

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

גיליון 746 יום ה' 1 בדצמבר 2016

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר
פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הסוף "הרשמי" לסודיות הבנקאית בשווייץ – חילופי מידע אוטומטיים

לגבי יתרות לשנת 2018 תחל בספטמבר 2019. משה אשר ציין, כי "שיתוף הפעולה שהתהדק בין המדינות יגביר את המידע שיגיע לרשות המסים באשר למידע הפיננסי של תושבי ישראל בתאגידים פיננסיים בשווייץ וכך תסייע באכיפה שוויונית של המס בישראל ותשלום מס אמת וצמצום ההון השחור".

צעד זה מתווסף להרחבת היקף שיתוף הפעולה בין המדינות בנושא חילופי מידע. החל משנת 2017 יחלו המדינות להחליף מידע על פי דרישה גם על מידע בנקאי זאת לאור העובדה ששתי המדינות חתמו על האמנה המולטילטרלית בדבר סיוע מנהלי הדדי בענייני מס ואשררו אותה בהתאם לדינים הפנימיים שלהן.

♦ **ננצל הודעה זו לתזכורת אחרונה !!!**
כרגע נוהל גילוי מרצון אנונימי הינו בתוקף עד ליום 31.12.16 !!! (כנראה לא יוארך)

רשות המסים פרסמה חוזר מקצועי בעניין "חברת משלח יד זרה"

פרצות מס שהיו קיימות בחוק בנוסחו הקודם כך לדוגמא: במקרים בהם חברה זרה, העונה על הגדרת חמ"י, היא תושבת מדינה עמה יש לישראל אמנה למניעת מיסי כפל, הועלתה טענה לפיה הוראות החמ"י מתנגשות עם אמנת המס ולכן לא ניתן להשית מס על רווחי החברה הזרה בישראל.

♦ וכך, לעמדת רשות המסים, כיוון שבמודל המיסוי של החמ"י בנוסחו כיום מיוחסות ההכנסות אל בעל המניות הישראלי (ולא לחברה תושבת חוץ), לא יכולה עוד לעלות טענה כזו, גם כאשר החברה הזרה היא תושבת מדינה עמה יש לישראל אמנת מס.

♦ ביום 27.11.16 חתם מנהל רשות המסים, משה אשר יחד עם מזכיר המדינה השווייצרי לנושאים פיננסיים בינלאומיים, **יורג גאסר**, על הצהרת כוונות בנושא **חילופי מידע אוטומטיים (CRS)** בנוגע לחשבונות פיננסיים במטרה להגביר את שיתוף הפעולה בנושא חילופי מידע, סיוע באכיפה שוויונית של המס בישראל, תשלום מס אמת וצמצום ההון השחור.

מדובר במהלך שהינו תולדה של משא ומתן של **היחידה למיסוי בינלאומי** של רשות המסים בחודשים האחרונים עם **משרד האוצר השווייצרי**.

♦ ה- Common Reporting Standard (בראשי תיבות - CRS) הינו הסכם הקובע חילופי מידע אוטומטיים בנוגע לחשבונות פיננסיים של תושבים זרים שיום ארגון ה-OECD.

במאי האחרון חתם מנהל רשות המסים, משה אשר, על **הסכם רשויות מוסמכות ליישום האמנה המולטילטרלית לחילופי מידע אוטומטי הנוגע למידע פיננסי**. על פי ההבנות, העברת המידע בין המדינות

♦ ביום 10.10.16 פרסמה רשות המסים **חוזר מקצועי 3/2016 שעניינו "חברת משלח יד זרה" ("חמ"י")**.

בהתאם להודעת רשות המסים, מטרת החוזר היא להבהיר את תיקון החקיקה שייזמה הרשות **(תיקון 198 לפקודת מס הכנסה)** שנכנס לתוקפו ביום 1.1.14, במטרה לסגור פרצות מס ופרשנות בלתי ראויה לסעיף הדן בחמ"י ובעלי מניותיה שהתגלו במהלך השנים בביקורת שערך הרשות.

♦ הרשות מבהירה, כי הסיבה העיקרית לתיקון חקיקה 198 לפקודה בעניין החמ"י היא סגירת



מיסוי חברות ארנק – הערות על התיקון המוצע בחוק ההסדרים (*) מיכאל כשכאש, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

♦ **"רווחים"** - כלל ההכנסה החייבת של החברה, בתוספת ההכנסות הפטורות ממס, לרבות שבח כמשמעותו בסעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין, אשר נצברו מיום התאגדותה עד תום שנת המס הפלונית, בניכוי המס החל עליה ובניכוי דיבידנד שהיא חילקה, **ובלבד שסכום הרווחים לא יעלה על סכום הרווחים כהגדרתם בסעיף 302 לחוק החברות**; (הדגשות – מ.כ.).

♦ בדברי ההסבר הוטעם כי סעיף 77 לפקודה בנוסחו כיום מאפשר למנהל להורות על חלוקת רווחים לא מחולקים של חברת מעטים בהתקיים מספר תנאים. השימוש שעשה המנהל בסעיף זה מצומצם למדי, עקב קשיים ובהם חובת היועצות בוועדה מייצעת ובשל חוסר היכולת להורות על חלוקה של רווחים שנצברו מעבר לשנה אחת. על כן מוצע לתקן את ההסדר במובן זה שסעיף 81 (שעניינו ביסוד הוועדה) יבוטל, ולקבוע שבמקרים שבהם חברות צוברות לאורך זמן רווחים בלתי מחולקים בלא תכלית כלכלית הקשורה לפעילות החברה, יורה המנהל לנהוג ברווחי החברה שלא חולקו ושנצברו מיום התאגדות החברה ועד לתום שנת המס, כדיבידנד. ההצעה אם כן כוללת סייג לפיו יראו את הרווחים שלא חולקו כדיבידנד רק לגבי סכום שאינו עולה על סכום הרווחים שהחברה היתה רשאית לחלק כדיבידנד בהתאם למבחן "יכולת הפרעון" שבסעיף 302 לחוק החברות.

♦ דומה שהנוסח המוצע, שטרם הובא לאישורה של ועדת הכספים, משמר את העיקרון הקבוע בסעיף תוך פתירת הקשיים שבהפעלתו. כך, למשל, בהתאם לתיקון המוצע יבוטל מוסד הוועדה המייצעת שבסעיף 81 לפקודה, והליך קבלת ההחלטות ייוחד אך לפקיד השומה; כמו כן ובהתאם לנוסח המוצע, רשאי המנהל לנהוג ברווחי החברה שנצברו מיום התאגדותה או בעודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגובה מבין השניים (ראו: הגדרת "רווחים" בהוראת סעיף 302(ב) לחוק החברות) עד לתום שנת מס פלונית, כדיבידנד, ולא רק לגבי אותם רווחים שלא חולקו במסגרת אותה השנה, על פי נוסחו הקיים של סעיף 77 לפקודה.

♦ לדעתו של המחבר ההסדר המוצע אינו חף מקשיים, שכן זה נותן בידי פקיד השומה סמכות רחבה מכל רחבה לראות בכל רווחי החברה שלא חולקו **מיום הקמתה** כדיבידנד, אפילו אם חלפו עשרות שנים מן היום שבו נתאגדה, וכל זאת בכפוף לכך שיתרת העודפים בשנתיים האחרונות פחותה מסכום כל אותם רווחים. לדעתו של המחבר ההסדר המוצע בעיניו במובן זה שהחלטה כאמור עלולה, בנסיבות מסוימות, לרוקן מתוכן את הוראת סעיף 152(ג) לפקודה, שעניינה בהתיישנות השומה העצמית של נישום במסגרת הדו"ח, בחלוף תקופה של ארבע שנים.

♦ טול מקרה שבו חברת מעטים לא חילקה את רווחיה הצבורים לבעלי המניות במשך 10 שנים, והמנהל מפעיל את סמכותו ורואה בכל אותם רווחים שלא חולקו, כדיבידנד. המנהל אפוא ישום את בעלי מניות חברת המעטים על כל אותם רווחים, ובתוך כך "יפתח" בפועל את השומות שהתיישנו ברבות השנים, וזאת מבלי שנתמלאו הוראות סעיף 147(א) לפקודה. זהו מצב בעייתי, ועל המחוקק ליתן על כך את הדעת.

♦ בשורות הבאות אעמוד בקצרה על פרצת המס שמובילה נישומים רבים להשתמש בחברות מעטים, או כפי שמקובל לכנותן - **"חברות ארנק"**, על דברי הביקורת שהשמיע מבקר המדינה על האופן שבו מתמודדת הרשות עם התופעה ועל הפתרון המוצע בחוק ההסדרים לשנת 2017.

♦ על מנת להימנע מתשלומי מס גבוהים (כחוק) ניצלו יחידים רבים המועסקים כשכירים את חופש ההתאגדות שהתיר המחוקק והחליטו, כי במקום לקבל הכנסות באמצעות שכר הם ישתמשו בחברה שזכתה לכינוי "חברת ארנק", כלומר הם יקימו חברה ויקבלו את "שכרם" באמצעותה. המבקר הסביר, כי חברת ארנק יכולה להשקיע את רווחיה לפני תשלום מלוא המס, ועל כן הסכום הפנוי להשקעה העומד לרשות בעליה, גדול במידה ניכרת מהסכום שהיה עומד לרשות בעליה לו פעל כנישום יחיד.

♦ בספטמבר 2011 הקים שר האוצר לשעבר צוות בדיקה לסוגיית חברות ארנק וחברות ההחזקה הפרטיות. [הצוות המליץ על הסדר חקיקתי](#) לפיו מס יוטל מדי שנה על רווחים בלתי מחולקים בחברות ארנק, ולשם כך גיבש מספר המלצות שמטרתן לצמצם את תמריץ המיסוי הקיים בהתאגדות ובפעילות באמצעות חברה, המנוצל במקרים מסוימים לרעה.

♦ לשון הוראת סעיף 77(א) לפקודה שעניינה במיסוי רווחי חברת מעטים:

77(א) "ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעונו מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס - רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים"

♦ **ביום 31.10.2016** (יום לפני פרסום חלקו הראשון של דו"ח מבקר המדינה) הניחה ממשלת ישראל על שולחנה של הכנסת את הצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן: **"ההצעה"**). בסעיף הראשון להצעה נכתב, כי מטרת החוק המוצע הוא לתקן חוקים שונים ולקבוע הוראות נוספות כדי לשמור על מדיניות פיסקלית אחראית, להעמיק את גביית המסים ולהגדיל את הכנסות המדינה ואת תקבוליה, והכול בהתאם ליעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018.

♦ לשון הנוסח המוצע להוראת סעיף 77(א) לפקודה המופיע בסעיף 396(3) להצעה:

"בסעיף 77(א) במקום סעיף קטן (א) יבוא:

(א) ראה המנהל כי חברת מעטים תושבת ישראל לא חילקה דיבידנד מתוך רווחיה לבעלי מניותיה, בתוך שנים עשר חודשים מתום שנת מס פלונית (להלן - התקופה האמורה), וכי יש בידה לחלק את רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי-החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס, רשאי הוא, בתוך שנתיים מתום התקופה האמורה, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיה, להורות לפקיד השומה לנהוג ברווחים שלא חולקו כאילו חולקו כדיבידנד; לעניין זה,

(*) **הערה: בשל הגבלת טכנית של מקום, רצ"ב קישורית למאמר המלא באתר** - <http://www.masfax.co.il/node/4964>



אי התרת ניכויים וקיצוזים לחברה שקופה (LLC) בארה"ב ע"מ 14-02-49525 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב אינגה אייזנברג-עצמון, עו"ד (חשבונית)

מנוסח סעיף 26(3) עולה, כי אפשרות הקיצוז מתייחסת למסי חוץ "ששולמו" או "נצמחו". לטענת המשיב, שני המונחים האמורים חופפים ומשמעותם מסי חוץ ששולמו במדינת החוץ.

♦ לטענת המערער, את המונח "נצמחו" יש לפרש לפי תרגום המונח Accrued, דהיינו "נצמח, נצטבר, נוצר". לגישתה בהתחשב במשמעות מונח זה יש לפרש את סעיף 26 (3) לאמנה בהרחבה באופן שניתן יהיה לקזז מהמס בישראל לא רק מס ששולם בפועל אלא גם מס שהיה אמור להיות משולם בחו"ל בשנת המס הרלבנטית אך לא שולם בשל הפסדי הון.

♦ ביהמ"ש קבע, כי תכלית אמנת המס בין השאר מניעת כפל מס. פרשנות היצירתית של המערער, מביאה הדברים כדי אבסורד. פרשנות המערער לא מונעת כפל מס אלא מעניקה הטבה חסרת הגיון פיסקלי. ביהמ"ש דחה את טענת המערער לפיה זכאית היא לקיצוז כנגד המס בו היא חייבת בישראל.

♦ מטעונו המשיב עולה, כי לגישתו הגבלת הזמן הקבועה בסעיף 207 לפקודה, אינה מהותית אלא נועדה למנוע קשיים ראייתיים ולאפשר לרשויות המס לכלכל צעדיהן. מסעיף 26(3) לאמנה עולה, כי הוראות האמנה הוכפפו להגבלות "של דיני ישראל" ככל שלא יהיה בהן כדי לשנות את העיקרון הכללי של האמנה, מניעת כפל מס. דהיינו כללי הזיכוי הקבועים באמנה כפופים לדין הפנימי בישראל ובארה"ב, כל עוד אין בדין הפנימי של ישראל פגיעה בעקרון. ביהמ"ש קבע, כי במצב דברים יישום הוראות סעיף 207 לפקודה כלשון, יגרום לכפל מס על העסקאות שביצעה המערער בשנת 2006, ובכך יש כדי לפגוע בעיקרון הכללי של האמנה.

♦ הוראה בסעיף 210 לפקודה מלמדת שאין "קדושה" בתקופה שנקבעה בסעיף 207 לפקודה, ובמקום שהוראה זו מתנגשת עם העיקרון של מניעת כפל מס, היא נסוגה מפניו.

בהתאם קבע ביהמ"ש, כי בנסיבות המקרה ומכוח הוראות סעיף 196 לפקודה, הקובע כי לעניין מס הכנסה הוראות האמנה גוברות על כל חיקוק, אין ליתן תוקף להוראה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. יש לאפשר למערער לקזז את המס ששילמה בשנת 2009, בכפוף לכך שבינתיים לא קיבלה החזרי מס בגין קיצוז הפסדים מרווח ההון שהיה לה בשנת 2006.

החברות שהיו בשליטת המערער בתקופה הרלבנטית הן יישויות משפטיות נפרדות מהמערער, וגם אם על פי הדין בארה"ב או במדינות שם, מהוות הן חברות שקופות, הן אינן כך בישראל. על כן, אין לייחס הפסדים שהיו לחברות האמורות למערער.

♦ ביהמ"ש לא מצא בפקודה הוראה המתירה ייחוס הפסדים משנות מס מאוחרות להכנסות משנות מס מוקדמות יותר והמערער לא הצביעה על הסדר בדין הישראלי המאפשר זאת. על כן, טענותיה בעניין נדחות.

תוצאה:

♦ הערעור התקבל בחלקו.

ניתן ביום 25.9.16

ב"כ המערער: עו"ד אלי גור

ב"כ המשיב: עו"ד מיכל ריצ'ולסקי, פרקל' מחוז ת"א

♦ המערער רכשה נכסי נדל"ן בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו בארה"ב כחברות LLC אשר לצרכי מס בארה"ב רואים אתן כשקופות.

במרץ 2006 המערער מכרה 25% מאחזקותיה ב LLC – ובמאי מכרה 95% מאחזקותיה בארבע חברות LLC אשר החזיקו נכסי נדל"ן.

♦ המערער דיווחה לרשויות המס בארה"ב על הכנסותיה ורווחיה בשנת 2006 כאשר בהתאם לדין בארה"ב יוחסו ו/או נפרסו הרווחים שהיו למערער מהעסקאות האמורות לשנים 2006, 2007, 2008, בהתאם שילמה המערער לרשויות המס בארה"ב את תשלומי המס במועדים שונים ועד לחודש ספטמבר 2009. יצוין, כי המערער הגישה לרשויות המס בארה"ב דו"ח מתקן במסגרתו דרשה החזר בשל קיצוז הפסדים לאחר. בדו"ח המס לשנת המס 2006 דיווחה המערער על ריווח הון החייב במס ומנגד דרשה לקזז מיסי חוץ.

♦ המשיב דחה את חישובי המערער, וקבע, כי רק מיסי החוץ ששילמה המערער בפועל בשנת 2008 יותרו בקיצוז, בעוד מיסי חוץ ששילמה המערער בפועל בשנת 2009 לא יותרו בקיצוז משום שתשלומם חורג מהתקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודת מס הכנסה, לפיה רק מיסי חוץ ששולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה נצמחו לנישום רווחים, מותרים בקיצוז מהמס בו חייב הנישום. בנוסף, לא התיר המשיב בקיצוז כספים, אותם דרשה המערער משום שהמערער לא שילמה סכום זה בפועל, אלא ייחסה את הסכום האמור להפסדים שקיזזה מהכנסותיה, בעטיים נחסך ממנה תשלום המס בארה"ב.

♦ המחלוקת ביניהם נוגעת לפרשנות ויישום הוראות האמנה בין ישראל ובין ארה"ב לגבי מסים על הכנסה, שעיקרה מניעת כפל מס, הוראות הפקודה הרלבנטיות והיחס ביניהן. לשיטת המערער, נוכח עליונות הוראות האמנה אין להחיל את הוראות סעיף 207 ב לפקודה או לפרש אותן באופן שניתן יהיה לקזז מיסי חוץ ששולמו אף אם התשלום בוצע שלא בתוך התקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. בנוסף, טוענת המערער, כי יש לראות בחיסכון מס החוץ שהיה לה בשל קיצוז הפסדים עליהם דיווחה בשנים 2006 – 2008 כאילו היה מס ששולם על ידה ולאפשר את קיצוז מסכום המס בו היא חייבת בישראל. לחילופין מבקשת המערער לאפשר לה "לייבא" הפסדים שהיו לחברות שבשליטתה בשנים שלאחר שנת המס 2006 לצורך חישוב המס בישראל.

♦ המשיב דוחה את טענות המערער, וטוען, כי הוראות האמנה קובעות, כי יש ליתן תוקף להוראות הדין הפנימי ככל שמדובר בקיצוז מיסי חוץ, ובכלל זה הוראות סעיף 207 לפקודה. המשיב טוען, כי הזכות לקיצוז מסי חוץ מוגבלת למיסים ששולמו בפועל בלבד, ואין להרחיב זכות זו גם למיסים שהיו צריכים להשתלם אלמלא קיצוז הפסדים. באשר לטענה החלופית של המערער טוען המשיב, כי הדין בישראל אינו מאפשר ייחוס הפסדים של גוף משפטי אחר מהנישום.

ביהמ"ש המחוזי בת"א – כב' הש' מגן אלטוביה:

♦ המחלוקות בין בעלי הדין, נוגעת למשמעות סעיף 26 לאמנה שכותרתו "מניעת מסי כפל".



ביהמ"ש המחוזי: מלגה לפרופסורים בחו"ל - חייבת במס
ע"מ 4690-10-14 פרופסור קרצמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ישראל דוד בן ציון, עו"ד

המחוקק היא ככלל אין לראות בהתחייבות חוקר להקדיש את זמנו למחקר ושלא לעסוק בעבודה אחרת, כמתן תמורה.

◆ ביהמ"ש לא קיבל עמדת המערערים וקבע, כי משאין חולק שהמערערים לא עמדו ביתר תנאי הסעיף, אין ללמוד מדיוני ועדת הכספים על פרשנות הדין ומרגע שנחקק החוק הינו בעל חיים ועצמאות משלו ואינו תלוי עוד בכוונת המחוקק.

◆ לפי ביהמ"ש, ישנו חילוק מהותי בין סטודנט לתואר שני או שלישי הנהנה ממלגת קיום, לבין הפרופסורים במקרה דנא, שכן בעוד הסטודנט פונה למוסד הלימוד ומבקש מהם שיסייעו בעדו ויקבלו אותו ללימודים ויתמכו בו בתקופת המחקר, ולמוסד אין כל ריווח או ציפייה לרווח מקבלת התלמיד ללימודים, הרי שבמקרה דנא מדובר בפרופסורים ידועי שם, אליהם פנו מוסדות הלימוד החדשים שנפתחו רק באותה השנה וביקשו ליהנות משמם הטוב של המערערים, ע"מ שהללו ישתתפו בפעילויות וסמינרים במוסדות המחקר ויפרסמו מאמרים פרי עטם באתר האינטרנט של המכונים.

◆ עוד קבע ביהמ"ש, כי יש לראות בהתחייבות שלא לעסוק בעיסוק נוסף, ובהזמנה להשתתף באירועים וסמינרים המתקיימים במוסד ובהצעה לפרסם את תוצאות המחקר באתר המכון כתמורה. ביהמ"ש מצייין, כי הגם שההזמנה לאירועים במכון ולפרסום מאמר באתר המכון לא נדרשה מהם בחוזה משפטי מסודר, אלא בדרך של הזמנה והצעה מעמית למקצוע, שכן מנהלי המכונים המזמינים היו בעלי היכרות מוקדמת עם המערערים, אין בכך כדי ללמד, כי אין מדובר בהתחייבות לתמורה, אלא מדובר בהתנהלות מכובדת כלפי פרופסורים ידועי שם ומובילים בתחומם.

◆ לפיכך, קבע ביהמ"ש, כי דין ה"מלגה" כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף (1)2 **לפקודה**, ודחה את האפשרות החלופית לפיה מדובר בהכנסה שממכירת מוניטין לפי סעיף (7)2 **לפקודה** שעוסק בהכנסה פסיבית, מה שוודאי לא מתאים לעניין דנא. לפי ביהמ"ש, לאור קביעתו שמדובר בהכנסה לפי סעיף (1)2 אין מקום לדון בחלופה של הכנסה לפי סעיף (10)2.

◆ לסיום, ביהמ"ש שיבח את ייצוגם של המערערים את עצמם, וקבע, כי אין מקום להשית קנס גירעון, שכן המערערים דיווחו למשיב על הסכומים שקיבלו תוך נקיטת עמדה פרשנית שנראתה להם נכונה, והגם שביהמ"ש הצטרף לעמדת המשיב נראה, כי הייתה סבירות מסויימת בהצהרת המערערים.

תוצאה: הערעור התקבל חלקית (לעניין קנס הגירעון), כל אחד מהמערערים יישא בהוצאות המשיב בסך 7000 ש"ח.

ניתן ביום: 5.10.16

ב"כ המערערים: ע"י עצמם

ב"כ המשיב: עו"ד חוי טוקר, פרק' מחוז י-ם (אזרחי)

◆ שלושה פרופסורים, מכובדים ומובילים בתחומם, הוזמנו ע"י מכוני מחקר חדשים, לשהות במכון מחקר בניו יורק במשך 10 חודשים, במהלכם הם מתחייבים לעסוק במחקר ולא לעסוק בשום עבודה אחרת. הם מוזמנים להשתתף בהרצאות שיתקיימו במוסד המארח ולפרסם את תוצאות מחקרם באתר האינטרנט של המוסד המארח. לכ"א מהאורחים המכובדים ניתנה "מילגת קיום" בסך של 7500-10000 דולר לחודש, ונשאלה השאלה: **האם יש להשית מס על ההכנסה או שמא מדובר בהכנסה שאין לה "מקור" לפי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה** (להלן: "**לפקודה**").

◆ **לעמדת הפרופסורים**, אשר ייצגו את עצמם בערעור, מדובר בהכנסה שאין לה מקור שכן לא ניתן על ידם שירות או תמורה בעד שהותם במכון, הם לא התחייבו להופיע בהרצאות, ולא התחייבו להגיש מאמר בסיום התקופה (הגם שחלקם הגישו working paper שפורסם באתר), וכלל הוזמנו לעסוק במחקר שאינו בתחום מומחיותם, ומדובר במלגת קיום כעין זאת הניתנת לדוקטורנטים באוניברסיטאות, ופטורה ממס לפי סעיף (29)9 **לפקודה**, והגם שאינם עונים על תנאי הסעיף, יש להקיש שגם בעניינם מדובר בהכנסה פטורה.

◆ **מאידך**, לעמדת רשות המיסים, יש לחייב את הפרופסורים מס הכנסה לפי סעיף (1)2 **לפקודה** שכן מדובר בהכנסה ממשלח ידם כחוקרים באקדמיה, לחילופין יש לחייבם לפי סעיף (7)2 **לפקודה** בשל מכירת המוניטין שלהם, ולחילופין חילופין יש לחייבם לפי סעיף (10)2 **לפקודה** השתכרות או רווח ממקור אחר.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים כב' השופט אביגדור דורות:

◆ **ביהמ"ש ציין**, כי המערערים הפנו להגדרת ה"תמורה" שבסעיף (29)9 **לפקודה**, "**לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו, ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה: התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר והכל במוסד הלימוד והמחקר, שימוש במחקר, פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר או בזיקה אליו**".

◆ כמו כן ציין ביהמ"ש, כי הפנו המערערים **לחזור מס הכנסה 5/2012** המתייחס לפטור על מלגות לסטודנטים, ומאפיין כי ישנם שלושה סוגים של מלגה, מלגת הצטיינות בשל הצטיינות בלימודים ללא התחייבות כלשהי שודאי אינה בגדר הכנסה, מלגת הוראה וכדו' הניתנת לסטודנטים בתארים מתקדמים עבור שימושם כמתרגלים ובודקי מבחנים במוסד הלימודים אשר אין חולק כי מדובר בהכנסה. וישנו הסוג השלישי זה שבאמצע, "מלגות קיום" שניתנות לסטודנטים המתחייבים להקדיש את זמנם למחקר, מלגות אלו זכו לפטור בסעיף (29)9.

◆ לעמדת המערערים יש ללמוד מדיוני וועדת הכספים באישור התיקון לחוק (תיקון 175 **לפקודה**), כי מדובר בתיקון מבהיר וכי מהתיקון ניתן ללמוד, כי כוונת



ההבדל בין "עסקת תיווך" לבין עסקת "גב אל גב" לעניין מע"מ ע"מ 2190-10-14 פ.נ. אטאס בע"מ נגד מנהל מע"מ חיפה באסל חביב אללה, משפטן

כן לפי הוראת סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 הקובע, כי חלק ממחירה של עסקה כולל גם החזר הוצאות, יש לחייב את המערערת במס עסקאות בגין ההוצאות שהוצאו על ידיה במכירת החמאה בישראל. השגה שהוגשה על שומות העסקאות נדחתה ולאור זאת הוגש על ידי המערערת ערעור לביהמ"ש המחוזי בחיפה.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה - כב' הש'אורי וינשטיין:

◆ **ביהמ"ש קבע, כי המערערת פעלה כבעלים של החמאה ולא כמספקת שירותים לחברה הרוסית בקשר עם מכירת החמאה.** ביהמ"ש קיבל את טענות המערערת לפיהן תנאי העסקה היו "CIF נמל סנט פטרסבורג" כך שעקב כוח עליון לא היה ניתן להשלים את עסקת המכירה של החמאה לחברה הרוסית ועל כן שינו הצדדים את מתווה העסקה כך שהבעלות בסחורה הועברה למערערת.

בנוסף קבע ביהמ"ש, כי החברה הרוסית לא הייתה בעלת החמאה בעת מכירתה בישראל גם מאחר והוכח, כי החברה הישראלית פעלה למכירת החמאה על פי שיקול דעתה, כאשר מאידך החברה הרוסית לא הייתה מעורבת במכירת החמאה בישראל, לא ערכה התחשבות כלשהי עם המערערת בקשר עם מכירת הסחורה בישראל, לא ידעה למי נמכרה החמאה ובאיזה מחיר ולא ניתנו על ידיה הנחיות או הוראות כלשהן בקשר עם מכירת החמאה.

◆ **ביהמ"ש מנתח בפסק הדין את ההבדל, לצורך חבות במע"מ, בין "עסקת תיווך קלאסית" - במסגרתה זכאי המתווך לדמי תיווך במידה והעסקה יוצאת לפועל, לבין עסקת "גב אל גב" במסגרתה פועל המתווך כ"איש הביניים" שרוכש את סחורה ומוכר אותה, תוך שהוא נוטל על עצמו סיכון כלכלי למקרים כגון אלו בהם לא ניתן להשלים את העסקה.**

◆ **ביהמ"ש לא מצא בסיס לפרשנות שניתנה על ידי מנהל מע"מ חיפה למסמכים שהוצגו בפניו ולא מצא ביסוס, כי מן הדוחות הכספיים של החברה הישראלית עולה, כי היא פעלה כנותנת שירותים לחברה הרוסית, אלא קבע שעולה מהם דווקא, כי המערערת דיווחה בספריה על קיומו של מלאי חמאה בבעלותה. משכך קבע שהמערערת הינה של החמאה.**

תוצאה:

◆ **לאור האמור, קיבל ביהמ"ש את הערעור ובוטלה שומת העסקאות שהוציא המשיב בגין קבלת התמורה מהחברה הרוסית. נקבע, כי המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עו"ד בסך 40,000 ₪.**

ניתן ביום: 22.9.2016

ב"כ המערערת: עו"ד אפי אוחנה

ב"כ המשיב: עו"ד יהודה גלייטמן, פרק' מחוז חיפה (אזרחי)

◆ **המערערת הינה חברה פרטית, אשר עסקה ביבוא ושיווק גלילות ומוצרי מזון. מוצרי הגלילה אשר נמכרו על ידי המערערת יובאו על ידי מאת חברת "Stavropolskiy", שמקום מושבה ברוסיה (להלן: "החברה הרוסית"). עקב מיתון בשוק החלב העולמי ומחסור בחומרי גלם, פנתה החברה הרוסית לחברת "GRAIN MILLERS" (להלן: "החברה האמריקאית") על מנת לרכוש את החמאה הדרושה לה לייצור הגלילה.**

◆ **עקב קשיים בתקשורת בין החברה הרוסית לבין היבואן האמריקאי, פנתה החברה הרוסית למערערת במטרה שתתווך בעסקה. הוסכם בין המערערת לחברה הרוסית, כי המערערת תמכור לה את החמאה שתרכוש מהחברה האמריקאית במחיר מוסכם, באופן שיוותר בידי המערערת רווח הנובע מהפער שבין מחיר הרכישה מהחברה האמריקאית לבין מחיר המכירה לחברה הרוסית. על פי ההסכם, נרכשה כמות של 216 טון חמאה מהחברה האמריקאית. החמאה נמכרה על ידי החברה הישראלית לחברה הרוסית. התשלום לחברה האמריקאית שולם על ידי החברה הישראלית לחשבון הכספים שהועברו לה על ידי החברה הרוסית לחשבון הבנק שלה, ומשם הועברו לחברה האמריקאית, אולם בשל שינויים רגולטוריים במשרד הבריאות הרוסי, לא היה ניתן להכניס את החמאה לרוסיה והמשלוח נעצר בנמל המבורג בגרמניה. משלוח החמאה יובא לישראל ושוחזר לידי החברה לאחר תשלום מיסי נמל והמע"מ בגין הייבוא. בסך הכל נשאה החברה בהוצאות לצורך מכירת החמאה בישראל בסך של 2,086,897 ₪.**

◆ **מן הראיות שהובאו בפני ביהמ"ש נראה, כי החברה עשתה "עסקת גב אל גב" של רכישת חמאה מהחברה האמריקאית ומכירתה לחברה הרוסית תוך עשיית רווח מהפער בין מחיר הרכישה למחיר המכירה. עקב מצב דברים העולה כדי "כוח עליון" לא ניתן היה להשלים עד תום את עסקת המכירה של החמאה לחברה הרוסית.**

◆ **המערערת טענה, כי החלטת המשיב מבוססת על הנחה עובדתית שגויה לפיה הסחורה שנמכרה בישראל שייכת לחברה הרוסית, ואילו המערערת היא נותנת השירותים לחברה הרוסית בקשר עם מכירת הסחורה, אולם המערערת טענה שלאחר שהוברר לצדדים שלא ניתן להכניס את החמאה לרוסיה, שונו תנאי העסקה והוסכם, כי הבעלות במשלוח החמאה תחזור למערערת לעומת זאת התחייבה המערערת לספק לחברה הרוסית חמאה חלופית. במילים אחרות המערערת לא קנתה את החמאה מהחברה הרוסית אלא קיבלה בחזרה את החמאה כנגד התחייבות לספק חמאה חלופית או להשיב את התשלום ששולם על ידי החברה הרוסית.**

◆ **המשיב טען, כי יש לדחות את הערעור, מכיוון שהמערערת היתה המתווכת בעסקה בין החברה האמריקאית לבין החב' הרוסית שהיא בעלת הטובין, כאשר העמלה אותה גבתה המערערת היתה כ- 4%. עוד קבע המשיב בשומה שהוצאה למערערת, כי הוצאות שונות שהוצאו על ידיה לצורך מכירת החמאה בישראל בסכום של כ- 2 מיליון ₪ ואשר הופחתו בספרי המערערת מהחוב שלה כלפי החברה הרוסית, מהוות חלק מן השירות שסיפקה המערערת לחברה הרוסית, ועל**



רו"ח דניאל מת"א חשוד שהתחזה לעו"ד

ביום 23.11.16 הורתה כב' הש' קרן מילר מבית משפט השלום בירושלים, על מעצרו של רו"ח ישראל דניאלי, אלוף משנה (מיל'). רו"ח דניאלי נעצר לבקשת מחלקת חקירות מכס ומע"מ ירושלים, בחשד לביצוע שורה של עבירות מע"מ, תוך שהוא מתחזה לעורך דין.

מבקשת המעצר עולה, כי החוקרים הגיעו לחשוד בעקבות חקירה נגד חברות שונות החשודות בקיזוז ובהפצת חשבוניות מס פיקטיביות, בהן טיפל החשוד שהוא רו"ח במקצועו. לפי החשד, סייע החשוד להעביר חברות פעילות שהחזיק אצלו "על המדף" על שמות "אנשי קש" שחלקם אף לא ידעו זאת, התחזה לעו"ד והשתמש בחותמות מזויפות של עו"ד וחברות כדי להעביר אצל רשם החברות, חברות על שם אנשי קש, הציג מצג שווא כלפי רשות המסים באמצעות מסמכים שנערכו על ידו כאילו מדובר בחברות המגישות דוחות לרשות, למרות שחלקן לא דיווחו אף פעם. בדיון בביהמ"ש הוסיף החוקר אייל אלמקייס, כי יש חשד לפיו קיבל החשוד כספים מחברות שנועדו לתשלום עבור רשות המסים, אולם הם הופקדו בחשבונו הפרטי. עוד עולה מהבקשה, כי לפני כחודשיים ניסו החוקרים לזמן את החשוד לחקירה, אך הוא לא התייצב לחקירה וכי בחיפוש במשרדו שבמגדל טויוטה בתל-אביב, נתפסו חותמות ומסמכים של חברות החשודות כפיקטיביות, חותמות מזויפות, פנקסי חשבוניות ריקות ועוד.

שני פרסי חדשנות לרשות המסים

בתחרות החדשנות בשירות המדינה, הנערכת זו השנה השלישית ע"י נציבות שירות המדינה, זכו במקום הראשון שני צוותים מרשות המסים, בשני מסלולי התחרות:

היוזמה הראשונה נוגעת למערכת למניעה ולסיכול של חברות העוסקות בהפצת חשבוניות מס פיקטיביות, והיא הובלה על ידי צביקה קסמן, מנהל אגף חקירות ומודיעין ומשה קצבורג מחטיבת החקירות ויעקב רוט מאגף מערכות מידע מכס ומע"מ. בבסיס המערכת, רעיון חדשני המאפשר לאתר בפרק זמן קצר יחסית חברות שבכוונתן להפיץ חשבוניות מס פיקטיביות, וכן לאתר, בהתבסס על הדוח הראשון למע"מ, חברות כאלה.

היוזמה השנייה הינה 'החזר מע"מ לתיירים ללא נייר' בהובלת אלי בראל, חשב רשות המסים סגניתו, שולה כהן, זרור בקל, מנהל אגף מיסי הוצאה בשע"מ, ורון נוב, ראש צוות תכנות בשע"מ בשיתוף משרד התיירות ואח"ר. הרעיון מאפשר שידור מקוון של עסקאות תיירים בארץ, מבתי העסק אל מעברי הגבול, חישוב המע"מ להחזר ותשלום מיידי לתייר בעת יציאתו מהארץ.

חלק מנזקי השריפות יקבלו פיצוי ממס רכוש

במהלך חודש נובמבר 2016 פרצו ברחבי ישראל שריפות רבות, אשר בחלקן גרמו נזקים רבים לרכוש. ביום 29.11.16 פירסמה רשות המסים הודעה, לפיה ממכלול המידע שהתקבל ברשות המסים ממשרתת ישראל ומנציבות כיבוי האש עולה כי, נכון למועד ההודעה, מסקנת גורמים אלה הנה, כי אירועי השריפות במקומות שיפורטו להלן, הן הצתות מכוונות שעולה בהן חשד סביר כי מקורן בפעולות איבה. לאור מסקנה זו, הודיעה רשות המסים, כי במקומות אלו ניתן לקבוע, כי מדובר בנזק מלחמה כהגדרתו בחוק מס רכוש וקרן פיצויים, או כי מדובר בפגיעת איבה כהגדרתה בחוק התגמולים לנפגעי פעולות איבה, אשר אלו מזכים בפיצויים על פי החוק. נכון למועד ההודעה מדובר במקומות ובמועדים הבאים, אשר בהם לפי הידוע אף נגרם נזק לרכוש:

ישוב	תאריך ושעת האירוע
1 מושב טל-אל	20.11.16 02:00
2 זיכרון יעקב	22.11.16 11:30
3 ישוב דולב	22.11.16 20:30
4 ישוב גילון	23.11.16 00:00
5 ישוב טלמון	23.11.16 21:00
6 חיפה	24.11.16 10:00
7 ישוב נירית	24.11.16 15:00
8 ישוב נטף	25.11.16 15:00
9 נוה צוף, חלמיש	25.11.16 22:50

עוד ציינה הרשות, כי לגבי יתר אתרי השריפה הבדיקה מול גורמי הביטחון וכיבוי אש טרם הסתיימה ו/או לא ידוע במועד פרסום ההודעה על נזקים, וככל שיתקבלו בהמשך ממצאים חדשים אשר מצביעים על פעולת איבה ולנזקים שנגרמו לרכוש, הרשות תעדכן הרשימה.

זוכרים את הנופלים ב"בוסתן הלוחמים"

כחלק מ"פרויקט איכות ומצינונות" עובדי מעברי המכס הצפוניים בשיתוף עובדי מטה בית מכס מעברים, יצאו בתחילת נובמבר 2016 לאזור קיבוץ אורטל ברמת הגולן כדי לבצע עבודות טיפול ואחזקה של 'בוסתן הלוחמים' – גן זיכרון, הסמוך לאנדרטה לזכרם של חללי חטיבת השריון 434/679 ושל המצפור להנצחת החטיבה, שלחמה במלחמת יום הכיפורים בסמוך לגבול וסייעה בבלימת הכוחות הסורים. העובדים זוכים להערכה וסיפוק על כך.

