



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

גיליון 501 יום ה' 9 ביולי 2009

השבוע בגיליון

פגרת בתי המשפט וערעורי מסים.

מכירת נכס ורכישתו בחזרה – עסקה מלאכותית?

מ"ה – סיווג הכנסה כ"הכנסה מיגיעה אישית" // מ"ה – העלמת הכנסות.

שימוש לא ראוי ב'סעיף הסלי' בעבירות מע"מ.

ב"טעם העיר" שכחו לרשום תקבולים // ביקורות גם ברהט // חיים שני
במקום ירום אריאב // אוטו ישן = 3,000 ₪ // ארוחת צהריים עם באפט.

עדכונים מהשטח

מאמר

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-15.7.09 ונמשכת עד ה-1.9.09. להלן מס' הבהרות בקשר עם "ערעורי מסים":

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 במנין 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

הערת מערכת: לאור פגרת בתי המשפט, גיליונות "מס פקס" בתקופת הפגרה (15.7.09 עד 1.9.09) יפורסמו במתכונת מצומצמת ובהתאם לפסיקה שתפורסם ע"י בתי המשפט.



מכירת נכס ורכישתו בחזרה – עסקה מלאכותית? גיל רוזנשטוק, רו"ח (משפטן) שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

לפי יחס התקופות: חלקו הראשון של רווח ההון הריאלי, שנצבר עד יום 1.1.2003, חייב בשעור המס השולי, ואילו חלקו השני, מאותו מועד ואילך, יזכה לשעורי המס המופחתים.

♦ אולם, מכירת הנכס כיום ורכישתו בחזרה, עשויה ליצור לנישום יתרון מס משמעותי. מחד, מכירת הנכס במקרה זה אינה יוצרת חבות במס (למעט סכום אינפלציוני שנצבר עד יום 31.12.1993, שחייב במס בשעור 10%), שכן התמורה זהה למחיר המקורי המתואם של הנכס. מאידך, בהנחה שציפיות הנישום יתממשו ויווצר רווח הון ריאלי בעתיד, הרי **שכל עליית הערך הריאלית תיחס לתקופת ההחזקה בנכס שלאחר המועד הקובע**, ולפיכך יוכל הנישום ליהנות משעורי המס המופחתים לגבי כל עליית הערך הריאלית, ולא רק לגבי מקצתה. באופן זה, ניתן לעקוף את הוראת הלינאריות שנקבעה בהלכת פוליטי, ובלבד שמכירת הנכס ורכישתו בחזרה תלווה בהתנתקות מהסיכונים והתשואות הגלומים בו.

גלום הפסד? המתן, אל תמכור!

♦ במצבים מסויימים עלולה להיגרם דווקא תאונת מס במכירה ורכישה חוזרת של נכס. ניקח לדוגמה יחיד שרכש נכס לפני מספר שנים תמורת 100 ש"ח. בעקבות פגעי שוק ההון (או שוק המקרקעין), שוויו של הנכס כיום זהה למחיר רכישתו של הנכס: 100 ש"ח, באופן שבו לא גלום בנכס רווח הון כלל. עוד נניח, כי היחיד מעוניין להמשיך ולהחזיק בנכס תקופה נוספת, בציפייה לעליית ערכו בעתיד.

♦ במקרה זה, ובהנחה שציפיות הנישום יתממשו וערכו של הנכס יעלה בעתיד, הרי שכל עליית הערך העתידית בגובה האינפלציה בתקופה מיום רכישת הנכס ועד יום מכירתו, תיכלל בהגדרת "סכום אינפלציוני", ותהיה פטורה ממס, למעט סכום אינפלציוני שנצבר עד יום 31.12.1993, שחייב במס בשעור 10%. במילים אחרות, "הדבקת קצב האינפלציה" בדרך של עליית ערך הנכס מכאן ולהבא תהיה פטורה ממס.

♦ דא עקא, מכירת הנכס כיום ורכישתו בחזרה, עשויה לגרום לאובדן מגן מס משמעותי. זאת משום שכאשר נישום יחיד מוכר נכס בלא שנוצר לו הפסד נומינלי (בהתאם לדוגמה – רכישת נכס תמורת 100 ש"ח ומכירתו כעבור מספר שנים תמורת סכום נומינלי זהה), לא קיים מנגנון לפיו יוכל הנישום ליהנות מההפסד הריאלי שנוצר במכירה (בגובה האינפלציה), ולקזזו כנגד רווח הון ריאלי שנוצר לו ממכירת נכס אחר. לכן, **מכירת הנכס ורכישתו בחזרה תגרום לכך שכל עליית הערך הריאלית בעתיד תחוייב במס, לרבות "הדבקת קצב האינפלציה"** כאמור לעיל. לפיכך, טוב יעשה הנישום במקרה זה אם ימתין עד יעלה ערך, ולא יחליף נכסיו.

♦ סוגיית המלאכותיות מהווה חלק בלתי נפרד מדיון במכירת נכס ורכישתו בחזרה. כאשר העסקה נעדרת טעם מסחרי, ומטרתה היא הפחתת מס בלתי נאותה, סעיף 86 לפקודת מס הכנסה מאפשר לפקיד השומה להתעלם מהעסקה, לסווג אותה באופן שונה ואף להתעלם מיתרון המס הגלום בה.

♦ להלן שתי דוגמאות קיצון לשם המחשת סוגיית המלאכותיות:

1. בבעלותו של נישום א' זכות במקרקעין. הנישום מקים חברת בת בבעלותו המלאה, מוכר לה את הזכות במקרקעין **ומייז לאחר מכן** רוכש בחזרה את הזכות במקרקעין מהחברה הבת. לשם השלמת המלאכותיות, הנישום מפרק בו ביום את החברה הבת. אין חולק, כי עסקה סיבובית זו אינה נובעת מטעמים מסחריים-כלכליים, ולפיכך רשאי פקיד השומה להתעלם מהעסקה ומהשלכות המס שלה.

2. בבעלותו של נישום ב' מניה של חברת אפריקה ישראל. הנישום מוכר את המניה בבורסה לצד חיצוני ובלתי קשור, בתמורה למחיר השוק של המניה במועד המכירה. **בחלוף שבוע**, הנישום רוכש בבורסה מניה של חברת גזית גלוב. אין ספק כי לעסקאות האמורות יש מהות כלכלית, שכן **הנישום נפרד מהסיכונים והתשואות הנגזרים מהבעלות על המניה**, ורכש סיכונים ותשואות שונים בתכלית כעבור שבוע.

♦ לטעמי, סוגיית המלאכותיות במקרי ביניים תיבחן בשים לב, בין היתר, לפרמטרים הבאים: (1) הדמיון בין הנכס שנמכר לנכס שנרכש; (2) חלוף הזמן, תנודתיות המחיר ונפח המסחר בנכס בין מועד מכירתו למועד רכישתו בחזרה; (3) זהות הרוכש; ו- (4) מחיר העסקה.

♦ ככל **שהסיכונים והתשואות של הנכס הנמכר שונים מהסיכונים והתשואות של הנכס שנרכש**, ככל שחלף זמן רב יותר ממכירת הנכס לרכישתו בחזרה, ככל שעסקינן ברוכש נכס שאינו צד קשור ובמחיר שנקבע לפי שווי השוק של הנכס, הרי שניתן לומר שלפנינו עסקה בעלת טעם מסחרי, ולא עסקה שמטרתה הפחתת מס בלתי נאותה.

לעקוף את אכיפת הלינאריות

♦ בהינתן הערת האזהרה שפקיד השומה עשוי לראות במכירה ורכישה בחזרה של נכס עסקה מלאכותית, ובהתחשב בפרמטרים השונים לבחינת מלאכותיות של עסקה, כאמור לעיל, יש לבחון מהו היתרון המיסוי של עסקה סיבובית זו.

♦ ניקח לדוגמה נכס שרכש הנישום בשנת 1980. נניח כי שוויו של הנכס כיום זהה למחיר המקורי המתואם, באופן שבו לא גלום בנכס רווח הון ריאלי. הנישום מעוניין להמשיך ולהחזיק בנכס תקופה נוספת, בציפייה לעליית ערך ריאלי בעתיד. במכירת הנכס, ובהנחה שציפיות הנישום יתממשו ויווצר רווח הון ריאלי (או שבח), הרי שנדרש לפצל באופן לינארי את רווח ההון הריאלי לשני חלקים



סיווג הכנסה כ"הכנסה מיגיעה אישית" עמ' 1180/05, מעדני רט מפעלי מזון בע"מ ואח' נ' פ"ש נתניה

מתוך מאגר הנהגים של חלד. המערער גם אינו יודע אם נהגיו עברו קורס נהיגה מונעת, שכן לדבריו, יש קצין בטיחות בחברה שמטפל בזה. המשיב הדגיש, כי המערער מחזיק בכל אחת מהמיכליות בשותפות עם אחרים. משכך, "מצמצם הצורך בהטרדתו" ככל שמתעוררת בעיה.

בימ"ש מחוזי תל אביב - יפו - כב' הש' מ.אלטוביה:

באשר למשיכות השכר של המערער, מחד המערער לא נשא בנטל לשכנע, כי הוא זכאי לפטור מלא בגין. מנגד ניסה המשיב לשכנע, כי חלק ניכר ממשיכות השכר ככזה, נגוע במלאכותיות במובן זה שהמערער חזר והחל למשוך שכר רק לאחר שהיה זכאי לפטור בשל נכותו מהכנסה מיגיעה אישית. מצב החברה ורווחיה, כטענת המשיב, איפשר גם קודם לאישור הנכות, למשוך שכר. חידוש משיכות השכר, תכליתו העיקרית היא, ניצול הפטור. עם זאת, יש לקבל את עדות המערער, כי עוסק הוא במספר נושאים במובן **הלכת מזרחי אלברט**, בדיווח חודשי לרשויות מס ובתיאום תיקון תקלות במעטפת הבניין ובחצר ובאיתורן. אלא שהיקף משרה זו, גם על פי עדות המערער, הוא מצומצם ביותר ומגיע לכל היותר לרבע משרה. בהתאם לכך, יש לסווג רק **רבע** ממשיכות המערער כשכר. רבע זה צריך שיוכר מטבע הדברים, כהוצאה בחברה.

באשר לטענה, כי למעשה מדובר בהכנסה משכר דירה אשר אלמלא היתה זו משולמת לידי החברה, ניתן היה להכיל עליה את הפטור, הרי שהמציאות היא, כי החברה היא זו שהפיקה הכנסה בנכס במהלך השנים ולא המערער. כך, בעת שהופעל בנכס עסק והן משהושכר הנכס. לא ניתן במצב עובדתי זה להתעלם מבחירת הנישום לפעול באמצעות חברה. בחירה זו קיפלה בתוכה שיקולים שונים וביניהם יש להניח שיקולי מס כאילו ואחרים. אין מקום עתה להרים את המסך כדי לכוון אל תכלית ההגדרה המורחבת של "הכנסה מיגיעה אישית" שהובאה לעיל.

באשר להכנסות משותפות המערער במכליות, המערער אכן מעורב באופן פעיל ובהיקף מסוים בקשר עם תחזוקת הרכבים, הפעלתם וכיוצא באלו. מעורבות זו היא בבחינת הכנסה מיגיעה אישית. לא הוכחה הזיקה הישירה שיש בין מעורבות זו והתשואה שמניבות המיכליות, אולם מטבע הדברים, מעקב אחר ביצוע תיקונים והקטנת עלויות בהכרח מותירה רווח גדול יותר בידי הבעלים. על כן, החלק שניתן לראותו כהכנסה מיגיעה אישית בידי המערער, אינו עולה על 20% מכלל הכנסות הממכליות המגיעות לידי וזאת על דרך האומדנה ולקולא.

תוצאה:

הערער התקבל בחלקו.

ניתן ביום 1.7.09

ב"כ המערער: ג.עמיר, עו"ד.

ב"כ המשיב: י.טופף, עו"ד.

האם יש לסווג את הכנסתו של המערער 2, כ"הכנסה מיגיעה אישית" לצורך החלת הפטור, בתנאים הקבועים שבסעיף 5(9) לפקודה. האם תשלומים ששולמו למערער 2 בידי המערער 1, שהיא חברה בשליטתו, הם תשלומי שכר ומשכך, מותרים בניכוי כהוצאה בחברה? אילו עיקרי המחלוקת שבין הצדדים.

לטענת המערער, בפעולותיו בקשר עם המושכר מתקיימת דרישת "היגיעה אישית". לדבריו, היסודות והתשתית בנכס המושכר פגומים והוא הדואג לתחזוקתו החיצונית של המבנה. המערער ציין, כי יש לו משרד בביתו; כי הוא עומד בקשר עם הנהלת גדות ועם מנכ"ל החברה; כי הוא המנהל מו"מ ביחס לשינוי סעיפים בחוזה השכירות; וכי הוא מטפל בתשלומים לרשויות המס ומעביר את המסמכים לרואה החשבון. לדברי המערער, הינו חולה ואת דרישתה של "היגיעה אישית" יש לשקול "על פי אישיותו של המתייגע, תכונותיו ומגבלותיו". המערער הוסיפו וטענו, כי הנכס היה בבעלות החברה משנת 1974 ובשימוש עד שנת 1989, לאחר מכן הושכר לדיירים שונים. לשיטתם, הגדרת היגיעה האישית בסעיף 1(7) לפקודה הורחבה גם ל"סכום המתקבל בידי אדם כדמי שכירות [...]". הואיל והפקודה מגדירה "אדם - לרבות חברה" אזי יכולה החברה להתייגע באמצעות האורגנים שלה. המערער הוסיף, כי אלמלא היה הנכס רכוש החברה, היה הוא זכאי לפטור על הכנסה משכר דירה, גם ללא יגיעה אישית.

לענין ההכנסות מהמיכליות להובלת דלק נטען, כי גם הכנסתו מהמכליות בהן הוא שותף הינה "הכנסה מיגיעה אישית". המערער העיד על הפעולות אותן נוקטת חלד כמפעילת המכליות והפעולות בהן הוא נוקט כבעלים.

לטענת המשיב, המערער הפריז לא מעט בתיאור פעילותו ויגיעתו. לדבריו בשנים הרלוונטיות הושכר המבנה לשוכרת אחת ויחידה, לתקופה ארוכה בת 5 שנים. עיון בחוזה השכירות מגלה, כי דמי השכירות משולמים מראש אחת לשלושה חודשים; וכי "המשכיר יהיה אחראי אך ורק לתקן קלקולים ו/או ליקויים ביסודות הבניין, בגגו ובקירותיו החיצוניים...". מעדותו של המערער עולה, שהתיקונים בליקויי הגג, הקירות והחצר מבוצעים באמצעות בנו; כי לא הוצגו כל מסמכים בקשר עם עריכתם של "מכרזים" לאיתור בעלי מקצוע לתיקון הליקויים. אשר לטענת המערער ביחס לסעיף 1(7) לפקודה הדגיש המשיב, כי המערער היא שהפיקה הכנסה מהמושכר ובחלק מהשנים טרם השכרתו בתקופה הנדונה, לא שימש המבנה להפקת הכנסה.

לענין ההכנסות מהמיכליות להובלת דלק - לשיטת המשיב, אין לראות בהכנסתו של המערער משותפותו במכליות הכנסה "מיגיעה אישית". לטענתו, המערער לא נהג מעולם על מכליות הדלק ולמעשה אף אין לו רישיון נהיגה למיכליות הדלק. המשיב הדגיש, כי המערער כלל אינו יודע את שמות נהגיו, אשר נבחרו



העלמת הכנסות

עמ"ה 7010/03 רחמים שקלים נ' פ"ש ירושלים 3

המערער טען, כי הוא הוכיח כי העניק סיוע רב לאנשים באמצעות העמותה, והפנה לאחד הנספחים לנימוקי הערעור. מסמכים אלו לא הוגשו כלל לבית המשפט כראיה. **לא ניתן להסתמך בעל ראייה על מסמכים שצורפו לכתבי בי-דין ולא הוגשו לבית המשפט כראיה.** יתר על כן, מסמכים אלו כלל לא הוגשו לפקיד השומה בהליך השומתי ובשלב ההשגה, ומטעם זה גם לא ניתן היה להגישם לראשונה בבית המשפט.

◆ העובדות שצוינו מובילות למסקנה, כי למעשה הקמת העמותה שימשה אך כסות למצב האמיתי, שבו המערער היה בעל ההכנסות ועשה בהן לצרכיו. מלכתחילה לא היו ההכנסות הכנסות של העמותה, ולכן, למעשה, אין צורך להיזקק למנגנון הרמת המסך. מכל מקום, התוצאה זהה. לאור האמור, צדק המשיב בייחסו את ההכנסות העמותה למערער. המערער עצמו כלל לא ניהל ספרים, ולפיכך קבע פקיד השומה את הכנסתו החייבת של המערער בצו כחייב ולא ניהל. ההכנסה שיוחסה למערער היא הכנסה שלישית יש לכלל היותר ליחס לעמותה. לעיל כבר נאמר, כי בנסיבות ערבוב הכספים, העלמת כספים והשימוש בכספים שלא למטרות העמותה, נכון לראות בכספים שנתקבלו כביכול עבור העמותה ככספי המערער.

◆ בית המשפט נתן דעתו לעניין חישוב השומה לפי מיטב השפיטה וקיבל חלקית את טענות המערער כי חישוב השומה אינו סביר. מכל טענות המערער המגוונות, קיבל בית המשפט את טענתו כי לא ניתן להתעלם מהתעצמות החשיפה התקשורתית בשנת 2000. גם אם המערער נחשף בתקשורת גם קודם לשנת 2000, הרי בשנה זו החשיפה נעשתה דרך תכנית טלוויזיה פופולארית, ואף דרך תכניות רדיו שהמערער הנחה בעצמו. בשנת 1995 מדובר על חשיפה באמצעות הרדיו, ובשנת 2000 חשיפה כאמור, באמצעות הטלוויזיה. משכך, בית המשפט הפחית מהשומות לשנים 1997-1999 ובכך קיבל את הערעור בחלקו.

לשיטת המערער, המשיב נהג כלפיו אפליה, מאחר שעמדתו ברגיל היא שתרומות או מתנות שמקבלים רבנים אינן מהוות בידם הכנסה. ברם, צודק המשיב בתשובתו, לפיה תיק זה אינו עוסק בתרומות, אלא בשירותים שנתן המערער בעבור תשלום. כינוי אותו תשלום בשם "תרומה" – אפילו אם זה המונח שנקט על-ידי המערער למול מקבלי העצות והברכות – אינו מועיל לשנות את מהותו, כאשר הוא בא בצמוד לשירות, מה גם ש"נתרם" לכיסו של המערער.

תוצאה:

◆ הערעור נתקבל בחלקו.

ניתן ביום: 30.6.2009.

ב"כ המערער: עו"ד י. וגנר.

ב"כ המשיב: עו"ד נ. סרי.

◆ רחמים שקלים (להלן: "המערער"), הוא מומחה לקבלה מעשית ונומרוולוגיה ובמשך שנים רבות עשה שימוש בידע זה למתן ייעוץ, ברכות (בליווי קמעויות) והרצאות. המערער הקים עמותה בשם עמותת שערי רחמים (להלן: "העמותה"), כדי שתיתן שירותים דומים באמצעותו ולדבריו, מאז הקמתה הוא עובד בשירותה כשכיר. המערער הינו יו"ר העמותה ומינפה הכח שלה, לרבות לעניין חשבונות הבנק שלה. המערער ואשתו הינם היחידים שקיבלו משכורת מהעמותה. המשיב הוציא למערער בצו שומה על-פי מיטב השפיטה לשנים 1995, 2001-1997 וכן הוציא שומה חלופית לעמותה לשנות המס 2001-1997. השומה התבססה על הטענה, כי המערער עשה בכספי העמותה כבכספו הפרטי ובעצם הכנסות העמותה הינם הכנסות שלו. כמו כן, נערכה למערער/לעמותה, שומה לפי מיטב שפיטה לפי חישוב המבוסס על הכנסות מייעוץ והכנסות מהרצאות לשנת 2000 וגלגול אחורה לפי עליית המדד לכל שנה ושנה. בנוסף נתגלה כי לעמותה היה חשבון בנק שלא דווח עליו כלל במסגרת דו"ח העמותה, וכי המערער רכש שלוש דירות ביבנה בשנת 1995.

◆ **לטענת המערער**, המשיב שגה בהרמת מסך ההתאגדות בין העמותה לבין המערער, בכך שהוציא למערער שומה במקום לעמותה. על-פי הנטען, המערער לא עשה שימוש לרעה באישיותה המשפטית הנפרדת של העמותה. בנוסף טען המערער, כי לעצם חישוב השומה, המשיב לא התחשב בעובדה כי בשנת 2000 היתה למערער תוכנית טלוויזיה שהביאה לו לקוחות רבים, מה שלא היה שנים קודמות.

◆ **לטענת המשיב**, המערער הפקיד כספים של העמותה בחשבונו הפרטי, ניהל חשבון לעמותה שלא דווח עליו כלל במאות אלפי שקלים, המערער והעמותה לא הוכיחו פעילות ציבורית כלשהי שנעשתה בכספי העמותה, ולמטרותיה וספרי העמותה נפסלו.

בימ"ש המחוזי בירושלים, כב' הש' מ. מזרחי:

◆ מהראיות עולה, כי היקף הכספים שלטענת המערער היו שייכים לעמותה ושהוכנסו לחשבון הפרטי אינו זניח. בביקורת שנערכה בחשבונו הפרטי של המערער, נמצאו הפקדות שיקים ומזומנים **בסכומים גבוהים**, ומבירור שנערך מול מספר לקוחות ששיקים שלהם הופקדו בחשבון כאמור, נמצא, כי התשלום היה בגין שירותי הייעוץ אותם העניק המערער. הראיות מובילות, אפוא, לקביעה שהמערער ערבב בין כספיו שלו לבין כספי העמותה. בעקרון, בית המשפט הדין בערעור אינו מהווה "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה, ואין להתחיל להביא לפניו את הרישומים והראיות לפניו. גם גישה מקילה או גמישה כאמור, אינה מביאה במקרה זה לקבלת עיקר גרסת המערערים, מאחר שגם הראיות שהובאו בערעור לתמיכתה היו דלות.



שימוש לא ראוי ב'סעיף הסל' בעבירות מע"מ
פ' 6628/07 מ"י נ' א.ג. שירותי דיוור בע"מ ואח'

מקום להזדקק להוראות סעיף "סל" שיורי, כסעיף 117(ב)(8) לחוק – "השתמש במרמה או בתחבולה". מחדל אי הדיווח, אינו שווה ערך למרמה. יש לציין בכתב האישום, או להוכיח במהלך המשפט, את המעשים המהווים את המרמה, מעבר לעצם אי הדיווח. טענת המאשימה, כי אי דיווח לתקופה ארוכה ולמספר חשבונות רב, מעיד על מרמה או תחבולה, אינה מהווה פרשנות ראויה. מכפלת קיומו של היסוד העובדתי שבעבירה, אינו מעיד על היסוד הנפשי. הדבר דומה לנישום שאינו מגיש דין וחשבון שנתי למס הכנסה, על אף שהפיק הכנסות באותה שנה, ולא ניתן מעצם אי הדיווח ללמוד ולהרשיע בעבירה של העלמת הכנסה.

◆ **עבירת הסל לפי סעיף 117(ב)(8) לחוק הינה עבירה שיורית, שאינה מגדירה במפורט את המעשה המהווה את העבירה.** הפסיקה מתייחסת לסעיף עונשי שיורי כהוראת דין שיש לפרשה בדקדקנות, בפרשנות מצומצמת לכן, בהעדר עשיה פוזיטיבית של מעשה מרמה, מחדל אי הדיווח כשלעצמו יוכל לקיים הרשעה בסעיף 117(א)(6) בלבד.

◆ **ביהמ"ש אינו מכריע בקושי הנובע מכך שהנאשם הודה בביצוע עבירות לפי סעי' 117(ב)(8), אך קובע, כי ביטוי לנושא זה נמצא בענישה שלבסוף הוטלה על הנאשמים.** הנאשמים עברו 100 עבירות במספר, במשך תקופה ארוכה של 4 שנים, הנאשם שלט בשתי החברות שפעלו, כך שגדל הקושי באפשרויות גילוי העבירות, סכום קרן המס הינו גבוה - 400,000 ₪, לא הוסרו המחדלים, והנאשם נמנע מלהתייבב לדיונים והסתתר מחוקרי מע"מ והמשטרה. כמו כן, עפ"י גיליון הרשעותיו, הנאשם הורשע בעבר בעבירות אלימות ומרמה שונות. מנגד, מצבו הכלכלי של הנאשם הינו קשה, הוא ואשתו הגיעו לפשיטת רגל, וגם אביו נרדף על ידי נושים. מצבה הרפואי של אשתו הינו בכי רע. בסופו של יום, הענישה הינה אינדיבידואלית, ויש "לתפור" לנאשם מסוים את עונשו על פי מידותיו הוא. מאחר שהנאשם הינו פושט רגל, למעשה, החוק אוסר עליו כיום לסלק את חובותיו אלא באמצעות הנאמן. אולם חוסר כיס אינו נימוק לקולא ובית המשפט נקרא להתעלם ממנו.

◆ **בסופו של יום, גזר ביהמ"ש על הנאשם עונש מאסר בפועל של 15 חודשים, עונש מאסר על תנאי של 15 חודשים, וקנס בסך 60,000 ₪.**

ניתן ביום: 18.05.09
ב"כ המאשימה: עו"ד פאלוך.
ב"כ הנאשמים: עו"ד אשכנזי.

◆ **הנאשמים 1 ו-2 הורשעו, על פי הודייתם, בביצוע 13 עבירות בניגוד לסעיף 117(ב)(3) לחוק מע"מ, בכך שניכו מס תשומות על בסיס 13 חש' שהוצאו שלא כדין לחב' רס שירותי דיוור (רס), בידיעה ובכוונה להשתמט ממס, וכן בביצוע 97 עבירות בגין חשבונות שהוציא הנאשם בשם החברה הנאשמת לעוסקים שונים, מבלי לדווח על עסקאות הנאשמת לרשויות מע"מ. נאשם 3 כפר בכתב האישום, ועל כן נשמעו ראיות לעניין הפרשה כולה.**

ביהמ"ש השלום בת"א - כב' הש' ד. מור:

◆ **בתיק זה זוכה הנאשם 3 מהעבירות שיוחסו לו, ובמסגרת זיכוי נקבעו ממצאים, אשר חלקם מהווים סתירה לעובדות כתב האישום בהן הודו הנאשמים. התעלמות מממצא שכזה רק בגין הודיית הנאשם בעובדות, הינה גישה פורמליסטית וצרה, שאינה ראויה במשפט פלילי. אך יחד עם זאת, אין בכך כדי לפטור את הנאשמים, שהודו, מאחריותם לחלק נכבד מהעבירות בהן הואשמו, שבעובדותיהן – הודו.**

◆ **כפי שנקבע בהכרעת הדין, היה זה הנאשם אשר יזם, בעזרת נאשם 3, אשר פעל בתום לב, את הקמת חב' רס. 13 החשבונות נשוא האישום הראשון, שנוקפו כתשומות בספרי חברת "רס", ושהוצאו על ידי הנאשם מהנאשמת, הינן חשבונות "כוזבות", כשהנאשם מודע לכך ולעובדה כי יזקפו כתשומות ויקטינו את חיוביה של חברת "רס" מול רשויות המס. אולם הכזב שבחשבונות אינו בזהות המתקשרים בעסקה, הנאשמת וחברת "רס", ולא בעצם קיומה של העסקה – מתן שירותי דיוור, כקבלן משנה, לחברת "רס", אלא אך בסכומי החשבונות, אשר עלו על סכומה האמיתי של העסקה. ההפרש בין היקף העסקה הנכון והאמיתי לסכום הרשום בחשבונות – אינו ידוע, אך אין בכך כדי להקטין מחומרת העבירה. באשר להרשעה באישום השני, המחדל המיוחס לנאשמים הוא מחדל אי הדיווח. כאמור בעובדות האישום השני בהן הודה הנאשם, הנאשמת נמנעה מלהגיש דוחות מע"מ תקופתיים מאז פברואר 2000, אולם הנאשמים הוציאו, בשנים 2002 ו-2003, 97 חשבונות מס לעוסקים שונים, מבלי לשלם את המע"מ הכלול בהן, והנאשמים עשו זאת במטרה להתחמק ממס. הודיית הנאשמים מתייחסת ליסוד הנפשי – כוונה להתחמק ממס. אך לענין היסוד העובדתי, ההודיה הינה אך ורק למחדל הדיווח. במצב שכזה, העבירה בה הודו הנאשמים הינה העבירה שבניגוד לסעיף 117(א)(6) לחוק בלבד, הדן באי הגשת דוחות תקופתיים במועד.**

◆ **כאשר קיים בחוק הרלוונטי איסור מפורש, התואם את העובדות בהן הודה הנאשם, אין כל**



ב"טעם העיר" שכחו לרשום תקבולים

משרד פקיד שומה חיפה, ערך בשבועיים האחרונים שני מבצעים בתחום שיפוטו. מבצע נגד סרבני הגשת דו"חות שהתקיים ביום 21.06.09, ומבצע ביקורות ניהול ספרים שנערך ביום 1.7.09. במסגרת המבצע נגד סרבני הגשת דוחות התייצבו לחקירה 49 נישומים ונחקרו 27. במהלך המבצע הוגשו 28 דו"חות, 22 נישומים הועברו לשימוע לפני הטלת קנס מנהלי, ועל חצי מהם הוטלו קנסות מנהליים. במסגרת מבצע ניהול ספרים ערכו 14 צוותים כ- 110 ביקורות בעסקים שונים, בכלל זה נערכו ביקורות במתחם "פסטיבל טעם העיר", בחוף הסטודנטים. בביקורות בעסקים נמצא, כי 21% מהעסקים שבוקרו, לא רשמו תקבולים או לא ניהלו פנקסים. הביקורות בפסטיבל, לעומת זאת, הותירו טעם רע - 75% מהעסקים שנבדקו לא רשמו תקבולים. חלקם של העסקים, בהם נמצאו ליקויים, יטופל במישור הפלילי ובחלקם ייערך טיפול שומתי מעמיק.

ביקורות גם ברהט

כחלק מהמבצע הארצי שעורכת רשות המסים לאיתור מעלימי מס משרדי מע"מ ומס הכנסה בבאר שבע, בשיתוף משטרת רהט, ערכו השבוע בעיר רהט מבצע לאכיפת חובת הגשת דוחות. על פי תיאום מוקדם הפיצה משטרת רהט 31 הזמנות למנהלי חברות, דירקטורים ונישומים ו - 16 הזמנות לעוסקים במע"מ, המתגוררים בעיר הבדואית רהט ואשר נרשמו לגביהם מחדלים באשר לאי הגשת דוחות. במסגרת הפעילות של משרד השומה באר שבע, 6 נישומים הגישו דוחות למס הכנסה לפני יום החקירה. 24 נחקרו. נגד נחקר אחד, אשר לא התייצב לחקירה, יצא צו מעצר. במסגרת הפעילות של משרד מע"מ באר שבע, עוסק אחד הסיר מחדלים לפני יום המבצע. 13 עוסקים נחקרו ו - 2 עוסקים זומנו להמשך חקירה במשרדי מע"מ באר שבע. במבצע השתתפו עובדי משרד פקיד שומה באר שבע, עובדי משרד מע"מ באר שבע וחוקרים ממחלקת חקירות מס הכנסה ירושלים.

חיים שני במקום ירום אריאב

מר חיים שני, מנכ"ל ונשיא ניס, ימונה למנכ"ל משרד האוצר. שני מחליף את ירום אריאב, שהודיע בתחילת החודש, כי בכוונתו לפרוש מהאוצר בקרוב. שני נחשב לאחד המנהלים הטובים והמוערכים במגזר הפרטי. הוא הצטרף לניס בתחילת 2001 כשמצבה היה לכאורה בכי רע ועוזב אותה בשיאן לשני תואר שני במינהל עסקים ותואר ראשון בהנדסת תעשייה וניהול.

אוטו ישן = 3,000 ₪

בעלי מכוניות בנות 20 שנה ויותר שימו לב: כחלק מהרפורמה במיסוי ירוק על ענף הרכב, הושקה לפני כחודש תוכנית תמריצים לפיה יקבלו בעלי המכוניות הישנות 3,000 ₪ תמורת מסירת הרכב הישן לגריטה. על פי מומחי המשרד להגנת הסביבה, המכוניות בנות 20 שנה ויותר גורמות לזיהום אוויר גבוה יותר ממכוניות חדשות בעלות מנוע מודרני. עפ"י תחזיות המשרד להגנת הסביבה, מספר בעלי המכוניות שימסרו את רכבם לגריטה עשוי להגיע ל- 11 אלף בשנה. תוכניות דומות מופעלות במדינות אירופה ובארה"ב, אולם שם גובה המענק גבוה יותר.

ארוחת צהריים עם באפט

ארוחת צהריים השנתית עם המיליארדר וורן באפט נמכרה באתר אי-ביי, בסכום של 1.68 מיליון דולר במכירה פומבית מקוונת. המנצח ביקש להישאר בעילום שם. הזוכה במכירה ושבעה מחבריו יוכלו לאכול ארוחת צהריים עם באפט, ותהיה להם הזדמנות לשאול את המשקיע שאלות. לפי אתר אי-ביי, למכירה הפומבית ניגשו 10 קונים והוגשו 116 הצעות, והיא הסתיימה ביום שישי בשעה 19:00, שעון סן פרנסיסקו. ניתן לראות את השפעת "המשבר הכלכלי", שכן בשנת 2008 נמכרה הארוחה במחיר שיא של 2.11 מיליון דולר. ההכנסות ממכירת הארוחה נתרמות לקרן לנזקקים.



מס פקס מערכת ושיווק: רוך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991 masfax@bezeqint.net

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.