

עורכים מקצועיים: יעקב גולדמן, עו"ד. גלעד ברון, עו"ד.
מנהל מערכת: אורי גולדמן, עו"ד.

גיליון 460 יום ה' 10 ביולי 2008

השבוע בגיליון

פגרת בתי המשפט וערעורי מסים // הוראת ביצוע מ"ה – דוחות 2007.

האם הקיץ הקץ על תכנוני מס (בירושלים) ?

מע"מ – סוגיות שונות במע"מ // אזרחי – ייצוג נישום, בטלות הסכם שומה וכתב ערבות.

ניכוי מס תשומות – ביטול זיכוי ודרישות הדין.

עשרות בעלי עסקים נחקרו... // חשדות נגד "לוינסקי בר" בחיפה // בית משפט לתביעות "בינוניות" // דו"ח ייעול הליכים משפטיים.

עדכונים מהשטח

תאור

פסיקה

פסיקה פלילית

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

פגרת בתי המשפט וערעורי מסים

לתקסד"א דוחה מועדים שונים בעררי מס שבח, כגון מועדי תגובה לבקשות בכתב, מועדי הגשת כתבי בי-דין ומועדים נוספים המפורטים בתקנות סד"א, אך המועדים להגשת ערר מס שבח ולהגשת ערעור לביהמ"ש העליון מוגדרים בסעי' 88 ו-90 לחוק מיסוי מקרקעין ולא בתקנות. לפיכך, מדובר בחקיקה ראשית מול חקיקה משנית. בנוסף, קיימת פסיקה של רשמת ביהמ"ש העליון הקובעת, כי הפגרה אינה חלה בהגשת ערעור לעליון, וערעור עליה לביהמ"ש העליון לא הפך אותה, אלא השאיר הנושא בצריך עיון (בש"א 4780/96, מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם פרוט ואח'), תוך כדי שביהמ"ש העליון בחר שלא להכריע בשאלת תחולתה של תקנה 529 לתקסד"א. פרט לקיום פסיקה זו (שכאמור אינה מהווה הלכה מחייבת) אין פסיקה הקובעת את ההיפך לגבי חוק ראשי.

לאור האמור ועל אף קיומו של סעי' 110 לחוק מיסוי מקרקעין, למען הזהירות, נראה שבהגשת ערר לועדת ערר מס שבח וכן בהגשת ערעור לביהמ"ש העליון, יש לפעול עפ"י סעי' 88 ו-90 לחוק מס שבח, דהיינו להתייחס למועדים הקבועים בחוק כאילו לגביהם לא חלה הפגרה. זאת, עד ששאלה זו תוכרע ע"י ביהמ"ש או ע"י המחוקק.

♦ יצוין, כי בהליך פלילי בבתי המשפט הפגרה אינה חלה.

♦ כידוע, פגרת הקיץ של בתי המשפט מתחילה ב-15.7.08 ונמשכת עד ה-1.9.08. לאור פניות למערכת "מס פקס", להלן מס' הבהרות:

תקנה 529 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: "תקסד"א") קובעת ש"תקופת פגרה של בית המשפט לא תובא במנין הימים שנקבעו בתקנות אלה או שנקבעו בידי בית המשפט או הרשם, אלא אם כן הורה בית המשפט או הרשם, לפי הענין, הוראה אחרת".

המשמעות: במקרים בהם חלה תקנה 529 לתקסד"א- הפגרה לא תובא בחשבון במניין הימים. רצ"ב ריכוז בענין סוגי ההליכים השונים:

♦ מס הכנסה- לפי תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978, על ערעור חלה תקנה 529 לתקסד"א (בשינויים המחוייבים ובכפוף להוראות הפקודה ולתקנות) - דהיינו הפגרה חלה.

♦ מע"מ ומס קניה- לפי תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, על ערעור חלה תקנה 529 לתקסד"א- דהיינו הפגרה חלה.

♦ ועדות ערר מס שבח- לפי תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965, על ערר חלה תקנה 529 לתקסד"א, אלא שבהתייחס לנושא זה, יצוין, כי תקנה 529

הוראת ביצוע מ"ה – דוחות 2007

דוחות הנישומים לשנת מס 2007 והטיפול במודיעין ורשת במשרדים. (לצפייה בה"ב פתח הקישורית).

♦ ביום 7.8.08 פורסמה הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2008- שירות לקוחות / שומה - בענין קבלת

הערות מערכת : לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פקס" בתקופת הפגרה (15.7.08 עד 1.9.08) פורסמו במתכונת מצומצמת ובהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט.



יצירתיים בשימוש בפרשנות הדין – זהו תפקידנו כמתכנני מס.

◆ מסקנת ביהמ"ש המחוזי, מרוקנת מתוכן את ההלכות, כפי שיצאו מבית מדרשם של שופטי ביהמ"ש העליון לפיהן: **"השאיפה המהותית היא לאזן בין זכות הנישום לתכנן את המס ובין האינטרס הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית"** (פס"ד רובינשטיין), שהרי על פניו ברור, שלכל תכנון מס ניתן לבנות דרך פחות מורכבת להשגת מטרת העסקה - דרך עתירת מס. יוצא מכך, שכל תכנון מס שאחד ממרכיביו יהיה חסכון במס, הרי שלכאורה מרכיב זה אינו מסחרי ולכן עלול להכניס את כל העסקה תחת ההגדרה של "עסקה מלאכותית", דהיינו "להכתיים" את העסקה במלאכותיות.

◆ נראה, כי קביעה זו, על פניה, יש בה כדי לסתור את כוונת המחוקק בסעיף 86 לפקודה, המגדיר "עסקה מלאכותית" כעסקה שמטרתה העיקרית היא התחמקות ממס, ואילו בעניין טוטנאור נקבע, כי אין צורך שהמטרה העיקרית תהיה הימנעות ממס, אלא מספיק שאחד ממרכיבי העסקה (ולו הקטן שבהם), יהיה הימנעות ממס.

◆ לטעמנו, ביהמ"ש הרחיב את המבחן כאשר קבע, כי צריך לכל אחד ממרכיבי העסקה, טעם מסחרי ולא בחן את המטרה העיקרית של העסקה. **לטעמנו, ראוי לאפשר ל"תכנון המס" להיות מרכיב בתכנון עסקה, כאשר אינו המרכיב העיקרי.** בנוסף, יש לזכור, כי בטענת "מלאכותיות" הנטל הינו על פקיד השומה.

ולגבי ערעור לביהמ"ש העליון, ימים יגידו...

◆ נקודה נוספת ומעניינת הבאה לידי דיון בפסק הדין היא לגבי מהות יישום סעיף 86 לפקודה בפועל. לא אחת אנו נתקלים במקרים בהם פקיד השומה מנסה "ליהנות מכל העולמות", ומצד אחד להתעלם מהטבת המס שנדרשה בעסקה ומצד שני להתעלם מהשלכות ביטול העיסקה מדעיקרא. כך למשל, במקרה בו נדרש הפסד הון ופקיד השומה קבע שמדובר בעסקה מלאכותית, באותו מקרה, מצד אחד פקיד השומה לא מכיר לחברה בהפסד ההון, ומצד שני, לא מבטל את התוספת בשל אינפלציה, שהוספה לחברה בגין אותו הפסד הון, אשר כאמור בוטל. בעניין טוטנאור, עשה ביהמ"ש "סדר" וקבע חד משמעית, כי יש להתעלם מהעסקה על כל ההיבטים הכרוכים בכך. וכפי שכותבת כב' השופטת מזרחי בפסק הדין: **"אין זה מתקבל על הדעת שאף כי המשיב התעלם מרכיב מלאכותי כדי להכשיל את יתרון המס של הנישום, יוכל בקביעת השומה לבסס את היקפה על יסוד קיומו של אותו רכיב. לשון אחר: אין זה ראוי שהמשיב מחד יתעלם מעובדות המפריעות לו להשיג את הסיווג המביא לחיוב במס, ומאידך ידרוש שהמס ייגבה על-פי אותן עובדות. נראה כי המשיב פעל במקרה דנן בדרך זו של תרתי דסתרי."**

האם הקיץ הקץ על תכנוני מס (בירושלים)? נעם שרעבי, עו"ד ורו"ח גולדמן ברון – משרד עורכי דין

◆ בפס"ד עמ"ה 8047/04 **יהושע טוטנאור נ' פ"ש ירושלים 1** (ר' תקצור פסק הדין **בגיליון 458**), כב' השופטת מרים מזרחי מבימ"ש מחוזי ירושלים מקשה על תפקידם של מתכנני המס. כפי שעולה מפסיקתה של כב' השופטת מזרחי, כאשר נדרש לבחון האם עסקה היא עסקה מלאכותית, לפי מבחן הטעם המסחרי, יש לחפש טעם מסחרי בכל אחד ואחד ממרכיבי העסקה.

בענין טוטנאור שללה כב' השופטת מזרחי את מהותו של הסדר משפטי להעברת רכוש לדור שני, חלף צוואה (להלן: **הסדר הרה-ארגון או ההסדר**), שנבנה עבור המערער על-ידי עורכי-דין המתמחים בדיני מסים, וגם בוצע בפועל, בטענה כי ניתן היה להגיע לאותה התוצאה, על ידי עריכת עסקה אחרת, שתשיג את המטרה בדרך פשוטה יותר, אך עתירת מס. קביעה זו טומנת בחובה פרשנות מצמצמת לעמדתו של ביהמ"ש העליון, כפי שנקבעה במספר פסקי דין, לפיה, אין הנישום חייב לבחור דווקא במסלול עתיר מס מקום שהחוק מאפשר לו לתכנן צעדיו מבחינה זו.

◆ פרשנות זו נגזרת על ידי כב' השופטת מפס"ד דין שניתן לאחרונה בע"א 7387/06 **בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968)** בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים, שם קבע ביהמ"ש העליון, כי: **"בדין קבע בית המשפט המחוזי כי לא התקיים טעם מסחרי לעסקת רכישת יתרת המניות כפי שבוצעה וכי מטרת העסקה היתה להפחית מס. לא די בכך שמבחינתו של בן ארי היה טעם עסקי להעברת הפעילות הביטוחית מחברה אחת לחברה אחרת. נדרש שיתקיים טעם מסחרי למכלול נסיבות העסקה, כפי שנקבע בעניין רובינשטיין"**.

◆ בענין טוטנאור, פירש ביהמ"ש המחוזי את המונח "מכלול הנסיבות", כחל על כל נסיבות העסקה.

◆ למד מעתה, שלפי גישת כב' השופטת מזרחי, צריך שלכל חלק וחלק ממרכיבי העסקה, יהיה טעם מסחרי.

המבחן שלדעת כב' השופטת מזרחי צריך שייבחן, על מנת לקבוע האם ישנו רכיב בלתי מסחרי בעסקה, הוא מבחן "דרך עשיית העסקה". המבחן, השם דגש על אופן עשיית העסקה, מקל על פקיד השומה במציאת "הרכיב הבלתי מסחרי", בין השאר, בכך שבאופן טבעי הוא מפנה לבחינת אופנים אחרים לעשיית העסקה. וכך- אם קיימות דרכים פחות מורכבות להשגת מטרת העסקה, ונבחרה דווקא דרך יותר מסובכת המפחיתה מס, לשיטתה, יש להגיע למסקנה שמדובר בעסקה מלאכותית, זאת מאחר שאופן עשיית העסקה מעורר במצב כזה תמיהה, על פניו, והוא נעדר טעם מסחרי.

◆ במצב דברים זה, לכאורה כמעט כל "תכנון מס" שיעשה, יהיה נגוע במלאכותיות, שהרי, תמיד, לכל תכנון מס ניתן למצוא תכנון פשוט יותר, אך עתיר מסים, שהרי מהותו של תכנון מס הוא שמדובר בתכנון אשר נועד להפחית מהמס, ולשם כך יש להיות



העיתון המקצועי לענייני מסים

סוגיות שונות במע"מ

ע"ש 1064/05 אלדר סוכנות ביטוח בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א

הכספיים, היה עליהם להגיש דו"חות מתקנים. כל עוד לא נעשה הדבר, יש לקבל את קביעתו של המשיב כי איפוס המקדמה במסגרת הדו"ח הכספי של שנת 99, מצביע על קיומה של הכנסה בגינה הוצאה השומה.

◆ **קיצוץ התשומות:** בשנות ה-90 נזקקה אלדר להלוואה עסקית. לצורך כך שעבד המערער את ביתו הפרטי. לטענתו, רישום השעבוד היה טכני שכן באותו מועד נותנת ההלוואה דרשה, שההלוואה תינתן ישירות לסוכן הביטוח – המערער. בפועל, אלדר היא הגורם שהיה זקוק להלוואה, ושילמה את החזר ההלוואה. לאור מחלתו של המערער, נקלעה אלדר לקשיים ולא הייתה מסוגלת לעמוד בהחזרי ההלוואה, וכתוצאה מכך מומש ביתו הפרטי של המערער. המערער טען, כי מדובר בהוצאה הנובעת מכינוס הנכסים למימוש ביתו, בגין חובה של אלדר.

◆ המשיב טען, כי המערער למעשה מסכים שההלוואה נלקחה על ידו באופן אישי, והליך כינוס הנכסים נעשה נגדו באופן אישי, ולכן מדובר בהלוואה פרטית. החלטתו להעביר את הכספים לאלדר אינה רלוואנטית. אין כל חשיבות לשאלה מה עשה המערער עם כספי ההלוואה. הסוגיה הנבחנת היא מי לקח את ההלוואה. ברור לכל כי אלדר לא היא שנטלה את ההלוואה ולא הופעלו כנגדה כל הליכי כינוס. לכן, אין היא זכאית לקיזו את התשומות הנובעות מהליכים אלה. עוד קבע ביהמ"ש, כי ההתחשבות המאוחרת בין אלדר לבין זייפמן (מערער 3) אינה רלוואנטית.

◆ ביהמ"ש קבע, כי העובדה שהמערער בחר להעביר את כספי ההלוואה לאלדר וכי אלדר שילמה את ההלוואות באופן שוטף – אין בה כדי לשנות את ההלוואה שלקח המערער באופן אישי להלוואה שנלקחה ע"י אלדר במסגרת פעילותה העסקית. המלווה ראה במערער כמי שחייב בפרעון החוב משאלדר הפסיקה את התשלומים השוטפים של ההלוואה. אין גם מחלוקת, כי הבטוחה אשר הועמדה ע"י המערער היתה בטוחה אישית שלו והליכי הכינוס, התנהלו כנגד אותו נכס. לכן, ברור כי ההוצאות אשר הוציא המערער בגין אותם הליכי כינוס הינן הוצאות אישיות שלו ובוודאי לא הוצאות של אלדר. בנוסף, הסכום העיקרי של שכר הטרחה בחשבוניות אותן ביקשה אלדר לנכות, מצוי בחשבוניות אשר הוצאו ע"י עורכי הדין לעורר באופן אישי.

התוצאה:

◆ הערער נדחה.

ניתן ביום: 06.07.08

ב"כ המערערים: עו"ד ר. פרייס.

ב"כ המשיב: פמת"א (אזרחי).

◆ המערער הינו סוכן ביטוח. מערערת 1 ("אלדר") הינה סוכנות ביטוח בבעלותו ובהנהלתו של המערער. המערערת 2 ("מטבע") אף היא חברה בבעלותו ובהנהלתו של המערער, ושתי החברות רשומות יחד כעוסק משותף. הערער נוגע לשני עניינים: 1. שינוי סיווג חשבונאי או מקדמה על הכנסה; 2. קיצוץ תשומות בגין הוצאות כינוס נכסים לכיסוי חוב של חברה בבעלותו.

ביהמ"ש המחוזי ת"א- כב' הש' ד. קרת מאיר:

◆ **שינוי סיווג חשבונאי או מקדמה-** בשנת 95 ייבאה מטבע סחורות שונות עבור שופרסל. מטבע נהגה לחייב את שופרסל בגין הסחורות שיובאו ובגין הוצאות שונות בהן נשאה. שופרסל שילמה מדי פעם בהעברות בנקאיות על חשבון התמורה, הן בגין הסחורות והן בגין החזר ההוצאות. תשלומים אלה דווחו ושולם עליהם מע"מ. במסגרת התחשבות מאוחרת טענה שופרסל, כי על מטבע להשיב לה סכום של 132,000 ש"ח מטענות שונות. מדובר בסכום שמטבע שילמה בגינה מע"מ. לכן, אילו היתה מטבע משיבה את הסכום לשופרסל היה הדבר נעשה ע"י הוצאת תעודת חיוב מתאימה של שופרסל למטבע. בכרטיס של מטבע אצל שופרסל הופיע כאילו שופרסל נמצאת ביתרת זכות כלפי מטבע בסכום לעיל, מבלי שהוצאו תעודות חיוב. מטבע מצידה התאימה בהנה"ח את הכרטיס של שופרסל אצל מטבע, כך שגם שם הופיע כאילו שופרסל נמצאת ביתרת זכות כלפי מטבע בסכום של 132,000 ש"ח. בשנת 99 החליט רואה החשבון של מטבע לסגור את כרטיסה של שופרסל. לצורך כך צויין סכום זה בסיווג שונה תחת "הכנסות שונות". במקביל לכך, בדוח הכספי לשנת 99 נכתב בביאור, כי הסכום מהווה מקדמה מלקוחות בסך של כ- 123,000 ₪. לטענת המשיב, הביאור לדו"ח הכספי של מטבע לשנת 99, עולה כי ישנה יתרת מקדמות מלקוחות ליום 31.12.98 בסך 123,138 ₪ כאשר יתרת המקדמות ללקוחות ליום 31.12.99 היא אפס. המשמעות היא, כי הסכום נרשם ע"י החברה כאשר התקבל כמקדמה ולא כתקבול בגין הכנסה. משמעות מחיקת יתרת הזכות במהלך 99 הינה בגדר הכנסה חייבת במע"מ. בנוסף, רוי"ח החברה מסר, כי בגין הפרש הכנסות בסך של כ- 123,000 ₪ הנובע מגמר חשבון בין שופרסל למטבע יצאה חשבונית מס שלא דווחה. לאחר מכן שינה רוי"ח את גרסתו וטען, כי מדובר ביתרת זכות של שופרסל אשר נבעה מהתחשבויות. המשיב לא קיבל טענה זו שכן הסכום נרשם כאמור כמקדמה בדו"ח הכספי ואין רישום זה מתיישב עם הגרסה החדשה של מטבע.

◆ ביהמ"ש קיבל את טענת המשיב, כי אילו סברו המערערים שמדובר בטעות רישומית בדו"חות



ידע חשבונאי מיוחד, המצוי בידיעתו הבלעדית של רו"ח. הסתמכות זו דורשת קריאה והבנה נכונה של הנתונים שבדוחות ולא שינויים ועשייה של מקצה שיפורים בהם. רוני, סיפק במשך שנים את שירותי הנהלת החשבונות וייעוץ המס לחברה בפני רשויות המס השונות. כך שאין מניעה לא משפטית ואף לא מעשית, שיועץ מס ייצג נישום בפני מס הכנסה.

♦ **כתב הערבות:** תובעת 2 מבקשת, כאמור, להצהיר על בטלותו של כתב הערבות שבחתימתה, הנוגע לחובותיה של החברה עפ"י הסכם השומה, מן הטעמים, כי זה נחתם בנסיבות של כפייה, עושיק וניצול חולשה שכלית וחוסר נסיונה. לטענתה, חתמה על כתב זה בליט ברירה, לאחר שהנתבע התנה את שחרור העיקולים שהטיל על חשבונותיה של החברה בחתימתה על כתב ערבות זה. לפיכך, בכדי להציל את עסקה הכושל של בתה, מנהלת ובעלת מניותיה של החברה, ולהסיר ממנה כל דאגה, במיוחד לאור מצבה הבריאותי, נאלצה לחתום על כתב הערבות מבלי שהבינה משמעותו. ביהמ"ש לא קיבל טענות אלה. התובעת 2, טוענת, כי הנתבע ניצל את מצוקתה ולא השאיר לה ברירה, אלא לחתום על כתב הערבות, לאחר שהתנה את שחרור העיקולים על חשבונותיה של החברה בכפוף לחתימתה. ומכאן, מבקשת ללמד על קיומה של עילת העושיק שבסעיף 18 לחוק החוזים (חלק כללי) התשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים"). בימ"ש קבע, שלטענה זו אין על מה לסמוך. עפ"י סעיף 18 הנ"ל הרי שביטולו של חוזה מחמת שההתקשרות בו הייתה נגועה בעושיק, מותנה בקיומם המצטבר של שלושה תנאים: האחד, חולשתו של אחד המתקשרים הבאה לכלל ביטוי במצוקה, בחולשה שכלית או גופנית, או בחוסר ניסיון; השני, מודעותו של המתקשר לחולשה זו; השלישי, ניצולה של אותה חולשה לצורך קביעת תנאים בהסכם הגרועים במידה בלתי סבירה מן המקובל. בית המשפט קבע שמבחינים אלו אינם מתקיימים בעניין.

ביהמ"ש ציין, כי לא ניתן לצפות שנושה יסכים לדחיית תשלום מצד החייב ללא מתן ערובה מתאימה, כאשר ברור לנושה באותו מעמד, כי יש לחייב קשיים כלכליים אשר עלולים להעמידו (את הנושה) במצב בו יעמוד בפני שוקת שבורה כשיגיע מועד הגביה בפועל. כאמור במקרה דנן החברה סבלה כל אותה תקופה מקשיי נזילות והפסדים ניכרים. לפיכך, דרישתו של הנתבע לקבל ערבותה של תובעת 2 תמורת הסרת העיקולים מחשבונותיה של החברה-דרישה לגיטימית היא. אין כאן עושיק. מדובר במיקוח מקובל ובשמירה לגיטימית על אינטרס הנתבע.

תוצאה:

התביעה נדחתה.

ניתן ביום 3.7.08

ב"כ התובעות: לא צויין.

ב"כ המשיב: פמת"א (אזרחי).

ייצוג נישום, בטלות הסכם שומה וכתב ערבות
 פור טואה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ת"א 3
 73268/04

♦ דובר בתביעה להצהיר על בטלותם של הסכם שומה וכתב ערבות שנכרתו בין התובעות לבין הנתבע.

♦ ביום 1.7.03 נכרת בין חברת פור-טואה בע"מ, התובעת 1 (להלן: "החברה") לפקיד שומה ת"א 3 (להלן: "הנתבע") הסכם שומה לגבי שנות המס 1999-2002. מאוחר יותר, ביום ה-19.4.04, חתמה גב' הני יעקובסון (להלן: "תובעת 2") על כתב ערבות אישית לאבטחת כל התחייבויותיה של החברה. כעת, מבקשות התובעות את ביטולם של השניים:

הסכם השומה - בטענה שנחתם ללא הרשאה, ע"י בנו של הרו"ח (רוני זליכה) (להלן: "רוני"), שאינו רו"ח במקצועו וללא שערך את דוחות החברה ו/או היה בקיא בהם. כמו כן, טוענות הן, שכפועל יוצא מהתנהלות זו, בהסכם ישנה הגדלה שרירותית של גובה ההכנסה החייבת וטעויות חשבונאיות בקביעת גובה המס.

כתב הערבות - בטענה שהסרת העיקולים על חשבונותיה של החברה הותנו בחתימת תובעת 2 על כתב הערבות, ומתקיימים התנאים לביטולו מכוח עילת העושיק שבסעיף 18 לחוק החוזים (חלק כללי) התשל"ג-1973.

בימ"ש השלום בתל אביב - כב' הש' א.אטיאס:

♦ **הסכם השומה:** אין מחלוקת בין הצדדים, שבדיונים השני והשלישי נכח רוני בלבד כמייצגה של החברה בפני הנתבע. בתגובה לטענתה של החברה, כי על יפוי הכוח שנחתם, מצויין שמו של רו"ח צדוק זילכה בלבד ולכן רק הוא המוסמך לייצגה בפני הנתבע, מסביר רו"ח זילכה, שכעומד בראש המשרד יכול לשלוח מישהו אחר מהמשרד שייצגו, לטוב ולרע (בהתאם לעקרונותיו של חוק השליחות). עמדתו זו של רו"ח צדוק זילכה לא נסתרת ע"י החברה וגם לא ע"י הוראות הדין הרלבנטיות.

לשון החוק, כמו אז גם היום, רחבה היא ואינה מגבילה סמכויותיו של יועץ מס לעומת רו"ח לעניין ייצוג נישומים בפני שלטונות מס הכנסה ואינה מצמצמת ייצוג זה רק לשולח שהוא יחיד להבדיל מחברה. מכך יוצא, שאין כל מניעה מיועץ מס לנהל מו"מ עם רשויות מס הכנסה בשמה של חברה במסגרת אותו ייצוג. בכללן של סמכויותיו הרחבות של סעיף 236 לפקודה היא גם היכולת לייצג נישום בפני פקיד השומה ונציב מס הכנסה.

♦ עריכת דוחות כספיים הינה דבר אחד וניהול מו"מ בפני רשויות המס הינו דבר אחר. לא נכונה ההשוואה בין השניים. אכן, עריכה של דוחות כספיים וחתימה עליהם עפ"י סעיפים 154, 170-172 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 וסעיף 1 ו-6 לחוק רואי חשבון תשט"ו-1955 היא פעולה הנמצאת בסמכותו הבלעדית של רו"ח. לעומת זאת, לטעם ביהמ"ש, ניהול מו"מ בפני רשויות המס לצורך חתימה על הסכם שומה, אינה פעולה כזאת. אומנם, עריכת המו"מ דורשת הסתמכות על דוחות כספיים אלה, אך אינה מחייבת



ניכוי מס תשומות – ביטול זיכוי ודרישות הדין
ע"פ 2370/08 מדינת ישראל נ' חברת נאגם שיווק ויצירת מתכת בע"מ

אמת, לניכוי תשומות, מתכוון להקטין בדרך זו, שלא כדין, את סכום המע"מ שעליו לשלם, ובכך יש משום כוונה להתחמק מתשלום מס" (ראה רע"פ 9008/01 **מדינת ישראל נ' א.מ. תורג'מן בע"מ (בפירוק ואח')**). הנה כי כן, על הנאשם בעבירה הנדונה להיות מודע לכך שחשבונית המס, אשר על יסודה ניכה את מס התשומות, אינה משקפת עסקה כלל, או אינה משקפת את זהות המתקשר עימו בעסקה. משהוכחה המודעות הנדרשת, חזקה כי המסתמך על החשבונית הפיקטיבית לשם ניכוי מס תשומות, עשה זאת במטרה להתחמק מתשלום מס.

◆ סעיף 117(ב)(5) לחוק קובע, כי עוסק שניכה מס תשומות בלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, מבצע עבירה פלילית. הערך המוגן שביסוד העבירה לפי סעיף 117(ב)(5) הוא, איפוא, מהימנותה של חשבונית המס. לענין נטל ההוכחה, על פי הוראת סעיף 132 לחוק מע"מ, הנטל על הנישום להוכיח כי ניכה מס על פי חשבונית. הוראה זו חלה על ההתדיינות האזרחית בין הנישום לבין רשויות המס. לעומת זאת, בהליכים פליליים, בעבירה של מחשבה פלילית, וכזאת היא העבירה שיוחסה למשיבים, יש להוכיח מודעות של הנאשם לנסיבות הרלוונטיות. ובהעדר הוראה מפורשת לסתור, חלות על העבירה שלפנינו ההוראות הכלליות של חוק העונשין, תשל"ז-1977 (סעיף 34 כג לחוק העונשין), ובכללן ההוראה העקרונית לפיה הנטל על התביעה להוכיח את יסודות העבירה מעבר לספק סביר (סעיף 34 לחוק הני"ל).

◆ עפ"י ביהמ"ש, לשם הוכחתה של המודעות הנדרשת, ניתן, איפוא, להסתמך על חזקת המודעות, שהיא חזקה עובדתית המסתמכת על ניסיון החיים ועל השכל הישר. חזקה זו אינה מעבירה את נטל השכנוע, ודי בספק סביר כדי להפריכה. חזקת המודעות חלה הן על התנהגותו של הנאשם, הן על נסיבותיה והן על תוצאותיה (ש.ז. **פלר, יסודות בדיני עונשין, תשמ"ד, כרך א', עמ' 542-545; ע"פ 8027/04 אלגריסי נ' מדינת ישראל, [פורסם בנבו]**). בנוסף, כאשר העובדה הטעונה הוכחה מצויה בידיעתו המיוחדת של הנאשם, יידרש התובע למידה פחותה של ראיות לשם העמידה בחובת ההוכחה לכאורה של עובדה זו, והעברת הנטל להביא ראיות לנאשם.

התוצאה:

◆ ערעור המדינה התקבל. המשיבים הורשעו בעבירה שיוחסה להם והתיק הוחזר לבית המשפט קמא לשם שמיעת טיעונים לעונש ומתן גזר דין.

ניתן ביום 6.7.08.

ב"כ המערערות: מ. כספי, עו"ד, מחלקה משפטית (אזור המרכז ותיקים מיוחדים).
ב"כ המשיבים: ו. דכור, עו"ד.

◆ המשיבה 1 היא חברה בע"מ העוסקת בסחר מתכות והמשיב 2 הוא מנהלה. כתב האישום ייחס למשיבים עבירה לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "**חוק מע"מ**"), בשל ניכוי מס תשומות מבלי שיש לגביו מסמך, כנדרש בהוראת סעיף 38 לחוק מע"מ, ובכוונה להתחמק מתשלום מס. על פי הנטען הגישה המשיבה 1 באמצעות המשיב 2, דו"חות תקופתיים על עסקאות בסכום כולל של למעלה מ-18 מיליון ₪, וקיזזה בדו"חות אלה מס תשומות בסכום כולל של **3,142,340 ₪**, על יסוד 51 חשבוניות מס פיקטיביות של שתי חברות.

◆ בית משפט השלום בי-ם זיכה את המשיבים מהעבירה שיוחסה להם ועל כך ערערה המדינה.

בית המשפט המחוזי (י-ם) – כב' השופט צ. זילברטל; כב' השופט י. ענבר; כב' השופטת נ. בן-אור:

◆ תנאי לקיזוז מס תשומות הינו קיומה של חשבונית מס שהוצאה לעוסק כדין, והכוללת את מס התשומות אותו מבקש העוסק לקזז. חשבונית המס, על מנת שתהיה כזו שהוצאה כדין, צריכה למלא אחר דרישות טכניות: עליה להיות מוצאת על ידי עוסק מורשה (סעיף 47 לחוק מע"מ), ועליה לכלול פרטים שנקבעו על ידי שר האוצר (סעיפים 47(ב) ו-47(ג) לחוק מע"מ). כמו כן, עליה למלא אחר הדרישה המהותית לפיה, על החשבונית לשקף עסקה אמיתית בין הצדדים הנכונים והאמיתיים לעסקה (**ר' ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**).

◆ המקרים הקשים העשויים למנוע מעוסק את ניכוי מס התשומות מתמצים דווקא בשני סוגי האירועים הבאים:

המקרה הראשון, כאשר אין מאחורי החשבונית כל עסקה והיא הוצאה במרמה כדי להטעות את שלטונות המס. **המקרה השני**, כאשר העסקה בוצעה על ידי העוסק, אך חשבונית מס שסופקה לו לא הייתה של הספק או של מזמין השירות אלא היא הושאלה מצד ג' באופן פיקטיבי לעסקה הספציפית שבוצעה. במשפט האזרחי נפסק, כי המבחן לקיומה של חשבונית שהוצאה כדין הוא המבחן אובייקטיבי. לא כך הוא במשפט הפלילי. סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, הוא סעיף העבירה שיוחס למשיבים, קובע עבירה לפיה מי שניכה מס תשומות מבלי שיש לו לגביו מסמך כאמור בסעיף 38, במטרה להתחמק מתשלום מס, דינו מאסר חמש שנים, או כפל הקנס הקבוע בהוראת סעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, תשל"ז-1977. זוהי עבירה של מחשבה פלילית, ועל התביעה להוכיח את מודעות הנאשם לטיב המעשה ולקיום הנסיבות הנמנות עם פרטי העבירה, ובכללן העובדה שהחשבונית אינה משקפת את מי שהיה בפועל צד לעסקה. אשר למטרה להתחמק מתשלום מס, הנדרשת על פי סעיף 117(ב) לחוק, נקבע, כי "עוסק המסתמך על חשבונית שאינה משקפת עסקת



מהבקשה עולה, כי החשודים הפעילו את הפאה באמצעות 4 החברות האמורות. כל חברה פעלה תקופה קצרה בלבד, הפסיקה את פעילותה והעבירה את הפעלת העסק לחברה חדשה שהקימו. עוד עולה מהבקשה, כי החשודים לא הגישו דוחות ומאזנים לחברות הנ"ל לשנים 2004 - 2007.

בית משפט לתביעות "בינוניות"

ועדת החוקה, חוק ומשפט אישרה ביום 7.7.08 את צו בתי המשפט (שינוי סכום התביעה בתביעות קטנות), כך שתקרת הסכום שבסמכות בית משפט זה תעלה מ- 17,800 ₪ ל- 30,000 ₪. עפ"י הודעת דוברות הכנסת, חברי הוועדה השתכנעו, כי העלאת תקרת התביעות תחסוך זמן שיפוטי ותפחית מהעומס המוטל על בתי משפט השלום, אשר להם סמכות מקבילה לזו של בית המשפט לתביעות קטנות. יצוין, כי הכלל הוא שהצדדים המתדיינים בבית המשפט לתביעות קטנות אינם מיוצגים על ידי עורכי דין ואינם כבולים לדיני הראיות ולסדרי הדין הנהוגים בערכאות האחרות. עוד יצוין, כי לשכת עורכי הדין הביעה התנגדות לתיקון. בנוסף החליטה הוועדה לדון מחדש בשאלת הערעור על החלטת בית המשפט לתביעות קטנות, במסגרת ההצעה לתיקון חוק בתי המשפט. כיום ניתן להגיש לבית המשפט המחוזי בקשה לרשות ערעור על החלטת בית המשפט לתביעות קטנות. ועדת החוקה שוקלת לתקן את החוק, כך שלצדדים תינתן זכות ערעור.

דו"ח ייעול הליכים משפטיים

מנהל בתי המשפט מינה ועדה לבחינת דרכי ייעול ההליכים המשפטיים, ברשות כב' השופטת רות רוני. הועדה התבקשה להציע דרכים לשיפור וייעול ההליך המשפטי. הועדה ניסתה לבחון עניינים מסוגים שונים, ההצעות שנבחנו היו בתחום האזרחי, הפלילי וכן הצעות כלליות (לא נבחנו תחומי משפט אחרים). לעיון [בדו"ח הועדה לבחינת דרכי ייעול ההליכים המשפטיים](#) (הקישורית זמינה בפורמט WORD בלבד).

עשרות עסקים נחקרו...

עפ"י הודעת רשות המסים, משרד חקירות מס הכנסה ירושלים והדרום, ערך בימים האחרונים מבצע רחב היקף נגד סרבני הגשת דוחות שנתיים למס הכנסה, בתחום השיפוט של משרד השומה רחובות. משרד השומה רחובות איתר עשרות בעלי חברות ועצמאים בענפים שונים: היי-טק, קבלנות, שיווק מזון, שמירה וניקיון, קבלנות עפר, שמאות, הובלות, תקשורת, השקעות ומסעדות. הוזמנו לחקירה בעלי עסקים שלא הגישו דוחות לשנים 2005 - 2007. הנישומים הוזמנו ונחקרו על ידי החוקרים בגין העבירות שנתגלו בתיקיהם ובתיקי חברות קשורות שנתגלו בהם מחדלים. עפ"י הודעת הרשות, במסגרת המבצע הוגשו 105 דוחות שנתיים של חברות ועצמאים וכן הוסדר חוב ניכויים בסך של 400,000 ₪. במבצע טופלו 80 תיקי חברות גדולות עם מחזורי פעילות של מיליוני ₪. ברשות המסים בישראל רואים בחומרה רבה את סרבנות הגשת הדוחות, שכן הגשת דוחות הינה חובה ראשונית אשר בהעדרה נמנעת גביית מסים משומות אמת. יש לציין, כי כפי שעולה מהודעת הרשות, המבצע מתרחב לאזורים נוספים בארץ...

חשדות נגד "לוינסקי בר" בחיפה

בית משפט השלום בחיפה שחרר השבוע בערובה 4 חשודים המפעילים את "לוינסקי בר" פאב מסעדה בחיפה אשר לא דיווחו על הכנסותיהם בסך של כ- 10,000,000 ₪. עפ"י הודעת רשות המסים, תיק החקירה נפתח במסגרת מבצע משולב שעורכת הרשות באזור הצפון הכולל חקירת סרבני הגשת דוחות שנתיים ודוחות ניכויים, ביקורות ניהול ספרים בעסקים ופעולות אכיפה נגד חייבים. מהבקשה שהגישה מחלקת חקירות מס הכנסה חיפה לבית המשפט, עולה, כי החשודים העבירו את פעילות הפאב בין מספר חברות, כאשר כל אחת פועלת תקופה קצרה בלבד. החשודה שגית אזולאי, הקימה בשנת 2004 פאב מסעדה בשם "לוינסקי בר" ברחוב מוריה בחיפה. החשודה הפעילה את הפאב באמצעות חברה בשם ש.א.א. שירותי מזון בע"מ. בשנת 2005 הצטרף החשוד אהרון ארגוב כבעל מניות לחברת ש.ג.א. שירותי מזון בע"מ שפעלה עד 4.2006. בתאריך 5.2006 נפתחה חברה נוספת, ש.ג.א. שרותי מזון (2006) בע"מ, אשר הפסיקה את פעילותה ב- 5.2007 ובמקומה נפתחה חברת א. לוינסקי בר, הפעילה עד היום.

מס פיקוט מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
תל אביב 67021; טל. 03-6966416; פקס. 03-6953991



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / ניסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי טל. 03-6966733 (למקרים דחופים: 054-4492973) פקס. 03-6966744

אין לצלם, להעתיק או להפיץ בדרך אחרת ניליון זה, או חלקים ממנו, ללא היתר בכתב ומראש מהעורכים.