

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. אורי גולדמן, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.
מנהלת מערכת ומפיקה ראשית: סמדר שושן.

גיליון 735 יום ה' 21 בינואר 2016

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

הצעת חוק: מע"מ בשיעור אפס על הסעה בתחבורה ציבורית //
הצעת חוק: נקודת זיכוי ליחיד שסיים לימודי מקצוע //

חילוט רכוש לפי פסד"פ אגב הרשעה ביצוע עבירות לפי פקודת מס הכנסה

אזרחי – חלוקת דיבידנד בדרך של הפחתת הון ללא קיום מבחן הנזילות //
מ"ה – חיוב במע"מ בשל מבחן השליטה והניהול בחברה תושבת האזור //
מ"ה – תקבול מבונס – ריווח הון או הכנסה פירותית //

סבב מינויי בכירים ברשות המסים // החלטות הועדה לעיצום כספי 2015 //
ביקורות ניהול ספרים בת"א // הפחתת שכר הלימוד במכללות למשפטים !! //

מאמר פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

רשות המסים פרסמה חוזר מקצועי מס' 966192 – בנושא: מיסוי שירותי דת

תינתן ללא קשר לשירות עדיין תחויב היא במע"מ לפי סעיף 12(א) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1976, הקובע כי תרומה לעסק תחשב כחלק ממחיר עסקאותיו.

החוזר מבהיר עוד, כי במידה ונותן השירותים הינו "חבר בני אדם, מאוגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת ריווחים ושאינו מוסד כספי", כלומר, כאשר הפעילות אינה בעלת מאפיינים של מלכ"ר ולא עסק, יהיה חייב נותן השירותים במס שכר על המשכורות ועל השימוש של עובדיו בחפצים של המלכ"ר.

לבסוף, מצייין החוזר כי בכל מקום שבו שוכנע הממונה כי על נותן שירותי הדת להירשם כעוסק במשרדי מע"מ, יחולו על נותן שירותי הדת החובות המוטלות על פי כל דין, לרבות החובות הבאות: חובת ניהול פנקסים, חובת הגשות דוחות לפקיד השומה ולממונה מע"מ, ובמסגרת זאת גם, לדרוש מנותן שירותי הדת ומצדדים שלישיים מידע על חשבוניות הבנק ועל נכסים בארץ ובחו"ל של נותן שירותי הדת, ומידע על נסיעות לחו"ל של נותן שירותי הדת ובני משפחתו, בהתאם לסעיף 35. לפקודה. כמו כן רשאי פקיד השומה לדרוש הצהרות הון.

♦ ביום 19.1.16 פרסמה רשות המיסים את חוזר מקצועי מספר 966192 בנושא מיסוי שירותי דת.

♦ חוזר זה קובע כי בהתייחס למס הכנסה, נותני שירותי דת כגון: מקובלים, חזנים, מוהלים ובדצ"ים וכדו' (להלן: "נותני שירותים"), נחלקים הם לשני קבוצות.

♦ נותני שירותי דת שהם מוסד ציבורי יהיו פטורים ממס הכנסה על תרומות ומענקים שניתנו בקשר לשירותי הדת שסיפקו.

♦ נותני שירותי דת שאינם מוסד ציבורי יהיו חייבים במס הכנסה על תרומות שניתנו בקשר לשירותי הדת, גם אם לא הייתה דרישה או ציפייה לקבלת תשלום, ככל שההכנסה עומדת במבחנים לסיווגה כהכנסה לפי סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "לפקודה") הכנסה מעסק או משלח יד, שהם: מקור קבוע, מחזוריות, תדירות, מומחיות, בקיאות, היקף כספי, ארגון וניהול, ו-שיווק, וב"מקרים מתאימים" יהיה ניתן לראות בתקבולים כהכנסה לפי סעיף 102(1) לפקודה שעניינה הכנסה מכל מקור אחר.

♦ חוזר זה מתייחס גם למס ערך מוסף, וקובע כי מתן השירות, או מכירת טובין כגון: "מים קדושים", קמיעות וכדו', ככל שנותן השירותים יקיים את המבחנים לקיום עסק שצויינו לעיל לעניין מס הכנסה, יהא חייב במע"מ, וכי גם במקום והתרומה

פורסמה הארכת תוקף לאישורי תיאום מס משנת 2015

תיאומי מס לשנת 2016 החל ביום ראשון, ז' שבט תשע"ו-17.1.16.

♦ לעניין היישום לתיאום מס באינטרנט, מציינת רשות המיסים כי היישום נפתח לשירות הציבור ביום שלישי, ט' בשבט תשע"ו – 19.1.2016.

♦ ביום 29.12.15 פורסם באתר רשות המסים כי כמידי שנה, גם בשנת המס 2016 רשות המיסים מעניקה אורכה לתוקף אישורי תיאום מס שתוקפם פג בתום שנת המס 2015, עד לתאריך תשלום משכורת פברואר 2016 ולא יאוחר מיום 13.3.2016. ♦ לתשומת לב הציבור, מציינת רשות המיסים את כי במשרדי מס הכנסה ברחבי הארץ ניתן יהיה לערוך



חילוט רכוש לפי פסד"פ אגב הרשעה ביצוע עבירות לפי פקודת מ"ה מיכאל כשכאש, עו"ד גולדמן ושות' - משרד עורכי דין

הוא בעל הכספים שנתפסו; שנית, הכספים נתפסו לפי הוראת סעיף 32 לפסד"פ; ושלישית - וזהו גם העניין השנוי במחלוקת - שהרשעת הנאשם מתייחסת **למעשה** (הדגשה אינה במקור - מ.כ.) העבירה שנעשה בכספים שנתפסו, או לגביהם.

♦ בית המשפט הדגיש שהודאת הנאשם כי נקט בערמה ותחבולה בכך שהסתיר את הכסף, מגבשת מקיימת את התנאי האחרון שבהוראת סעיף 39 הנזכרת, לפיו מעשה העבירה נעשה בחפץ או לגביו. הובהר שעבירת הערמה והתחבולה לא באה לידי ביטוי אך באי הדיווח לרשויות המס, שכן עניינה גם במעשה שנעשה לגבי הכסף שנצבר, היינו הטמנתו מתחת לאדמה.

♦ משכך סבר בית המשפט שצבירת הכסף והסתרתו מהווים חלק מההשתלשלות העובדתית לגבי כל העבירות שבהן הורשע הנאשם (להבדיל מיסודות העבירות שבהן הורשע לפי סעיפים 220(2) ו-200(4) לפקודה), ועל כן הסך האמור הוא בר חילוט בהתאם להוראות פסד"פ.

♦ אשר לשינוי הנטען במדיניות התביעה הכללית ביחס לחילוט רכוש אגב ביצוע עבירות לפי פקודת מס הכנסה שבהן הורשע הנאשם, קבע בית המשפט כי לשאלת "הראשונות" או לשינוי המדיניות ביחסה של התביעה הכללית יש לתת משקל, לכל הפחות, ביחס להיקף הנכסים שניתן לחלט. מכיוון שסמכות החילוט היא סמכות שבשיקול דעת, קבע בית המשפט שבעניין זה יש לפעול בהתאם ל- "עקרון ההדרגתיות", לאמור - עת שמבקשים להטיל רכיב עונשי שלא היה מקובל להטילו בגין אותן עבירות בעבר, יש לעשות זאת בהדרגתיות ולא באבחה אחת.

♦ במכלול השיקולים אליהם נדרש, נתן בית המשפט דעתו גם להליכים האזרחיים שהתנהלו בעניינו של הנאשם ביחס לאותו אירוע ולאותם כספים שנתפסו, בין היתר לעובדה שהנאשם הגיע להסדר עם רשות המסים לפיה ישלם סכום של 1,120,000 שקלים כנגד חוב המס שנוצר לו. בית המשפט הביע חשש מסוים לפיו אם רואים בחילוט פעולה שעניינה "הוצאת בלעו של גזלן מפיו" ולארכיב עונשי, אזי תיתכן סיטואציה מטרידה לפיה הסכום התפוס והחייב במס יחולט בהליך הפלילי וזאת במקביל לתשלום המס. דבר זה, הזהיר בית המשפט, עלול להוביל למיסוי עודף והתעשרות הקופה הציבורית מעבר לנדרש. סיטואציה זו יכולה להביא לתוצאות קשות נוספות דוגמת חילוט מלוא ההכנסות שנצמחו לנאשם (להבדיל מן ההכנסה החייבת) פעולה שבוודאי חורגת מ"הוצאת בלעו של גזלן מפיו" עד כדי ירידה ל"מיצי קיבתו", וכן למצבים מורכבים אחרים העולים לכדי פגיעה בלתי הדירה בזכות לקניין.

♦ על סמך כל השיקולים דלעיל ובהתחשב ביתר העונשים שגזר על הנאשם, קבע בית המשפט, בהחלטה ראשונה מסוגה, כי מתוך כל הכספים שנתפסו כאמור יחולטו 600,000 שקלים חדשים לטובת הקופה הציבורית. בינואר 2016 הגיש הנאשם לבית המשפט המחוזי בבאר-שבע ערעור על פסק הדין.

♦ ביום 03.12.2015, גזר בית משפט השלום בבאר-שבע מפי כב' השופט ד"ר י' ליבדרו, את דינו של מר שאקר אלרייט, (להלן: "הנאשם") שהורשע על פי הודאתו אגב חתימה על הסדר טיעון.

♦ מפאת החידוש שבפסק הדין ומכיוון שלדעתנו עשויה ההחלטה הנדונה לחרוג מענייני הפרטי של הנאשם, יובא להלן טעם הפסק (רציו), ככל שזה נוגע לצו החילוט שיצא תחת ידו של בית המשפט. ייאמר כבר עתה שאין בשורות הבאות משום הבעת דעה או עמדה בנוגע לפסק דינו של בית המשפט, שכן זו תובא בגיליונות הבאים.

♦ כתב אישום המתוקן שהוגש לבית המשפט במסגרת הסדר הטיעון, ייחס לנאשם שעבד בשנים 2010-2012 (להלן: "התקופה הרלוונטית") כרופא שיניים עצמאי, שלוש עבירות של הגשת דו"ח כוזב לפקיד השומה לפי סעיף 220(2), שלוש עבירות של ניהול ספרי חשבונות כוזבים לפי סעיף 220(4) ושלוש עבירות של שימוש בערמה עורמה ותחבולה לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

♦ בפסק דינו קבע בית המשפט שבתקופה הרלוונטית היו לנאשם הכנסות נוספות ממקור שאינו ידוע, עליהן היה חייב במס. בשל הימנעותו מלדווח על ההכנסות הנוספות, צבר הנאשם סכום של כ- 1,750,000 שקלים במזומן. הסכום האמור נמצא ונתפס אצל הנאשם, כשהוא מוחזק בתוך כדים שנקברו תחת רצפת הבטון של מחסן ביתו. מלבד העובדה שהנאשם הגיש דוחות כוזבים וניהל פנקסים כוזבים, קבע בית המשפט שהסתרת הכסף בתוך כדים וקבירתם מתחת לרצפת הבטון של מחסן ביתו, נעשו במרמה, עורמה ותחבולה, וגם זאת בכוונה להשתמט ממס.

♦ בית המשפט גזר על הנאשם עונש של 12 חודשי מאסר בפועל, והטיל עליו קנס בסך של 50,000 שקלים או שלושה חודשי מאסר תמורתו. בנוסף קבע בית המשפט כי מקצת הכספים שנתפסו תחולט לטובת הקופה הציבורית, בהתאם להוראת סעיף 39(א) לפקודת סדר הדין הפלילי (מעצר וחיפוש) [נוסח חדש], תשכ"ט-1969 (להלן: "הפסד"פ").

♦ ב"כ הנאשם טענו שאין בסיס חוקי לחילוט הכספים שנתפסו, בשים לב לעבירות המס שבהן הורשע ולכך שסודות הוראת החילוט לפי סעיף 39 הנזכר לא מתקיימים. כן טענה ההגנה שעמדת התביעה הכללית ביחס לחילוט הכספים שנתפסו, מהווה שינוי רדיקאלי במדיניות הענישה, שכן מעולם לא חילטו כספים אגב ביצוע עבירות לפי פקודת מס הכנסה.

♦ לאחר שבחן כל אחת מטענות ההגנה, קבע בית המשפט בפסק דין ארוך ומפורט, שניתוח הוראת סעיף 39(א) לפסד"פ ויישומה על המקרה מלמדים שניתן לחלט באמצעותה את הכספים שנתפסו. בית המשפט ציין שהוראת החילוט שבסעיף 39(א) כוללת שלושה תנאים מצטברים, שכולם מתקיימים בעניין זה - ראשית, הנאשם



חלוקת דיבידנד ע"י הפחתת הון ללא קיום מבחן הנזילות פר"ק 15-06-54442 י.ד. אגוד מקרקעין בע"מ נ' רשם החברות ואח' ישראל בן ציון, עו"ד

◆ ביהמ"ש ביקש גם את עמדתו של רשם החברות שביקש שלא לנקוט עמדה בסוגיה, גם הרשות לניירות ערך הודיעה כי אין לה הסתייגות מהחלוקה היות ומדובר בחברה פרטית ולפיכך אינה עומדת לפיקוחה של הרשות. גם **רשות המיסים הודיעה כי אינה מתנגדת תוך שהיא שומרת את זכותה למסות את הפעולה**. גם בנק הפועלים אשר לו היה רשום שיעבוד לטובתו על נכסי החברה, מסר כי אינו מתנגד היות והשיעבוד כבר בוטל. גם הבנק הבינלאומי מסר, כי למרות שרשומה משכנתא לטובתו על חלקות של החברה מדובר בחוב של חברה אחרת כך שאין לחברה המבקשת כל התחייבות כספית כלפיו.

◆ החברה קיימה גם את **הוראות תקנות החברות (אישור חלוקה), התשס"א – 2001** הרלוונטיות לבקשה דנן, ובכלל זה פרסמה הודעה לנושים בעיתונים יומיים בהתאם לנדרש בתקנות אלה. בהתאם לתצהיר מטעם החברה לא פנה אליה אף נושה פוטנציאלי בהתנגדות לבקשה.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד כבוד השופט בנימין ארנון:
◆ ביהמ"ש אישר את בקשת החברה וקבע, כי: **"בפסיקת בתי המשפט נקבע כי 'מבחן יכולת הפירעון' הינו מבחן כלכלי רחב המשתרע מעבר למבחנים מאזניים וכולל אף 'מבחן נזילות' המחייב בחינה של תזרים המזומנים של החברה על מנת להסיר חשש שמא חברה המבקשת להפחית את הונה ולבצע באישור ביהמ"ש חלוקה שאינה מקיימת את 'מבחן הרווח' – תהפוך לחדלת פירעון**". אולם במקרה דנן, ביהמ"ש לא נדרש כלל לשאלת הנזילות של החברה, שכן כאמור מדובר בחברה שאינה מבצעת כל פעילות עסקית, לפיכך די בכך שביהמ"ש שוכנע על סמך חוות הדעת שהוגשו לו כי אין כל חשש ליכולת הפירעון של החברה. בשולי הדברים, ציין ביהמ"ש, כי המבחן אותו נדרש הוא לבחון בבקשה מסוג זה אינו מבחן מוחלט אלא "מבחן הסתברותי הבוחן את קיומו (או העדרו) של חשש סביר לאי קיום התחייבויותיה של חברה כתוצאה מביצוע חלוקה שאינה מקיימת את מבחן הרווח הקבוע בחוק החברות."

תוצאה:

◆ ביהמ"ש קיבל את הבקשה לחלוקת הדיבידנד בדרך של הפחתת הון החברה ובתנאי שהחלוקה המבוקשת תבוצע עד ליום 31.12.2015.

ניתן ביום: 3.11.15

המבקשת: ע"י ב"כ עו"ד עמיחי פינקלשטיין משרד עמית פולק מטלון ושות'.

רשם החברות, רשות ניירות ערך ורשות המיסים: ע"י פרקליטות מחוז ת"א אזרחי

כונס הנכסים הרשמי: ע"י ב"כ עו"ד נטע כצמן – יעקובוביץ'

◆ השאלה הנשאלת בתיק זה הינה: האם לאפשר לחברת י.ד. מקרקעין בע"מ (להלן: "החברה" או "החברה המבקשת") לבצע חלוקת דיבידנד שלא על סמך רווחי החברה, אלא בדרך של הפחתת ההון של החברה, ובפרט ללא בדיקת תזרים המזומנים של החברה לאור כך שאיננה מקיימת בעת הבקשה פעילות עסקית מלבד החזקה פסיבית בחברה אחרת (= חברת אחזקות).

◆ **הרקע המשפטי** – סעיף 302 לחוק החברות תשנ"ט – 1999 (להלן: "החוק") קובע, כי: "חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה", במקום בו חברה רוצה לחלק שלא מתוך רווחיה שצברה אלא מתוך ההון הקיים שלה, קובע סעיף 303 לחוק, כי על החברה לבקש את רשותו של בית המשפט לחלוקה.

◆ **הרקע העובדתי** – לחברה אין פעילות עסקית מלבד החזקה בחברת בת שלה "חברת ארמונות" (להלן: "חברת ארמונות"). החברה מבקשת לבצע את חלוקת הדיבידנד של 40 מיליון ₪ מתוך ההון העצמי שלה העומד על כמעט 67 מיליון שקל, כולל הון עצמי וקרנות הון ויתרת מזומנים של מעל ל-13 מיליון ₪, וזאת על מנת שתוכל חברת האם של החברה המבקשת לפרוע את חובה אליה בדרך של קיזוז הלוואה שהעמידה עבורה החברה.

◆ ביהמ"ש שיבח את שמרנותה של החברה המבקשת אשר איננה מעוניינת להשתמש ברווחי אקוויטי שנוצרו כתוצאה משערוך של נכס של חברת ארמונות, לצורך מעבר מבחן הרווח לשם שימוש בסעיף 302 לחוק ועקיפת הצורך ברשות בית המשפט.

◆ **חוות הדעת** – ביהמ"ש דרש וקיבל חוות דעת של מומחה מטעם החברה, רואה החשבון יובל זילברשטיין, לגבי כושרה של החברה לפרוע את התחייבויותיה הכספיות, המומחה שבדק את החברה הגיע למסקנה, כי היות ולחברה חובות זניחים של עשרות אלפי שקלים בלבד בעוד שלאחר החלוקה יישאר בהון החברה עשרות מיליונים אין חשש לכושר הפירעון של החברה. בנוסף, בדק המומחה את חברת הבת של החברה המבקשת – חברת ארמונות וקבע כי "מצבה הפיננסי ופעילותה העסקית אינה מעלה חשש ביחס ליכולתה לקיים התחייבויותיה הקיימות והצפויות".

◆ ביהמ"ש ביקש וקיבל גם את חוות דעתו של הכנ"ר שהתבססה על מומחה מטעמו של הכנ"ר, הכלכלן גנאדי גולדשטיין, שקבע גם הוא כחוות דעתו של המומחה מטעם החברה, כי: "רמתו הגבוהה של ההון העצמי שיוותר בחברה, אם תאושר בקשת החלוקה, בהינתן היעדר פעילות עסקית עצמאית, ובהינתן היעדר התחייבויות לזמן ארוך והיקף זניח של התחייבויות לזמן קצר מאפשרת בחינת יכולת הפירעון של החברה עפ"י מבחן שווי נכסי נקי בלבד (המבחן המאזני) בלי להזדקק לבחינת עמידת החברה במפעל התזרימי."



מכירת מערכת מסחר אלוגריתם תסווג כהכנסה הונית ע"מ 12-13-49967 בן דוד נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3 יואל, אנסבר, רו"ח (משפטן)

בשנת המס שבערעור). לפי עמדתו, הוא מכר חלק מנכס קבוע שהיה מיועד להנבט פירות (הכנסות שוטפות). הוא לא עסק בפיתוח תוכנות לשם מכירתן כמלאי עסקי. מכירת הזכויות במערכת נועדה לצרף שותף עסקי למיזם שהקים בגפו, ופעולה זו הינה פעולה הונית במהותה.

באשר לתחולה האפשרית של סעיף 92(9) לפקודה, טען המערער מגוון טענות: הסעיף איננו חל במקרה דנן כי הוא לא מכר את מלוא זכויותיו במערכת; הסעיף איננו חל, כי בעת המכירה לכספי טרם נוצרו "זכויות יוצרים"; בסעיף האמור "טמון קושי יסודי" בשל תולדות חקיקתו ובשל השינויים שנעשו בפקודה מאז הוספתו של הסעיף בשנת 1961 ולאור הקושי האמור יש לפרש את תחולת הסעיף בצמצום; הסעיף ממילא איננו חל על הכנסה "בעלת אופי הוני מובהק", כפי שהייתה לטענת המערער במקרה דנן.

ביהמ"ש המחוזי ת"א - כב' השופט הרי קירש:

בימ"ש קבע, כי המקרה הנוכחי מובהק: מכירת הזכויות נעשתה במישור ההוני ולא הצמיחה הכנסה מעסק. המסקנה המתבקשת מן הנסיבות המתוארות היא כי המערכת האמורה הייתה בבחינת "עץ" בידי המערער, דהיינו נכס שפותח ונוצר על מנת להניב הכנסות מהשימוש בו ולא על מנת להצמיח רווח ממכירתו המיידית. "טיב הנכס", התאים להיותו נכס הוני המיועד להחזקה וליצירת הכנסות פירותיות ממנו. תדירות פעילות פיתוח המערכת באופן המתואר הייתה חד פעמית.

נדחתה טענת המשיב לעניין השבחת המערכת כסימן לקיום עסקה פירותית. באשר למבחן תקופת ההחזקה, אין בפניית היזמים למקורות מימון והשקעה הנדרשים להסכים לדילול בעלותם במיזם המקורי כדי להצביע על מכירה פירותית, כאשר נתח מהזכויות במיזם נמכר לגורם שלישי המוכן והמעוניין להעמיד את המימון הדרוש להמשך פיתוח המערכת. המערער לא גילה כל כוונה להיפרד מהמערכת והוא נותר שותף ובהמשך בעל מניות. המשיב אף התייחס למבחן הארגון וקיום מנגנון עסקי בסתירה לעובדה המוסכמת לפיה המערכת פותחה על ידי המערער באופן אישי.

תוצאה:

הערעור התקבל. ביהמ"ש קבע, כי אופי ההכנסה היה הוני, וזאת בשל העובדה שהיא נבעה ממכירת זכויות בנכס אשר שימש (או עתיד היה לשמש) את המערער בייצור הכנסות. הוראות סעיף 92(9) לפקודה אינן חלות על המקרה. כתוצאה מכך, יחול על ההכנסה חלק ה' לפקודה בעניין מיסוי רווח הון. הוטלו על המשיב הוצאות בסך 15,000 ₪.

ניתן ביום: 10.1.2015

ב"כ המערער: טולצ'ינסקי שטרן מרציאנו, כהן, לויצקי ושות', עו"ד

ב"כ המשיב: עו"ד מרואן עבדאללה פרקל' ת"א – אזרחי

המערכת נשוא ערעור זה הינה מערכת המיועדת לשמש לצורך מסחר באמצעות אלגוריתם ממוחשב ("המערכת"). למערער לא היה ניסיון "עסקי" קודם במסחר בניירות ערך בשוק ההון, והבנתו בתחום זה הינה כשל "אחד האדם". בשלהי 2009, לאחר שהמערכת, שהייתה עדיין בשלבי פיתוח, הוצגה על ידי המערער למר יעקב כספי ("כספי"), ביקש כספי להצטרף כשותף למיזם זה.

בהתאם לכך, ביום 7.12.2009 נחתם סיכום עקרונות בין המערער לבין כספי לפיו מכר המערער לכספי 40% מזכויות הבעלות במערכת ("הסכם 2009"). בהמשך חתמו הצדדים ביום 4.7.2011 על הסכם נוסף, לפיו מכר המערער לכספי -במכירה מוחלטת - 4.4% נוספים מהמערכת בתמורה לסך של 1,000,000 ש"ח ("הסכם 2011"); כך שבסופו של יום חלקו של המערער במערכת נותר על 55.6% מהמערכת ואילו חלקו של כספי במערכת עמד על 44.4%. במסגרת הסכם 2011, המערער וכספי אף סיכמו ביניהם על העברת זכויותיהם במערכת לחברה חדשה במסלול פטור ממס לפי סעיף 104 לפקודת מס הכנסה; וכן על הקצאת 10% מהזכויות בחברה החדשה לצדדים שלישיים במסגרת תכנית לפי סעיף 102 לפקודה.

ביום 25.5.2011 ביקש המערער לכלול בדוח המס שלו לשנת 2009 את התמורה שנתקבלה בידיו בגין מכירת התוכנה בהתאם להסכם משנת 2009 כהכנסה הונית - ולחייבה במס בשיעור של 20% וזאת בהתאם להוראות סעיף 91(ב) לפקודה.

ביום 7.8.2011, לאחר השלמת פיתוחה של המערכת, נחתם בין המערער לבין כספי הסכם נוסף (שלישי במספר), במסגרתו סיכמו הצדדים, כי כל צד יעביר את זכויותיו במערכת לחברה המשותפת ("החברה המשותפת") כנגד הקצאת מניות ועל פי המתווה הקבוע בסעיף 104 לפקודה; כך שלאחר העברת הזכויות כאמור, המערער מחזיק ב-55.6% מהחברה וכספי ב-44.4% מהחברה, כפי החזקותיהם במערכת טרם העברתה לחברה המשותפת. ערעור זה עוסק באופן המיסוי של מכירת הזכויות הראשונה.

ביום 4.7.2011 העביר כספי למערער את התמורה הנוספת בהתאם להוראות הסכם 2011 ובהתאם לכך, דיווח המערער למשיב על הכנסה זו בדוח לשנת המס 2011.

המשיב סבר, כי ההכנסה ממכירת הזכויות במערכת כפופה למיסוי לפי סעיף 92(1) לפקודה ("עסק ומשלח יד"). כטענה חלופית, טען המשיב, כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי שגם היא חייבת במס לפי סעיף 92(1).

על פי עמדת המשיב, ההכנסה חייבת בשיעור המס השולי כהכנסה עסקית בידי המערער. לחלופי חילופין, טען המשיב, כי ההכנסה מחויבת במס לפי סעיף 92(9) לפקודה ("פטנט וזכות יוצרים"). לפי עמדתו, כל יסודות הסעיף האמור מתקיימים במקרה זה ועל כן, אם לא תתקבל טענתו הראשית של המשיב, אזי עדיין יחולו על ההכנסה שיעורי המס הרגילים אך זאת בכפוף לתקרת שיעור המס של 40% בהתאם לסעיף 125 לפקודה (המשלים את הוראות סעיף 92(9) הנ"ל).

המערער טען, כי מכירת הזכויות במערכת ליעקב כספי הצמיחה רווח הון הכפוף למיסוי לפי חלק ה' לפקודה. לפיכך שיעור המס החל יהיה 20% בלבד (כפי שהיה בתוקף



סיווג בונוס לעובד כהכנסת פירותית ולא כרווח הון ע"מ 31238-01-12 שני נ' פקיד שומה כפר סבא ניר לנדה, משפטן

נדיבות לב, אלא בשל יכולתו וכישוריו האישיים לדאוג לכך כי ההסכם עם מייקרוסופט יחודש. התמורה שולמה אך ורק למערער – מאחר שהיא ניתנה בגין פעילותו הישירה של המערער שהתבצעה באופן פרסונלי. הבונוס שקיבל המערער מהווה הכנסה המשולבת בתפקידו של המערער כנותן שירות לחברת וקטור.

ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד, כב' הש' ד"ר אחיקם סטור:

המשיב טען למעשה, שההסכם הנוסף בין CDI למערער מיום 30.12.09 הוא הסכם בדוי או מלאכותי, שמוסיף כביכול תוספת להסכם שנחתם ביום 30.01.07 וסותר חשבונית שנרשמה ביום 2.9.08. ואם מדובר ברווח הון, על המערער היה לדווח לרשויות על מקדמה בגין רווח הון. החתימה על התוספת השנייה נעשתה יום לפני הגשת הדוחות לשנת המס שבערער רק כדי להכשיר בדיעבד את טענת רווח ההון.

סעיף 2(2) לפקודה מכיל את התיבה "במישרין או בעקיפין". המונח "בעקיפין" פורש בפסיקה באופן מרחיב. יישומה של פרשנות זו תביא למסקנה שהמערער קיבל את התקבול עקב העבודה שלצרכיה הוא גויס. אילו לא נשכרו שירותיו של המערער לטובת החברה, הוא לא היה מקבל כל תשלום. התקבול שקיבל המערער התקבל כהכנסה בגין עבודה ולא עקב מכירת מניות. בהסכמים שהמערער עצמו חתום עליהם נקבע מפורשות כי הצדדים יחתמו על הסכם ייעוץ, אשר יכלול טיפול עבור החברה. המערער קיבל את הבונוס לא כמתנה, אלא בשל יכולתו וכישוריו לדאוג לכך כי ההסכם עם מייקרוסופט יחודש. ליבת הסכסוך בין הצדדים הינה לאיזה חוזה להאמין: להסכמים שנחתמו בחודש יולי 2007 או שמא להסכם התוספת השנייה אשר נחתם ביום 30.12.09. לאחר בחינת הסוגיה נקבע כי ההסכמים שנחתמו ביולי 2007 הם שמשקפים את האמת, בעוד שהסכם התוספת השנייה הוא הסכם בדוי שנעשה לצרכי מס בלבד.

תוצאה:

הערעור נדחה. המערער ישלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך של 35,000 ₪.

ניתן ביום: 9.11.15 בהעדר הצדדים

**ב"כ המערערים: רמי אריה, עו"ד (רו"ח), שחר נח, עו"ד
ב"כ המשיב: עו"ד מיכל ריצ'ולסקי, פרקל' ת"א אזרחי**

חברת וקטור הנדסה וטכנולוגיות (1993) בע"מ (להלן: "חברת וקטור") חתמה על הסכם התקשרות עם חברת מיקרוסופט.

המערער, יחד עם חברה זרה הולנדית בשם Hallmark Chemicals B.V (שתיקרא להלן: "הולמרק") החזיקו 100% מהון המניות של חברת וקטור.

ביום 30.1.07 נכרת הסכם מכירה שבו מכרו המערער והולמרק את מניותיהם בחברת וקטור לחברה ציבורית בשם "CDI". ביום 6.3.07 נכרת הסכם נוסף בין חברת וקטור למערער שהוגדר הסכם ייעוץ (להלן: "הסכם ייעוץ"). על פי ההסכם, יועסק המערער על ידי חברת וקטור בניהול וייעוץ למשך 3 שנים. בנוסף, על פי סעיף 3(ד') לנספח, וקטור תשלם למערער בונוס מיוחד במידה והוא יצליח לגרום להארכת ההתקשרות של חברת וקטור עם חברת מיקרוסופט. ביום 2.9.09 ולאחר השגת ההסכמה של מיקרוסופט להארכת ההתקשרות עם וקטור הוציא המערער חשבונית מס לחברת וקטור. בחשבונית נרשם שסכום זה הינו תשלום המתייחס לבונוס. ביום 30.12.09 נערך הסכם נוסף בין CDI לבין המערער והולמרק שהוגדר התוספת השנייה להסכם מיום 30.01.07 (להלן: "התוספת השנייה"), בו נקבע כי תשלום הייעוץ ייחשב כתשלום נוסף עבור המניות שנמכרו, המשקף שווי נוסף של מניות הנובע מהארכת הסכמי מיקרוסופט.

ביום 31.12.09, הגיש המערער את הדו"ח על הכנסותיו לשנת המס שבערער שבו הוא מצהיר על הכנסתו מהבונוס כרווח הון. המשיב טוען כי יש לסווג את הבונוס כהכנסה פירותית בידי המערער לפי סעיף 1(2) לפקודה כהכנסה ממשלח יד, או לחילופין כהכנסה מעסקת אקראי שטיבה מסחרי ולחילופין חילופין כהכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה. המערער טוען שהתקבול שקיבל הינו חלק שני למכירת זיכיונות מיקרוסופט בהמשך לעסקת מכירת מניות בחברת וקטור לחברת CDI. לפיכך מדובר בהכנסה הונית החייבת במס רווח הון לפי חלק ה' לפקודת מס הכנסה, כפי שדווח על ידי המערער.

עיקרי הטענות: המשיב טען, כי גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס. מיסוי העסקה נעשה בהתאם למתווה שנעשה בפועל על ידי הצדדים וראיות בכתב מוכיחות כי עמד בנטל ההוכחה החלה עליו, ובהתאם להסכמים עליהם חתם המערער. מדובר בהכנסה הנובעת מכישוריו המיוחדים של הנישום. המערער קיבל את הבונוס לא בתור מחווה ולא מתוך



הטבות מס

למשקיעים בסרטים ישראליים

ביום 18.1.16 אישרה ועדת הכספים של הכנסת תקנות המאריכות את הטבות המס למשקיעים בסרטים ישראליים, לפיהן ניתן להכיר בהוצאות להפקת סרט ישראלי כהוצאה שוטפת כנגד כל מקור הכנסה, כבר בשנה בה הוצאו עד סוף שנת 2018. התקנות ייכנסו לתוקף מיד עם פרסומן ברשומות ויחולו רטרואקטיבית החל מה-1.1.2016.

התקנות קובעות כי מפק, משקיע או בעל יחידת השתתפות בשותפות נסחרת יוכלו לנכות הוצאות הפקה שהיו להם בגין הפקת סרט בישראל כהוצאה שוטפת, כבר בשנת המס בה הוצאו ההכנסות, כנגד כל הכנסה. ההטבה כוללת גם הוצאות שהוצאו מחוץ לישראל, כל עוד הוצאו לשם הפקת סרט ישראלי.

ההטבה מאפשרת ניכוי הוצאות כאמור בסכום שאינו עולה על 15% מסכום הפקת הסרט בישראל, בשנה בה הוצאו ההוצאות, ואת יתרת ההוצאות ניתן יהיה לנכות בשנים הבאות כנגד כל הכנסה.

בנוסף, קובעות התקנות כי הוצאות הפקת סרט שהוצאו בישראל בידי שותפות, יותרו בניכוי למשקיעים בשותפות, בהתאם ליחס השקעתם הכספית בשותפות מסך כל ההשקעה הכספית בה. ההוצאות ייוחסו למי שהיה שותף בשותפות ביום 31 בדצמבר בשנת המס. תקנות אלו נקבעו בעקבות המלצתה של ועדה במשרד האוצר אשר בחנה את נושא עידוד תעשיית הסרטים בישראל.

הועדה סברה כי תעשיית הקולנוע היא תעשייה עתירת סיכונים אשר מחייבת השקעות בהיקף ניכר וכי חשוב לאפשר לתעשיית הסרטים הישראלית להמשיך במהלך ההצלחות של השנים האחרונות וזאת, בין היתר, על ידי מתן הטבות מס.

כעת הוארכו התקנות כאמור בשלוש שנים נוספות, בשל הרצון להמשיך ולעודד את תעשיית הסרטים הישראלית.

מבצע ביקורת בפתח תקווה

אנשי יחידת ניהול ספרים ערכו בתחילת החודש מבצע ביקורת רישום הכנסות בפתח תקווה והסביבה. במסגרת המבצע נערכו 243 ביקורות בעסקים במגוון תחומים בראש העין, יהוד, אריאל, אלעד, גבעת שמואל ועוד. על פי הודעת רשות המיסים, המבצע נערך כחלק מפעילות נרחבת של רשות המיסים כנגד מעלימי מס והון שחור ובמסגרת הנחיית מנהל הרשות, משה אשר, למשרדים האזוריים להגביר את פעילות האכיפה ולשפר את כושר ההרתעה, בין היתר ע"י עריכת מבצעי שטח שמטרתם להביא לדיווחי וגביית מס אמת ולהגביר את השוויון בנטל בקרב האזרחים.

info@masfax.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו
טל. 03-6966733 ; פקס. 03-6966744

העיתון המקצועי לענייני מסים



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.

סוכלה הברחת סיגריות על ידי עולים חדשים

ניסיון הברחה של 1130 פאקטים של סיגריות, שהמס בגינם עומד על כ- 250,000 ₪, סוכל על ידי בודקי מכס נתב"ג. הסיגריות הוסתרו במזוודות ובמטען של שני עולים חדשים מגיאורגיה ומשפחותיהם.

מתכנן ההברחה, לטענת רשות המיסים, מיכאל פיצ'חזה (להלן: "העצור"), תושב ישראל בן 44, נעצר ושוחרר בערבות בבית משפט השלום בראשון לציון.

לטענת רשות המיסים, פיצ'חזה הגיע לארץ יחד עם שני נוסעים נוספים, עולים חדשים, וכאשר השניים עברו במסלול הירוק, נתבקשו השניים להניח את מזוודותיהם לבדיקה. בבדיקה התברר כי המזוודות של השניים עמוסות בפאקטים של סיגריות. השניים נלקחו ליחידת החקירות של מכס נתב"ג, ושם מסרו כי נתבקשו להעביר את המטען עבור העצור, אך לא ידעו מה תכולתו. גם העצור הודה בחקירתו כי המזוודות שייכות לו, וכי ביקש מהשניים להעביר את המטען מאחר וחשב שהם לא ייבדקו בשל היותם עולים חדשים.

בהמשך החקירה התברר כי העצור ביקש מהעולים החדשים לרשום את המזוודות שלו על שמם, לכאורה על מנת לחסוך עלויות בגין מטען חורג, והם עשו זאת על מנת לעזור לו.

מנהל מכס נתב"ג יוסי בן ישי ציין כי "לאחרונה חלה עלייה משמעותית בכמות התפיסות של סיגריות, ועל כן אנו נוקטים במדיניות ענישה מחמירה, לרבות הגשת כתבי אישום מהירים נגד המבריחים ומפעיליהם."

48 חודשי מאסר למתחזה לעו"ד ורו"ח

בתאריך 14.1.16 גזר בית משפט השלום בתל אביב 48 חודשי מאסר בפועל, 18 חודשי מאסר על תנאי וקנס כספי בסך של 300,000 ₪ על דוד קרדיש - יועץ מס, שהורשע לאחרונה במסגרת הסדר טיעון, בין היתר, בהפצת חשבוניות פיקטיביות בהיקף של עשרות מיליוני שקלים, והתחזות לעו"ד ורואה חשבון מבלי שהיה לו רישיון לעסוק במקצוע.

התיק נוהל ע"י עו"ד שירן באדי ועו"ד אפרת מויאל קיטינינק מהיחידה המשפטית הארצית לתיקי מכס וע"י תובע של משטרת ישראל (חטיבת התביעות להב 433).

על פי גזר הדין, קרדיש הציג עצמו בפני לקוחותיו ורשויות המדינה כעו"ד או לחילופין, כרו"ח ושותף במשרדו של רואה החשבון טל דיל, זאת ללא ידיעתו.

כתב האישום הוגש לאחר חקירה, שכינויה "הפרח בגני", והתנהלה על ידי צוות חקירה משותף לחקירות מכס ומע"מ תל-אביב, ביטוח לאומי ומשטרת ישראל.