

**בית המשפט המחוזי בחיפה**

08 ינואר 2014

ע"מ 37396-02-12 אסמי עוז 2000 בע"מ נ' פקיד שומה חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערערת

אסמי עוז 2000 בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ג' בלנגה איתני ושות'

נגד

המשיב

פקיד שומה חדרה  
ע"י ב"כ עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]: סע' 1, 4א, 4א(2), 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173

חוק עסקאות גופים ציבוריים, תשל"ו-1976צו מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), תשל"ז-1977חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), תשל"ז-1977: סע' 2

ספרות:

אהרן נמדר, מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (מהד' רביעית, 2013)**פסק דין**

1. האם היה על המערערת לנכות מס במקור מתשלומים ששילמה לחברה פלסטינאית תושבת עזה. זוהי המחלוקת העומדת בערעור זה על החלטת המשיב שדחה השגה שהגישה המערערת על שומות ניכויים שהוצאו לה לשנים 2007 – 2008. ההכרעה במחלוקת מעלה מספר שאלות ובהן מקום הפקת ההכנסה, חובת ניכוי המס במקור ותוקפם של אישורים בדבר פטור מניכוי מס במקור שניתנו על ידי הרשות הפלסטינאית על פי הוראת הסכם הביניים הישראלי פלסטיני, בדבר הגדה המערבית ורצועת עזה מיום 28/9/05.

**רקע**

2. המערערת חברה רשומה בישראל, שעיסוקה בסחר בסוגים שונים של דגנים ותערובות המיובאים לישראל (להלן: "חומרי הגלם"). מחומרי הגלם נוהגת המערערת להכין תערובות להאכלת בעלי חיים (עמ' 8). בין היתר, מוכרת המערערת תערובות לחברות שמושכן בשטחי רצועת עזה. בין לקוחותיה אלו של המערערת מצויות החברות אלמרוג, חברת עזה לתערובות לורד,

והחברה הלאומית לתערובות נפקו (להלן: "נפקו"). המערערת אינה יבואן יחיד ואינה הספקית היחידה של חומרי גלם ותערובות ללקוחותיה.

3. בשנת 2007 יובאו לישראל חומרי גלם על ידי יבואנית בשם חברת שינטרקו בע"מ, שהיא חברה ישראלית המתחרה במערערת. חברת שינטרקו מכרה חומרי גלם לחברה ישראלית אחרת בשם מ.מ. יבולי התבור (1996) בע"מ. מדובר בעיקר במטען חיטה למספוא שנפרק מאנייה ואוחסן בממגורת בנמל אשדוד (ראו נספח 11 לנע/1, סעיף 12 למע/1 ועמ' 9). חברת מ.מ. יבולי התבור (1996) בע"מ, מכרה את חומרי הגלם לחברת נפקו מעזה (נספח 13 למע/1). גם לאחר המכירה נותרה הסחורה מאוחסנת בממגורת באשדוד ולא הועברה לנפקו.

4. לגרסת המערערת היא נזקקה לצורך יצור התערובת לכמות של כ-5,400 טון של חומרי גלם. הואיל וכך, פנתה המערערת לנפקו, אשר כאמור רכשה חומרי גלם מ-מ.מ. יבולי התבור (1996) בע"מ, וביקשה לשאול ממנה את הכמות החסרה. מר חיים דיג, חשב המערערת, הבהיר כי עסקאות השאלה הן עסקאות מקובלות בענף יבוא חומרי הגלם למספוא. על פי הסבריו, מחיר חומרי הגלם משתנה מדי יום על פי מחירי הבורסות בעולם. לפיכך, מקובל בין היבואנים לשאול סחורה זה מזה ולהשיב סחורה במועד מאוחר יותר במקום לשלם. בכך מתגברים על פערי המחירים שעלולים להיווצר בין המועדים (עמ' 8).

מר דיג הוסיף, כי בדרך כלל נעשית השאלה בין יבואנים, אולם אם יבואן התחייב למכירת סחורה ללקוח, או אפילו מכר סחורה ללקוח, גם אם טרם סופקה לו, מבוצעות עסקאות השאלה גם עם הלקוחות.

בהתאם, כך נטען, הוסכם כי המערערת תשאל מחברת נפקו 5,401 טון חיטה. על פי המוסכם הועברה הסחורה מהממגורות באשדוד למחסני המערערת באופקים (ראו תעודת העברת חומרי גלם שצורפה כנספח 10 למע/1 ותעודת משלוח נספח 11 למע/1).

5. המערערת טוענת כי כעבור זמן, הוסכם בינה לבין נפקו, כי עסקת ההשאלה תהפוך לעסקת מכירה, דהיינו המערערת תרכוש מנפקו את הסחורה שהושאלה לה ותשלם לה עבור הסחורה (סעיף 13 למע/1). עבור הסחורה שילמה המערערת לנפקו, כך נטען, סך של 7,120,000 מיליון ₪, בשלושה תשלומים; האחד, בסך של 3,746,000 ₪, השני על סך 2,358,000 ₪ והאחרון על סך של 986,000 ₪. שני התשלומים הראשונים בוצעו בהעברות בנקאיות לחשבונה של נפקו, והאחרון בדרך של קיזוז מיתרת חובה של נפקו למערערת (סעיף 14 למע/1). לא צורפו מסמכים על ביצוע התשלומים אלא רק כרטיס חו"ז ממנה מבקשת המערערת ללמוד על התשלומים (נספחים 1, 2 ל-מע/1). מתשלומים אלו לא נוכה כל מס במקור.

6. עם ביצוע התשלומים, הוציאה נפקו למערערת חשבוניות (נספח 3 למע/1). החשבוניות הן מיום 19/10/07 על סך 2,701,218 ₪, מיום 31/12/07 על סך 2,357,738 ₪ ומיום 13/1/08 על סך של 2,030,952 ₪ (כל הסכומים כוללים מע"מ).

**השומות**

7. במהלך ביקורת ניכויים שנערכה לחשבונוניתה ולספריה של המערערת נתגלו מספר ליקויים. בין היתר, נמצא כי המערערת לא ניכתה מס במקור מהתשלומים שהעבירה לנפקו. בעקבות ממצאים בביקורת, הוצאו למערערת שומות על פי [סעיף 167 לפקודת מס הכנסה](#) לשנים 2007 - 2009. בשומות חויבה המערערת בתשלום כולל בסך של 2,712,279 ₪, בגין מספר ליקויים, כשהעיקרי בהם הנו אי ניכוי מס במקור מהתשלומים לנפקו. סכום הניכויים שנדרשו מהמערערת עמד על סך של 2,647,890 ₪, שמהם 748,288 ₪ לשנת 2007 ו-1,867,602 ₪ לשנת 2008. בגין שנת 2009 שבה לא בוצעו תשלומים לנפקו, לא הוצאה שומת ניכויים בעילה זו.

8. על שומות אלו הוגש הערעור שמתמקד אך ורק בדרישה לניכוי מס במקור מהתשלומים ששולמו לנפקו (סעיף 3 להודעת הערעור). אין ערעור על השומות בגין הנושאים הנוספים ולכן לא אתייחס אליהם בפסק דין זה.

**עיקר הטענות**

9. המערערת טוענת כי מקור הפקת ההכנסה על ידי נפקו לא היה בישראל, אלא בשטחי עזה, מקום מושבה של נפקו. לטענת המערערת, אין כל רלבנטיות למקום הימצאותם של חומרי הגלם שנמכרו לה אלא מקום הפקת ההכנסה הינו במקום מושבה של נפקו. המערערת מדגישה, כי לנפקו לא היה כל "מוסד קבע בארץ". עוד טוענת המערערת כי בהסכם הביניים שבין ישראל לרשות הפלסטינית נקבע כי כאשר מופקת הכנסה בשטחי הרשות, לא מוטל על המשלם הישראלי חובה לנכות מס במקור אם התקיימו מספר תנאים ובהם המצאת אישור של הרשות הפלסטינית על פטור מניכוי מס. הואיל והמערערת המציאה אישור שכזה, שנערך ונחתם כדין ברשות הפלסטינית, הרי שלא חלה עליה כל חובה לניכוי מס במקור.

10. המשיב טוען לעומתה, כי ההכנסה הופקה ונצמחה בישראל, שכן חומרי הגלם לא יצאו מעולם מישראל ולא עברו מעולם לחזקתה של המערערת. כן נטען, כי כל ההסכמות נעשו בישראל וכי לא היה כל קשר בין העסקה לפעולות בשטחי עזה. המשיב טוען כי על פי הדין, חלה על המערערת חובה לנכות מס במקור ללא קשר לחבות המס של נפקו. לחילופין טוען המשיב, כי לא התקיימו התנאים לפטור מניכוי מס במקור על פי הסכם הביניים עם הרשות הפלסטינית ובין היתר נטען, כי האישור לאי ניכוי מס שהוצא על ידי הרשות הפלסטינית הוצא בדיעבד. המשיב גם מעלה ספקות לגבי אמינות העסקה הנטענת ומצביע על סתירות בין הכמויות שנטענו לאלו שמופיעות במסמכים, על סתירות בסכומים ועוד.

**דיון והכרעה**

11. כפי שיפורט להלן בהרחבה, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכי היה על המערערת לנכות מס במקור מהתשלומים שהועברו על ידה לנפקו. נפתח תחילה בסקירת המסגרת המשפטית ולאחריה נבדוק את נסיבות המקרה.

**ניכוי מס במקור**

12. חובת תשלום מס מוטלת על נישום בגין הכנסה חייבת שנוצרה לו בשנת המס. ככלל, ניתן לומר שבכל עסקה המשלם חב במס על הכנסותיו שלו והמקבל על הכנסותיו שלו. עם זאת, ועל מנת להקל על תשלום המס ועל גבייתו, נקבעו בפקודה הוראות בדבר "ניכוי" במקור. ניכוי מס במקור משמעו הטלת חובה על המשלם לנכות, מתוך התשלומים שהוא מעביר למקבל, את המס שחב בו המקבל על ההכנסה (ראו א' **נמזר, מס הכנסה**, 88 (מהדורה שלישית, 2010); א' רפאל, **מס הכנסה** כרך ו 352 (2005); **ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא** (5) 668, 683 (1997)).

הטלת חובת ניכוי מס במקור על המשלם, אינה אלא דרך לתשלום מס שבו חב המשלם. ישנן מספר יתרונות לשיטה זו, התשלום מגיע מהמשלם בתוך זמן קצר, התשלום חוסך בהגשת דו"חות על הכנסות של המקבל (בעיקר עובדים בשכר), פקיד השומה אינו צריך ל"רדוף" אחר המקבל ועוד (לעיל א. רפאל עמ' 350)..

חשיבות מיוחדת נוגעת לחובת ניכוי המס במקור מתשלומים המשולמים לתושבי חוץ, שכן לרשויות המס בישראל קושי ברור לגביית מס מתושב זר (ראו א' רפאל, **מס הכנסה** כרך רביעי, 414 (1996); א' נוב ו-ג' ברכאל, **ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ, שיקול דעת בעינו של פקיד השומה**, מיסים כג/3, ה-52 (2009)).

13. ההסדרים בדבר ניכוי מס במקור מצויים **בסעיפים 162-173 לפקודת מס הכנסה**. ההוראה המרכזית מצויה **בסעיף 164** לפקודה שזו לשונה:

"כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה, לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(א7) של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) והמהווים הכנסה בידי מקבלם, או של הכנסה לפי סעיף 5(2), או של הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבעה לכך בצו, ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לענין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראה זו חלה גם על המדינה".

14. **סעיף 164** קובע רשימת הכנסות שהתשלום בגינן כפוף לחובת הניכוי במקור אולם זו רשימה מצומצמת. מכוח סמכותו שבסעיף, קבע שר האוצר גם את **תקנות מס** הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים ונכסים), התשל"ז-1977 (להלן "תקנות הניכוי"), שהרחיבו את חובת הניכוי במקור. **תקנה 2** לתקנות קובעת:

"(א) משלם המשלם למקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים, למעט תשלומים כאמור בעד נכס או שירות ששוויים אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף 2 (ב) [לחוק עסקאות גופים ציבוריים](#) (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס), התשל"ו-1976, ינכה מתשלומים אלה מס בשיעור של 20%.

(ב) על אף האמור בתקנת משנה (א) אם לא הוכיח המקבל להנחת דעתו של פקיד השומה, כי ניהל לגבי הכנסתו פנקסים קבילים וכי הגיש את כל הדו"חות שחוייב בהגשתם בהתאם להוראות הפקודה ואין בידו אישור בכתב מפקיד שומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את הדו"חות האמורים, ינוכה מס בשיעור של 30%.

15. הרחבה נוספת של חובת הניכוי הוטלה [בצו מס הכנסה \(קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה\)](#), התשל"ז-1977 (להלן "צו הניכוי") שהטיל חובת ניכוי רחבה בהתאם למחזור עסקאותיו של המשלם. צו זה תוקן והרחיב את החובה על כל משלם שמנהל את ספריו בשיטת החשבונאות הכפולה ומחזור עסקאותיו עולה על הרף שנקבע בצו.

16. הוראה נוספת בדבר חובת ניכוי מס במקור מצויה [בסעיף 170 לפקודת מס הכנסה](#), הקובעת:

"(א) כל המשלם לאדם שאינו תושב ישראל, לו או לאחר בשבילו, כל הכנסה חייבת לפי פקודה זו, שאינה הכנסה שממנה נוכה מס לפי הסעיפים 161 ו-164 חייב לנכות מאותה הכנסה, בעת תשלומה, מס של 25 אגורות לכל לירה אם מקבל התשלום הוא יחיד, ומס בשיעור המוטל לפי הסעיפים 126 ו-127 אם מקבל התשלום הוא חבר-בני-אדם, או שיעור אחר שיקבע להם פקיד השומה בהודעה בכתב, אך רשאי פקיד השומה להתיר את תשלום ההכנסה ללא ניכוי מס, אם הוכח, להנחת דעתו, כי המס כבר שולם או ישולם בדרך אחרת. לענין זה, "משלם" - לרבות מוסד כספי כהגדרתו ב[חוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975, שבאמצעותו משתלמת ההכנסה, אלא אם כן בידי המוסד הכספי אישור מפקיד השומה הפוטר אותו מחובת ניכוי במקור.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על אדם המשלם הכנסה כאמור בסעיף קטן (א) והוא אחראי בעצמו לתשלום מס עליה לפי סעיפים 108-115.

הוראה זו מרחיבה את חובת ניכוי המס במקור לתשלומים המשולמים לתושבי חוץ. סעיף זה קובע מספר תנאים לחובת הניכוי; מבוצע תשלום בפועל, התשלום מהווה הכנסה חייבת בישראל, התשלום מבוצע לתושב חוץ, מההכנסה החייבת לא נוכה מס במקור לפי [סעיפים 161-164](#) לפקודה, לא הוכח כי המס כבר שולם בדרך אחרת. מדובר בהוראה שיורית שחלה רק אם אין חובת ניכוי לפי [סעיף 164](#).

חשוב להדגיש כי חובת הניכוי במקור על פי [סעיף 170](#) מותנית בכך שההכנסה של תושב החוץ הינה "הכנסה חייבת" בישראל, כהגדרתה [בסעיף 1](#) לפקודה. כך ברי, כי הכנסה של תושב חוץ שאינה נתפסת בגדר התחולה הטריטוריאלית של [פקודת מס הכנסה](#), אינה הכנסה חייבת ועל כן לא

חלה על המשלם חובת ניכוי מס במקור (לעיל המאמר של א. ניב וג. ברכאל; [ע"א 289/68 פקיד שומה ת"א 5 נ' גיורא גודיק הפקות בין-לאומיות בע"מ, פ"ד כג \(1\) 36 \(1969\)](#)).

17. לאור האמור עולה כי שאלת ניכוי במקור מתשלום שבוצע לתושב חוץ תיבדק במספר שלבים. בשלב ראשון, יש לבחון האם קיימת חובת ניכוי מס במקור על פי [סעיף 164](#) לפקודה. בשלב זה, אין כל רלבנטיות לזהות מקבל התשלום, בין אם הוא תושב ישראל ובין אם הוא תושב זר. בדיקת החובה לנכות מס במקור בשלב זה תעשה בשים לב לרשימת ההכנסות שפורטו בסעיף וכן בהתאם לתקנות הניכוי ולצו הניכוי כפי שנקבעו על ידי השר.

אם בסיום הבדיקה לפי [סעיף 164](#), התשובה לשאלת החובה בניכוי הנה שלילית, עוברים לבחון את זהות המקבל, האם הוא תושב חוץ, אם לאו. כאשר המקבל הינו תושב חוץ, יש לבדוק האם חלה חובת ניכוי במקור על פי [סעיף 170](#) לפקודה. במסגרת התנאים שנקבעו בסעיף זה, עלינו לבחון האם לתושב הזר "הכנסה חייבת" בישראל. בחינה זו הינה טריטוריאלית, דהיינו מחייבת בירור האם ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל.

18. ככל שנגיע למסקנה כי חלה חובת ניכוי מס במקור, בין מכוח הוראת [סעיף 164](#) לפקודה ובין מכוח הוראת [סעיף 170](#) לפקודה, עוברים אנו לשלב השני, שלב בדיקת הפטור מניכוי מס במקור – פטור מלא או חלקי. מקור הפטור עשוי להיות מצוי בדין המקומי. עם זאת כאשר המקבל הינו תושב זר, עשוי הפטור להימצא באמנת מס שבין ישראל למדינת התושבות של המקבל. כמובן שיש לבחון האם הוראת האמנה גוברת על הוראת הדין המקומי בדבר הניכוי במקור (ראו א' רפאל לעיל, כרך רביעי, 415; [ע"א 196/65 פקיד שומה תל-אביב נ' גיורא גודיק בע"מ, פ"ד יט \(3\) 349 \(1965\)](#)).

19. נזכיר כי אחד הטעמים העיקריים לקביעת חובת ניכוי מס במקור באמנות מס בין מדינות הינה מניעת כפל מס, דהיינו למנוע מצב שבו התושב הזר שקיבל תשלום מתושב ישראל ישלם מס גם בישראל, בדרך של ניכוי במקור, וגם במקום מושבו (ראו א' אדרעי **מיסוי פעילות בינלאומית** - 54-53, 177 (1992); ד' לוי ו-א' אסנפי **מיסוי - בינלאומי הדין הישראלי**, 47, 51, 1261 241 (2008)).

במקרה הנוכחי נטען כי הסכם הביניים בין ישראל לרשות הפלסטינית מהווה אמנת מס הפוטרת את המשלם הישראלי מחובת ניכוי מס במקור מתשלומים ששולמו למקבל פלסטיני. נבחן כעת את עיקרי ההסדר.

#### **פטור מניכוי מס במקור על פי הסכם הביניים**

20. בין ישראל לרשות הפלסטינית גובשו מספר הסכמים המסדירים את היחסים הכלכליים ביניהם בכלל ואת סוגיית ניכוי מס במקור בפרט, והם: הפרוטוקול בדבר יחסים כלכליים בין ישראל לפלסטיניים שנחתם ב- 29 לאפריל 1994 ("הסכם 1994"), הסכם בדבר העברה מכינה של סמכויות ואחריות שנחתם ב- 28 לספטמבר 1995 ולבסוף נחתם הסכם ביניים ישראלי-פלסטיני בדבר הגדה המערבית ורצועות עזה שנחתם בווינגטון ב- 28 בספטמבר 1995 (להלן "הסכם הביניים").

הסכם הביניים הוא ההסכם האחרון שנחתם בין ישראל לרשות והוא מחליף את כל הוראות ההסכמים הקודמים. הסכם זה נכנס לתוקף ביום 1.1.1996. (מאיר קפוטא, הסדרי המיסוי והסחר בין ישראל לרשות הפלסטינית, חלק א, מיסים יג/4 (1999)).

בנספח V להסכם הביניים הקרוי "פרוטוקול בנושא כלכלי" תחת הכותרת של מיסוי ישיר, סעיף V, סעיף קטן 6 נאמר:

"כאשר ישראלי מעביר לפלסטיני תשלום שהינו הכנסה שהופקה או נצמחה בגדה המערבית ורצועת עזה, יחולו הכללים הבאים לגבי ניכוי במקור:

א. לא ינוכה כל מס במקור מהכנסה ממכירות של טובין מאיזורים אשר תחת אחריות מיסוי פלסטינית אשר אינם מסופקים באמצעות מקום קבוע באיזורים אשר תחת סמכות מיסוי ישראלית. כאשר הכנסה ממכירות טובין ניתנת לייחוס למקום עסקים קבוע באיזורים אשר תחת אחריות מיסוי ישראלית, ניתן לנכות מס במקור אך ורק מהכנסה כאמור הניתנת לייחוס למקום עסקים קבוע כאמור.

ב. לא ינוכה מס במקור מהכנסה שהופקה בידי פלסטיני מפעילויות תחבורתיות, אם נקודת המוצא או נקודת היעד הסופי מצויה באיזורים אשר תחת אחריות מיסוי פלסטינית".

ובהמשך בנספח III להסכם הביניים הקרוי "פרוטוקול בנושא עניינים אזרחיים", סעיף 8, סעיף קטן 4 נאמר:

"הוראות סעיף זה וסעיף V ייושמו ב-1.1.96. ההוראות המובאות בפסקאות 5-8 של סעיף V יהיו בתוקף עד 31.12.96, וימשיכו לתקופה נוספת על פי הסכמה משותפת של שתי רשויות המס".

על כן, הוראת הפטור מניכוי מס במקור מכוח הסכם הביניים הפוטרת משלם ישראל מניכוי מס במקור הינה מוגבלת בזמן ותוקפה מותנה בהארכת תוקפן של הוראות הפטור בהסכם. בהוראת ביצוע מספר 27/95 מיום 28.12.1995 בעניין "הסכם הביניים בין ישראל לאש"פ – הסדרי המיסוי ודרכי ישומם" הובהר כי תוקפה של הוראת הפטור מניכוי מס במקור בעסקת מכירת טובין בין ישראלי לפלסטינאי הוארכה עד סוף שנת 1996. תוקפן של הוראות הפטור הורכך שוב כאשר הארכה האחרונה הייתה עד ליום 31.12.1999.

21. שני הצדדים בתיק זה התייחסו להסכם הביניים וטענו איש איש בשיטתו לגבי מילוי התנאים לפטור מניכוי מס במקור. עם זאת התברר, כי לא נמצאו אסמכתאות להארכת תוקפן של הוראות הפטור לאחר יום 31.12.1999. הצדדים הופנו לכך בהחלטתי מיום 22.10.2013 ואף הגישו בקשות למתן ארכות להמצאת אישורים בדבר הארכת התוקף, אולם בהודעה מיום 24/11/13, הודיעו כי לא אותרו אסמכתאות להארכת התוקף. משמע, אף שהצדדים טענו וסברו כי הוראות

הפטור מניכוי מס במקור על פי הסכם הביניים עדיין בתוקף הרי שאין כל אסמכתא להארכת תוקפן ולכאורה תוקף ההוראות פג ביום 31.12.1999.

עם זאת, מאחר והדבר לא הוברר סופית, מאחר והצדדים פעלו כאילו הוראות הפטור שבהסכם עדיין בתוקף ולאחר מסקנתי כי אפילו חל ההסכם לא היה בו להועיל למערערת. אתייחס בקצרה גם לטענה בדבר פטור מניכוי מס במקור על פי ההסכם.

22. כפי שניתן לראות, הסכם הביניים אינו מתייחס לחבות המס אלא רק להוראת ניכוי המס במקור. ההסכם מעניק פטור מניכוי מס במקור לתושב ישראל המשלם למקבל פלסטיני רק אם מקור ההכנסה מצוי בשטחי הרשות – הגדה המערבית ורצועת עזה.

עוד קובע ס"ק 6(א) להסכם הביניים, כי לא די בכך שמקור ההכנסה בשטחי הרשות אלא הפטור מניכוי מותנה בתנאים נוספים:

- א. שהטובין ימכרו מ"איזורים אשר תחת אחריות מיסוי פלסטינית".
- ב. האספקה לא נעשתה באמצעות מקום קבוע בשטחי ישראל.

ניתן לתמוה מדוע נקבעה הוראה זו בהסכם, שכן ראינו כי [סעיף 170](#) לפקודה מטיל חובת ניכוי מס במקור בביצוע תשלומים לתושב זר, בכך שהתשלום מהווה אצל התושב הזר "הכנסה חייבת". תשלום ומכירת טובין משטחי הרשות, כאשר למוכר אין מקום קבוע בישראל, אינו מהווה לכאורה "הכנסה חייבת" בישראל, כך שגם אלמלא הוראה זו לא הייתה חלה חובת ניכוי מס במקור (למעט על פי סעיף 164). עו"ד מ' קפוטא במאמרו **הסדרי המיסוי והסחר בין ישראל לרשות הפלסטינית**, מיסים יג/4, א-9 (1999), מעיר כי ההוראה נכללה לבקשת הרשות הפלסטינית על מנת לעודד עוסקים בשטחי הרשות להירשם ולהמציא אישורים על פי סעיף 7 להסכם (שם, עמ' א-34). איני יודע אם אכן זו הסיבה או שמא ההוראה הוספה להסכם על מנת למנוע מחלוקות בדבר חובת הניכוי במקור, אולם מכל מקום, ברי כי מקום שבו ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל או שהטובין סופקו משטחי ישראל, חלה על המשלם הישראלי חובת ניכוי מס במקור בין אם למקבל הפלסטיני מקום קבוע בישראל, ובין אם לאו.

### **ניכוי מס במקור בעסקה עם נפקו**

23. פקיד השומה בחן את חובת ניכוי המס במקור על פי הוראות [סעיף 164](#) וצו הניכוי ומצא כי חלה על המערערת חובת ניכוי מס במקור ללא קשר לזהות המקבל. פקיד השומה מצא כי המערערת מנהלת את ספריה בשיטת החשבונאות הכפולה ומחזור עסקיה עולה על הרף המינימאלי הקבוע בצו. לפיכך, קבע כי חלה עליה חובת הניכוי מכל תשלום ששולם לנפקו.

24. המערערת מצדה מתעלמת מהוראות [סעיף 164](#) לפקודה וסבורה כי יש לבחון את חבות ניכוי המס במקור רק בגדרו של [סעיף 170](#) לחוק. בהתאם, סבורה המערערת, כי לא הוכח שהתשלום עבור



חומרי הגלם מהווה אצל נפקו הכנסה חייבת בישראל ועל כן טוענת כי לא חלה עליה חובת הניכוי במקור. המערערת מבהירה, כי ההכנסה אינה "הכנסה חייבת" אצל נפקו הואיל ולא נצמחה ולא הופקה בישראל ומאחר ולנפקו אין מוסד קבע בישראל.

25. כפי שצוין לעיל, כדי לבחון האם משלם ישראלי חייב ניכוי מס במקור עליו ללכת במתווה שנקבע על ידי המחוקק, דהיינו תחילה לבחון האם חלה חובת ניכוי במקור על פי [סעיף 164](#) לפקודה. במקרה הנוכחי, לא נטען כי המערערת אינה מנהלת את ספריה בשיטת החשבונאות הכפולה ואין מחלוקת כי מחזור עסקיה עולה על המינימום הנדרש בצו. מכל מקום, המערערת לא סתרה בתצהירים ובסיכומים את הטענה כי התקיימו התנאים המחייבים ניכוי מס במקור על פי [סעיף 164](#) לפקודה וצו הניכוי.

בנסיבות אלו, אין כל צורך לפנות [לסעיף 170](#) לפקודה ואין צורך לבדוק האם התקיימו תנאי [סעיף 170](#) לפקודה, ובמיוחד האם התקיים התנאי כי לנפקו הכנסה חייבת בישראל. בין אם לנפקו הכנסה חייבת בישראל ובין אם לאו, חובת ניכוי המס במקור מותנית במקרה זה במילוי תנאי [סעיף 164](#) ותנאי צו הניכוי בלבד, ואלו כאמור התקיימו.

26. משקבעתי כי התקיימו התנאים לניכוי מס במקור על פי [סעיף 164](#) לפקודה, אין כל צורך לבחון האם התקיימו גם תנאי [סעיף 170](#) לפקודה ובמיוחד האם הכנסת נפקו ממכירת חומרי הגלם מהווה הכנסה חייבת בישראל.

למען הסר ספק, אפילו היה צריך לבחון האם לנפקו הכנסה חייבת בישראל, דומני שהתשובה לכך הינה חיובית. המחלוקת היחידה בנוגע להתקיימותם של תנאי [סעיף 170](#) לפקודה, עניינה "מקום ההכנסה", דהיינו האם מקור ההכנסה הינו בישראל. צריך לזכור, כי בעוד שבנוגע לתושב ישראל שונו מבחני התחולה בתיקון 132 [לפקודת מס הכנסה](#) וכיום מבחן התחולה הינו פרסונאלי, הרי שלגבי תושבי חוץ נותר מבחן טריטוריאלי בלבד (ראו [ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה](#) [פורסם בנבו] (12.3.2009)). משמע, חבותו של תושב זר במס בישראל בגין הכנסותיו, מותנית בכך שמקור ההכנסה הינו בישראל.

27. [סעיף 4א' לפקודת מס הכנסה](#) קובע:

- "(א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה -
- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה;
  - (2) לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקים או העסק;
  - (3) [...]"

סעיף זה בא לפתור מחלוקות שהתעוררו בעבר לגבי פרשנות הביטוי "הופקה או נצמחה בישראל" והוא כולל רשימה של מבחנים לקביעת מקום ההכנסה.

28. ההכרעה מתי יראו בהכנסה כהכנסה שהופקה או נצמחה בישראל מחייבת איתור הזיקות בין מקור ההכנסה לישראל (ראו א. רפאל הנ"ל, כרך רביעי, עמ' 59-61). סעיף 4א' הנ"ל קובע רשימת זיקות על פי מקורות ההכנסה השונים ובא להדגיש מהי הזיקה הרלבנטית לכל מקור הכנסה שבהתקיימותה ניתן לקבוע כי ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל.

הוראות הסעיף מותירות שאלות רבות, שכן הזיקות הנדרשות מחייבות אף הן פרשנות. כך לגבי הכנסה מעסק נקבע כי זו תחשב כהכנסה שהופקה או נצמחה בישראל, בשים לב למקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה. זוהי הגדרה כוללת ולא תמיד ניתן להגדיר מהו מקום הפעילות במיוחד כאשר הפעילות המניבה הכנסה משתרעת על פני מקומות רבים ואינה פרי של פעילות ממוקדת במקום אחד.

29. במקרה הנוכחי, חלה לכאורה הוראת ס"ק (2) ולפיה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, תיחשב ככזו שהופקה או נצמחה בישראל אם העסקה בוצעה בישראל.

כפי שראינו, עסקת מכר של תוצרת מנפקו למערערת לא הייתה עסקה במהלך עסקיה הרגיל של נפקו. נפקו הייתה לקוחה של המערערת אשר רכשה ממנה חומרי גלם ותערובת ומכרה אותם בשטחי הרשות הפלסטינית. המערערת לא נהגה לרכוש סחרה מנפקו או מלקוחות אחרים (עמ' 7-8). העסקה נשוא הדיון החלה כעסקת השאלה, דהיינו המערערת שאלה מנפקו חומרי גלם שנדרשו לה להכנת התערובת. ראינו עוד, כי עסקת ההשאלה נעשתה לאחר שנפקו רכשה את חומרי הגלם מיבולי התבור שמצידה רכשה את הסחורה מהיבואן חברת שינטרקו בע"מ. רק בשלב מאוחר יותר הפכה עסקת ההשאלה למכר.

30. לא הובאו בפני ראיות על פעילותה העסקית הכוללת של נפקו בישראל, אולם מהראיות ניתן להבין כי נפקו לא עסקה באופן תדיר בהשאלה של חומרי גלם בישראל, לא כל שכן, לא עסקה במכירה. יתרה מזו, מר דייג הבהיר כי הסיבה לביצוע עסקאות השאלה נובעת מהשינויים הדחופים במחירי הגרעינים (עמ' 7). עסקת השאלה שהופכת לעסקת מכר, כך ניתן להבין מעדותו של מר דייג, הינה עסקה חריגה.

31. בנסיבות האמורות ובהעדר ראיות אחרות, מתחייבת המסקנה כי עסקת ההשאלה שבעקבותיה מכירה של חומרי גלם מנפקו למערערת הייתה עסקה חריגה אצל נפקו, עסקה שאינה חלק ממהלך העסקים הרגיל של החברה. לפיכך, יש לראות בעסקה זו כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ועל כן יראו את ההכנסה מעסקה שכזו כאילו הופקה או נצמחה בישראל, בהתאם למקום ביצוע העסקה (ראו א. רפאל **מס הכנסה** כרך ראשון (מהדורה רביעית, 2009); [עמ"ה \(ת"א\) 248/84](#) **וינברך נ' פקיד שומה ת"א 1**, [פורסם בנבו] מיסים א/1-ה-74).

32. מקום ביצוע העסקה הינו ללא כל ספק בישראל. חומרי הגלם נרכשו בישראל ונותרו מוחזקים במגורות באשדוד עד להעברתם למערערת. נפקו מעולם לא תפסה חזקה בחומרי הגלם. תעודת המשלוח מעידות על העברת חומרי הגלם ישירות ממחסני שינטרקו למחסני המערערת (עמ' 10-9). עוד ניתן ללמוד כי הסכם המכר לא בוצע בשטחי הרשות הפלסטינית אלא בישראל או לכל היותר בשיחת טלפון מישראל לנציגי נפקו (עמ' 10).

ניתן אם כן לקבוע, כי העסקה התבצעה בישראל ועל-כן על פי [סעיף 4א\(א\)\(2\)](#) יש לראותה כעסקה שהופקה או נצמחה בישראל ומכאן שכל הכנסה שהייתה לנפקו בגין עסקה זו, נכללת בהגדרת הכנסה חייבת.

### **הסכם הביניים - פטור מניכוי מס במקור**

33. משהגתי למסקנה כי חלה חובת ניכוי מס במקור, בין מכוח [סעיף 164](#) ובין מכוח [סעיף 170](#), יש לבחון האם הופטרה המערערת מחובה זו. המערערת סומכת את טענתה לפטור על הוראות הסכם הביניים והאישור שהתקבלו על ידה מהרשות הפלסטינית (נספח 5 למע/1).

האישורים לגבי הפטור מניכוי מס במקור מעלים מספר סימני שאלה, אולם אין צורך להכריע בטענות אלו. כפי שראינו, לכאורה, אין כל תוקף להוראות הפטור בהסכם הביניים ועל-כן גם אין תוקף לאישורים.

מעבר לכך, הסכם הביניים אינו פוטר מחובת ניכוי מס במקור בנסיבות אלו. סעיף 6 לפרק V להסכם הביניים מתנה את הפטור בכך שההכנסה אצל המקבל הפלסטיני "הופקה או נצמחה בגדה המערבית וברצועת עזה". ראינו, כי ההכנסה הופקה או נצמחה בישראל ולא בשטחי רצועת עזה. אפילו היינו אומרים כי ההכנסה הופקה או נצמחה בשטחי הרשות, לא היה בכך להואיל שכן הסכם הביניים מתנה את מתן הפטור מניכוי מס במקור בעסקאות מכר של טובין בכך שהטובין ימכרו מ"איזורים אשר תחת אחריות מיסוי פלסטינית". הואיל והטובין סופקו מישראל, הרי שאפילו אם ניתן לקבוע זיקה של ההכנסה לשטחי הרשות, אין בכך די למתן פטור מניכוי מס במקור.

### **סוף דבר**

34. בשים לב לכל האמור, יש לקבוע כי על המערערת היה לנכות מס במקור מהתקבולים ששילמה לנפקו. הואיל וכך, דין הערעור להידחות.

המערערת תשלם למשיב הוצאות בסך של 8,000 ₪.

ניתן היום, ז' שבט תשע"ד, 08 ינואר 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)