

בית גיבור ספורט קומה 20, מנחם בגין 7 רמת גן 52521, טלפון 03-6134111 פקס 03-6133113 www.artzi-hiba.co.il

מנהלי - לא ניתן לבצע קיזוזי מיסים בין אגפיה השונים של רשות המיסים

חברים נכבדים

אנו מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 262.

נושאי השבוע:

מנהלי -

לא ניתן לבצע קיזוזי
מיסים בין אגפיה
השונים של רשות
המיסים.

פלילי -

תפיסת מסמכים -
זכויות וחובות.

מיסוי בינלאומי -

פרסום חוזר
מחירי העברה.

ליחסה ימים נתנה כבוד השופטת ורדה אלשיך החלטתה בעניין יכולתה של רשות המיסים לבצע קיזוז בין החזר מס הקיים לנישום במע"מ לבין חוב ניכויים אשר יש לו במס הכנסה. ההחלטה ניתנה בעניינה של עו"ד דורית לוי-טילר בתפקידה כמנהלת מיוחדת לנכסי החברה מי התיכון בע"מ כנגד רשות המיסים (פש"ר 2776/07, בש"א 6140/08), במקרה דנן בקשה רשות המיסים להפעיל את הוראותיו של סעיף 74 לפקודת פשיטת הרגל על פיו ניתן לבצע בהליך של פירוק, קיזוז בין חובות עסקיים, בהתאם לסעיף זה תובעת רשות המיסים לקזז זכות המגיעה ממע"מ כנגד חובה הקיימת למס הכנסה בשל היותם חוסים תחת אותה רשות.

3/ קיזוז

#החזר מס ניתן לקיזוז כנגד כל חוב מס ובלבד שאין עוד זכות להשגה לערר או לערער על סכום החוב רשות מס רשאית לעשות את הקיזוז לאחר מתן הודעה בכתב לחייב במס-///

אולם, על אף האמור יש לבחון השימוש אשר נעשה בסמכות זו, ולהפעילו בזהירות הראויה גם לאור פסק דינו של בית המשפט בעניין זה.

לדוגמא: מקום בו לחברה קיימים חובות במס הכנסה אשר טרם הגיעו לשלב ההרשאה או שקיימים חובות אשר בוצעו לגביהם הסדרי פריסה אין מקום לבצע קיזוזים אוטומטיים מעין אלו. קיזוז מעין זה יש לבצע רק במקרים חריגים בהם ישנו חשש מהותי לגביית אותם חובות.

לשון הסעיף קובעת כי "החזר מס ניתן לקיזוז..." לא נאמר כי חובה על הרשות לקזזו, שכן סבר המחוקק כי הרשות תפעל בדרך קיצונית זו רק באותם מקרים מיוחדים.

יש לזכור כי החזרי מע"מ הקשורים בפעילותו השוטפת של התאגיד הם חלק בלתי נפרד מתזרימי המזומנים השוטפים של התאגיד, ופגיעה בו תוביל לפגיעה מהותית גם ביציבותו המימונית.

לפרטים עוספים ניתן לפנות לישי כחן-רו#ח ומשפטן ממשרדנו

#85/ אשראי חדדי וקיזוז

יאן חיו אשראי חדדי או חוב חדדי או עסקים חדדיים אחרים תלויים בין חייב שניתן עליו צו כינוס ובין חבא לתבוע חוב ממח הצו- ייערך לפיחם חשבון על המגיע מכל צד למשנהו- הסכום המגיע מצד אחד יקוזז כנגד המגיע מהצד האחר ויתרת החשבון- ולא יותר- ייתבע או ישולם- לפי העניין-///

ביהמ"ש שלל אפשרות זו לאור העובדה כי מדובר בחובות לגופים ממשלתיים שונים, מס הכנסה מחד ומע"מ מאידך.

#אינני רואה כל קשר בין חזרים- מלבד העובדה כי מדובר בשני גופים האמונים על גביית מיסים- ואשר חוסים תחת רשות אחת, אלא שלא די בכך על מנת ליצור זכות קיזוז- ובמיוחד לאור העובדה כי בחליכי חדלות פרעון המדובר#

יובהר כבר כאן, כי נראה שקביעתו זו של ביהמ"ש נראה כי יש

פלילי - תפיסת מסמכים – זכויות וחובות

כפי שצינו במבזקים הקודמים בנושא, הרי יתכנו מצבים בהם עובדי רשות המיסים יגיעו לנישום בכדי לקבל או לתפוס מסמכים בהסכמה או מכוח סעיפי החוק השונים.

בהליך הפלילי - במידה והחיפוש נעשה מכוח צו של בית משפט : על החשוד להקפיד ולקבל עותק מצו החיפוש. כמו כן, עליו לבקש מהחוקרים להזדהות ולוודא שתעודותיהם בתוקף, בהתקיים הני"ל - יש לאפשר לחוקרים להיכנס, אחרת החוק מאפשר לחוקרים להפעיל כוח סביר, דוגמת - פריצה. יש לשקול האם ראוי ורצוי לשאול את החוקרים מהו הסטאטוס שבו נמצא החשוד : חופשי, מעוכב או עצור - כל סטאטוס והשלכותיו.

סעיף 26א(א) לפסד"פ שכותרתו "הנוהל בעריכת חיפוש" קובע :
"חיפוש, בין על פי צו ובין שלא על פי צו, ייערך בפני שני עדים ש: שוטרם, זולת אם -

(1) לא ניתן בנסיבות העניין ובגלל דחיפותו לערכו כאמור...;

(2) שופט הרשה לערכו שלא בפני עדים;

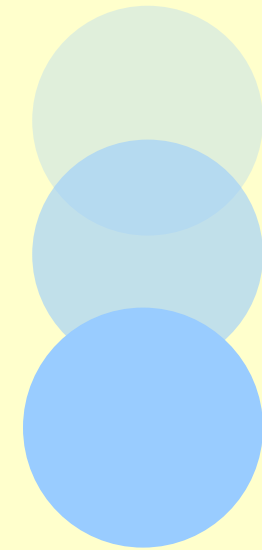
(3) תופש הבית או המקום שבו נערך החיפוש ... ביקש לערכו שלא בפני עדים ...;

יודגש, כי החוקרים יכולים שלא לאשר נוכחותו של עד מסוים בחיפוש מהטעם שאותו עד קשור לעניין הנחקר. כמו כן, על העדים להגיע תוך פרק זמן סביר ולכן החוקרים יכולים שלא להמתין לעד שעתיד להגיע בעוד מספר שעות. יודגש, כי תפקיד העדים לוודא

שלא נגרם נזק למקום בו נערך החיפוש. לא למותר לציין, כי תופס הבית או המקום, או מי מטעמו, יכול להיות נוכח בעת עריכת החיפוש. כך, יוכל לדעת מה נלקח ומהיכן ולוודא שלא נגרם כל נזק למקום בו נערך החיפוש. יחד עם זאת, יש להביא בחשבון, כי החוקרים "ייצמדו" לתופסי הבית או המקום, על מנת לוודא שאינם משבשים הליכי חקירה, בכך שמשמידים מסמכים, מתאמים גרסאות, משפיעים על עדים וכדומה. כאשר מדובר בחיפוש אצל עורך דין, היחידה החוקרת מודיעה מבעוד מועד לנציג בלשכת עורכי הדין בישראל על עריכת חיפוש, כאשר שמו של עורך הדין חסוי, כדי שישלח נציג מטעם הלשכה להיות נוכח בעת החיפוש.

יודגש, כי בנסיבות מסוימות, ניתן לערוך חיפוש על גופו של אדם. כך קובע סעיף 29 לפסד"פ "נמצא אדם בבית או במקום שמחפשים בו או בקרבתו, ויש יסוד סביר לחשוד שהוא מסתיר אצלו חפץ שמחפשים, או שרשאים לחפש, אחריו - מותר לחפש על גופו ...". סעיף 22 לפסד"פ מגדיר "חיפוש על גוף האדם" - חיפוש על פני גופו של אדם, בבגדיו או בכליו ...". סעיף 46 לפסד"פ קובע "חיפוש אצל אישה לפי פקודה זו לא ייעשה אלא בידי אישה". סעיף 23 לפסד"פ שכותרתו "חדירה לחומר מחשב" קובע, שחדירה לחומר מחשב וכן הפקת פלט מהווים חיפוש. החיפוש יעשה על פי צו ובאופן מפורש או בהסכמה. אולם, כך או כך, יעשה החיפוש על ידי "בעל תפקיד מיומן".

כמבד רב-
ארצי את חיבה
פתרונות מיסוי
בע"מ



לבודקו. החשוד צריך להביא בחשבון כי סימון המסמכים לוקח זמן רב, עובדה אשר מעלה אצל החוקרים שאלה לדיון – כיצד להבטיח את התנהלות החקירה.

גם בהליך האזרחי – המלצתנו לנישום, לבקש מהמבקרים להזדהות עם תעודה ולוודא שאכן סמכויותיהם בתוקף. במידה והמבקרים מבקשים לתפוס מסמכים יש לבקשם להציג אישור חתום על ידי פקיד השומה או סגנו לתפיסת המסמכים, שרק להם הסמכות לכך. כפי שציינו, מומלץ שלא להתנדב ולמסור בהסכמה את המסמכים אלא למוסרם מכוח סעיף 135(3). במידה ואכן מוסרים את המסמכים יש לשאוף ולהעתיקם ולמצער לערוך רשימה מדויקת ומפורטת מה נמסר. נזכיר, כי אין חובה להציג וקל וחומר למסור לעובדי מס הכנסה, מסמכים הנמצאים בכיס מכניסיו של הנישום.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לאברהם שהבזי, רו"ח ומשפטן ממשדנו.

ובהיקף נמוך כשלעצמה וביחס לעסקאותיו האחרות של הנישום. בד בבד, מנסה הרשות לקבוע קריטריונים חד משמעיים במסגרת "דוגמא" לפיה מקום שהעסקה אינה עולה על 10% מסך הכנסותיו של הנישום באותו תחום ושכנומה אינה עולה על 4 מיליון ₪, תיחשב כעסקה חד פעמית. לדעתנו, הן קביעת אחוז מהמחזור והן קביעת סכום סף, אין בהן כדי להעיד על היותה של עסקה חד פעמית. כך לדוגמא, חברה עסקית אשר מוכרת את פעילותה לחברה זרה קשורה בתמורה גבוהה בהרבה מ- 10% ממחזור עסקיה ומסך 4 מיליון ₪, לא תיחשב כעסקה חד פעמית על פי הוראות החוזר.

חובות תיעוד ודיווח על עסקאות בינלאומיות - התקנות (בתוקף מיום 29.11.2006) כוללות חובות תיעוד ודיווח דקונות ומפורטות, בעצם ביחס לכל "עסקה" בינלאומית כאמור (למעט "עסקה חד פעמית"), לרבות חובת פירוט כל העסקאות הבין-לאומיות במסגרת טופס המיועד לכך בדוח השנתי. החוזר מציין כי על הנישום להעביר לפקיד השומה את אופן קביעת המחיר בעסקה בינלאומית, אולם אינו מפרש או דן בהוראות התקנות לעניין "עסקה החייבת בדיווח" ומותיר חיוב כוללני לדווח על כל עסקה שהיא ולכאורה, גם על כל עסקה במסגרת סדרת עסקאות דומות (אף עם אותו הגורם), אלא אם כן פנה לרשות המסים בבקשה לאישור מוקדם, על פי הקבוע בסעיף 85א(ד1). זאת ועוד, העובדה כי על פי תקנה 5 לתקנות, הנישום חייב להמציא את מכלול הנתונים הרב הנדרש בתוך 60 ימים מעת שביקש זאת פקיד השומה, מחייבת אופרציה רבה של תיעוד ומעקב אצל הנישום. עליו להמציא מגוון נתונים על הצדדים, הסכמים, תיאור תחום הפעילות וההתפתחויות בו, תיאור הסיבה הכלכלית הרלוונטית, נכסים לא מוחשיים בהם השתמש, ועוד ועוד. כך למשל, (ס"ק (7)) דורש פירוט "כל העסקאות שעשה הנישום עם צד לעסקה". החוזר אינו מציג את עמדת רשות המסים לגבי ייעול הדיווח והקטנת הנטל הבלתי סביר בעליל המוטל על הנישום. לדוגמה, מה באשר להלוואות המבוצעות באופן שוטף ובתדירות גבוהה ביותר בין צדדים קשורים; האם כל הלוואה היא בגדר "עסקה" נפרדת הדורשת דיווח נפרד? האם לא ניתן להתיר דווח על קבוצות של עסקאות המבוצעות באופן שוטף בתוך הקבוצה כאשר מאפייניהם דומים או אף זהים, ללא פנייה לאישור מוקדם? מה לגבי חברה המספקת רכיבים להרכבה בחברה קשורה אחרת בחו"ל מפעם לפעם ועל פי דרישה? נראה כי אין בחוזר עמדה מהותית של רשות המסים לגבי קביעת חובת דיווח ריאלית, בנסיבות העסקיות הרגילות.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד ורו"ח גדי אלימי, או לעו"ד עופר רחמני ממשדנו.

אין בפסד"פ הגדרה מי הוא בעל תפקיד מיומן וניתן להניח כי מדובר באדם אשר עבר הכשרה לעניין. כיום, קיימת ברשות המיסים, יחידה להונאות מחשב אשר נוכחת בכל חקירה וחקירה ומבצעת "חקירת מחשב".

בסופו של החיפוש, יש להקפיד לקבל מהחוקרים, העתק של דו"ח חיפוש והעתק של **רשימת החומר התפוס**, רשימה אשר תיערך על ידי מי שביצע את החיפוש. ברשימה זו על החוקרים לפרט מה נלקח ומהיכן, לרבות רשימה של חומר אשר נתפס בחיפוש על גוף האדם.

יש חשודים אשר חושדים שמא החוקרים ישתלו ראיות בחומר אשר נתפס וזאת במטרה להפילם. במידה ואכן קיים חשש מסוג זה, זכותו של החשוד אצלו נתפס החומר לסמנו עוד בטרם יחלו החוקרים לנבור בו. החומר התפוס יוכנס, במקום ביצוע החיפוש, לאריזה סגורה, והחשוד יחתום על האריזה. החומר יפתח ויסומן רק בנוכחות החשוד במשרדי החקירות. לאחר סימונו ניתן יהיה

פרסום חוזר מחירי העברה

נושא מחירי העברה הוא סוגיית מפתח בכל הקשור לתכנון מס בינלאומי ולפעילות עסקית חוצת גבול (cross border transactions) של קבוצות בינלאומיות, שכן יש בו כדי להסיט רווחים ולהוריד משמעותית נטלי מס, תוך שימוש בפערי שיעורי המס במדינות הרלוונטיות. הנושא חשוב ביותר גם בקשר למימון, ייחוס הוצאות, רכישת שירותים בין-חברתיים ועוד, ותקצר היריעה מלפרט יותר כאן.

ב- 14 יולי 2008, פורסם חוזר מ"ה בנושא מחירי העברה (3/2008). מפתח היקף הנושאים בחוזר בחרנו לדון במספר נקודות מרכזיות העולות מהחוזר עצמו (להרחבה בסוגיית מחירי העברה בכלל, נפנה למבזקינו מס' 246, 216, 178).

הגדרת "יחסים מיוחדים" – הגדרת "יחסים מיוחדים" בסעיף 85א(ב) פותחת במילה "לרבות"; בהתאם לאמור בחוזר, יחסים מיוחדים מתקיימים לא רק בשל יחסי קרבה משפחתית או שליטה (אשר מוגדרים מפורשות בגוף הסעיף), אלא גם כאשר קיימים יחסים אחרים שעשויים להשפיע על מחיר העסקה. במסגרת החוזר, מובהר כי המונח "יחסים מיוחדים" מוגדר בשני רבדים – כללי וספציפי, כאשר ברובד הכללי, הכוונה למקרים בהם בין הצדדים לעסקה הבינלאומית יש "זהות אינטרסים" או כאשר הצדדים לעסקה נשלטים באופן ישיר או עקיף על ידי אותו אינטרס, כדוגמת עובד בכיר המבצע עסקה עם החברה המעבידה שלו. לדעתנו, החוזר מרחיב למעשה ללא גבולות ברורים את המונח "יחסים מיוחדים" וקובע כי יחסים כאלו יתקיימו מקום שיש זהות אינטרסים אשר תשפיע על מחיר העסקה, זאת מבלי שיש לכך עיגון בחקיקה הישראלית. יחד עם זאת, קובע החוזר כי באותם מקרים בהם פקיד השומה משתמש במונח "לרבות" בהגדרת יחסים מיוחדים לצורך החלה של סעיף 85א, עליו לבסס ראיות לאפשרות של זהות האינטרסים ואופן השפעתם על מחיר העסקה. האם המשמעות היא כי נטל הראיה ברובד הכללי מוטל על פקיד השומה וכי על הנישום לכלול במסגרת דיווחיו רק כשמדובר ביחסים מיוחדים ברובד הספציפי?

הגדרת "עסקה חד פעמית" – התקנות קובעות כי עסקה בין-לאומית חד פעמית, שאושרה ככזאת ע"י פקיד השומה, תדווח כאילו נקבע המחיר בין צדדים שלא קיימים ביניהם יחסים מיוחדים. עוד קובעות התקנות כי לגבי עסקה בין-לאומית חד פעמית לא קיימת חובה לערוך עבודת חקר ולמדוד את תנאי השוק כפי שפורט לעיל. סעיף 85א והתקנות אינם מתייחסים כלל לשאלה מה נכלל בהגדרת "עסקה בין-לאומית חד פעמית" ומשאירים זאת לשיקולו של פקיד השומה. במסגרת החוזר, מבהירה הרשות כי עסקה חד פעמית נגזרת מתדירות נמוכה

נשמח לעמוד לרשותכם במתן הבהרות והסברים, ולקבל הערות או תגובות לנושאים המתפרסמים.

בכל עניין ניתן לפנות

לאשר דדון

טל' 03-6134111

פקס' 03-6133113

או באמצעות דוא"ל

asher@artzi-hiba.co.il

האמור במבזק זה

אינו מהווה חוות

דעת, סקירת הדין

הרלבנטי או ייעוץ

מקצועי