

1 באוקטובר 2001

א.ג.נ.,

אנו מתכבדים להגיש בזאת ידיעון מס' 197/2001 ובו מידע תמציתי על שינויים שחלו לאחרונה בחקיקה פיסקאלית, על פסקי דין בנושאי מיסוי ועל חידושים בחשבונאות.

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים נוספים בנדון.

בכבוד רב,
סומך חייקין

ידיעון זה נועד למסירת מידע בלבד ואין לראות בתכנו מתן ייעוץ או מתן חוות דעת.

ידיעון 2001 / 197 - תוכן עניינים

עמוד

1	בקצרה	
5	מע"מ - עסקאות עם עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינאית - חובות שלא נפרעו	.1
10	מס הכנסה - לקט פסקי דין בעבירות בסיסיות (חוזר מס הכנסה 6/2001)	.2
15	מיסוי משקיעים זרים בקרנות הון סיכון בישראל	.3
22	מס הכנסה - אי קיומה של חובת נאמנות למ"ה בגין כספים שנוכו במקור משכר	.4
24	מס הכנסה - סיווג מכירת מקרקעין כעסקה בעלת אופי מסחרי	.5
27	מס הכנסה - הכנסה ממחילת חוב של שותפים בשותפות מפסידה	.6
30	מס שבח - זהות "עושה הפעולה" בהקצאת מניות באיגוד מקרקעין	.7
32	מס הכנסה - סמכות פקיד השומה לתפוס מסמכים הנוגעים לתכנוני מס עתידיים	.8

In Brief

בקצרה

- **עסקאות עם עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינאית - חובות שלא נפרעו (סעיף 1 בידיעון).**

כידוע מאז חודש ספטמבר 2000 רבו המקרים בהם עוסקים הרשומים בשטחי הרשות הפלסטינית אינם משלמים את חובותיהם לעוסקים הרשומים בישראל. יחד עם זאת על פי חוק נאלצו העוסקים הישראלים לשלם את המע"מ המתחייב מהעסקאות עם הפלסטינים, למרות שלא קיבלו את התמורה הכספית עבור הסחורות או השירותים שנמכרו.

באגף המכס ומע"מ הכירו במצוקת העוסקים שעקב המצב הקיים, לא ניתנה להם אפשרות מעשית לנהל הליכים לגביית החוב שיאפשרו הכרה בחובות כאבודים במסגרת הכללים הנדרשים בחוק מע"מ לפיכך אגף המכס ומע"מ פרסם הוראת פרשנות המאפשרת להכיר בחובות של מע"מ שלא נפרעו על ידי עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינית חובות אבודים, כתוצאה מכך, יוכלו העוסקים הישראלים לקבל זיכוי על המע"מ ששולם על ידם בגין העסקאות עם העוסקים הפלסטינים.

- **לקט פסקי דין בעבירות בסיסיות (סעיף 2 בידיעון).**

בחוזר זה מוצגים מספר פסקי דין פליליים שניתנו לאחרונה בעבירות בסיסיות כגון: אי הגשת דוחות, אי העברת ניכויים, אי קיום דרישה.

מפסקי הדין ניכרת החומרה שבה מתייחסת הישות המשפטית לעבירות המס הבסיסיות, בייחוד במקרים בהם המחדלים לא הוסרו.

•

מיסוי משקיעים זרים בקרנות הון סיכון בישראל (סעיף 3 בדיעוון)

תחום ההייטק תופס בשנים האחרונות נתח שוק נכבד מהתוצר הלאומי הגולמי של ישראל. בשנת 2000 תרם שוק הטכנולוגיה רבות למאזן סחר החוץ ותפס נתח של כ-44% מהיצוא.

ניתן לייחס את ההתפתחות הטכנולוגיות המרשימה הזו, בין היתר, לזכות תעשיית הון הסיכון.

לאור המשבר בשוק ההון ובנוסף המצב הבטחוני שנוצר בישראל ישנו קושי רב בגיוס הון ממשקיעים זרים לקרנות חדשות וקרנות המשך. לאור המצב נוצר צורך לחפש דרכים חדשות לעודד את ההשקעות הזרות בתעשיות הון הסיכון כאשר מרכיב נכבד מעידוד זה יכול לבוא לידי ביטוי בפתרון בעיות המס איתן מתמודדים משקיעים זרים בבואם להשקיע בקרנות הפועלות בישראל.

המאמר מציג סקירה קצרה של היבטי מיסוי המשקיעים הזרים בישראל ואת הסדרי המס שניתנו עד היום על ידי נציבות מס הכנסה בישראל. בנוסף, ציינו את השינוי במדיניות שר האוצר בדבר מתן פטור ממס למשקיעים זרים בקרנות הון סיכון.

•

מס הכנסה – אי קיומה של חובת נאמנות למס הכנסה בגין כספים שנוכו במקור משכר (סעיף 4 בדיעוון)

מנהלת לשעבר של חברה שנכנסה להליכי פירוק פנתה לבית המשפט בבקשה לחייב את החברה להעביר למס הכנסה כספים אשר ניכתה במקור ממשכורות עובדיה. דרישה זו באה לאחר שכנגד המנהלת הוגש כתב אישום באשמת אי העברת כספי הניכויים לשלטונות מס הכנסה.

ביהמ"ש קבע כי אין לקבל את טענת המנהלת כי כספים אלו מוחזקים בנאמנות עבור רשות המס. נאמנות כלפי פקיד השומה עשויה לקום במקרה זה רק מכוח חוק. כמו כן, קבלת בקשתה של המנהלת תשנה את דיני הקדימות שנקבעו בחוק, וגם משום כך אין לקבלה.

•

•

מס הכנסה - סווג מכירת מקרקעין כעסקה בעלת אופי מסחרי (סעיף 5 בידיעון)

המערערת רכשה מבנה בשני שלבים כאשר החלק הראשון נרכש בעקיפין, על ידי רכישת מניות חברה אשר החזיקה באותו חלק של המבנה, והחלק השני נרכש ישירות על ידי המערערת. לאחר הרכישה נמכרו כל הזכויות במבנה ברווח גבוה. מימוש החלק הראשון נעשה ע"י החברה שנרכשה, ומכיוון ששנת רכישת הנכס על-ידה קדם לשנת 1948 היא חויבה בתשלום מס בשיעור מופחת של 12% על הרווח שנבע לה. רווח זה חולק כדיבידנד ולאחר מכן נמכרו מניות החברה תוך יצירת הפסד. הפסד זה נדרש על ידי המערערת כהפסד הון.

ביהמ"ש קבע כי לפי מהותה של העסקה ועל בסיס המבחנים שנקבעו בפסיקה (בקאות, ידע בעסקה, משך ההחזקה הקצר וכו') יש לסווג את העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ולא כעסקה הונית. בהתאם לקביעה זו לא חל על הרווח שיעור מס מופחת. בעניין דרישת הפסד ההון ממכירת מניות החברה קבע ביהמ"ש כי אין להתיר הפסד זה כהפסד הון אלא כהפסד מעסקת אקראי שאינו בר קיזוז.

•

מס הכנסה – הכנסה ממחילת חוב של שותפים בשותפות מפסידה (סעיף 6 בידיעון)

שותף בשותפות הגיע להסדר עם השותף האחר לפיו בעת יציאתו מהשותפות לא יחויב להחזיר לשותפות את יתרת חובו לשותפות, הנובע ממשיכות והפסדים. בנוסף, לאור מצבה של השותפות מחל לה אחד הנושים על חלק מחובה כלפיו.

ביהמ"ש קבע כי אין לראות במשיכות השותף היוצא כיוצרות "חוב" של השותף לשותפות. בנוסף, לא הוכח כי הנישום תבע את "חובו" כהוצאה. מסיבות אלו, אין לחייב את השותף הנ"ל בהכנסה בגין מחילת חוב.

בעניין מחילת החוב ע"י אחד מנושי השותפות קובע ביהמ"ש כי יש לראות בכך משום מחילת חוב החייבת במס, מכיוון שיתרת החוב נמחלה בהסכמת הנושה.

•

**מס שבח – זהות "עושה הפעולה" בהקצאת מניות באיגוד מקרקעין
(סעיף 7 בידיעון)**

•

חברה שהיא בגדר "איגוד מקרקעין" ביצעה הקצאת מניות, בניגוד לדעת המיעוט בחברה. הערעור דן, בין היתר, בשאלת זהותו של החייב במס שבח, החברה המקצה או בעלי מניותיה. ועדת הערר קבעה כי יש לראות בבעלי מניות הרוב כמי שביצעו פעולה באיגוד ועל כן יש לחייבם במס. בנוגע לבעלי מניות המיעוט לא נקבע עמדה, היות ולא היו צד לערר.

**מס הכנסה - סמכות פקיד השומה לתפוס מסמכים הנוגעים לתכנוני מס
עתידיים (סעיף 8 בידיעון)**

•

במסגרת טיפול בשומות החברה ביקש פקיד השומה לתפוס שני מסמכים אשר דנו בתכנוני מס עתידיים של החברה. החברה פנתה לבית המשפט בטענה כי אין בסמכותו של פקיד השומה לתפוס את המסמכים האמורים. לטענת החברה מדובר במסמכים פנימיים אשר הוחלפו בין ר"ח החברה לבין חשב החברה וכי חשיפת המסמכים תפגע בצנעת הפרט של החברה והיא מנוגדת לחוק יסוד כבוד האדם וחירותו.

ביהמ"ש, לאחר שעיין במסמכים, דחה את טענת החברה וקבע כי מדובר במסמכים הקשורים קשר הדוק וישיר לעסקיה גם אם הם מתייחסים לתכנוני מס עתידיים.

ביהמ"ש הוסיף כי לשונו של סעיף 135 לפקודה הנה רחבה ומקיפה ביותר, ומקנה לפקיד השומה את כל הסמכויות הנדרשות לצורך הבנה מלאה בדבר הכנסתו של נישום. יחד עם זאת, שיקול הדעת של כל רשות מנהלית אינו אבסולוטי ונתון בכל מקרה לביקורת שיפוטית היות ואם לדוגמא מדובר במסמכים פרטיים ואישיים שאינם קשורים להבנת הכנסותיו של נישום, אין בסמכות פקיד השומה לתפוסם.

1. מע"מ - עסקאות עם עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינאית - חובות שלא נפרעו

(הוראות פרשנות 1/2001 - הוראת שעה מיום 19.8.2001)

(1) כללי

מאז חודש ספטמבר 2000, רבו המקרים בהם עוסקים הרשומים בשטחי הפלסטינאים אינם משלמים את חובם לעוסקים הרשומים בישראל, בגין עסקאות שבוצעו עמם.

עקב המצב הקיים, לא ניתנת אפשרות מעשית לעוסקים בישראל לנהל הליכים לגביית החוב הנובע מעסקאות הנ"ל, ולפיכך הוחלט להכיר בחובות הנובעים מעסקאות אשר בוצעו כאמור החל מה- 1/7/2000 ועד ה- 1/6/2001, כאל חובות אבודים לעניין חוק ערך מוסף התשל"ו - 1975.

מטרתה של הוראה זו לקבוע קריטריונים להכרת החוב כאמור כ"חוב אבוד", ולהבהיר את התנאים והדרך להוצאת הודעת זיכוי במצבים אלה.

(2) התנאים להוצאת הודעת זיכוי

על מנת להכיר בחוב כאמור כ"חוב אבוד" ולאפשר כתוצאה מכך הוצאת הודעת זיכוי, על העוסק אשר ביצע את העסקה להוכיח את כל אלה:

- בוצעה עסקה עם עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי הרשום בשטחי הרשות הפלסטינאית בין התאריכים 1/7/2000 ל- 1/6/2001.
- הוצאה בגין העסקה הנ"ל חשבונית מס התחשבונית (חשבונית).
- החשבונית דווחה במסגרת הדוח הנוסף המוגש בגין עסקאות המבוצעות עם עוסקים או מלכ"רים הרשומים ברשות הפלסטינאית (טופס 879).

- מס העסקאות בגין החשבונית דווח ושולם, או דווח וקוזז במס תשומות.
- המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה או חלקה בגין העסקה במישרין או בעקיפין.
- העוסק עומד בכל התנאים שנקבעו ע"י המנהל עפ"י הוראה זו להגדרת החוב האמור כ"חוב אבוד".
- הודעת הזיכוי הוצאה בהתאם לכללים שנקבעו בהוראה זו.
- הוגשה הודעה למנהל בהתאם לתקנה 24א' לתקנות מס ערך מוסף התלש"ו - 1975.

(3) הקריטריונים להכרה בחוב כ"חוב אבוד"

"חוב אבוד" לעניין הוראה זו, יחשב כחוב הנובע מעסקה שבוצעה בין התאריכים 1/7/2000 ל- 1/6/2001 - עם עוסק הרשום בשטחי הרשות הפלסטינאית, כאשר החוב אינו ניתן לגביה בכל דרך שהיא.

כמו כן, יוגדר החוב "כחוב אבוד" אך ורק אם יוכח ע"י העוסק כל אלה:

- העוסק ביום הגשת ההודעה לפי סעיף 4 או 6 חודשים מיום הוצאת החשבונית לפי המוקדם יותר, ניתק לחלוטין את יחסיו המסחריים עם העוסק הפלסטינאי (החייב) לרבות עם גורמים אחרים הקשורים עמו.
- ננקטו ע"י העוסק הליכים סבירים לאיתור החייב ו/או לגביית החוב אשר לא הניבו תוצאות.
- עברה תקופה של יותר מ- 6 חודשים ממועד ביצוע העסקה.
- למיטב ידיעתו של העוסק, אין לעוסק מהרשות הפלסטינאית עסקים או נכסים בישראל שערכם בגובה סכום החוב.

(4) הגשת הודעה למנהל בדבר הודעת זיכוי

א. עפ"י תקנה 24א (ב) לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו - 1976, מוטלת חובה על העוסק המוציא הודעת זיכוי בשל חוב אבוד להגיש למנהל הודעה על כך בכתב, בה יפורטו:

- פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב.
- תיאור הפעולה ותהליכים שננקטו ע"י העוסק לגביית החוב.
- כל עובדה נוספת הנוגעת להודעה, שבשלה הפך החוב לחוב אבוד.
- ב. להודעה יצורפו המסמכים דלהלן:
 - העתק חשבונית מס התחשבונית/הודעת זיכוי I הכוללת את כל הפרטים הנדרשים עפ"י סעיפים 9(ה) ו-23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מספר 2) התשל"ג - 1973.
 - טופס מע"מ 879 (דוח ריכוז על עסקאות עם עוסקים ומלכ"רים הרשומים בשטחי הרשות הפלסטינאית) הכולל את פרטי הודעת הזיכוי.
 - כל המסמכים הרלוונטים המעידים על היותו של החוב אבוד עפ"י התנאים שנקבעו לעיל, לרבות צילום השטר או הצ'ק שלא נפרע.
 - צילום החשבוניות שהוצאו לקונה תוך ציון הסכומים שלא שולמו.
 - ציון הדוח התקפתי שבו דווחה העסקה.
 - אישור עו"ד או רו"ח לפיו בנסיבות הקיימות לא ניתן לגבות את החוב בכל דרך שהיא.
 - אישור רואה חשבון על כך שהחברה מנהלת מערכת ניהול ספרים כדין בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מספר 2) התשל"ג - 1973.

ג. במשרד מע"מ האזורי בו הוגשה הבקשה יאשרו בכתב (או בחותם נתקבל על גבי העתק ההודעה) את קבלת ההודעה.

למען הסר ספק, יובהר כי האישור הנ"ל מתייחס לקבלת ההודעה בלבד, וכי אין לראות בו אישור כלשהוא לעניין תוכן ההודעה או חוקיות הוצאת הודעת הזיכוי.

ד. למען הסר ספק יובהר כי עפ"י תקנה 24א(ו) לתקנות, עוסק אשר הוציא הודעת זיכוי כאמור לא יהא רשאי לפעול כאמור בסעיף 23א(3) להוראות ניהול ספרים, כלומר לא יוכל להקטין את סכום העסקאות וסכום מס ערך מוסף הכלול בדוח התקופתי המתייחס לתקופת הוצאת הודעת הזיכוי, אלא לאחר מסירת הודעה כדין על כך למנהל (בצירוף העתק הודעות הזיכוי וכל יתר המסמכים הדרושים כמפורט לעיל).

ה. כמו כן, יובהר כי:

- חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית I אשר הוצאה בגין העסקה המקורית.

- סכום הזיכוי שירשם בחשבונית מס/הודעת זיכוי I לא יעלה על סכום החשבונית כאמור בסעיף 23א(ב), דהיינו: הודעת הזיכוי תכלול את סכום קרן החוב (כולל מע"מ) בלבד.

5) המועד להגשת ההודעה

הודעה למנהל על דבר הוצאת הודעת הזיכוי תוגש במסירה ביד למשרד האזורי בו רשום העוסק לא יאוחר מהמועד להגשת הדוח התקופתי במסגרתו דווחו הודעות הזיכוי. כמו כן, המועד האחרון להוצאת הודעת זיכוי עפ"י הוראת שעה זו הוא עד ל-15/12/2001.

6) הנחיות נוספות:

א) הרישום בספרי העוסק - הודעת הזיכוי תירשם בספרי העוסק בדרך של הקטנת מס העסקאות.

•

(ב) קבלת התמורה בתקופה מאוחרת - מקרה שבו לאחר שהוצאה הודעת זיכוי בגין חוב אשר הוכר כחוב אבוד, הצליח העוסק לגבות את התמורה (כולה או מקצתה) מגורם כל שהוא לרבות ערבים, חברות ביטוח וכדו', יש לראותה כחייבת במס במועד קבלתה. כמו כן, יש לראות בסכום שהתקבל ככולל מע"מ.

הממונה האזורי אשר קיבל את ההודעה ולאחר שבדק כי ההודעה הוגשה בהתאם לתנאים הקבועים בהוראה זו, יעביר את ההודעה על צרופותיה ליחידת הקישור עם הרשות הפלסטינאית (קמ"פ - אשדוד).

2. מס הכנסה - לקט פסקי דין פליליים בעבירות בסיסיות

(חוזר מס הכנסה מספר 6/2001 -
משפטית/חקירות מ - 5.8.2001)

1. כללי

מטרת חוזר זה להביא לידיעת העובדים פסקי דין פליליים שניתנו לאחרונה בעבירות בסיסיות (אי הגשת דוחות, אי העברת ניכויים, אי קיום דרישה).

מפסקי הדין ניכרת החומרה שבה מתייחסים בתי המשפט לעבירות המס הבסיסיות, במיוחד במקרים בהם המחדלים לא הוסרו.

2. ת.פ. 97 / 11774, בית המשפט השלום בתל-אביב, מדינת ישראל נ. בשן מפעלי בשר בע"מ ומשה סלמה

החברה אשר עסקה במסחר קמעונאי בבשר ומנהלה הורשעו באי הגשת דוחות החברה לשנים 1993 - 1994. המנהל הורשע גם באי הגשת דוח אישי לשנת המס 1994 (עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה).

לנאשמים ניתנו הזדמנויות להסיר את מחדליהם, דבר שהנאשמים לא השכילו לעשות עד למועד מתן גזר הדין.

בית משפט השלום ציין בגזר הדין:

"מפעילותו של הנאשם ניתן ללמוד כי עמידה בדרישות החוק אינה עומדת בראש מעיניו... גם החוק וגם הפסיקה רואים בחומרה יתירה את העבירות בהן הורשעו נאשמים, שכן למעשה מדובר בגניבה.

הנאשמים אינם מגישים דוחות, משתמטים מתשלום מס ובכך, פוגעים בקופת המדינה ובציבור משלמי המיסים".

ובית המשפט הוסיף וקבע כי :

"כבר נאמר פעמים רבות, כי אין בין גוזל כספי הפרט לבין גוזל כספי הציבור ולא כלום, אלה גם אלה חטאם רב הוא ואלה גם אלה ראויים, בנסיבות המתאימות, למיצוי הדין בין בעונשי מאסר ממשיים ובין בקנסות מכבידים..."

מאחר ולא כל המחזלים הוסרו עד מתן גזר הדין הוטלו על הנאשמים העונשים הבאים :

- | | | |
|----------|---|--|
| על המנהל | - | מאסר בפועל למשך 3 חודשים אשר ירוצה בעבודות שרות. |
| | - | מאסר על תנאי למשך 9 חודשים לתקופה של 3 שנים על עבירה בה הורשע בתיק זה. |
| | - | קנס בסך 7,500 ש"ח. |
| על החברה | - | קנס בסך 7,500 ש"ח. |

3. ת.פ. 98 / 3919, בית המשפט השלום ברחובות, מדינת ישראל נ. ע.ג.ש.ר. מפעל לגרנית ושיש בע"מ, ע.ג.ש.ר. מפעלי שיש (1994) בע"מ וג'רבי שלום

הנאשמים (שתי חברות ומנהלן) הורשעו כדלקמן :

נאשמת מס' 1 בתשע עבירות של אי העברת מס שנוכה במקור (עבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה), נאשמת מס' 2 בשש עבירות של אי העברת מס שנוכה במקור (עבירות לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה) ונאשם מס' 3 (מנהל החברות) בחמש עשרה עבירות של אי העברת המס שנוכה במקור ע"י החברות שהוא מנהלן ובשתי עבירות של אי הגשת דוחותיו האישיים במועד (עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה).

בגזר הדין ציין בית המשפט :

"כבר נפסק לא אחת כי בעבירות מס גובר שיקול ההתרעה כלפי העבריין עצמו ועבריינים פוטנציאליים על כל שיקול אחר, ואי הסרת מחזלים מביאה להטלת עונשים של מאסרים בפועל, גם אם לנאשם אין עבר פלילי.

השפעה ישירה על הענישה יש להסרת מחדלים, שכן יש בה משום נסיון לתקן את המעוות על ידי הנאשם, ואין חרטה מעשית יותר מזו המחזירה לקופת האוצר את פירות העבירה.

הענישה המחמירה בתיקים כלכליים נובעת מהצורך להילחם בתופעת עבריינות המס, וזאת על מנת שיובהר לכל כי צווארונו של מי שעובד על זו אינו "לבן" והוא כמו צווארונו של כל עבריין אחר שגונב ממון מקופתו של הפרט.

אין לי ספק, שנאשם 3 לא היה מרשה לעצמו מפאת כבודו העצמי לשלוח יד לכיסו של עובר אורח, ולשלוח ארנקו. ברם, הרשה הוא לעצמו לעשות כן, משמצבו הכלכלי הכביד עליו ולא העביר מס שנוכה במקור לקופה ציבורית, ועשה בו לשימושו הוא, תוך מעילה באמון השלטונות.

לפיכך נקבע, כי בעבירות מס אין להתחשב יתר על מידה בנסיבות אישיות".

מאחר והמחדלים הוסרו בחלקם, הוטלו על הנאשמים העונשים הבאים:

על החברות (נאשמות 1 ו- 2) קנס בסך 4,000 על כ"א.

על המנהל	-	6 חודשי מאסר בפועל שירוצו בעבודות שירות.
	-	מאסר על תנאי.
	-	קנס בסך 26,000 ש"ח.

4. ת.פ. 2010/96, בית משפט השלום בירושלים, מדינת ישראל נ.א.ש.ג. אלמוגים בע"מ, אלמוג חולי בניה ופיתוח בע"מ ואלמוג שמעון

שתי החברות שעסקו בעבודות בניה בישראל (נאשמות 1 ו- 2) ומנהלן הורשעו בביצוע עבירות של אי הגשת דוחות במועד (עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודות מס הכנסה), כמפורט להלן:

נאשמת מס' 1	-	בשלוש עבירות של אי הגשת דוחות במועד.
נאשמת מס' 2	-	בשתי עבירות של אי הגשת דוחות במועד.
נאשם מס' 3	-	(מנהל החברות) בחמש עבירות של אי הגשת הדוחות של החברות שבניהולו ובשלוש עבירות של אי הגשת דוחותיו האישיים.

הדוחות החסרים לא הוגשו עד למועד מתן גזר הדין למרות דחיות רבות שניתנו לנאשם לצורך הסרת מחדליו.

בית המשפט קבע בגזר דינו :

"הגשת דוחות שנתיים לפקיד שומה מהווה בסיס למערכת גביית מסים מסודרת ועל כן אי הגשה במשך מספר שנים מהווה שיבוש משמעותי של המערכת..."

והוסיף כי -

"בפסיקה נקבע לא אחת כי יש להטיל עונש מאסר בפועל בגין עבירות מס, בעיקר במקרים בהם לנאשמים ניתנו הזדמנויות חוזרות ונשנות להסיר את המחדלים הזדמנויות שלא נוצלו. עוד נקבע בפסיקה כי נסיבות אישיות לעיתים נסיבות לא קלות, אינן מהוות סיבה מספקת לאי מיצוי הדין. נראה כי הנאשם חייב לדעת מה הגבולות, לפיכך אין מנוס מהטלת מאסר בפועל..."

מאחר והמחדלים לא הוסרו הוטלו על הנאשמים העונשים הבאים :

- על מנהל החברות
- מאסר בפועל של חודשיים.
- קנס בסך 40,000 .
- מאסר על תנאי.

- על החברות (נאשמות 1 ו-2)
- הוטלו קנסות בסך 20,000 ש"ח על כל אחת.

5. ת.פ. 99 / 2382, בית המשפט השלום בכפר סבא, מדינת ישראל נגד ק.ד. אורות בע"מ וקוזוקרו יצחק

הנאשמים (חברה שעסוקה בענף החשמל ומנהלה) הורשעו כדלקמן :

החברה הורשעה בשתי עבירות של אי הגשת דוחות (עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה).

מנהל החברה הורשע בארבע עבירות של אי הגשת דוחות - שני דוחות של חברה שבניהולו ושני דוחות אישיים שלו, ובארבע עבירות של אי העברת מס שנוכה במקור ע"י החברה שהוא מנהלה.

בגזר דינו ציין בית המשפט :

"אי הסרת מחדלים מקנה מימד של חומרה יתירה למעשי העבירה. כידוע אי העברת ניכויים נחשבת לשליחת היד על כיס הציבור ומהווה מעילה בקופה הציבורית.

על כן מחוייבים בתי המשפט לפעול להדברת נגב זה, ההולך ופושט במקומותינו - במסר הולם לכולי עלמא, כדי מאסר של ממש".

מאחר והמחדלים לא הוסרו הוטלו על הנאשמים העונשים הבאים :

- על מנהל החברה - 6 חודשי מאסר בפועל אשר ירוצו בעבודות שירות.
- מאסר על תנאי.
- קנס בסך 7,500 ש"ח.
- על החברה שאינה פעילה - קנס סימלי

6. ת.פ. 1111/00, בית המשפט השלום באשדוד, מדינת ישראל נ. חכמון אבנר

הנאשם שעיסוקו בסחר בגרוטאות, הורשע בחמש עבירות של אי הגשת דוחות לשנים 1994 - 1998, (עבירות לפי סעיף 216(4) לפקודת מס הכנסה) וכן באי הגשת הצהרת הון (עבירה לפי סעיף 216(1) לפקודת מס הכנסה).

בגזר דינו ציין בית המשפט :

"מדובר בעבירות חמורות, שנערכו באופן שיטתי ורצוף, לאורך שנים, דבר שיש בו להעיד על הזלזול שנהג הנאשם בחובתו, על פי החוק".

לאור חומרת העבירות ואי הסרת מחדלים הוטלו על הנאשם העונשים הבאים :

- מאסר בפועל של 6 חודשים אשר ירוצה בעבודות שירות.
- מאסר על תנאי.
- קנס בסך 7,500 ש"ח.

אגף המכס ומע"מ פרסם הוראות פרשנות המאפשרת להכיר בחובות של מע"מ שלא נפרעו על ידי עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינית כחובות אבודים. כתוצאה מכך, יוכלו העוסקים הישראליים לקבל זיכוי על המע"מ ששולם על ידם בגין העסקאות עם העוסקים הפלסטיניים.

3. מיסוי משקיעים זרים בקרנות הון סיכון בישראל

הקדמה

תחום ההיי - טק תופס בשנים האחרונות נתח שוק נכבד מהתוצר הלאומי הגולמי של ישראל. בשנת 2000 תרם שוק הטכנולוגיה רבות למאזן סחר החוץ ותפס נתח של כ - 44% מהייצוא. את ההתפתחות הטכנולוגית המרשימה בעשור האחרון בישראל ניתן לזקוף, בין היתר, לזכות תעשיית הון הסיכון, שראשיתה בתמיכה ממשלתית ואחריתה בתעשיית יזמות פרטית משגשגת. בתעשייה זו שמור מקום של כבוד להון המושקע על ידי משקיעים זרים.

לאור המשבר בשוק ההון האמריקאי, נתקלות קרנות הון סיכון רבות בישראל בקשיים במימוש חברות הפורטפוליו בהן השקיעו, הן בדרך של הנפקתן בבורסה בחו"ל והן בדרך של מיזוג עם חברה זרה, מצב שוק ההון ובנוסף המצב הביטחוני שנוצר בישראל לאחרונה הביא לקושי רב בגיוס הון ממשקיעים זרים לקרנות חדשות וקרנות המשך.

במצב זה, על הממשלה לחפש דרכים חדשות לעודד את ההשקעות הזרות בתעשיית הון הסיכון. מרכיב נכבד מעידוד זה יכול לבוא לידי ביטוי בפתרון הבעיות המיסויות איתן מתמודדים משקיעים זרים בבואם להשקיע בקרנות הפועלות בישראל.

בשנתיים האחרונות מנסה ישראל להחיל רפורמה מקיפה במס שהפעלתה הייתה עשויה לתת מענה גם לבעיות המס שלפנינו. קשיים שונים מנעו עד עתה את יישומה של הרפורמה הענפה וניסיון לפתרון חלקי נעשה עתה.

הבעייתיות העיקרית חלה במקרים בהם המשקיעים הזרים פטורים ממס בארצות מושבם ובמצב הנוכחי מחוייבים במס בישראל. הדבר אמור הן לגבי הכנסות עסקיות ממימוש השקעות והן לגבי רווחי הון ממימושים כאמור.

בנאומו בכנס הכלכלי השנתי האחרון, התייחס שר האוצר לסוגיה זו ולאחרונה ניתנה הצהרה על ידו כי משקיעים זרים שישקיעו דרך קרנות הון סיכון בישראל יהיו פטורים ממס בישראל.

לאור העלאת הנושא על סדר היום הציבורי, מצאנו לנכון לסקור בקצרה את היבטי מיסוי המשקיעים הזרים בישראל ואת הסדרי המס שניתנו להם עד היום על ידי נציבות מס הכנסה בישראל.

יודגש, כי סקירתנו זו מתייחסת למדיניות המס שחלה לגבי מיסוי המשקיעים הזרים עד להצהרתו האחרונה של שר האוצר בדבר מתן פטור ממס להשקעות חדשות של משקיעים זרים בקרנות הון סיכון.

אישורים מקדמיים

על פי עמדת שלטונות מס הכנסה בישראל, כפי שהייתה עד להצהרתו האחרונה של שר האוצר, משקיעים זרים המשקיעים בקרנות הון סיכון הפועלות באמצעות משרד בישראל, חייבים במס בישראל על הרווחים המופקים מהשקעות שנעשו באמצעות המשרד המקומי.

עמדה זו אינה מקובלת על חלק נרחב מציבור מומחי המס וטרם קיבלה התייחסות במישור הפסיקטי. לאור זאת, נוהג נציב מס הכנסה להעניק למשקיעים הזרים אישורים מקדמיים (Pre-Ruling), המגדירים את גבולות חבותם במס בישראל בגין ההשקעות כאמור. נדגיש, כי על המשקיעים הזרים לא חלה חובה חוקית כלשהי לבקש אישור מקדמי ולכן מעניק אותו נציב מס הכנסה לפי בקשתם, בהתאם לסמכות שהוענקה לו מכוח סעיף 16א' לפקודת מס הכנסה. במאמר מוסגר נוסף, כי מכוח סעיף זה ניתנים אישורים מקדמיים גם למשקיעים בקרנות Mezzanine, למשקיעים המשקיעים באופן אינדיבידואלי ועוד.

יתרונם העיקרי של האישורים המקדמיים עבור המשקיעים הזרים הינו הקניית מידה גבוהה יותר של וודאות ביחס לשיעורי המס החלים עליהם בישראל בגין רווחיהם מההשקעות האמורות. ככלל, קובעים אישורים מקדמיים אלה את מסגרת המס שתחול על המשקיעים, שיעורי המס והפטורים, כמו גם מספר דרישות סף להחלת ההסדר. חסרונם העיקרי, הוא בחשש לכפל מס - אי קבלת זיכוי במדינת המושב.

המבנה המשפטי של הקרנות

שיקולי מס מניעים בדרך כלל קרנות הון סיכון ישראליות להתאגד במסגרת שותפות (אחת או יותר). משיקולי מניעת סיכונים לא רצויים למשקיעים, נרשמות השותפויות כשותפויות מוגבלות, כך שערבותו של כל משקיע מוגבלת לסכום קבוע.

בקרנות בהן יש גם משקיעים זרים וגם משקיעים תושבי ישראל, מוקמות בדרך כלל שתי שותפויות או יותר. השותפות בה שותפים המשקיעים תושבי החוץ הינה שותפות זרה, הרשומה על פי רוב במדינת מקלט מס ("Off-Shore") ואילו השותפות בה שותפים הישראלים מאוגדת בישראל.

המבנה העסקי של הקרנות

על פי הסכמי ההקמה של הקרן, השותפויות המרכיבות את הקרן משקיעות לפי חלקן היחסי בהתחייבויות ההשקעה שגייסו.

בהיות השותפות מוגבלת, ישנו לכל שותפות שותף כללי. השותף הכללי הינו השותף המנהל, כאשר הניהול נעשה בדרך כלל באמצעות חברת ניהול.

הגוף המנהל זכאי בדרך כלל לדמי ניהול שוטפים בסך של כ - 2-3% מהתחייבויות ההשקעה בקרן והשותף הכללי זכאי ל - Carry (Carried Interest) בשיעור של כ - 20% מרווחי הקרן לאחר החזר ההשקעה. בנוסף, זכאי השותף הכללי לחלקו ברווחים בגין השקעתו בהון השותפות (השותף הכללי משקיע בדרך כלל כ - 1% מהון השותפות).

אורך החיים הממוצע של קרן נע בין 7 ל - 10 שנים, עם אפשרות להארכתו. בתום חיי הקרן, יתכן וה"תשלום" למשקיעים יבוא לידי ביטוי גם באמצעות חלוקת יתרת הנכסים בעין.

מקור החיוב במס

על פי הוראות פקודת מס הכנסה, תושב חוץ חייב במס בישראל על רווחים מהמקורות הבאים:

1. הכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל;
2. רווח הון ממכירת נכס הנמצא בישראל, או ממכירת נכס הנמצא מחוץ לישראל שהוא זכות במישרין או בעקיפין לנכס הנמצא בישראל.

ככלל, אמנות למניעת כפל מס שישראל הינה צד להן קובעות, כי המשקיעים הזרים יהיו חייבים במס בישראל על הכנסות עסקיות רק במידה והן הופקו על ידי "מוסד קבע" שלהם בישראל.

באשר לרווחי הון, נקבע בדרך כלל כי הם יהיו חייבים במס רק במדינת המושב של המשקיע. מכלל זה יש מעט רווחי הון ממקרקעין, מניות באיגוד מקרקעין ורווח הון ממכירת נכסים של "מוסד קבע" שלהם בישראל, שיהיו חייבים במס בישראל.

באמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין ארה"ב נקבעו הוראות נוספות, מהן עולה כי על מנת לחייב רווחי הון במס בישראל עליהם להיות קשורים באופן ממשי למוסד הקבע ומימושם צריך להיות קשור באופן מהותי לפעילויות המתנהלות באמצעות מוסד הקבע.

השאלה העיקרית העולה בהשקעה של קרן אשר שותפיה הינם ממדינות אמנה, הינה האם למשקיע הזר, המשקיע בקרן הון סיכון ישראלית, קיים "מוסד קבע" בישראל. בהקשר של משקיע תושב ארה"ב, עולה שאלה נוספת - האם באמצעות ההחזקה בקרן הוא מגיע ביחד עם המשקיעים תושבי ארה"ב האחרים ליותר מ - 10% בזכויות ההצבעה בחברות הישראליות ובשל כך חייב במס רווח הון בישראל.

"מוסד קבע" מוגדר באמנות כ"מקום עסקים קבוע", הכולל סניף, משרד, מקום הנהלה וכיוצא באלה.

על פי עמדת מס הכנסה, פעילות מנהל הקרן בישראל מהווה "מוסד קבע" של השותפות הזרה. הדבר אמור גם ביחס לשותפים המוגבלים, שאינם מעורבים בניהול ההשקעות הלכה למעשה.

אנו סבורים, כי במקרים מסויימים, פעילותו של מנהל הקרן בישראל אכן מגיעה לכדי "מוסד קבע" ולפיכך נראה כי הוא חיי במס בישראל על דמי הניהול ועל ה - Carry. ביחס לשותפים המוגבלים, הסוגיה מורכבת יותר ותלויה במדדים נוספים, כגון סיווג הכנסתם כרווחי עסקים או כרווחי הון.

במידה וההכנסות של המשקיעים המוגבלים בקרנות יסווגו כרווחי עסקים, המופקים דרך המשרד בישראל, אזי נראה כי קיימת חבות במס בגינם בישראל. אולם, במידה והכנסות אלה יסווגו כרווחי הון, אזי ניתן יהיה לחלוק על עצם החבות במס בישראל, למעט במקרים בהם חלה חובת מס אף על רווחי הון (למשל, כאשר שיעור ההחזקה של משקיעים תושבי ארה"ב בחברה ישראלית עולה על 10%).

קביעת סיווג ההכנסה של המשקיעים המוגבלים בקרנות תלוי במספר מדדים. כאשר מדובר במכירת השקעה בודדת, הרווח ממנה יסווג בדרך כלל כרווח הון ממכירת נכס. כאשר מדובר במכירה של מספר רב של השקעות, אשר נרכשו במטרה להשביחן ולמוכרן ברווח גבוה ולא לשם החזקתן כהשקעה לטווח ארוך, יתכן שניתן לראות פעילות זו כ"עסק של סחר בהשקעות".

ההבחנה בין "סחר בהשקעות" ל"החזקה בהשקעות" נדונה זה מכבר בשני פסקי דין מרכזיים (פס"ד אוגדה השקעות ופס"ד מזרחי), אשר קבעו כי במידה ומתקיימים מאפיינים של "עסק" (היינו - תדירות גבוהה של עסקאות, היקף כספי גבוה, קיום מנגנון עסקי וכיו"ב) יראו בפעילות ההשקעה כ"סחר בהשקעות", החייבת במס במישור הפירותי (היינו, רווחים מפעילות זו יסווגו כרווחי עסקים). במידה והמבחנים אינם מתקיימים, הרי שמדובר ב"החזקה בהשקעות", שרווחיה יסווגו כהכנסה הונית (קרי, רווחי הון), על כל המשתמש מכך.

יודגש כי באישורים המקדמים הניתנים ע"י נציב מס הכנסה למשקיעים הזרים בקרנות, אין איזכור לסיווג ההכנסה, קרי - האם מדובר ברווחי הון או ברווחי עסקים. כל אשר נקבע באישורים המקדמים הניתנים לקרנות הינו כי לקרן יש משרד בישראל אשר ישמש כמקום עסקיה הקבוע.

כפי שצויין לעיל, על פי מרבית הוראות האמנה למניעת כפל מס שישראל צד להן, די שהרווחים של תושב זר מיוחסים למוסד קבע שיש לו בישראל, על מנת שניתן יהא להטיל עליהם מס בישראל. אי לכך, לפי הבנתנו, גישת נציבות מס הכנסה בנושא מיסוי המשקיעים הזרים בקרנות הינם פרשנות אפשרית (אם כי לא יחידה) של הוראות האמנה שישראל צד להן. הדבר אמור גם לגבי משקיעים מוגבלים, שאינם נוטלים חלק בניהול, אך קיים להם מוסד קבע בישראל.

מסיבות אלה, מעדיפות קרנות רבות שבבעלותן משרד בישראל, לפנות לקבלת אישור מקדמי מנציבות מס הכנסה בישראל, אשר יסדיר בוודאות את חבות המס של המשקיעים הזרים בהן.

עיקרי האישור המקדמי

להלן עיקרי הדרישות וההסברים, כפי שעולה מתוך האישורים המקדמיים שניתנו עד היום לקרנות הון סיכון הפועלות בישראל:

1. הקרן תקים משרד בישראל אשר ישמש כמקום עסקיה הקבוע. כל השקעות הקרן בחברות תושבות ישראל ובחברות הקשורות לישראל תבוצענה באמצעות המשרד בישראל. לענין זה, "חברה הקשורה לישראל" מוגדרת כחברה זרה שעיקר נכסיה או פעילותה, במישרין או בעקיפין, נמצאים בישראל, או מרבית הטכנולוגיה שלה נרכשה או פותחה בישראל.
2. בשותפות הזרה לא ישקיעו במישרין או בעקיפין תושבי ישראל. הוראות האישור המקדמי אינן מתייחסות למשקיעים תושבי ישראל בקרן.
3. ה"משקיעים הפטורים" בקרן (קרנות פנסיה או מוסדות ציבור אחרים, שבאו ממדינות אמנה והפטורים ממס במדינת מושבם) יהיו פטורים ממס בישראל בגין חלקם ברווחי הקרן.
4. המשקיעים הזרים האחרים (שאינם "משקיעים פטורים") יהיו חייבים במס בישראל בשיעור של 20% על חלקם ברווחי הקרן, הנובעים ממימוש השקעות הקרן בחברות תושבות ישראל ובחברות הקשורות לישראל. (הוראה זו צפויה להתבטל לאור הצהרתנו האחרונה של שר האוצר).
5. סך התחייבויות השקעה של הקרן לא יפחת מ - 20 מיליון דולר.
6. הקרן מתחייבת להשקיע את מרבית ההון שגייסה בחברות תושבות ישראל ובחברות הקשורות לישראל (התחייבות ההשקעה בחברות אלה עומדת על כ - 90% עבור קרן שגייסה עד 75 מיליון דולר וכ - 2/3 לקרן שגייסה הון בסכומים גבוהים יותר).
7. השותפות הזרה תהא "נישומה" לצורכי מס הכנסה ותגיש דוחות למס הכנסה בישראל. המשקיעים הזרים בקרן לא יחוייבו בהגשת דוח על הכנסותיהם מהקרן.
8. המשקיעים הזרים יהיו פטורים ממס בישראל בגין חלוקת רווחי הקרן במזומן, שחוייבו במס במסגרת השותפות. גם במכירת יחידות השתתפות בקרן יהיו המשקיעים הזרים פטורים ממס, למעט במקרה בו המכירה הינה ממשקיע חייב למשקיע פטור (מכירה זו תחוייב במס של 20%).

9. חלוקת נכסי הקרן (הזכויות בחברות הפורטפוליו) למשקיעים הזרים תהא פטורה ממס אם תבוצע באמצעות נאמן ישראלי. החיוב במס יחול בעת מכירת המניות ע"י המשקיע, אך לא יאוחר משנתיים ממועד החלוקה ע"י הקרן.

10. מנהל הקרן והשותף הכללי יחוייבו במס בשיעור מלא על הכנסותיהם, לרבות ה-Carry. השותפים הזרים שהשקיעו בשותף הכללי יהיו חייבים במס רק בגין ההכנסות הנובעות מהשקעות שבוצעו ע"י המשרד בישראל.

סוף דבר

לאחרונה, על פי הצהרתו של שר האוצר, נראה כי נציבות מס הכנסה עתידה לכלול באישורים המקדמיים פטור ממס לכל המשקיעים תושבי החוץ בקרנות, ללא הבחנה בין משקיעים פרטיים למשקיעים מוסדיים.

יחד עם זאת, עפ"י עמדת הנציבות הפטור ממס יחול רק על התחייבות השקעה חדשה בקרנות הון סיכון, שיתקבלו מעתה ועד תום שנת 2004. הפטור אינו חל על משקיעים זרים שהתחייבו להשקיע לפני הוראת הפטור החדשה, גם אם טרם העבירו את כספי השקעתם בפועל.

אנו סבורים, כי צעד זה של הנציבות עשוי לתרום להפחתת העיוותים הכרוכים במיסוי משקיעים זרים המשקיעים בקרנות הון סיכון בישראל ועשוי לעודד את צמיחתו המחודשת של ענף ההיי-טק הישראלי. צעד זה יעודד את השימוש במנגנון האישור המקדמי, עובדה שתגביר את רמת הוודאות הכרוכה בהשקעות הזרות בישראל ותתרום אף היא לעידוד ההשקעות הזרות ולחידוש הצמיחה.

למיטב הבנתינו הסדר זה לא יפתור את "מצוקתם" של המשקיעים תושבי חוץ, שהשקיעו זה מכבר בקרנות הון הסיכון ואשר ההסדר החדש לא מתייחס אליהם.

יחד עם זאת, כדאי לזכור כי השקעות זרות מחייבות אקלים נוח למשקיע, הן ברמה הכלכלית והן ברמה הפוליטית, אשר כרגע אינו קיים. בנוסף יש לזכור, כי גם בארה"ב, "המתחרה הגדולה" של תעשיית הון הסיכון הישראלית, ירדו ההשקעות פלאים ואף שם מדירים המשקיעים רגליים מהשקעות הון סיכון מהותיות, כאשר כל השקעה נוספת נבחנת במשקפיים "פחות ורודות" מבעבר.

4. מס הכנסה – אי קיומה של חובת נאמנות למס הכנסה בגין כספים שנוכו במקור משכר

(פשי"ר 506/97, בש"א 28486/00, בבית המשפט המחוזי,
מיום 2.5.2001)
המבקשת: סמדר תימור
המשיב: גלובל דיזיין בע"מ (בפירוק) ואח'

העובדות:

המבקשת כיהנה בעבר כמנהלת בחברת גלובל ביזי בע"מ הנמצאת בהליכי פירוק (להלן – "החברה"). קודם לפירוק שילמה החברה לעובדיה משכורת (נטו) שהגיעה להם, ומסרה לרשויות המס המחאות דחוייה על חשבון המס שנוכה במקור ממשכורות העובדים. ההמחאות חוללו לפני פירוק החברה, בשל חדלות פירעון, והחוב כלפי מס הכנסה לא נפרע. לפיכך, הוגש כלפי המבקשת ומנהלים נוספים כתב אישום באשמת אי העברת כספי הניכויים לשלטונות מס הכנסה.

סלע המחלוקת:

האם כספים המגיעים למס הכנסה בגין ניכוי מס במקור ממשכורת נכללים במסגרת הנכסים של החברה בפירוק ועומדים לחלוקה בין הנושים, כטענת המפרק, או שמא כספים אלו מוחזקים בידי החברה בנאמנות עבור רשות המס ולכן אינם נכללים בקופת הפירוק, כטענת המבקשת.

נפסק:

ביהמ"ש העליון קבע בעבר (בעניין "הד הקריות") כי זיקתו של המעביד לכספים המגיעים למס הכנסה בגין ניכוי מס במקור ממשכורות עובדים תחשב "מעין נאמנות" ולא נאמנות מושלמת. טענתה של המבקשת בדבר קיומה של נאמנות שבה החברה היא הנאמן ופקיד השומה הוא הנהנה יכולה להסתמך רק על יצירת נאמנות על פי חוק, ונאמנות כאמור אינה קיימת בענייננו. כשם שתשלום המס לפקיד השומה לא יוצר נאמנות אוטומטית של המעביד כלפי עובדו, לגבי השכר נטו של העובד, כך אין לומר שתשלום רכיב המשכורת (נטו) לעובד יוצרת אוטומטית נאמנות של המעביד כלפי פקיד השומה.

חוב המעביד לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה יצטרף לחובות אחרים של החברה. מאחר שהחברה מצויה בפירוק, החוב ישולם לפי דיני הקדימה שנקבעו בסעיף 354 לפקודת החברות. קבלת עמדת המבקשת תגרום לפריצת תחולתו של סעיף 354

לפקודת החברות על חובות נוספים של חברה בפירוק במקרים שיש בהם אלמנטים של נאמנות. הדבר יכניס חוסר בהירות וחוסר וודאות של נושים לגבי מעמדם מבחינת דיני הקדימה, ויגרום לפגיעה חסרת הצדקה בעקרון השוויון בין נושים לא מובטחים.

זאת ועוד, סעיף 354(א)(2) לחוק החברות מתייחס במפורש ל"סכום שהחברה ניכתה במקור משכר העבודה על פי פקודת מס הכנסה ולא שילמה לפקיד השומה" בכך גילה המחוקק את דעתו כי יש לראות בחוב הניכויים כחוב שיש לשלמו ממסת הנכסים של החברה בפירוק על פי דיני הקדימה ולא כתשלום נפרד על פי דיני הנאמנות.

הבקשה נדחית

5. מס הכנסה - סווג מכירת מקרקעין כעסקה בעלת אופי מסחרי

(עמ"ה 139/97 בבית המשפט המחוזי בירושלים, מיום 23.5.01)
המערער: מרכז העיר, השקעות טרנסגלובליות בע"מ
המשיב: פקיד שומה ירושלים

העובדות:

המערערות הוקמה באפריל 1993 ובמהלך אותה השנה רכשה את מניות חברת השקעות ש.ד. בע"מ (להלן – "ש.ד.י"). ש.ד.י החזיקה בכל מניות חברת קולנוע הבירה בע"מ אשר בבעלותה היה חלק במבנה בו הופעל בעבר קולנוע הבירה (להלן – "החלק הראשון"). לאחר מספר חודשים רכשה המערערות את יתרת המבנה מידי בעליו כך שבסופו של הליך החזיקה החברה במישרין ובעקיפין את המבנה כולו.

מקץ כמה חודשים, נמכר המבנה כולו ברווח גבוה לחברת ד' רוטשטיין חברה לבניין ונכסים בע"מ.

המערערות יחסה לחלקי המבנה השונים את העלויות והתמורות באופן שיביא לידי ביטוי את היתרון המיסוי הקיים במכירת החלק הראשון. יתרון זה נבע מהעובדה לפיה רווח שיוחס לחלק הראשון נהנה משיעור מס שבח נמוך של 12%, וזאת בשל תאריך רכישתו של הנכס בידי החברה הנרכשת קדם לשנת 1948

הרווח ממכירת החלק הראשון חולק כדיבידנד ולאחר מכן נמכרו מניות החברה המוחזקות תוך יצירת הפסד. הפסד זה נדרש על ידי המערערות כהפסד הון ואותו ביקשה לקזז כנגד רווח הון אחר שיש או שיהיה לה.

סלע המחלוקת:

עיקר המחלוקת נבעה משלוש השאלות הבאות:

האחת – האם יש לקבל את אופן חלוקת העלויות והתמורות בין החלק הראשון הנהנה מחיוב במס בשיעור מופחת, לבין החלק שנרכש ישירות ע"י המערערות ואשר הרווח ממנו חייב בשיעור מס רגיל.

השניה - האם יש לסווג את העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי החייבת בשיעור מס רגיל, בהתאם להוראות סעיף 12(1) לפקודה, או שמא מדובר בעסקה הונית של מכירת מקרקעין, החייבת במס מופחת על פי הוראות חוק מס שבח.

השלישית – האם זכאית המערערת לקזז את ההפסד שנוצר לה כתוצאה ממכירת מניות חברת ש.ד., כהפסד הון, או כהפסד מעסקת אקראי אשר יקוזז כנגד רווח מעסקת אקראי אחרת שנבעה למערערת.

נפסק:

בסוגיה הראשונה – בית המשפט לא מצא ממש בטענות המערערת, בכל הנוגע לאופן חלוקת העלויות והתמורות בגין חלקי הנכס השונים, ולפיכך קיבל את עמדת פקיד השומה בנוגע לאופן חלוקת העלויות והתמורות, כפי שנעשו על-ידו.

בסוגיה השניה - עסקת אקראי יוצאת מהנחה שאין המדובר בעסקה במהלך עסקו של הנישום וזהו יסוד ה"אקראיות", מצד שני לא כל עסקה שאיננה מעסק (או עסקה הונית או מקרקעית) עונה להגדרה של עסקת אקראי, יש מקרים שהחוק רואה אותם כעסקות אקראי בעלות אופי מסחרי שהכנסותיהן מחויבות במס הכנסה, ביהמ"ש מפעיל את הקריטריונים שנקבעו בפסיקה בדבר אופייה המסחרי של עסקה וקובע כי בהתאם לקריטריונים של: ידע בתחום העסקה, תקופת החזקה קצרה, מימון שיתכן שהיה בהון זר ומהות העסקה שהיא רכישת הבניין כולו ומכירתו מקץ זמן קצר, ברור כי יש לסווג את העסקה כבעלת אופי מסחרי. לפיכך, קובע בית המשפט כי יש לסווג את העסקה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי החייבת בשיעור מס רגיל לפי הוראות סעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה, ולא יחולו הוראות חוק מס שבח.

בסוגיה השלישית – בית המשפט קובע, מבלי לנמק, כי אין להתיר למערערת את קיזוז ההפסד שנבע לה ממכירת מניות חברת ש.ד., ובכך מקבל בית המשפט את טענת המשיב לפיה הפסד מעסקת אקראי אינו מותר בניכוי.

במהלך הדיון העלתה המערערת טיעונים נוספים בדבר זכאותה לחסינות מפני הפעלת סמכויות המשיב, הנעוצים במה שכינתה כ"סופיות הקביעה של מס שבח" ו"כפל המס". לטענתה, ברגע שרשויות מס שבח קבעו שומה ואפילו מוטעית, הרי שהדבר חורף את הדין לעד והופך את השומה לסופית ואין בסמכות רשות מס הכנסה שהינה רשות נפרדת להתערב בהחלטתה של רשות מס השבח.

ביהמ"ש דוחה טענות אילו וקובע כי בהחלטות שבתחום הסמכות של רשות מס השבח אין בסמכות רשות מס ההכנסה להתערב, ואולם אם בשגגה או רשלנות לא הבחינה רשות מס השבח כי העסקה איננה כפופה לדיני מס שבח מקרקעין אלא לדיני מס הכנסה הרי שמלכתחילה קביעותיה נעשו שלא בתחומה ופעילות מס הכנסה נעשית כדין. לגבי טענת "כפל המס" הרי שהדבר חסר משמעות היות והמשיב מסכים כי לא יהיה כפל מס, וכל התחשבנות שתעשה תביא בחשבון כספים ששולמו לרשויות מס שבח.

הערעור נדחה.

6. מס הכנסה – הכנסה ממחילת חוב של שותפים בשותפות מפסידה

(עמ"ה 5024/97 ו- 5020/97 בבית המשפט המחוזי,
מיום 24.5.01)
המערערים: כץ ישראל ודב רפפורט
המשיב: פקיד שומה חיפה

העובדות:

שני המערערים היו שותפים בשותפות, שתחום עיסוקה היה שילוח בינלאומי ועמילות מכס. בין המערערים לבין עצמם התגלעו סכסוכים והשותפות נכנסה לקשיים, היקף חובותיה הגיע לסכומים גדולים ולא היה מנוס מלפרק את השותפות. שני המערערים היו ערבים באופן אישי לחובות השותפות.

לשותפות מונה בורר מחברת "תכן" שהיתה הנושה הגדול ביותר שלה וזאת במטרה ליישב את המחלוקות בין שני המערערים. הבורר פרסם מסמך המפרט את התנאים ליציאתו של אחד המערערים דב רפפורט מהשותפות. במסגרת המסמך נקבע בין השאר כי דב רפפורט משוחרר מכל ההתחייבויות שלו כלפי השותפות, לרבות יתרת חובו הנובעת ממשיכות פרטיות ומצבירת חלקו בהפסדי השותפות. כמו כן, נקבע כי יציאתו מהשותפות תכנס לתוקף ברגע שיחתמו כל ההסכמים המיישמים את ההחלטות במסמך.

סלע המחלוקת:

המחלוקת נבעה בעיקרה משתי סוגיות כמפורט להלן:

האחת - האם יש לראות ביתרת חובו של דב רפפורט לשותפות המפסידה, אשר לא תפרע על ידו, כחוב שנמחל על פי סעיף 3(ב)(1) לפקודת מס הכנסה.

השניה - האם יתרת החובות של השותפות לחברת "תכן" שלא יפרעו יחשבו כהכנסה ממחילת חוב בהתאם להוראות סעיף 3(ב)(1) לפקודת מס הכנסה.

נפסק:

ביהמ"ש מציין כי נישום המנהל את ספריו על בסיס השיטה המסחרית המצטברת רושם את הוצאותיו ברגע שנוצר החיוב ולא דווקא בעת מימוש החיוב ע"י תשלום. אם לאחר מכן נמחל החוב שבגינו נרשמה ההוצאה הרי שיש לרושם את החוב שנמחל כהכנסה בשנה בה נמחל.

בעניין הסוגיה הראשונה - ביהמ"ש קובע כי במסגרת דיני המס מוכר מעמדה של השותפות כיחידה נפרדת רק לצורכי נוחיות חשבונאית ואין הכוונה ליצור מערכת של חיובים בין השותפים לשותפות, משיכות של שותף בשותפות נתפסות כמשיכות של אדם מחשבונו הוא בבנק שבדאי אינן יוצרות חוב מצד בעל החשבון כלפי החשבון או כלפי הבנק. כמו כן, הפסדי השותפות הנזקפים לחובת כל שותף לפי חלקו, אינם מהווים אף הם חיוב מצד השותף כלפי השותפות אלא חלק מהפסדיו הוא.

במידה ומדובר בחוב השותפות לצד שלישי, הנזקף לכל אחד מהשותפים, הרי שוב אין מדובר בחוב של שותף לשותפות אלא בחוב של אותו שותף לצד שלישי.

לא הוכח התנאי היסודי שרפפורט ניהל ספרים בכלל ואם ניהל, האם ניהלם בשיטה המסחרית ודיווח על "חובו" כלפי השותפות כהוצאה. לטענתו של רפפורט, משיכות הכספים שימשו לצרכים פרטיים ולעולם לא ניכה את הסכום כהוצאה.

כמו כן, התברר כי למרות שהמסמך המשפטי שגיבש הבורר דיבר על מחילת חוב הרי שבפועל התנהגו הצדדים כאילו עדין החוב שריר וקיים וזאת מהסיבה שרפפורט נשאר ערב לחובות השותפות. ולפיכך קובע ביהמ"ש כי לא נהגו הצדדים בחוב כנמחל בשנים נשוא הערעור והוא מקבל את עמדת המערער.

בעניין הסוגיה השניה – ביהמ"ש קובע כי יש לראות ביתרת הסכום שלא נגבתה על ידי "תכ"ן" כמחילת חוב מכיוון שיתרת החוב נמחלה בהסכמת חברת "תכ"ן". בהקשר זה נציין, כי ביהמ"ש דן בשאלה האם יש לראות כהכנסה חייבת את מלוא הסכום שנמחל או רק את חלקו. הסיבה לכך נעוצה בעובדה שלפי סעיף 3(ב)(1) לפקודה ניתן לחייב במס רק את אותו חלק מהסכום שנמחל המתייחס להוצאה שניכוייה הותר (הוצאות הריבית ללא הקרן).

ביהמ"ש מחליט כי יש לחייב את כל הסכום כהכנסה מכמה סיבות: האחת, הוצאות המימון שנדרשו במהלך השנים עד למועד המחילה עלו על הסכום שנמחל, השניה, מר כץ לא הצליח להוכיח כי חלק מהמחילה מיוחס לקרן, והשלישית, על פי סעיף 49 לחוק החוזים נקבעה החזקה כי סכום הניתן לסילוק יזקף תחילה לקרן ואח"כ לריבית ולכן על אותו המשקל המחילה תיוחס תחילה לריבית ולהפרשי ההצמדה.

הערעור התקבל בחלקו.

הערה -
יתכן ויישום ההלכות שנקבעו בפס"ד שדות (ראו ידיעון יוני 2001) של בית המשפט העליון - היו מביאות לתוצאה שונה.

7. מס שבח – זהות "עושה הפעולה" בהקצאת מניות באיגוד מקרקעין

(וע 1005/00, וע 1006/00 בבית המשפט המחוזי, מיום 21.5.01)
העוררים: גני דולינגר לבנין בע"מ והילל סטרינסקי
המשיב: מנהל מס שבח

העובדות:

חברת דניתם (להלן – "דניתם") הוחזקה על ידי בעל המניות הילל סטרינסקי (להלן – "סטרינסקי") בשיעור של 75% ועל ידי חברת חימדא חברה להשקעות ופיתוח בע"מ (להלן – "בעלת מניות המיעוט") בשיעור של 25%. דניתם נחשבת "איגוד מקרקעין" כאמור בחוק מס שבח היות ובעלותה המלאה מוחזקת חברת דניתם אחזקות אשר לה מקרקעין חכורים בגבעתיים.

במהלך שנת 1998 הקצתה דניתם הון מניות אשר היוו כ- 36% מהון המניות שלה לחברת גני דולינגר לבנין בע"מ (להלן – "דולינגר") ובתמורה התחייבה דולינגר להעמיד בהווה ובעתיד לרשות דניתם כספים ובטוחות לניהולה כמפורט בהסכם.

דניתם ודולינגר דיווחו על ההסכם לשלטונות המס ובמסגרת דיווח זה ערכו שומה עצמית של השבח ומס הרכישה. המשיב דחה את השומות וקבע כי יש להוציא את השומות לבעלי המניות היות והם עושי הפעולה.

סלע המחלוקת:

דולינגר ערער על גובה שווי הרכישה שקבע המשיב המהווה בסיס לשומת מס הרכישה שהוטל עליה. סטרינסקי ערער על גובה שומת מס השבח שנקבעה לו, ובנוסף, ערער על העובדה שהשומה הוצאה לו ולא לחברת דניתם שבמניותיה הוא מחזיק.

נפסק:

ועדת הערר קובעת כי הקצאת מניות באיגוד מקרקעין עולה לכדי "פעולה באיגוד מקרקעין" אשר עליה מוטל מס מכוח סעיף 7 לחוק מס שבח. בנסיבות המקרה דניתם הקצתה מניות על דרך הגדלת הון נפרע אך מאידך גיסא, מבחינה מעשית דניתם כאיגוד מקרקעין לא עשתה דבר וזאת לאור העובדה כי זכויותיה במקרקעין לא גדלו או קטנו, ולכן, מבחינה מהותית היחידים שזכויותיהם במקרקעין נגרעו הם בעלי מניותיה ומשום כך יש לראותם כ"עושי הפעולה באיגוד" וכחייבים במס.

בעניין זה, אין נפקות לעובדה שלחברה נכנסו סכומי כסף אלא הדגש הוא על הזכויות במקרקעין, המשתקפות באחזקה במניות, ואין ספק כי זכויות אילו נגרעו.

ועדת הערר החליטה - ברוב דעות כי סטרינסקי (בעל מניות הרוב) חייב במס ואילו לגבי בעלת מניות המיעוט הוחלט שאין לנקוט עמדה בקשר לחבותה במס הואיל ולא היתה צד לערר ויתכן שלא הובאו בפני ועדת הערר על העובדות הרלוונטיות לגביה.

הערר נדחה

8. מס הכנסה - סמכות פקיד השומה לתפוס מסמכים הנוגעים לתכנוני מס עתידיים

(ה"פ 1046/00 בבית המשפט המחוזי בת"א מיום 14.12.00)
המבקשות: דפוס בארי טכנולוגיות 1997 בע"מ ואחרים
המשיב: פקיד שומה יא"ל

העובדות:

במהלך טיפול בשומות המס של המבקשות, הוציא המשיב צו תפיסת מסמכים ברשות המבקשות, וזאת מתוקף סמכותו לפי סעיף 135(3)(א) לפקודת מס הכנסה. נציגי המבקשות שיתפו פעולה עם נציגי המשיב והעבירו את כל המסמכים שנדרשו למעט שני מסמכים שתוכנו של האחד הוא טיוטת מכתב ממושרד רואה החשבון של המערערת ושל השני הוא סיכום פגישה בין חשב המבקשות לרואה החשבון שלהן.

שני מסמכים אילו הוכנסו למעטפה סגורה שנמסרה למשיב, תוך התחייבות שלא לעיין במסמכים.

סלע המחלוקת:

האם רשאי המשיב לתפוס את המסמכים האמורים, במסגרת סמכותו לפי סעיף 135 לפקודת מס הכנסה, או שמא מדובר במסמכים שאינם רלוונטיים לבדיקת השומות, היות ומדובר במסמכים פנימיים שהוחלפו בין רו"ח של החברה וחשב החברה.

נפסק:

ביהמ"ש קבע כי לשונו של סעיף 135 לפקודה רחבה ומקיפה ביותר, ומקנה לפקיד השומה סמכויות נרחבות וכמעט בלתי מוגבלות לתפוס מסמכים ולעשות פעולות רבות ומגוונות, וכל זאת במטרה "להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו של אדם". המחוקק לא הותיר את שיקול הדעת אילו מסמכים למסור לפקיד השומה ואילו לא למסור לו, בידי הנישום. יחד עם זאת, שיקול הדעת של כל רשות מנהלית אינו אבסולוטי ונתון בכל מקרה לביקורת שיפוטית.

אם הנישום מחזיק במשרדי החברה מסמכים אישיים ופרטיים, שאינם קשורים לבדיקת הכנסותיו של הנישום, לא יהיה פקיד השומה רשאי לתופסם ולהחליט על מידת הרלוונטיות שלהם לגבי הכנסתו של הנישום.

במקרה דנן, קובע ביהמ"ש כי המדובר במסמכים שנתפסו במשרדי חשב החברה, ואשר נראים על פניהם כרלבנטיים לצורך מילוי תפקידו של פקיד השומה. לאחר עיון בהסכמת הצדדים התברר כי מדובר במסמכים הקשורים קשר הדוק וישיר לעסקיהן של המבקשות גם אם הם מתייחסים לתכנוני מס עתידיים. לפיכך, התיר ביהמ"ש למשיב לתפוס את שני המסמכים ולעיין בהם.

הערעור נדחה.

