

חוקי עידוד - פס"ד מעוף מתכות - אופן חישוב תנאי היצוא אצל יצואן עקיף**חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 698****נושאי השבוע :****חוקי עידוד****פס"ד מעוף מתכות - אופן חישוב תנאי היצוא אצל יצואן עקיף****מיסוי בינלאומי****אמנה מולטילטרלית ליישום תיקון לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס המס והסתת רווחים****ביטוח לאומי****כנס "קרן ידע" מהווה פעילות נלווית לעבודתה של התובעת****האמור במבזק זה,****אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי****בכסד רב,****ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן**
פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 6 באוגוסט 2017 ניתן פסק דינו של כב' השופט רון סוקול (ע"מ 54154-08-15) בעניין חברת מעוף מתכות אל ברזליות בע"מ (להלן: "החברה"). עיקרו של פסק הדין הינו בסוגיה - האם החברה עמדה בתנאי "מפעל בר-תחרות" כהגדרתו בסעיף 18א לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "החוק"), משמע, בתנאי היצוא, ולפיכך זכאית להטבות המס בגין הכנסתה המועדפת **בשנת המס 2011**.

רקע:

החברה הוקמה בשנת 1996 ועסקה באמצעות מפעלה שבקריית חיים בייצור מוצרי מתכת שונים אשר נמכרו ללקוחות בארץ ובח"ל. החברה נרכשה בשנת 2005 ע"י חברת פינקלשטיין בע"מ (להלן: "חברת האם") אשר עוסקת אף היא בייצור מתכות-מוטות נחושת. לימים, בשנת 2015, התמזגו החברה וחברת האם.

כבר משנת מס 2005, הוכרה החברה כמפעל מאושר ונהנתה מהטבות מס בהתאם להוראות ס' 51 לחוק. כזכור, במסגרת תיקון 68 (משנת 2011) לחוק, נוספה הגדרת "מפעל מועדף" וכן נוסף סימן 11 לפרק השביעי לחוק המעניק הטבות במס בשל הכנסה מועדפת של חברה מועדפת (וזאת במקום ההטבות במס אשר הוענקו למפעל מאושר/מוטב). בהתאם להגדרת "מפעל מועדף", על מנת ליהנות מהטבות במס, על מפעלה של החברה להיות "מפעל בר-תחרות" כאמור בסעיף 18א לחוק.

קיימות שתי חלופות לצורך עמידה בתנאי "מפעל בר-תחרות":

- 1. תנאי הייצוא הישיר** - 25% או יותר מכלל הכנסות המפעל הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות (כיום 14 מיליון).
- 2. תנאי הייצוא העקיף** - מכירה של מוצרים המהווים רכיבים במוצר של מפעל בר תחרות אחר והכל בהתאם לתנאים שנקבעו בתקנות. התנאים נקבעו בתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007

(להלן: "התקנות") ובמסגרתם נקבע לגבי מפעל הממוקם באזור אחר תנאי ייצוא עקיף של **לפחות 50% ממכירות המפעל בשוק מסויים**.

אולם, תקנות אלו לא עודכנו בעקבות תיקון 68 לחוק (אלא רק בחודש יוני 2017) ועל כן בשנת 2011 הן חלות, לכאורה, רק על מפעלים מאושרים/מוטבים.

בהתאם למכירות החברה לשנת המס 2011, היוו סך המכירות של החברה בייצוא ישיר כ-11% מסך המכירות, בנוסף, סך המכירות בייצוא עקיף היוו כ-32% מסך מכירותיה של החברה.

במסגרת דוחותיה של החברה לשנת המס 2011 דיווחה החברה על הכנסות מ"מפעל מועדף" ותבעה את הטבות מס המוענקות בחוק (לכאורה, ללא התחשבות בתקנות, שיעור הייצוא שלה גבוה מ-25%). פקיד השומה קבע כי החברה לא עמדה בתנאי מפעל בר-תחרות (עפ"י התקנות שיעור הייצוא נמוך מ-50%) ועל כן הוציא לחברה שומות לפי מיטב השפיטה בהן חושב המס על פי הוראות הפקודה ללא הטבות במס שבחוק.

טענות החברה - עם תיקון 68 במסגרתו הוחלו הוראות ס' 18א (תנאי מפעל בר-תחרות) גם על מפעל מועדף, היה על הרשויות להביא לתיקונם של התקנות ובכך לקבוע את תנאי הזכאות להטבות במס למפעל מועדף המייצא בייצוא עקיף. לטענתה בעקבות מחדלן של הרשויות בתיקון התקנות כאמור, נגרם לה לטענתה "נזק מנהלי" בשלו "נמנעה האפשרות לקבוע תנאים חדשים על בסיס שיג ושיח ציבורי, באופן שיאפשר למערערת ליהנות מהטבות המס".

עוד מוסיפה החברה, כי על אף שפקיד השומה התיר בפועל להחיל את התקנות גם על מפעלים מועדפים אין בכך כדי להסיר את המחל באי עדכון התקנות במשך שנים וכי בהעדרן של תקנות עדכניות רשאי בית המשפט לקבוע את שומותיה על פי שיקול דעתו.

בנוסף טוענת החברה כי אילו השרים היו משלימים את משימתם לתיקון התקנות עוד לפני התיקון כאמור ביוני 2017, ייתכן ונוסח התקנות היה שונה כך שהסף לתנאי ייצוא עקיף היה נקבע לפחות מ-50% מהמכירות.

כי לא מצא כל עיגון לכך וכי החברה לא הציגה אף ראייה תומכת.

לעניין טענת הגשת דוחות מאוחדים באמצעות בקשה לתיקון השומות מציין כב' השופט כי החברה וחברת האם לא הגישו במועד בקשה משותפת לכך, כנדרש עפ"י חוק תעשייה (מיסים), וכי במשך שנים לא העלתה החברה ולא חברת האם כל טענה בנושא, אף לא במהלך הליכי השגה וערעור שנהלו ולא במסגרת הסכם השומה שנחתם עם חברת האם.

כמו כן, מוסיף כב' השופט כי בכל מקרה טרם הוכרעה הסוגיה - האם הגשת דוח מס מאוחד עפ"י חוק עידוד תעשייה (מיסים) מאפשר כלל איחוד המכירות לצורך עמידה בתנאי הייצוא עפ"י חוק העידוד והתקנות. עמדנו, בעניין זה, היא כי לשון החוק וחוק עידוד תעשייה (מיסים) נוקטת בלשון "מפעל" או "מפעל תעשייתי" ומטרתו של האחרון להרים את המסך המשפטי ולחייב במס את ההכנסה החייבת האמיתית של המפעל ה"מאוחד". לפיכך אם מדובר במפעל כאמור שהוא בן קו-ייצור אחד ה"מתפרס" על שתי חברות (למשל, אם ובת) הרי שפרשנות משפטית ראויה, בדיני המס בכלל ובחוקי עידוד בפרט, היא כי יש לחשב את תנאי הייצוא גם בהתאם למכירות המצרפיות של שתי החברות. אם איחוד הדוחות יפה לעניין כימות ההכנסה החייבת של החברות קל וחומר שהוא יפה לעניין שיעור המס המוטב/המועדף.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח ענת דואני, לרו"ח רז דביר ולרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

לחילופין, טוענת החברה כי יש לבחון את עמידתה בתנאי הייצוא במאוחד על פי מכירותיה שלה ושל חברת האם, שכן על פי ס' 23 לחוק עידוד התעשייה (מיסים) היא זכאית היתה להגיש דוחות מס מאוחדים עם חברת האם (ואכן ביקשה פתיחת שומות ותיקון דוחות המס בהתאם לכך, אשר נדחתה ע"י פ"ש). חישוב במאוחד כאמור היה מביא את המפעל ה"מאוחד" לעמידה בתנאי הייצוא כאמור, ולטענת החברה נמנעה מהגשת דוחות מאוחדים כאמור רק בשל כך שסברה כי היא זכאית ממילא להטבות במס.

ביהמ"ש דוחה את הערעור. בהתייחסו לאי תיקון התקנות ע"י המחוקק אלא לאחר כ-6.5 שנים מציין כב' השופט כי מוטב אם היה נעשה מיד לאחר תיקון 68 לחוק (בשנת 2011), אולם יש לבחון האם היה ניתן ליישם את הוראות החוק ולבצען במסגרת התקנות התקפות. לדעתו של כב' השופט, החלטתו של פקיד השומה ליישם את תנאי הזכאות החלים בתקנות על מפעל מוטב/מאושר גם על מפעל מועדף, מתיישבת עם תכלית החקיקה לאפשר למפעל מועדף ליהנות מהטבות המס גם במסלול תנאי ייצוא עקיף וכי פרשנותה של החברה מנוגדת לתכלית החוק ולרצון לעודד פעילות ייצור.

עוד מוסיף כב' השופט כי התיקון ביוני 2017 אינו משנה את פרשנותו של פקיד השומה **אלא מבהיר** כי תנאי ייצוא עקיף החל בתקנות על "מפעל מאושר/מוטב" יחול גם על "מפעל מועדף". בהתייחסות לטענתה של החברה בדבר הרחבת תנאי ייצוא עקיף גם לסף הנמוך מ-50% מציין כב' השופט

מיסוי בינלאומי - אמנה מולטיטרלית ליישום תיקון לאמנות מס למניעת שחיקת בסיס המס והסתת רווחים

ביום ה - 7 ביוני 2017 חתם שר האוצר, משה כחלון, על אמנה חדשה בשם Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (להלן: "**אמנת ה - MLI**"). אמנת ה - MLI מהווה כלי לתיקון "גורף" של אמנות למניעת כפל מס בילטרליות, כחלק מיישום פעולה מס' 15 (פיתוח מכשיר מולטיטרלי לתיקון אמנות

בילטרליות) של פרויקט ה - BEPS של ארגון ה - OECD. על אמנת ה - MLI חתמו באותה העת 70 מדינות ו-7 מדינות נוספות הביעו נכונות לחתום עליה. נציין, כי ארה"ב אינה צד לאמנה זו. ביחס לישראל, אמנת ה - MLI נועדה לתקן את האמנות למניעת כפל מס עליהן חתומה ישראל, על ידי הוספת כללים או תיקון ושינוי הוראות קיימות

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

שתי המדינות המתקשרות לא הגיעו להסכמה במסגרת הליך הסכמה הדדית, הנישום יוכל לפנות להליך בוררות ניטראלי שהכרעתו תחייב את שתי המדינות. במקרה זה, מדינת ישראל בחרה שלא להחיל את הליך הבוררות על אמנות המס שהיא צד להן. מצד שני, מדינת ישראל בחרה לאמץ את סעיף 9(4), הקובע זכות מיסוי למדינת המקור במכירת זכויות בחבר-בני-אדם ש - 50% או יותר משוויה נובע מנכסי מקרקעין באותה מדינה, ביום כלשהו בשנה שקדמה למועד המכירה.

אמנת ה - MLI תיכנס לתוקף לאחר אשרורה בישראל. לאחר האשרור כאמור נדרש לבחון לגבי כל סעיף וסעיף באמנת מס נתונה, האם אמנת ה - MLI, הוסיפה או שינתה את אותו הסעיף, וכיצד המדינה המתקשרת האחרת מתייחסת לאותה הוספה או עדכון של אותו סעיף.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי ולרו"ח (עו"ד) יניב גולדשטיין, ממשרד

ביטוח לאומי - כנס "קרן ידע" מהווה פעילות נלווית לעבודתה של התובעת

ההשתלמות נועדה "ללימוד כללי הקשור בתפקיד (השתלמות עקיפה)".
המבוטחת שילמה 80 ₪ כדמי השתתפות (80 ₪ נוספים שולמו ע"י קרן ידע).
המעסיק מפריש 0.5% משכר המבוטחת לקרן, בהתאם להסכמים קיבוציים. לא שולם סכום נוסף ע"י המעסיק.
ככלל, המבוטחת זכאית עפ"י ההסכמים הקיבוציים להשתתף ב-15 ימי השתלמות בשנה שמוכרים כימי עבודה.
בסוף יום ההשתלמות, נפלה המבוטחת על המדרגות הנעות ונפגעה.
המבוטחת תבעה את המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל") כאירוע פגיעה בעבודה ותביעתה נדחתה. המל"ל לא הכחיש את עצם קרות האירוע ונסיבותיו, אך טען כי הכנס אינו פעילות נלווית לעבודת המבוטחת.

באמנות המס הנוכחיות, העוסקים בנושאים, כגון: שילת הטבות במקרה של ניצול לרעה של האמנה, טיפול ביישיות שקופות, שוברי שוויון לתושבות של יישויות, בעל זכות שביושר לדיבידנדים, החזקה של מקרקעין באמצעות ישויות, מחירי העברה, הליכי הסכמה הדדית ובוררות בנושאים הקשורים לאמנות המס.

מדינת ישראל, כמו כל אחת מהמדינות שהצטרפו לאמנת ה - MLI, רשאית לבקש שלא להחיל סעיף מסוים באמנה, להחילו בהסתייגות או להחיל אחת מהחלופות המוצעות לתוספת או תיקון הוראה מסוימת שבאמנה האמורה. ההוראות המתקנות שאומצו באופן זהה על ידי מדינת ישראל והמדינה המתקשרת האחרת, יחולו וישולבו "אוטומטית" באמנת המס הרלבנטית ביניהן.
מדינת ישראל הודיעה שאמנת ה - MLI תחול על כול 56 אמנות המס שמדינת ישראל היא צד להן, תוך מתן הסתייגויות.

אחד החידושים שאמנת ה - MLI מבקשת לשלב באמנות המס, הינו סעיף בוררות, לפיו במקרה שבו

ביום 26 ביולי 2017 קיבל ביה"ד האזורי לעבודה (בי"ל 23629-04-15) את תביעתה של אילנה כאוי (להלן: "המבוטחת") לפיה כנס שאורגן על ידי "קרן ידע" של הסתדרות עובדי המח"ר, נחשב לפעילות נלווית לעבודה לעניין זכאות לגמלאות.

תמצית עובדתית

- המבוטחת היא מזכירה אגפית ומנהלת חשבונות בחשבות מינהל החינוך של עיריית ראשלי"צ.
- ביום 18.6.2014 השתתפה בכנס שאורגן ע"י "קרן ידע", קרן המכשירה עובדים בדירוג המח"ר, באולם בקניון סיטי בירושלים.
- תוכנית הכנס כללה דברי פתיחה והצגה של הקרן ע"י נציגי הקרן, 2 הרצאות בנושא "חוכמת ההמונים", ארוחת צהריים וסרט.
- הכנס היה מיועד לעובדים בלבד. המעסיק (עיריית ראשלי"צ) אישר את השתתפות המבוטחת בכנס, כאשר בחוות הדעת ציין המעסיק כי

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכסד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

דיון והחלטה

- המחלוקת בין הצדדים היא בדבר היות הכנס עומד בתנאי פעילות נלווית לעבודת המבוטחת.
- גב' סילבי חן ציון, הממונה על הדרכה ורווחת העובדים בעיריית ראש"צ, ציינה בעדותה כי אף אם נושאי הכנס אינם קשורים באופן ישיר לעיסוקה של המבוטחת כמנהלת חשבונות, המעסיק מאשר לימודים קשורים שיש בהם תועלת לשירותי עירייה ולעידוד העובד לא רק בתחום המקצועי הישיר. לטענתה, ימי עיון מהסוג בו השתתפה המבוטחת תורמים לרמה המקצועית ויש אינטרס משותף לניצול הזכות להשתתפות העובדת.
- ביה"ד נשען על פסקי דין בבית הדין הארצי ובבג"צ. בפס"ד "אלברט אילוז נ' המל"ל, לדוגמא, נקבע מבחן דו שלבי בבחינת "פעילות נלווית":
 - א. בחינת מהותו של האירוע, זיקתו לעבודה ומידת העניין שיש למעסיק באירוע.
 - ב. מהי הפעילות בה היה העובד מעורב ומידת הקשר של אותה פעילות לאירוע המוכר.
 מבחן זה אף אושר ע"י ביהמ"ש העליון (בג"צ 339/13 המל"ל נ' ביה"ד הארצי לעבודה) ראה מבזקנו מספר 568.
- מבחני העזר שנקבעו בפסיקה (כמובן, כל מקרה נבחן לגופו):
 - מי מימן את עלות האירוע, מי ארגן את ההסעה, האם המעסיק עודד את העובדים להשתתף באירוע אם באופן עקיף ואם באופן ישיר, האם המעסיק מפיק תועלת מהאירוע, האם ההשתתפות הייתה ע"י ימי חופשה של העובד או בשעות העבודה.
 - ככלל, ביה"ד הארצי הכיר בהשתלמויות המאורגנות על ידי האיגוד המקצועי ואשר הזכות

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

להשתתף בהן מעוגנת בהסכמים קיבוציים, כפעילות נלווית לעבודה.

• ביה"ד קבע כי הכנס שבו השתתפה המבוטחת הוא מסוג השתלמויות אשר "בתוכם". מחד גיסא, המעסיק אינו מחייב את עובדיו להשתתף. מאידך גיסא, לא ניתן לומר שאין למעסיק עניין בהשתלמות. המעסיק עודד את ההשתתפות בכנס בכמה דרכים:

- הזכות להשתתפות בכנס מעוגנת בהסכמים קיבוציים שעליהם הוא חתום.

- קיים מימון בעקיפין ע"י המעסיק שידע מראש על השתתפות המבוטחת ואישר אותה.

- הכנס נערך במהלך השבוע, ע"י שעות העבודה ושולם למבוטחת שכר בגין יום זה.

- הכנס אורגן ע"י גוף מקצועי רלבנטי לסקטור אליו המבוטחת משתייכת.

- תוכנית הכנס כללה הרצאות בנושאים המשיקים לתחום עבודת המבוטחת ויש בהם כדי להרחיב את אופקיה המקצועיים והאישיים.

• לאור כל האמור שוכנע ביה"ד כי הכנס בו השתתפה המבוטחת הוא פעילות נלווית לעבודה ועונה על התנאי הראשון שנקבע בהלכת אילוז. אשר לתנאי השני, מאחר שהתובעת נפגעה בדרכה לביתה בסיום יום ההשתלמות, מתקיים אף החלק השני של המבחן שנקבע בעניין אילוז.

• התביעה התקבלה.

לפרטים נוספים, ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי כהן.