

סוף השוחד בחו"ל? לא בטוח

תיקון של הכנסת קובע שתשלומי שוחד בחו"ל לא יוכרו בניכוי כהוצאה. בפני אנשי עסקים עדיין עומדות שלוש דרכים כדי להימנע מתאונת מס

שאלת התרתם בניכוי של תשלומים בלתי חוקיים בחו"ל העסיקה לא מעט את אנשי המקצוע המייצגים את הנישומים וכן את פקירי השומה. מחלוקת זו אף הגיעה לאחרונה לפתחו של בית המשפט העליון, אשר ביקש, ברוב דעות, שלא להכריע בסוגיה זו.

בשלהי שנת 2009 השלימה כנסת ישראל את חקיקת תיקון 172 לפקודת מס הכנסה. במסגרת תיקון זה התווסף לפקודת מס הכנסה סעיף חדש (אך לא זר לגמרי), סעיף 1632(1), הקובע כי אין להכיר בתשלומים שיש יסוד סביר להניח שניתנתם מהווה עבירה לפי כל דין, וזאת בין שניתנו בכסף ובין בשוה כסף. יצוין כי ההוצאה לא תותר גם אם המשלם לא הורשע בעבירה הפלילית וגם אם לא הואשם כלל, ובלבד שישנו יסוד סביר להניח שהתשלום מהווה עבירה. כתוצאה מתיקון חקיקה זו ומכיוון שמתן שוחד לעובר ציבור זר לקידום פעילות עסקית מהווה עבירה פלילית לפי הדין הישראלי, יוצא כי תשלומי שוחד בחו"ל לא יותרו בניכוי כהוצאה. בחקיקה זו הצטרפה לישראל למדינות רבות אשר נטלו על עצמן את החובה להילחם בשחיתות ועשתה צעד נוסף עד ההצטרפות לארגון מדינות ה-OECD.

אולם, כידוע, במדינות רבות, בעיקר בעולם השלישי, שוחד הוא נהג מושרש שבלעדיו העסקים אינם "חיים". כלומר, איש עסקים ישראלי הפר על במדינות אלה יצטרך להחליט אם לנהל עסקים במדינה ובתוך כך לשלם שוחד לפקירי ממשל מדרגים שונים, או לחלופין שלא לנהל כלל פעילות במדינות אלה. מובן כי איש עסקים השואף למקסם את רווחיו יבחר בדרך הראשונה, במיוחד אם דרך זו צפויה להניב לו רווחים יפים שאינו מסוגל לייצרם בפעילות חלופית במדינות מתוקנות. כעת יצטרך אותו איש עסקים להתמודד עם בעיה נוספת: האם לנהל את הפעילות ולשלם מס בישראל על ההכנסות בלי להתחשב בהוצאות השוחד, או שנטל המס כבר

הוופך את הפעילות ללא כדאית (באשר הוא משלם מס על הרווח ברוטו לפני ניכוי הוצאות השוחד). מובן שככל שתשלומי השוחד גדלים ביחס לכלל הרווחים, כך כדאיות ביצוע הפעילות יורדת. את ההכרעה בשאלה זו נשאר לאיש העסקים, אך ניתן לציין חלק מהדרכים שאנשי עסקים נקטו בעבר ונוקטים בהווה כדי להימנע מתאונת מס כזו. כמובן, כל אחת מדרכים אלה טעונה בריקה לגופה, ואין הכרח כי כולן יתקבלו על דעת רשות המסים.

הדרך הראשונה והמקובלת היא ניהול הפעילות באמצעות חברה זרה. איש עסקים שמנהל את פעילותו העסקית במסגרת חברה במדינה זרה, אשר נשלטת ומנוהלת מחו"ל על ידי מנהלים מקומיים (והשליטה האפקטיבית אינה מתבצעת דה-פקטו מישראל), אינו חייב לשלם מס על ההכנסות השוטפות בישראל. איש עסקים זה ייפגש עם פקיד השומה בעת חלוקת הדיבידנד מהחברה הזרה לישראל, והוא יידרש לשלם מס בשיעור של 25% על הדיבידנד המחולק לישראל, כאשר דיבידנד זה מחולק מתוך רווחי החברה לאחר תשלומי השוחד. דרך שנייה היא באמצעות "חברה נשלטת זרה", כלומר חברה שעיקר הכנסותיה פסיביות, וכן באמצעות "חברת משלח יד זרה" שעוסקת באמצעות בעלי המניות תושבי ישראל במשלח יד. חברות אלה ממוסות באופן שוטף על ידי רשויות המס בישראל, אף שמדובר בחברות זרות. אולם הרווחים של חברות אלו מחושבים בדרך כלל, וככל שמדובר במדינות שישראל לא תתומה איתן על אמנה למניעת כפל מס, לפי עקרונות חשבונאיים מקובלים. כלומר, ככל שענייננו בתשלום שנרשם בדו"חת החשבונאיים כהוצאה, הרי שהרווח שימוסה בישראל הוא הרווח לאחר ניכוי הוצאה זו.

דרך שלישית, אשר ספק רב אם תתקבל בבתי המשפט, היא שימוש בגורמים חוקיים תושבי המדינה הזרה לקידום העסקים בתמורה לתשלום קבוע מראש וכנגד חשבונית כדון. אמנם גורמים אלה עשויים לנהוג, בין היתר, בדרכים בלתי חוקיות ואף לשלם שוחד, אך עצם התשלום להם אינו מהווה בהכרח עבירה פלילית. שאלה זו סבוכה ביותר ותוכרע לא רק על ידי דיני המס אלא גם, ואולי בעיקר, על ידי הדין הפלילי.

הכותב הוא עו"ד, שותף באשכול המסים בפירמת ראיית החשבון BDO זיו האפט

**במדינות רבות,
בעיקר בעולם
השלישי, שוחד
הוא נהג מושרש
שבלעדיו העסקים
אינם "חיים"**