגין המחילה - שרק הקטין באופן שולי את הפסדיה.

בתי מלון אינם 'מפעלי תעשייה' ולכן אינם זכאים להטבות מס ע"א 6889/12 מלון חוף גיא בע"מ נ' פקיד שומה טבריה מיכאל כשכאש, עו"ד

בהירות. על פי לשונו חל סעיף 10(ב) לפקודה על מפעלי תעשייה שעיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק העידוד. מלשון הסעיף עולה כי יש לשאוב את משמעות הדיבור "פעילות ייצורית" מחוק העידוד, אולם אין כל התייחסות בחוק העידוד למשמעות הדיבור: "מפעל תעשייה", ולכן, לכאורה פרשנותו לא צריכה להילמד מהוראות חוק העידוד. דא עקא, שההתייחסות לפעילות ייצורית בחוק העידוד מופיעה בהגדרה של מפעל תעשייתי, ומכאן כריכתו של הראשון באחרון, וכל זאת בהיעדר הפניה מפורשת בחוק. אף על פי שקבע שאין ללמוד מההגדרה של פעילות ייצורית כאמור על פירוש של מפעל תעשייה, קבע ביהמ"ש העליון כי פרשנות נאותה לדיבור מפעל תעשייה, מחייבת בדיקה לפי חוק העידוד.

◆ ביהמ"ש העליון הדגיש כי המונח תעשייה אינו מוגדר בחוק העידוד וכי בניסיונה לפרש את משמעותו של המונח, הבחינה הפסיקה בין תעשייה ייצורית לתעשיית השירותים, וקבעה כי רק זו הראשונה נכללת בגדר חוק העידוד. כך, למשל, נקבע שמפעלים תעשייתיים הנם מפעלים עתירי ידע, בעלי סממנים תעשייתיים כגון שימוש במכונות מתוחכמות ובעובדים רבים ומקצועיים, בעוד שמלאכת עיבוד נתונים באמצעות מחשב סווגה בפסיקה כתעשיית שירותים. אף על פי שהפסיקה הפגינה גמישות מסויימת בהכרה בסוגי תעשייה שאינם משתייכים לענפי התעשייה המסורתית, קבע ביהמ"ש העליון כי יישומן של אמות מידה אלה לעניינו של בית מלון מצביע על כך שאין מדובר במפעל תעשייה. בתי מלון, קבע ביהמ"ש העליון, מעניקים שירותי לינה ושירותים אישיים אחרים המוענקים לאורחים באמצעות השכרת חדרי המלון ואספקת שירותיהם של עובדי המלון לכל מאן דבעי. מן הטעם הזה לא נעשה שימוש במכונות או במכשירים תעשייתיים, ולכן אין לראות בבתי מלון במפעלי תעשייה. אף על פי שלשון חוק העידוד מעידה על כך שבתי מלון לא נכללים בהגדרת מפעלי תעשייה, טוענת המערערת שתורת הפרשנות התכליתית, מעידה ההיפך. לשיטתה תכליתו של חוק העידוד היא לעודד צמיחה במשק על דרך מתן הקלות ותמריצים לענפי ייצור ותעשייה, ובהם גם בתי מלון. לטענתה ניתן ללמוד על כך מסעיף 49 לחוק העידוד המחיל חלק מן ההטבות שבחוק גם על בתי מלון. ביהמ"ש העליון לא קיבל טענה זו של המערערת, ונימק זאת בכך שהחלת ההטבות שבחוק העידוד על בתי מלון לא נבעה מכך שתכליתו הייתה לעודד, אלא משיקולים של פיתוח התעשייה בישראל. על תכלית זו ניתן ללמוד מדברי ההסבר שצורפו להצעת החוק ומדברי הכנסת עובר לחקיקתו. אשר על כן קבע ביהמ"ש העליון כי בתי מלון אינם זכאים להטבות המס בגין עבודה במשמרות מכוח סעיף 10(ב) לפקודה, ומשכך דין הערעור להידחות.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 28.04.2014

ב"כ המערערת: עו"ד אמיל בן-עטר

ב"כ המשיב: עו"ד יאיר זילברברג, פרק' המדינה

◆ ערעור על פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי בנצרת לפיו המערערת – חברת מלון גיא בע"מ, אינה זכאית להטבת המס בהתאם להוראת סעיף 10(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"ט-1969 (להלן: "הפקודה"), המעניקה הטבת מס בגין עבודה במשמרות למפעלי תעשייה שפעילותם העיקרית היא ייצורית. דא עקא, ואין בפקודה הגדרה ממצה לתיבה "מפעל תעשייתי" ולתיבה "פעילות ייצורית", והיא והתקנות שהותקנו מכוחה מפנות להגדרת "פעילות ייצורית" שבחוק עידוד השקעות (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: "חוק העידוד"). השאלה אליה נדרש ביהמ"ש העליון בערעור זה היא: האם בית מלון הנהנה מהטבות מס לפי חוק העידוד, זכאי אף להטבות מס לעובדים בהתאם לפקודה ולתקנות?

ביהמ"ש המחוזי (נצרת) – בפני כב' הנשיא א' אברהם:

ביהמ"ש המחוזי קבע כי על פי נוסחו ועל פי תכליתו של חוק עידוד, בתי מלון אינם כלולים בהגדרת "מפעל תעשייתי", וכי חוק העידוד מכיל אך חלק מהוראותיו על בתי מלון. כפועל יוצא, קבע ביהמ"ש המחוזי כי הוראת סעיף 10(ב) אינה חלה על בתי מלון.

◆ המערערת טוענת כי היא זכאית להטבת המס מכוח סעיף 10(ב), כאשר היא מבססת את טענתה על שני נימוקים חלופיים: **נימוק ראשון** – קיומה של פעילות ייצורית הפך בפסיקה לאמת המידה לסיווג מפעל כתעשייתי, כך שדי בכך שהיא תקיים פעילות ייצורית כדי לבסס את החזקתה במפעל תעשייתי, בהדגשה כי אין מדובר בשני מונחים שונים ומנותקים – ברגע שהנך עוסק בפעילות ייצורית הרי שניתן לומר עליך כי אתה מקיים מפעל תעשייתי. **נימוק שני** – המערערת טענה כי חוק העידוד חל גם על בתי מלון ולכן אלה ממילא נכללים על פי לשון החוק בהגדרת מפעל תעשייתי. אשר על כן, טענה המערערת כי בהפעלה בית מלון היא זכאית להטבת המס מכוח סעיף 10(ב) הנזכר.

◆ המשיב- פקיד שומה טבריה, הציג עמדה נוגדת. לשיטתו אין לקרוא את המונח "בית מלון" אל התיבה "מפעל תעשייתי". לדידו המחוקק אומנם ביקש להחיל את הטבות המס הקבועות בחוק העידוד גם על בתי מלון, אולם אין בכך כדי ללמד על הכוונה מכללא להרחיב את הגדרת "מפעל תעשייתי" לצורך סעיף 10(ב). המשיב הדגיש כי לשיטתו קיימים שני תנאים מצטברים לעמידה בהוראת סעיף 10(ב) לפקודה: הפעלת מפעל תעשייתי מחד-גיסא וביצוע פעילות ייצורית מאידך-גיסא. לטענתו, אפילו ביצעה המערערת פעילות ייצורית בבית המלון, הרי שאין בכך כדי ללמד באופן משתמע על היותה מפעל תעשייתי, וממילא על זכאותה להטבה שבסעיף 10(ב). ביהמ"ש העליון מפי המשנה לנשיא מ' נאור בבואו להכריע בשאלה שבמחלוקת העיר ביהמ"ש העליון כי שורש הבעיה נעוץ בשניים: ראשית, בעובדה שהמחוקק לא הגדיר את משמעותן של התיבות האמורות בחוק העידוד באופן המניח את הדעת; ושנית, שהוראת סעיף 10(ב) הנזכרת מפנה להגדרות הבלתי מספקות שבחוק העידוד. ביהמ"ש הדגיש כי הפניות אלה שעל פניו נראה כי הן יוצרות הרמוניה חקיקתית, מובילות לחוסר



לפיליסיטים: תקן שיחרור מינהלי חדש

ועדת הפנים והגנת הסביבה של הכנסת, אישרה לחצי שנה בלבד (במקום לשנה) את צו בתי הסוהר (שחרור מנהלי). הצו שאושר קובע תקן כליאה חדש לעניין השחרור המנהלי העומד על 17,416 מקומות כליאה. מדובר בגידול של 116 מקומות כליאה משנה שעברה. על פי פקודת בתי הסוהר, מוסמך נציב בתי הסוהר לשחרר אסירים בשחרור מנהלי, במועד בו מספר האסירים השפויים הכולל עולה על תקן הכליאה בבתי הסוהר. לפי תחשיב תקן הכליאה לשחרור מנהלי שהוגש היום על ידי השב"ס לאישור ועדת הפנים, על ידי שירות בתי הסוהר, תקן הכליאה האפקטיבי הינו 17,416 ומפולח לפי: 5088 מקומות כליאה באגפים רגילים לביטחוניים; 9255 מקומות כליאה באגפים רגילים לפליליים; 3696 מקומות כליאה באגפים ייחודיים ו-302 מקומות כליאה באגפי הפרדה, שמור ושב"כ. יו"ר ועדת הפנים והגנת הסביבה ח"כ מירי רגב הודיעה כי לקראת ה-30 בנובמבר, מועד פקיעת הצו, יזומן נציב שירות בתי הסוהר להציג בפני הוועדה נתונים מפורטים לגבי מספר האסירים בכל בית סוהר ופילוחם לפי עבירות, וכן דיווח בנוגע למרחב המחיה העומד לרשותם. לדברי רח"ט כליאה תג"ד שמעון בר גור: "אנחנו היום ב-650 אסירים מעל 17300 (צו הכליאה שאושר בשנה שעברה), וכולם משתחררים מ-1.1.2014.

המסמכים התגלו כיהלומים ושולחם נעצר

ביום 30.4.14 שיחרר בימ"ש שלום בי-ס, כב' השופט יצחק שמעוני, את מיכאל יוספוב מתל אביב. החשוד נעצר לאחר שבבדיקה מדגמית שערכה מחלקת בקרת ייבוא במכס נתב"ג, התגלה, כי חבילה ששלח לרוסיה ועליה הצהיר, כי היא מכילה מסמכים, הכילה בפועל יהלומים ואבני חן בשווי של כ-160,000 ₪. מבדיקה במסמכי חברת השליחויות נמצא כי החשוד ביצע בשלוש השנים האחרונות כ-80 משלוחים למדינות שונות בחו"ל עליהם הצהיר במכס, כי הם מכילים מסמכים בעוד, על פי החשד, הכילו אף הם יהלומים. החשוד יוספוב נחקר על ידי מחלקת חקירות מכס ומע"מ ירושלים. עפ"י הודעת רשות המסים, יוספוב הודה בכל החשדות המיוחסים לו העולים מבקשת המעצר: מעבר להפרת חובת הדיווח על ייבוא היהלומים והעובדה כי יוספוב אינו רשאי לסחור ביהלומים, התברר כי הוא כלל לא דיווח לרשויות המס על הכספים שהרוויח, לכאורה, מהסחר ביהלומים.

ירדנה סרוסי – מנהלת מסוי מקרקעין ת"א

ביום 27.4.14 הודיע משה אשר מנהל רשות המסים, על בחירתה במכרז של עו"ד ירדנה סרוסי לתפקיד מנהלת מיסוי מקרקעין תל-אביב. עו"ד סרוסי שימשה בתפקידה האחרון כממונה מיסוי בינ"ל בלשכה המשפטית ברשות המסים ומילאה שורת תפקידים בלשכה המשפטית מאז החלה עבודתה ברשות לפני 23 שנים. סרוסי, הינה עורכת דין, בעלת תואר ראשון במשפטים מאוניברסיטת תל אביב ותואר שני במשפטים מהאוניברסיטה העברית בירושלים. עו"ד סרוסי מחליפה בתפקידה את גב' מרים שרוני אשר פרשה משירות המדינה לגמלאות לאחר 3.5 שנים בתפקיד מנהלת מסמ"ק ת"א ולאחר 43 שנות שירות ברשות.

חברי המערכת מאחלים הן ליוצאת והן לנכנסת, הצלחה בהמשך דרכן.

העלמת מס "בחסות" הכנסייה הלטינית ?

ביום 30.4.14 שיחרר בימ"ש השלום בירושלים, כב' הש' אביטל חן בתנאים מגבילים את האחים סמיר ושוקרי פארוואגי. האחים, בעלי מלונות בעיר העתיקה בירושלים ונכסים נוספים בעיר, נחקרו בחשד שהעלימו למעלה מ-50,000,000 ₪ ב-17 השנים האחרונות, וזאת באצטלה של בעלות הכנסייה הלטינית על הנכס. מלון נייטס פאלאס (Knights Palace) הממוקם ליד השער החדש בעיר העתיקה בירושלים, נמצא בבעלותה של הכנסייה הלטינית ושימש בעבר כבית הארחה צנוע לצליינים. בסוף שנות ה-90 פנו האחים פארוואגי, תושבי מזרח ירושלים, לכנסייה והציעו לרכוש את המלון. הצדדים הגיעו להסכם לפיו האחים יוכלו לנהל את המלון ולקבל את הכנסותיו, בתמורה לכך שישפצו את הנכס מכיסם ויעבירו לפטריארכיה 20% מהכנסות המלון, עליהן התחייבו לדווח לשלטונות המס. בשנת 2010 נתגלעו חילוקי דעות בין הצדדים והכנסייה תבעה את האחים במטרה להוציאם מניהול בית המלון, דבר התביעה הגיע למשרד פקיד שומה ירושלים 2, שם התברר, כי בשם המלון הוגשו דוחות שנתיים למס הכנסה עבור השנים 1997 ועד 2010 לפיהם לא הייתה כל פעילות בחברה ולכן שלא היו לה הכנסות כלל בשנים אלו. האחים חשודים, כי ניצלו את העובדה שהמלון נמצא בבעלותה הרשמית של הכנסייה, אשר על פי ההסכם שלה עם מדינת ישראל הינה מוכרת כמלכ"ר וככזו, אינה מחויבת בתשלום על הכנסותיה. המידע הועבר למשרד פקיד שומה חקירות ירושלים שפתח בחקירה, שהובילה לחשדות כאמור.

info@masfax.co.il

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



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.