

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

גיליון 504 יום ה' 13 באוגוסט 2009

השבוע בגיליון

ישראל חתמה על אמנת מס עם אסטוניה ועם גאורגיה // הצעת חוק – דחיית תשלומי מע"מ (הוראת שעה).  
עבירות מס מול עבירות על חוק איסור הלבנת הון.

שבח עליון – יום רכישה בעסקת קומבינציה // מ"ה עליון – התערבות ערכאת הערעור בשומה לפי מיטב השפיטה.

ביקור ב"חוצות היוצר" בי-ם // חילוף גובה מכס, מע"מ ואס"ח אילת // שיעורים פרטיים באנגלית "שחורה" // כנס בינלאומי של ארגון רו"ח FCM.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

## ישראל חתמה על אמנת מס עם אסטוניה ועם גאורגיה

בשיעור של 5% מדיבידנד ופטור מניכוי מס לדיבידנד שמקבלת אחת המדינות, קרן פנסיה או חברה בעלת שליטה בחברה המשלמת. כמו כן נקבע 5% ניכוי מס מריבית ופטור ממס לריבית על אג"ח קונצרני נסחר, אג"ח מדינה וריבית בידי קרן פנסיה. האמנה מעניקה פטור מניכוי מס מתמלוגים ומרווח הון.

נציגי ישראל הסכימו עם נציגי אסטוניה ועם נציגי גאורגיה לקדם את הליכי אשרור האמנות במדינותיהן, על מנת שאלה תיכנסנה לתוקף כבר בתחילת שנת 2010.

את הנוסח המלא של האמנה עם אסטוניה ניתן למצוא באתר מינהל הכנסות המדינה: [www.mof.gov.il/hachnasot](http://www.mof.gov.il/hachnasot)

לأחרונה נחתמה אמנת מס חדשה בין ישראל לאסטוניה. במקביל נחתמה בראשי תיבות אמנת מס חדשה בין ישראל לגאורגיה.

האמנה עם אסטוניה קובעת ניכוי מס בשיעור של 5% מדיבידנד ופטור מניכוי מס לדיבידנד בידי קרן פנסיה ובידי חברה בעלת שליטה בחברה המשלמת, 5% ניכוי מס מריבית ופטור ממס לריבית בידי קרן פנסיה, וכן פטור מניכוי מס מתמלוגים ומרווח הון. המשמעות היא שתושב ישראל לא יצטרך לשלם מס באסטוניה על רווח הון שצבר באסטוניה (למעט מקרקעין), אלא רק בישראל ולהפך.

חשיבותה של האמנה עם גאורגיה היא בעיקר בשיפור התחרותיות של חברות ישראליות הפועלות בגאורגיה בתחומים כמו נדל"ן ותשתיות. בנוסף, מקלה האמנה על השקעות הדדיות וקובעת ניכוי מס

## הצעת חוק – דחיית תשלומי מע"מ (הוראת שעה)

ערך מוסף (הוראת שעה), התשס"ט–2009, עד המדד שיהיה ידוע ביום תשלום חוב המס או ביום חלוף תקופת הדחייה, המוקדם מבין השניים.

עפ"י דברי ההסבר, תשלומי מע"מ מועברים למדינה בכל חודש ובמקרים חריגים אחת לחודשיים. כעת, משחלה ירידה דרמטית בהיקף העסקים, בפדיון ובהכנסות מצד אחד, ומשנוצר מחנק אשראי מצד שני, מתקשים העוסקים לגייס את סכום המע"מ הדרוש ולהעבירו לאוצר. התנהגות העוסקים התבססה על ניסיון ארוך טווח בתקופות רגילות פחות או יותר. המשבר הנוכחי מצריך תקופת הסתגלות מסוימת והצעה זו באה להקל עימם על מנת לשמור על פעילות העסק.

ביום 29.7.09 הונחה על שולחן הכנסת ע"י 34 ח"כ, ובראשם רוחמה אברהם- בלילא הצעת חוק מס ערך מוסף (הוראת שעה), התשס"ט–2009.

עפ"י ההצעה, בתקופה שמיום תחילתו של החוק, למשך 18 חודשים מהמועד האמור יקראו את חוק מס ערך מוסף, התשל"ו–1975, כך שאחרי סעיף 90 יבוא סעיף 90א שכותרתו "דחיית מועד תשלום המס הוראת שעה", אשר יקבע: "על אף הוראות סעיפים 88(א), 89 ו-90, יידחה המועד האחרון לתשלום המס בשישים ימים (להלן – תקופת הדחייה); בתקופת הדחייה יישא חוב המס הפרשי הצמדה בלבד; לעניין זה, "הפרשי הצמדה" – תוספת לסכום לפי שיעור העליה של מדד המחירים לצרכן מן המדד הידוע ביום פרסומו של חוק מס

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



**עבירות מס מול עבירות על חוק איסור הלבנת הון**  
**אורי גולדמן, עו"ד**  
**גולדמן ברון – משרד עורכי דין**

בצורה כללית, ניתן לחלק את "שרשרת ההלבנה" לשלושה תהליכי משנה עיקריים: שלב השמה (Placement), שבו מוחדר הכסף שמקורו בפשיעה אל תוך המערכת הפיננסית; שלב הריבוד (Layering), שבו נעשות הפעולות לטשטוש מקורו של הכסף ושלב ההטמעה (Integration), שבו נמשך הכסף בצורתו החדשה ה"מולבנת" כדי לשמש את העבריין לניהול אורח חייו ה"נורמטיבי", וכלה בשימושים החוזרים שנעשים בהון לאחר שהולבן.

לדוגמא: כסף שהושג ע"י X כתוצאה מעבירת סחר בנשים (עבירת מקור) מועבר לבנק במזומן (השמה). חברת קש (למשל חברת OFFSHORE), מוקמת ע"י X ועוד מספר שותפים. X מזרים כספים לחברה, למשל בגין הון בעלים או החזר הלוואה שקיבל מהחברה (ריבוד). הכסף ה"לגיטימי" משמש את החברה לקניית נכסים מניבים ו-X נהנה מהפירות ו/או מדיבידנד בניכוי מס (שלב הטמעה).

בדרך כלל עבירות המס הן עבירות של השתמטות מתשלום מס, שהן בדרך כלל **אנטי-תזה** לדרכי הפעילות של הלבנת כספים, משום שמה שמלבין הכספים מבקש, היא הלגיטימציה של ההון, והשיטה של התחמקות ממס או אי-הצהרה על הכנסה היא לא מהשיטות של הלבנת הון. כשנקבעו ע"י המחוקק "עבירות המקור", נקבעו בין השאר עבירות המשמשות גם אמצעי וכלי להלבנה, לא רק להצמיח את ההון ה"שחור", אלא ככלי שרת לשיטה של הלבנת ההון.

**"עבירת מס" אינה "עבירת מקור"**

עבירות המקור הוגדרו ע"י המחוקק בתוספת הראשונה לחוק איסור הלבנת הון. רשימת עבירות המקור כוללות עבירות פליליות חמורות וכן עבירות בעלות אופי מסחרי. לענין זה יצויין, כי ברשימת "עבירות המקור", אשר לכאורה היא "רשימה סגורה", **לא נכללות "עבירות מס"**, המהווה כאמור "הון שחור" למעט עבירות ספציפיות של הוצאת חשבונות פיקטיביות בנסיבות מחמירות (עבירה לפי סעי' 117(ב)(3) לחוק מס ערך מוסף) ועבירות של הברחת טובין (עבירה לפי סעי' 211 ו-212 לפקודת המכס, או לפי פקודת היבוא והיצוא [נוסח חדש]).

יצויין, כי לאחרונה קיים ניסיון של הרשות "לפרוץ" את "הרשימה הסגורה" באמצעות השימוש ב"סעיף סלי" של "קבלת דבר במרמה" לפי סעיף 415 לחוק העונשין, שהיא אחת מעבירות המקור המנויות בתוספת הראשונה, אך בשלב זה תלוי ועומד ערעור בביהמ"ש העליון בענין ואנו (כמייצגים באותו ערעור) לא נרחיב בנקודה זו.

יצויין, כי לאחרונה פורסם בכלי התקשורת, כי משרד המשפטים מוביל מהלך להוספת כעבירות המס עבירות מקור בחוק איסור הלבנת הון.

כעוסקים בתחום הפיסקאלי, הן בפן האזרחי והפלילי והן בכל הנוגע לחוק איסור הלבנת הון, לא אחת אנו מופתעים לשמוע כי אנשים / לקוחות אינם מבדילים בין עבירות מס לבין עבירות על חוק איסור הון. לאחרונה שמענו מאדם / לקוח את המשפט: "אני מואשם בעבירות צווארון לבן- אני לא זוכר אם זה עבירות מס או עבירות איסור הלבנת הון, מה זה משנה?"

לעוסקים בתחום ברור מייד, כי תוכן משפט זה מכיל הבדלים גדולים מאד, של יום ולילה, שכן מדובר בשני עולמות נפרדים לחלוטין ובשתי מערכות חוקים שונות לגמרי.

מאמר זה "נולד" בעקבות משפט זה ומתמקד "בבסיס של הבסיס" - בהבדל הבסיסי בין עבירות מס לעבירות על חוק איסור הלבנת הון ונקודות שונות שעולות מכך.

**כסף "שחור" / כסף "לבן"**

**עבירות מס**, הינן עבירות המוגדרות בחוקי המס השונים, כגון: פקודת מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, חוק מיסוי מקרקעין וכו'. באופן "גס" ניתן לחלק את העבירות ל"עבירות מס טכניות"- הדנות באי קיום דרישות החוק, כגון הדרישה להגשת דוחות ודיווחים שונים לרשות המסים ול"עבירות מס מהותיות"- שיש בהן רכיב של מרמה ו/או של כוונה להתחמק ממס.

כל עוד אדם מדווח כחוק על ההכנסות שלו, ומשלם בגינן מס, הרי שהכסף שלו הוא כסף לגיטימי/חוקי ("לבן"), ולעומת זאת, כסף שהושג מבלי שמדווח עליו לרשות, דהיינו מבלי שהוא עובר ב"רשת המס" - **הופך את הכסף ל"שחור"**.

מהאמור לעיל עולה, שעבירות מס בעצם "משחירות" את הכסף, **לדוגמא**- בעל עסק מקבל הכנסה של 1000 ₪ במזומן ולא מדווח עליה - המשמעות היא שכתוצאה מעבירת המס שהוא ביצע יש לו בכיס 1,000 ₪ "שחורים".

לעומת זאת, **עבירת איסור הלבנת הון**, היא הפוכה לגמרי מעבירת מס, שכן הלבנת הון הינה פעולה או סדרת פעולות, המהוות תהליך שבו "רכוש אסור"- שהינו תוצר פשיעה, שמקורו בעבירות חמורות מאבד את התווית הפלילית שלו ונחזה להיות רכוש כשר למהדרין. מכאן נובע גם מקור המונח "הלבנת הון" (Money Laundering) - הון שמקורו בעבירות כמו סחר בסמים, זיוף כספים, עסקי זנות וכן הלאה, **שעבר תהליך של "הלבנה"** ועתה הוא כשר, צח ונקי לכל דבר ועניין (ר' אתר הרשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור). להלבנת הון שלבים רבים המלווים אותה החל מ"עבירת המקור" - העבירה שבאמצעותה הופק ההון, דרך פעולות ההלבנה עצמן השזורות לאורך "שרשרת ההלבנה".



◆ יצויין, כי טרם הוכרעה שאלת הפטור מאחריות פלילית כאמור בהתאם למועד הדיווח (לפני/אחרי הפעולה) ול"איכות" הדיווח.

#### תשלום כופר / עיצומים כספיים

◆ רשות המסים מאפשרת הטלת כופר כסף בעבירות מס, במקום הליך פלילי. החלטות הכופר מפורסמות (לאחרונה כולל שמות) ע"י הרשות ובין השיקולים בעד הטלת כופר כסף נשקלים שיקולים שונים (כגון זהות עובר העבירה, מהות וגודל העבירה, באם מדובר בעבירת חוזרת וכו').

חוק איסור הלבנת הון מאפשר הטלת עיצומים כספיים- ע"י ועדה שהוקמה לשם כך מכוח החוק, ואשר רשאית להטיל עיצומים כספיים בשל עבירות דיווח. יצויין, כי לא תמיד עיצום כספי מונע הליך פלילי (למעט בשל עבירות של אי דיווח על כספים בעת היציאה והכניסה לישראל).

#### החלטת מיסוי – פרה רולינג

◆ רשות המסים, מתוך ראייה מקרו – כלכלית, לצורך קידום הפעילות במשק ולצורך סיוע ל"הגברת הוודאות המיסויית" הקימה את המוסד להחלטות מיסוי, [המפרסם את החלטותיו מעת לעת](#). ברשות לאיסור הלבנת הון לא קיים מנגנון מובנה דומה של פרה רולינג והפעולות נבחנות בדיעבד.

#### התיישנות וטריטוריה

◆ עבירות מס כפופות לדין הפלילי בישראל. לעומת זאת, עבירות איסור הלבנת הון הן עבירות ללא הגבלת טריטוריה, כך למשל יש הטוענים שניתן להעמיד אדם לדין בארץ גם אם "עבירת המקור" נעשתה בחו"ל ובנוסף – אין התיישנות בעבירות הלבנת הון (על פי לשון החוק לכאורה גם במקרים שלא ניתן להעמיד לדין אדם בגין "עבירת המקור") והחוק חל גם על עבירות מקור שנעברו לפני חקיקתו (בשנת 2000).

◆ מהאמור לעיל על קצה המזלג, עולה, כי "עולם עבירות המס" ו"עולם עבירות הלבנת הון" הינם שני עולמות נפרדים ושונים, אשר מלכתחילה נדונו להתפתח בשתי גלקסיות נפרדות וליתן מענה/פתרון לעניינים שונים שהקשר ביניהם, אם בכלל, הוא מקרי.

#### פערי ענישה

◆ הסנקציות בגין עבירות המס שונה בין החוקים וחומרת העבירות. עפ"י החוק "היבש", מי שעבר עבירה "טכנית", דינו - מאסר שנה (בגין כל עבירה). כאשר מי שעבר עבירה מהותית- דינו מאסר של 5 עד 7 שנים (תלוי במסגרת החוקית ובחומרת העבירה).

◆ גם את עבירת איסור הלבנת הון ניתן לחלק באופן גס לעבירת הלבנת הון (סעי' 3(א) ו-4 לחוק) ולעבירות דיווח (סעי' 3(ב) לחוק). לענין זה יצויין, כי בשלב זה העונש בגין שני סוגי העבירות הוא זהה ומגיע עד כדי – **10 שנות מאסר !!!** (בתיקון לחוק, מוצע להפחית את עונשן של עבירות הדיווח ל- 5 שנות מאסר "בלבד").

#### הליך אזרחי / חילוט

◆ בעבירות מס- במקביל להליך הפלילי או אחרי- מתנהל כנגד החשוד / עבריין הליך אזרחי, שבו רשות המסים פועלת בניסיון לגבות את המס שהופק בגין ההכנסה "השחורה". חוק איסור הלבנת הון, קובע, [בנוסף לעונש](#), סנקציות חמורות של חילוט – "בשווי הרכוש" שבו נעברה העבירה, בלי קשר למקורו, דהיינו גם אם הרכוש הינו רכוש שהושג כדן וזאת על מנת "להוציא את בילעו של הגזלן מפיו".

#### "גילוי מרצון" / פטור מאחריות פלילית

◆ רשות המסים מעוניינת לעודד נישומים שעברו עבירות על חוקי המסים לתקן את דיווחיהם ולדווח נתוני אמת. לשם בצוע מטרה זו, רשות המסים, בתאום עם הפרקליטות מוכנה להתחייב שלא יינקטו הליכים פליליים, נגד הפונה שיבצע גילוי מרצון בתנאים כמפורט [בנוהל גילוי מרצון](#).

סעי' 6 ו-7 בחוק איסור הלבנת הון קובעים גם הם תמריצים למי שמדווח לרשויות ובהתקיים התנאים כאמור בסעיפים הללו, אך המדווח יכול להנות מפטור מאחריות פלילית רק לפי סעי' 4 לחוק, ולא הקובע עבירה של עשיית פעולה ברכוש בידיעה שהוא "רכוש אסור" (סוג הרכוש ושוויו מפורט בתוספת השניה לחוק) פוטר אחריות מעבירה על סעיפים אחרים בחוק כגון סעיפים 3(א) ו-1(ב) לחוק.



העיתון המקצועי לענייני מסים

## יום רכישה בעסקת קומבינציה

דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' נפתלי שדמי

הפטור על דירת מגורים מזכה, לבין "שווי המכירה" בעסקת מכר מלא. לשון אחר, לצורך מימוש הפטור על דירת מגורים מזכה בעסקת מכר חלקי, רואים את הבעלים כאילו ביצע עסקת מכר מלא ומכר לקבלן את מלוא זכויותיו במקרקעין.

◆ בעלים של מקרקעין אשר מבקש ליהנות מפטור על דירת מגורים מזכה בגדר עסקת מכר חלקי, ממוסה על השבח ביחס לכל המקרקעין וזאת עד ליום עריכת עסקת הקומבינציה. לפיכך, כאשר מוכר הוא את דירות התמורה אין מקום למסותו שוב בגין השבח המתייחס ליתרת המקרקעין ואשר נצבר עובר למועד עריכת עסקת הקומבינציה. משהוחלה ביחס לבעלים פיקציה אשר תוצאתה חיובו במס שבח, כאילו ביצע עסקת מכר מלא ומכר לקבלן את המקרקעין כולם, הרי שיש להמשיך ולהחיל פיקציה זו אף בשלב מכירת דירות התמורה. בהקשר זה סבור כב' השופט, כי עמדת המנהל - לפיה הכללת שווי המקרקעין הצמודים לדירות התמורה רלוונטית אך ורק לשלב מתן הפטור, ואילו בשלב מכירת דירות התמורה יש לקבוע את סכום השבח על פי יום הרכישה ההיסטורי של המקרקעין - מובילה לחיובו של הבעלים בכפל מס.

◆ גישה תכליתית המבקשת למנוע הטלתו של כפל מס מחייבת, כי "יום הרכישה" של דירות התמורה במקרה של עסקת מכר חלקי בה ממומש פטור על דירת מגורים מזכה יהיה יום ביצוע עסקת הקומבינציה. "שווי הרכישה" של דירות התמורה ייגזר משוויין ביום ביצוע עסקת הקומבינציה. תוצאה זו עולה בקנה אחד עם עקרון רציפות המס. סעיף 49א(ב)(1) לחוק קובע פיקציה, לפיה כאשר ניתן פטור על דירת מגורים מזכה בגדר עסקת מכר חלקי, רואים את הבעלים כאילו ביצע עסקת מכר מלא וממסים אותו בהתאם. כלומר, כאשר מקורן של דירות התמורה הינו בעסקת מכר מלא, הרי שבעת מכירתן יהיה "יום הרכישה" שלהן יום ביצוע עסקת הקומבינציה. מאחר שכאמור סעיף 49א(ב)(1) לחוק קובע פיקציה לפיה בוצעה עסקת מכר מלא ונמכרו כל המקרקעין לקבלן, הרי שניתן להחיל פיקציה זו אף ביחס לחלופה שהובאה לעיל ולפרשה, כך ש"יום הרכישה" של דירות התמורה יהיה יום ביצוע עסקת הקומבינציה, בדומה ל"יום הרכישה" של דירות תמורה שמקורן בעסקת מכר מלא.

◆ **כב' השופטת מ. נאור** אשר הייתה **בדעת מיעוט**, נותרה בדעתה כדעת מיעוט גם בדיון הנוסף, כי יום הרכישה הוא יום הרכישה ההיסטורי.

## תוצאה:

◆ העתירה נדחתה ברוב של שישה שופטים.

ניתן ביום: 4.8.2009.

ב"כ העותר: עו"ד י. אבן-חיים.

ב"כ המשיב: עו"ד א. בן-ארי.

◆ דיון נוסף בהרכב של שבעה שופטים על פסק דינו של בית משפט העליון מיום 2.6.04 (ע"א 8789/02 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' שדמי). בהחלטה מיום 30.1.05, בגדרה נעתרה השופטת ד' ביניש לבקשת העותר (להלן - מנהל מס שבח או המנהל) לקיומו של דיון נוסף, קבעה היא כי הדיון הנוסף יתמקד בשאלה מהו "יום הרכישה" לצורך קביעת "שווי הרכישה" לפיו תחושב החבות במס שבח במכירה של דירות תמורה שהתקבלו אצל בעלים של מקרקעין במסגרת עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי.

**העובדות:** ביום 9.11.45 רכשו הורי המשיב זכויות חכירה לדורות במקרקעין מסוימים אשר עליהם היה בנוי בית מגורים. האב נפטר והוריש לאם ולמשיב חלקים במקרקעין. ביום 20.2.94 כרתו המשיב והאם הסכם קומבינציה עם חברת שדמי נכסים בנין ותשתית בע"מ (להלן - ההסכם והחברה, בהתאמה). על פי ההסכם התחייבה החברה לבנות על המקרקעין בניין בן שבע דירות, אשר מתוכן תימסר דירה אחת למשיב ואילו דירה נוספת תימסר לאם (להלן - דירות התמורה). בתמורה התחייבו המשיב והאם (יחד להלן - המוכרים) להעביר לחברה את כל זכויותיהם במקרקעין, מלבד אלה המתייחסות לשטח אשר עליו תיבנינה דירות התמורה. יצוין, כי המתווה העסקי המפורט בהסכם מכונה, לעיתים, עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי.

◆ לאור קיומו של בית מגורים על המקרקעין, ביקשו המוכרים פטור ממס שבח על עסקת הקומבינציה. פטור זה אכן ניתן להם.

ביום 26.10.00 מכר המשיב את זכויותיו בדירת התמורה שלו (להלן - המכירה). מספר ימים לאחר מכן דיווח המשיב למנהל מס שבח על המכירה. בתוך כך טען המשיב, כי "יום הרכישה" לצורך חישוב מס השבח בו הוא חב הינו יום ביצועה של עסקת הקומבינציה, ואילו "שווי הרכישה" לצורך החישוב האמור צריך להיגזר משווי השומה אשר נערכה לעניין עסקת הקומבינציה. מנהל מס שבח דחה עמדה זו, וקבע כי "יום הרכישה" לצורך חישוב מס השבח החל ביחס למכירה הינו יום פטירתו של האב וכי "שווי הרכישה" לצורך החישוב האמור ייגזר משווי המקרקעין במועד הפטירה. בפסקי דין הן בועדת ערר והן בבית המשפט העליון, נדחתה עמדתו של מנהל מס שבח.

**בימ"ש העליון, במעמד 7 שופטים בראשות כב' הנשיאה ד. ביניש:**

◆ ביהמ"ש העליון, בפסק דין ארוך ומפורט, סוקר את סוגי עסקאות הקומבינציה הקיימים, מבחין בין עסקאות קומבינציה במכר מלא, לבין עסקאות קומבינציה במכר חלקי, וקובע את יום הרכישה בכל אחת מהעסקאות.

על רקע זה, ביהמ"ש העליון קובע, כי ישנה זהות בין "שווי המכירה" בעסקת מכר חלקי בגדרה ממומש



## התערבות ערכאת הערעור בשומה לפי מיטב השפיטה ע"א 5324/05 בשיר נבהאן ואח' נ' פ"ש עכו

שקבע המשיב מופרכת, שרירותית או מוגזמת. בהעדר בסיס מוצק להערכת הכנסתו של נישום שספריו נפסלו, לא יתערב בית המשפט בשומה. התוצאה היא, שיש לדחות את הערעור.

◆ **כב' הש' ריבלין:** יש לקבל באופן חלקי את ערעור המערערים. הסמכות המוקנית לפקיד השומה להפעיל את שיקול דעתו "לא נועדה להעניש את הנישום שנכשל אלא לקדם קביעת מס אמת". סבירותן של ההנחות בהן השתמש פקיד השומה עומדת לביקורת שיפוטית, כאשר נטל השכנוע, באשר לאי-סבירותן של ההנחות, מוטל על הנישום שספריו נפסלו. מקום בו מוכיח הנישום כי ההנחות אינן סבירות או כאשר צירופן של ההנחות אינו סביר – עשוי בית המשפט להתערב. פסילת הספרים, הנחת תקינות המינהל והקושי הטבוע בהתערבות בעניינים שבשיקול דעת, יש בהם אמנם כדי להביא להיפוך נטל הראיה, אך אין הם באים לשנות מכובד הנטל הרגיל שבמשפט האזרחי. תוכן הנטל נגזר כמובן מנסיבות העניין. ביהמ"ש עשוי להתערב, אם ימצא שהנישום הוכיח בראיות אובייקטיביות ובמידת ההוכחה הנדרשת במשפט אזרחי, כי ההנחות שבהן עשה שימוש פקיד השומה אינן סבירות. בעניינו, הנחות מרכזיות אותן הניח המשיב לצורך קביעת השומה מעוררות קושי ניכר. ביהמ"ש המחוזי ביצע הפחתה גלובאלית, בדרך של אומדן. כב' הש' ריבלין סבור, שבמקרים שבהם הדבר ניתן, כמו במקרה דנן, יש יתרון בקביעת הנחות חלופיות ומבוססות יותר שיאפשרו חישוב מפורט יותר. כך למשל, עדיף להסתמך על התדריך הכלכלי מטעם רשות המסים, על פני שימוש בנתונים שגויים העולים מתוך הספרים הפסולים.

◆ **כב' הש' מלצר:** כב' הש' מלצר מקבל גם הוא באופן חלקי את הערעור, ומצטרף לדעתו של כב' השופט ריבלין באשר להתערבות לעניין השומה, אך מוסיף וקובע, כי באשר להליך המנהלי שנקט על ידי המשיב לעניין פסילת הספרים ותיקון הצווים, על פני הדברים נראה, שהצווים המקוריים הוצאו מבלי להזדקק לפסילת הספרים שנעשתה מאוחר יותר. לא היה צורך בהוצאת צווים מכוח סעיף 147 הני"ל במכלול, שכן הצווים שניתנו מכוח סעיף 152(ב) לפקודה – די היה בהם. יתרה מכך, נראה, שאין יכולת להסמיך את אותו פקיד שומה שערך את השומה להוציא צווים מתוקנים, שהרי אם יעשה כן, עיקר תכלית הסעיף האמור (לבקר את מעשיו של פקיד השומה) תרוקן מתוכנה. יחד עם זאת, בכל הנוגע לנטל ההצדקה, הרי שהמשיב עמד בו (אף ללא פסילת הספרים), הגם שקביעותיו מחייבות תיקונים והתאמות, כפי שנקבע ע"י הש' ריבלין.

**התוצאה:**

◆ הערעור התקבל באופן חלקי ברוב דעות.

**ניתן ביום: 09.08.09**

**ב"כ המערערים: עו"ד ש. עובדיה.**

**ב"כ המשיב: עו"ד י. הירשברג.**

◆ **העובדות:** המערערים שותפים בעסק לגידול וממכר חזירים, בסיטונאות ובקמעונאות, באטליון שבבעלותם. המשיב הוציא שומות לשנים 95 – 99 ובמקביל פסל את ספרי המערערת. מאחר ובמועד הוצאת הצווים טרם חלף המועד לערער על החלטת הפסילה, הוצאו הצווים על בסיס ספרים קבילים, ואילו לאחר מכן תוקנו הצווים לפי סעי' 147 לפקודה, והוצאו צווים מתוקנים, המבוססים על ספרים בלתי קבילים. ביהמ"ש המחוזי בחיפה (כב' הש' וסרקרוג), הפחית 25% מכלל השומה שקבע המשיב וכן הפחית סכום נוסף מהשומה שנקבעה לשנת המס 1997, ואילו טענותיהם המקדמיות של המערערים לעניין הפסילה, נדחו.

◆ **לטענת המערערים:** לא ניתנה להם הזדמנות סבירה לטעון את טענותיהם, כאשר בדיונים שנערכו, לא נבדקו הנתונים של העסק, השומות הוצאו בטרם הסתיימה בדיקת ספרי החשבונות, ולמעשה, נציגי המשיב גיבשו דעתם, טרם קיומו של הדיון. כמו כן, פתיחת שומות על בסיס סעי' 147 נועדה אך ורק בכדי לפסול את ספרי המערערים ובכך להעביר את נטל הראייה לפתחם של המערערים, ולא מסיבה מוצדקת. כמו כן, השומות הוצאו על סמך ביקורת קצרה אחת בלבד שערך המשיב באטליון, המהווה לכל היותר 10% מכלל הכנסות עסקם של המערערים, ולא נערך כל ביקור או חקירה במשק המהווה את רוב הכנסותיהם.

**ביהמ"ש העליון – כב' הש' ארבל, כב' הש' ריבלין, כב' הש' מלצר:**

◆ **כב' הש' ארבל:** על רשות המס לתת לנישום הזדמנות סבירה והוגנת להשמיע את טענותיו בפניה. במקרה דנן התקיימו מסי' דיונים, שמחלקם בחרו המערערים להיעדר, וניתנה להם הזדמנות סבירה ואף למעלה מכך להציג את טיעוניהם. באשר למועד הוצאת השומות והשימוש בסעי' 147, על פקיד השומה לחכות בטרם יוציא שומה על בסיס ספרים בלתי קבילים, לפני שחלף המועד להגשת ערר, על החלטת הפסילה. במקרה דנן, המשיב אכן הוציא שומות על בסיס ספרים קבילים, ועשה שימוש בסעי' 147 ותיקן את הצווים לאחר שחלף מועד הערעור. סעיף 147 לפקודה מעניק סמכות לתיקון החלטה בדבר קבילות פנקסים, ומשקף את תכליתה של הפקודה לגבות מס אמת. במקרה הנדון, מטרת הפעלת סעיף 147 לפקודה והוצאת צו בספרים פסולים, נועדה לשמור על זכות המערערים להגיש ערר לוועדה לקבילות ספרים, זאת לאחר שהוצא צו על סמך ספרים קבילים. בשים לב לסמיכות המועדים לתום תקופת ההתיישנות, נראה כי לא היה מנוס מדרך הפעולה בה נקט המשיב. באשר לגובה השומות, עיקר טענות המערערים עניינן בממצאים עובדיים. על המערערים היה להוכיח, כי השומה אינה מדויקת, ומדובר בנטל כבד וקשה להרמה. משהמערערים לא הציגו ראיות העלולות לסתור את גובה השומה, לא נותר אלא לבדוק האם השומה



**ביקור ב"חוצות היוצר" בי-ם**

עובדי **משרד פקיד השומה ירושלים 1**, "בילוי" את ערב יום חמישי האחרון בעבודה ולא בבילויים. המבצע שהחל בשעות הערב, נמשך עד לשעות הלילה המאוחרות, במהלכו נערכו ביקורות בעסקים שונים בתחום המסחר. כמו כן נערכו ביקורות בעסקים המעניקים שירותים כגון: רפואה בצמחי מרפא, קוסמטיקה, מספרות כלבים ועוד. גם עסקים הפועלים ביריד "חוצות היוצר" בוקרו וכן צימרים באזור ירושלים המשכירים חדרים לפי שעות או למסיבות פרטיות. בנוסף נאספו נתונים, באמצעות ביקורות סמויות, אודות אירועים ונתוני שירותים באולמי שמחות. **ב - 33%** מהביקורות נמצא אי רישום תקבולים וב - **15%** ליקויים מהותיים בניהול ספרים. בטרם המבצע הוכנו רשימות של העסקים המיועדים לביקורת על פי ענפים, אזורים, מידע מוקדם, פרסומים שונים ודרישות שעלו במהלך הטיפול בתיקים. בחלק מהעסקים נערכו קניות ביקורת בימים שקדמו למבצע וביום המבצע נבדקו רישומי הקניות.

**שיעורים פרטיים באנגלית "שחורה"**

עפ"י הודעת רשות המסים, לאחרונה אותרה באזור ירושלים נישומה העוסקת במתן שיעורים פרטיים באנגלית. הנישומה אותרה במהלך פעילות מודיעינית לאיתור עברייני מס, המתנהלת במחלקת **חקירות מס הכנסה ירושלים**. מההודעה עולה, כי הנישומה הובאה לחקירה, שבמהלכה הודתה, כי בחמש השנים האחרונות, עבדה כמורה פרטית ונתנה שיעורים פרטיים בביתה. לדבריה, היא גובה סך של מאה ועשרים ₪ תמורת כל שיעור, איננה נוהגת לשמור רישומים, המעידים כמה תלמידים לימדה ומה הסכומים שקיבלה מתלמידים אלו, ולא ניהלה ספרים לגבי הכנסותיה. כאשר נשאלה מדוע לא דיווחה על עיסוקה זה לרשויות המס, לא ניהלה ספרי הנהלת חשבונות ולא הגישה דו"חות שנתיים על הכנסות אלו, השיבה ש"חשבה שמאחר והסכומים שהיא מרוויחה אינם משמעותיים, אין היא מחויבת להצהיר עליהם". רשות המסים מציינת, כי ההכנסות של המורה במהלך חמש השנים האחרונות, הסתכמו בכ- **400,000 ₪**. לאחר החקירה, נפתח לנישומה תיק והיא נדרשה להגיש דוחות ולדווח על הכנסותיה ב - 5 השנים האחרונות. הטיפול בתיק יימשך במישור הפלילי.

**חילוף גובה מכס, מע"מ ואס"ח אילת**

ביום א' ה-9.8.09, נערך טקס פרידה **מיעקב אוסטר, גובה המכס ומע"מ אילת** היוצא וכניסתו לתפקיד של **יעקב יהב**, הגובה החדש. יעקב אוסטר, ששמש בתפקיד 13 שנים, נבחר לאחרונה לתפקיד **מנהל בית המכס מרכז**. הטקס נערך במעמד **יהודה נסרדישי**, מנהל רשות המסים, **דורון ארבלי**, ראש מינהל המכס ברשות המסים ו**אברהם ארדיטי**, סמנכ"ל חקירות ומודיעין ברשות המסים. כמו כן נכחו בטקס ראש העיר, **מאיר יצחק הלוי**, נציגי לשכות המסחר באילת, מנהל חברת נמל אילת ואחרים. יעקב יהב, בן 41 נשוי ואב ל-3 ילדים, בעל תואר ראשון במינהל עסקים וסטודנט שנה שניה במשפטים. בתפקידו האחרונים שימש יעקב יהב כסגן גובה מכס ומע"מ ירושלים וכגובה ראשי בתחנת מס ערך מוסף במרכז הארץ. **המערכת מאחלת למר יעקב יהב ולמר יעקב אוסטר הצלחה במינוי החדש.**

**כנס בינלאומי של ארגון רו"ח FCM**

עפ"י **הודעת לשכת רואי החשבון**, ביום שישי, ה-2.10.09, יתקיים בבוקרשט, רומניה, כנס בינלאומי לרואי חשבון. ביו הנושאים אשר יידונו בכנס: תשובת איפ"ק למשבר הנוכחי ונושאי מפתח המשפיעים על המקצוע; המשבר הפיננסי והכלכלי; סקירת הסיבות למשבר הנוכחי; חיזוק התשתית החשבונאית באיזור הים התיכון; הערכת שווי נכסים פיננסיים - חוקי FASB חדשים; הגורמים המשפיעים על משרדים קטנים ובינוניים ועל ישויות קטנות ובינוניות - מבט על הנעשה באיזור הים התיכון. לשכת רואי חשבון בישראל חברה בארגון ה-FCM. השתתפות חברי הלשכה בכנס היא ללא תשלום. **רו"ח מוריס קנה** ירצה בכנס. לתעריפים מיוחדים לבאי הכנס ר' **בהודעה ובאתר FCM**.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
 תל אביב 67021; טל. 03-6966416 פקס. 03-6953991  
[masfax@benzqim.net](mailto:masfax@benzqim.net)

מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונתשאים אשר ברצונם 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

ח"י איסור הלבנת הון  
 טי ו/או הדין הרלבנטי

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