

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

גיליון 512 יום ה' 22 באוקטובר 2009

השבוע בגיליון

יישום חדש: דוח מ"ה שנתי - מקוון // רו"ח אהרון אליהו - סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים // ארה"ב: חובה על אזרחי ארה"ב לדווח על כספים מחשבונות זרים. **הגינות בדיני המס?**

בג"ץ מ"ה - דיני קדימה בוועדה הרפואית // מע"מ - פסילת ספרים ושומת עסקות לרופא שיניים.

אי דיווח על עסקאות במטרה להתחמק ממס.

נדחתה הייצוגית בענין טנדר 3.5 טון // תשלום עבור שירות ממיסוי מקרקעין // ארה"ב: מכה לחיסיון עו"ד - לקוח // צרכן יוכל לבטל עסקאות שרות.

עדכונים מהשטח

מאת

פסיקה

פסיקה פלילית

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

יישום חדש: דוח מ"ה שנתי - מקוון

◆ שידור באמצעות האינטרנט- לצורך קליטה מקוונת של דו"ח עצמאי ליחיד (טופס 1301) פיתחה רשות המסים יישום חדש: **דו"ח מ"ה שנתי מקוון**. היישום מיועד ליחידים עצמאים ו/או יחידים מקבלי משכורת החייבים בהגשת דו"ח, שיש להם הכנסה מעבודה, עסק, או משלח יד. יצויין, כי היישום אינו מיועד להגשת דוחות של חבר בני אדם ו/או ליחידים שאינם כלולים בפסקה לעיל (אך גם אלה רשאים למסרו באופן מקוון).

◆ תיקון 161 לפקודת מס הכנסה קבע בסעיף 131(ב2) לפקודה, כי החל משנת המס 2008 חלה חובה על יחיד החייב בהגשת דו"ח ויש לו הכנסה מעבודה, מעסק או משלח יד, או מחקלאות, להגיש את הדו"ח באופן מקוון. דו"ח שיוגש באחד מהאמצעים הבאים ייחשב דו"ח מקוון:
◆ שידור דרך שע"ם (יחידת המחשב של רשות המסים) ע"י מייצגים המקושרים לשע"ם כבעבר.

רו"ח אהרון אליהו - סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים

וחשבונאות מהאוניברסיטה העברית. משמש מאז אפריל 2007 בתפקיד סמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת ומילא לפני כן שורת תפקידים בכירים באגף מס הכנסה, בהם, סגן נציב לשומה ולאחר מכן סגן נציב למיסוי מקרקעין.

◆ המערכת מאחלת לרו"ח אליהו בהצלחה בתפקידו החדש.

◆ **מר יהודה נסרדישי**, מנהל רשות המסים בישראל, הודיע (ביום 15.10.09), כי החליט למנות את רו"ח אהרון אליהו לתפקיד סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים וזאת בנוסף על תפקידו כסמנכ"ל בכיר לשומה וביקורת. אליהו מחליף בתפקיד את רו"ח גידי בר-זכאי, שפרש לאחרונה. רו"ח אהרון אליהו (52) הינו בעל תואר בוגר בכלכלה

ארה"ב: חובה על אזרחי ארה"ב לדווח על כספים מחשבונות זרים

שבו לממלא הטופס סמכות חתימה או אחרת, אך אינו בעל עניין בחשבון, חשבונות של תאגיד ועוד. כמו כן, על האזרח למלא את כל פרטי החשבון, על מנת שהרשויות יוכלו לאמת את הפרטים.

◆ המוסר מידע כוזב, או שאינו ממלא טופס זה כלל, צפוי לקנס עד \$500,000 ומאסר של עד 5 שנים. כך, רשות המיסים בארה"ב מיישרת קו עם הצהרות המס של יחידים ותאגידים ומאפשרת מעקב אחר כספים, גם כאשר הם מופקדים במקלטי מס בחו"ל.

◆ רשות מס הכנסה האמריקני (IRS) הוציא נוהל חדש (Report of Foreign Bank and Financial Accounts), המחייב תאגידים ויחידים אזרחי ארה"ב, לדווח על כל חשבון זר בו הם בעלי עניין או שיש להם זכות חתימה או זכות אחרת בחשבון, בתנאי שהיתרה בחשבון היתה גבוהה מ-\$10,000 בכל רגע נתון במהלך אותה שנה מדווחת.

טופס הדיווח (TD F 90-22.1) הינו מקיף ומחייב הצהרה על היתרה הגבוהה ביותר שהייתה בחשבון בשנה המדווחת לגבי חשבונות משותפים, חשבון



הגנינות בדיני המס?

נדב הכהן, רו"ח
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'

◆ בכך נתקבלה עמדת פקיד השומה, שטען, כי בשנות המס 1994 עד 1998 בחרה החברה שלא להחיל על עצמה את הוראות החוק, ולכן לא יחול עליה מנגנון העברת ההפסדים הרעיוניים מניירות ערך, שהינו יציר כפיו של החוק.

◆ על פני הדברים, הכרעת בית המשפט נראית הגיונית וצודקת, לא כל שכן שעה שמדובר בהפסד רעיוני ולא דווקא בהפסד שיש עמו גם חסרון כס, מה גם שהוראות החוק אפשרו לחברה לממש רווחי הון פטורים ממס, מניירות ערך סחירים, בשנים 1995 עד וכולל 1998.

◆ אך זאת יש לדעת; החברה פעלה במסגרת החוק, והדרך בה בחרה (יישום לסירוגין של הוראות החוק) הותרה במפורש על ידי המחוקק, שלא ראה נכון ל"נטרל" את הנאת המס שעשויה להיות כרוכה בכך.

◆ בעלי הזיכרון המופלג ייזכרו, אולי, שביום 22.12.1998 נכללה בעיתון "גלובס" רשימה מפרי עטנו (יישום לסירוגין של הוראות סעיף 6 לחוק התיאומים), בה הסברנו את השלכות המצב הבלתי רצוי הזה, אך דבר לא נעשה.

◆ ועוד נשאל את עצמנו; כיצד נפעל שעה שיוכח הנישום כי הנזק שנגרם לו, בשל אי "גירירת" ההפסד שמקורו בשנים בהן החיל על עצמו את הוראות החוק, עולה עשרות מונים על הנאת המס שהפיק בפועל, בשנים בהן בחר שלא להחיל על עצמו את הוראות החוק?

◆ ואם עסקינן בהגנינות בדיני המס, יש הסבורים כי בהחלטתו העקרונית טמן השופט אלטוביה, בעקיפין, זרע של תקווה שעשוי להצמיח פרי מגדים במקרים אחרים.

◆ כוונתנו לאירועים מסוימים, בהם מוטל על הנישום הישראלי - שלא לצורך - מס שיש בו משום קיפוח כלכלי ברור, ואין לכך מענה בדיני המס דהיום.

◆ בין היתר, נוכל למנות מקרים אלה:

(*) יחיד תושב ישראל המממש נכסי הון בחו"ל, שמקורם בירושה ממוריש שהוא יחיד תושב חוץ.

(*) יחיד תושב ישראל המממש נכסי עיזבון בישראל, שמקורם בירושה ממוריש שהוא יחיד תושב ישראל, ונתרו למוריש הפסדים שהיו ניתנים לקיזוז אילו היה בחיים.

(*) עוסק המוכר מקרקעין שנרכשו ממי שאינו עוסק (ואינו אף מלכ"ר או מוסד כספי). במקרים שכאלה - להוציא במכירת דירת מגורים שמוכר עוסק במקרקעין - מוטל מס ערך מוסף, ללא הצדקה, על מלוא שווי המכירה של המקרקעין.

◆ בכל המקרים הללו (וכן במקרים נוספים) ניתן לטעון, על בסיס עיקרון ההגנינות בדיני המס, כי מן הראוי להימנע מהטלת מס בלתי נאותה, אף אם לשון החוק מוליכה (לכאורה) לתוצאה שכזאת.

◆ שנים ארוכות הייתה מקובלת בשיטת המשפט הבריטית הנורמה לפיה אין לחפש הגנינות בדיני המס ולשון החוק הינה (כמעט) חזות הכל (ובמקור: "There is no equity about a tax").

◆ גישה זו (שאיננה עולה בהכרח בקנה אחד עם עקרונות המשפט העברי) הייתה נהוגה בעבר, במידה רבה, גם בבית המשפט הישראלי, אך במהלך השנים חלו בה שינויים מרחיקי לכת, בעיקר בתקופתו של הנשיא הקודם, השופט אהרון ברק.

◆ במקרים מסוימים, ראה לנכון בית המשפט למנוע הטלת מס בלתי נאותה, בעוד שבמקרים אחרים התיר לפקיד השומה לסכל הפחתת מס בלתי נאותה, הכל, לאו דווקא על פי המילה הכתובה, אלא בחסות עקרון העל שכונה בשם גיבוש תכלית החקיקה.

◆ התופעה אינה ייחודית לבית המשפט העליון, ומפעם לפעם מתקבלות החלטות בערעורי המס השונים בבתי המשפט המחוזיים ו/או בוועדות הערר, שהשאפה להגנינות בדיני המס, ככל הנראה, משפיעה עליהן במידה רבה.

◆ החלטה שכזו ניתנה מפיו של השופט מגן אלטוביה בעמ"ה 1062/02 ביום 15.9.2009, בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (גזית החזקות בע"מ נגד פקיד שומה ת"א 4).

◆ חברת גזית החזקות בע"מ (להלן: "החברה") הוקמה בשנת 1993 ובאותה שנה רכשה "מניות שליטה" בחברת מ.ג.נ משאבי גז ונפט בע"מ, אשר מניותיה נסחרו בבורסה לניירות ערך בתל-אביב.

◆ בשנת 1993 לא יישמה החברה את הוראות חוק התיאומים בשל אינפלציה, התשמ"ה - 1985 (להלן: "החוק").

◆ בשנת 1994, בה מכרה החברה חלק קטן, באופן יחסי, ממניות השליטה, יישמה החברה את הוראות החוק, וכתוצאה מכך דווחה על הפסד הון רעיוני (הפרש ריאלי, בלשון החוק), בשל ירידת הערך היחסית בשוויין של מניות השליטה, לעומת שווי השוק שלהן ביום 31.12.2003.

◆ הפסד זה, שהגיע לסכום של כ-22.5 מיליוני ש"ח, נכלל גם בדוחות המס של החברה, לשנים 1995 עד 1998.

◆ משנת 1995 ואילך חדלה החברה ליישם את הוראות החוק, אך בשנת 1999 חויבה להחיל על עצמה את הוראות החוק, כתוצאה מכניסתו לתוקף של תיקון 11 לחוק.

◆ בשנים 1999 עד 2001 דווחה החברה על רווחים ריאליים ממכירת ניירות ערך, בהתאם להוראות סעיף 6 לחוק, וביקשה לקזז את הפרש הריאלי, כפי שדווחה עליו.

◆ בית המשפט דחה את ערעור החברה וקבע כי העברת ההפסד הרעיוני משנת 1994 לשנים 1999 ואילך, תיצור מערכת הגנה כפולה, שמנוגדת לתכלית החוק.



העיתון המקצועי לענייני מסים

דיני קדימה בוועדה הרפואית
ב"צ 6817/06 ליאור ארדיטי נ' ועדה רפואית לעררים ונציבות מ"ה

החוקים המנויים בסעיף 9(א)(א), ובהם הסעיפים הרלוונטיים בחוק הביטוח הלאומי. רק משלא נקבע לאדם אחוז נכות על פי אחד החוקים המנויים, ניתן לקבוע את נכותו על פי ועדה המוקמת מכוח סעיף 9(א)(ב) לפקודת מס הכנסה ותקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה.

בעניינו של העותר, התמהמהותה של המשיבה הביאה לכך שבטרם ניתנה החלטה בבקשתו לפטור ממס נקבע אחוז נכותו על פי חוק הביטוח הלאומי. בנסיבות אלו, ולאור לשונן הברורה של הפקודה והתקנות, לא הייתה בידי המשיבה כל אפשרות לשוב ולזמן ועדה לקביעה נוספת של אחוז נכותו. משכך, החלטתה של הוועדה הראשונה לענין מס הכנסה, והחלטה שניתנה בערר עליה, אינן יכולות לעמוד. לענין הכרה בתקופה שבה קיבל העותר דמי פגיעה כתקופה שבה ישנה זכאות לעותר לזכאות לפטור, למרות שאין החלטה של הוועדה הרפואית של 100% אחוזי נכות לגבי אותה התקופה, קובע בית המשפט הנכבד, כי ניתן לראות בדמי הפגיעה כשקולים לנכות בשיעור 100%, ובלשונו של בית המשפט:

"נקל להבין על כן מדוע ככלל אין לראות בזכאות לדמי הפגיעה, לכשעצמה, כמקימה זכאות לפטור ממס. אלא שאין להסיק מכך, כי לא ייתכנו מקרים בהם ניתן יהיה לראות בדמי הפגיעה כשקולים לנכות בשיעור 100%, המעניקה פטור כאמור. יש לזכור, כי ההסדר הנועץ בבסיס תשלום דמי הפגיעה מקורו ברצון ליתן מענה מהיר לנפגעי עבודה קלים, וברצון לחסוך את העלות של הבאתם בפני ועדה רפואית לקביעת נכותם.

כאמור לעיל, דמי הפגיעה מוענקים לנפגע על בסיס הליך מקל, מבלי שיעמוד דווקא בפני בחינתה של ועדה רפואית. על פניו, נסיבות אלו מקימות חשש שמא יוענק פטור ממס למי שאינו זכאי לכך, באמצעות הליך מקוצר זה. אלא שהתשובה הברורה לכך, כפי שצוין לעיל, הינה כי רק במקרים בהם באופן מהותי תיראה תקופת דמי הפגיעה כשוות ערך לנכות בשיעור 100%, בין היתר באמצעות קביעת שיעור נכות זה מייז בתום תקופת דמי הפגיעה, ומבלי שיהיה יסוד להאמין ששיעור הנכות השתנה במהלך התקופה, תיראה קביעת דמי הפגיעה כנכנסת לגדרי סעיף 9(א) לפקודת מס הכנסה."

התוצאה:

העתירה התקבלה.

ניתן ביום: 24.9.2009.

ב"כ העותר: עו"ד ל' דקל - גרינבלט.

ב"כ המשיבה 1: עו"ד ע' אלטשולר.

ב"כ המשיבה 2: עו"ד א' אמיר.

העותר היה שחקן כדורסל מקצועי, אשר נפגע במהלך משחק, וכתוצאה מהפגיעה נאלץ להפסיק לשחק כשחקן כדורסל מקצועי. הפגיעה הוכרה כפגיעה בעבודה ושולמו לעותר "דמי פגיעה" למשך 6 חודשים, כמשמעותם בס' 92 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן: **"חוק הביטוח הלאומי"**) עד ליום 10.6.2001. לאחר מכן, פנה העותר לוועדה הרפואית לעררים של המוסד לביטוח לאומי, במסגרת נקבעו לו 100% אחוזי נכות זמניים, מיום 11.6.2001 ועד ליום 9.7.2001. במקביל להליכים במסגרת תביעתו לגמלת נכות מהמוסד לביטוח לאומי הגיש העותר בקשה לפקיד השומה לקבלת פטור ממס על פי סעיף 9(א) לפקודת מס הכנסה, לפיו מוענק פטור ממס למי שהינו נכה בשיעור 100%, בבקשו את הפטור לתקופה שמיום פגיעתו ב-10.12.2000 ועד ליום 9.7.2001. עניינו של העותר הועבר על ידי המשיבה 2, נציבות מס הכנסה (להלן: **"המשיבה"**) לוועדה רפואית לענין מס הכנסה, אשר התקיימה אף היא במסגרת המוסד לביטוח לאומי (להלן: **"הוועדה הראשונה לענין מס הכנסה"**). ביום 7.4.2005 העמידה הוועדה הראשונה לענין מס הכנסה את שיעור נכותו של העותר על 100%, מיום 10.12.2000 ועד ליום 9.7.2001.

על החלטתה של הוועדה הראשונה לענין מס הכנסה הגישה המשיבה ערר לוועדה רפואית לעררים בענין מס הכנסה במוסד לביטוח לאומי (להלן: **"ועדת העררים לענין מס הכנסה"**), לפי תקנה 18(א) לתקנות מס הכנסה (קביעת אחוזי נכות), התש"ס-1979. ביום 17.8.2005 העמידה ועדת העררים לענין מס הכנסה את שיעור נכותו של העותר על 20% מיום 10.12.2000 ועד יום 9.7.2001, שיעור שאינו מזכה בפטור ממס.

ביום 2.9.2005 הגיש העותר ערעור על החלטת ועדת העררים לענין מס הכנסה לבית הדין האזורי לעבודה. ביום 15.11.2005 מחק בית הדין את הערעור, בקבעו כי ערעור על החלטת ועדה רפואית על פי פקודת מס הכנסה אינו בסמכותו.

לטענת העותר, קביעתה של הוועדה לענין הביטוח הלאומי הינה הקביעה המחייבת את המשיבה על פי סעיף 9(א)(א)(6) לפקודת מס הכנסה.

לטענת המשיבה, החלטת ועדת העררים לענין מס הכנסה הינה החלטה סבירה שניתנה בסמכות ועל פי דין, אשר אין מקום להתערב בה, וכי ממילא במקרה דנן החלטת הוועדה לענין ביטוח לאומי אינה מחייבת לצורכי הכרה בזכאות לפטור ממס הכנסה.

ביהמ"ש הגבוה לצדק – כב' השופט א' א' לוי, כב' השופטת מ' נאור, כב' השופט ס' ג'ובראן:

כפי שעולה מסעיפים 9(א)(א) ו-9(ב) לפקודת מס הכנסה, ברירת המחדל לקביעת נכות לענין הזכאות לפטור ממס הינה קביעת אחוז נכות על פי אחד



העיתון המקצועי לענייני מסים

פסילת ספרים ושומת עסקות לרופא שיניים ע"ש 1525/06 סאבר אבו עדרה נ' מנהל מע"מ

מירבית של הליכי הטיפול, ואפשרות של ביקורת על מתן השירות מחד, והתקבולים המגיעים לרופא, נותן השירות, מאידך. במסגרת הביקורת נדרש הרופא אף לספק את רישומי "קביעת התורים", וזאת לצורך בחינת זהות המטופלים והיקף הטיפול הניתן, מהשלב הראשוני של מתן השירות הרפואי. רופא השיניים, העשוי לעמוד בקשר טיפולי ממושך עם המתרפא, ואשר במסגרת ההליך הטיפולי נזקק לחומרי גלם יחודיים לצורך הריפוי, נדרש בנוסף, לפתוח כרטיס אישי שיתעד את כל מהלכי הטיפול והתקבולים הניתנים מעת לעת, וכן את רשימת מלאי המתכות שברשותו, המשמשת אינדיקציה נוספת לצורך בחינת היקף הטיפול הניתן.

◆ העובדות עליהן אין מחלוקת, מעלות, כי המערער ביסס שתי מערכות תיעוד נפרדות, ששכנו זו לצד רעותה, במרפאתו, שבשתייהן ניתן ביטוי לפניות מתרפאים לקבלת טיפול והחישובים הכספיים שנערכו; האחת, הגלויה, שבאה לידי ביטוי בתיעוד הטיפול שניתן ביומן הרופא, ברישום בכרטיס, ובהוצאות חשבוניות לצורך דיווח למע"מ, והשניה, הסמויה מעין, שנוהלה באמצעות היומנים הקלנדאריים, שבהם פורטו במרבית המקרים, שמות הפונים, הטיפול הנדרש, גובה ואמצעי התשלום.

◆ במחלוקת שבין המומחים לשפה הערבית לעניין מהות הרישום היומנים הקלנדאריים, הוכח, כי המערער נוקט במונח "שולם" גם בשפה העברית, ומציין את אמצעי התשלום היומנים. מנגד, קובע בית המשפט הנכבד, הטענה כי הרישומים מתייחסים לשם פרטי זהה, המופיעים פעם אחר פעם במועדים שונים ברישומים, בלא שהמערער יבהיר כלל במי מדובר, אינה מרשימה במהימנותה.

באשר לעוצמת נטל הראיה הרובץ על הנישום המערער על השומה, נקבע בפרשת צ'צ'קס, כי על הנישום להוכיח "את הטענה כי שומה כאמור הינה מופרזת, בלתי סבירה או שגויה.... נטל הראיה הרובץ על נישום בהקשר זה הינו כבד ביותר עד כי "לא נשאר לשופט אלא לאשר את השומה... נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו... העמידה על כך שמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ לפתחו של הנישום, אשר באי-ניהול ספרים קבילים מנע מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה..."

תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

ניתן ביום 15.10.09

ב"כ המערער: עו"ד י. קינן.

ב"כ המשיב: עו"ד ל. שי ועו"ד י. פנש.

◆ המערער ניהל מערכת נפרדת של רישומי עסקאות ביומנים קלנדאריים פרטיים, ודיווח רק על העיסקאות שנרשמו בספרי המרפאה. באופן זה נוהלה מערכת פנקסים כפולה, והמערער דיווח רק על 26-30 אחוזים מסכומי העיסקאות. כמו כן, המערער לא ניהל כרטיס מתרפאים לגבי הטיפולים המופיעים ביומנים הקלנדאריים, ולא ערך רישום מוקדם של המטופלים שהגיעו למרפאתו. בנסיבות אלה קבע המשיב, כי המערער ניהל פנקסי חשבונות, תוך סטייה מהותית הוראות ניהול פנקסים החלות על עיסוקו, ולפיכך החליט על הטלת קנס בשיעור של 1% מסך העיסקאות.

מעבר לפסילת הספרים, הוצאה למערער שומת עסקאות. לצורך קביעת השומה נערך מדגם המתבסס על הרישומים המופיעים ביומנים הקלנדאריים במהלך ארבעה חודשים, בכל אחת משנות הביקורת, אשר הושו לדיווחי המערער, באותם חודשים, על פי ספרי המרפאה (להלן: המדגם). שומת העסקאות השנתית נקבעה על פי החלק היחסי שנמצא, כי לא דווח.

◆ **לטענת המערער**, קביעת השומה נערכה על פי הנחות מוטעות של המשיב, כי נוהלו יומנים כפולים, וכי ביומן הקלנדארי נרשמו שמות מטופלים בפועל, והתקבלו כספים מהמתרפאים. הנחות אלה אינן מבוססות על כל ראיה פוזיטיבית, ואין הן אלא טענות בעלמא, שיש בהן כדי לפגוע בשמו הטוב של המערער. עוד טען המערער, כי המשיב התבסס על מדגם, ולא על בדיקה של סבירות התוצאה העסקית.

◆ **לטענת המשיב**, נוכח פסילת ספריו של המערער, מוטל הנטל על המערער להראות, כי ספריו ודיווחיו נוהלו כדיון, וכי נטל השכנוע מוטל לעולם על כתפי הנישום. לשיטת המשיב לא עמד המערער בנטל המוטל עליו, והוא ניהל ספריו תוך סטייה מהותית מהוראות ניהול פנקסים, נוכח אי ניהולו של כרטיס אישי לכל מתרפא שיכלול גם רישום מוקדם של מתרפא, בין אם התקבל תקבול ובין אם לאו.

◆ בצד תמימות הדעים לעניין רישום המילה "שולם" בחלק מהמקרים – לעניין רישום המילה "צ'ק" לא הייתה מחלוקת – התגלעה אי הסכמה לעניין רישום "שולם" או "שילמה" ("דפע" או "דפעת") בשפה הערבית, בחלק מהרישומים האחרים. המערער טען, כי הרישום ביומן הקלנדארי, באותם רישומים שבמחלוקת, אינו אלא "רפע" או "רפעת", - המילה מתחילה באות ר' ולא באות ד' - בשפה הערבית, וכי ומדובר בשמות פרטיים נפוצים. בעניין זה הבהיר, כי מחמת הצנעה ערך רישום של שמות פרטיים של נשים, "רפעה", "רפעת", וזאת ללא תוספת שם משפחה.

בימ"ש מחוזי באר שבע - כב' הש' צלקובניק יורם:

◆ הוראות ניהול פנקסים נועדו להבטיח פיקוח אפקטיבי על דיווחי העוסקים, ולצורך ישום מטרה זו, נקבעו בהוראות כלי דיווח שיאפשרו שקיפות



העיתון המקצועי לענייני מסים

אי דיווח על עסקאות במטרה להתחמק ממס
 פ' 7179/07 מ"י נ' סקאליפט בע"מ ואח'

האחות. במקרה זה, לא עלה בידי המאשימה להוכיח, לגבי 6 מתוך 7 חשבוניות אלה, לא דווחו בחברת האחות. המאשימה לא הציגה כרטסת מע"מ עסקאות ותשומות, המבקרת מטעם מע"מ לא נחקרה על החשבון ולא פירטה והבהירה את מסקנתה, שחשבוניות אלה לא דווחו באף חברה, ובמקרה הזה, המאשימה לא הוכיחה, מעל ספק סביר, שבוצעה עבירה.

באשר ליסוד הנפשי הנוגע לשלושת האישומים הראשונים, המאשימה הוכיחה את השמטת סכומי העסקאות מהדיווחים אך יש לבחון האם המאשימה הוכיחה, שאלו נעשו במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס. אין חולק, כי הנאשם הינו מנהל הנאשמות. הנאשם מאשר שהמילה האחרונה היתה שלו ושמבחינה "מיניסטריאלית" הוא זה שהיה האחראי. על פי העדויות הנאשם קיבל דיווחים יומיומיים על הנעשה בחברות. על כן, כל ניסיונותיו של הנאשם להשליך את האחריות בדבר ניהול הצד הכספי של החברות על כתפי עובדיו - נידונו לכשלון. הדברים נעשו בעיצה אחת עימו, על דעתו, והיחיד שעשוי היה "להנות" מפירות אי הדיווח ומתשלום מס מופחת הינו הנאשם. לאף אחד מצוות עובדיו לא נצמחה טובת הנאה אישית מהפער בדיווחים. מדוע שהעובדים יתנו ידם למעשי עבירה תוך ניטרולו של הנאשם מכל הקשור בכך? הדבר אינו הגיוני ואף סותר את הראיות. אם התקבלה החלטה להגשת דו"חות על עסקאות בשיעור אפס, החלטות אלו נתקבלו בידיעתו ועל דעתו של הנאשם ולצורך ניהול החברות. משהוכחה ידיעתו ושליטתו של הנאשם בכל אשר נעשה בנאשמות לעניין ההתנהלות הכספית, ולאור היותו המנהל הפעיל, בעל השליטה ו"בעל הבית" במקום, הרי ידיעתו הינה אף ידיעת הנאשמות, ומכאן האחריות הפלילית. המחשבה הפלילית, כאמור בסעי' 20 לחוק העונשין, נובעת ממודעות למעשה ולנסיבות והנאשם אינו יכול להתעלם מהתוצאה הישירה הנובעת מטיב מעשה הכזב שבהגשת הדו"חות למע"מ כפי שהוגשו, דהיינו, התחמקות מתשלום מלוא המס המגיע ממנו, וברור שזו היתה כוונתו, כוונת האורגן. כוונה זו מועתקת לנאשמות. הנאשם, כמנהל פעיל עשוי היה להתחמק מאחריות אישית רק אם היה מוכיח את התנאים כאמור בסעי' 119 לחוק מע"מ, שהעבירה נעברה ללא ידיעתו או שנקט בכל האמצעים הנאותים להבטיח את קיום הוראות החוק. כאמור לעיל, הנאשם לא הוכיח זאת. ביהמ"ש לא מצא לנכון להרשיע את הנאשמים גם בעבירה על פי סעיף 117(ב)(8) לחוק מע"מ, באשר מדובר באישום חילופי, המייצג כפילות בלבד.

התוצאה:

הנאשמים הורשעו בעיקר העבירות.

ניתן ביום: 09.09.09

ב"כ המאשימה: עו"ד נ' ישראל.

ב"כ הנאשמים: עו"ד א' הראל.

העובדות: הנאשמים הואשמו בארבעה אישומים שונים, של מסירת דוח כוזב במטרה להתחמק ממס, ובשימוש בעורמה, מרמה ותחבולה במטרה להתחמק ממס. הנאשם 3 (הנאשם) הוא בעל השליטה והמנהל הרשום בחברות. באישום הראשון נטען, כי במהלך שנת 2003, הוזנו אל קלסר פקודות היומן עסקאות, אשר לא דווחו למע"מ. באישום השני נטען, כי הנאשם מכר את תיקי השירות של אחת החברות לחב' אלקטרה, ולמרות שהוציא חשבוניות, לא דווח על עסקאות אלה. באישום השלישי נטען, כי אחת החברות הוציאה קבלות בגין עסקאות, מבלי שהוציאה בגין חשבוניות. באישום הרביעי נטען, כי אחת החברות הוציאה חשבוניות בגין עסקאות, אשר לא דווחו בדוח המע"מ. הנאשם העסיק מס' עובדים בחברות, אשר העידו כעדי תביעה בתיק.

בימ"ש השלום ת"א – כב' הש' דן מור:

באשר לאישום הראשון, חזקה על מנה"ח, שהזינה את המנות בפרטיהן של חשבוניות שהחזיקה בידיה ושעמדו מול עיניה, וההגיון מחייב כי כך נוהלו הדברים. עתה עובר נטל הבאת הראיות אל כתפי הנאשמים לספק הסבר סביר לפער. טענתו העיקרית של הנאשם היא כי אחותו, מתוך רצון לנקום בו, זייפה במכוון מנה אחת, הבולטת בחריגותה. ביהמ"ש דוחה את הטענה לעניין הזיוף מסיבות שונות, אך בעיקר מאחר שאחותו של הנאשם גויסה לעבוד זמן רב לאחר תאריכי הוצאת החשבוניות באותה מנה. אין לקבל את טענת הנאשם, כי צוות הביקורת נכשל משלא חקר את לקוחות החברה, ולא הוציא תדפיסי חשבון בנק. די בקלסר המנות ובחשבוניות שנמצאו, כדי להקים ראיה לכאורה לחובת הנאשם. מחדל חקירתי ישמש לחובת התביעה רק באם המחדל מונע כיום מההגנה להוכיח את טענותיה.

באשר לאישום השני, אין לקבל את טענת הנאשם, שבגין העסקאות הוצאו חשבוניות מחברה אחת, ודווחו בחברת אחות. הנתונים מראים: או שהעסקאות אינן נכללות כלל בדיווחים, או שהדיווחים קטנים ביחס לעסקאות שבוצעו. יש לציין, כי אם הדיווח אכן היה מצוי בדו"חות המע"מ של חברה אחרת, לא היה בית המשפט מוצא בכך פגם וטענות המאשימה היו נדחות.

באשר לאישום השלישי, קבלות שנתפסו, ואשר לגביהן אין חשבוניות ואין דיווח, מהוות ראיה לכאורה לכך שאכן היתה פעילות בחברה ובוצעו עסקאות. אם היה בית המשפט מוצא כי החשבוניות הוצאו בחברה אחרת, הרי על אף שיש בכך חריגה מהוראות ניהול הספרים, ברור שלא תימצא בכך בלבד כוונה להתחמק ממס, אך לא עלה בידי הנאשם להראות זאת.

באשר לאישום הרביעי, הנאשם טוען, כי חשבוניות שהוצאו בחברה אחת דווחו בחברת



ארה"ב: מכה לחיסיון עו"ד - לקוח

ביהמ"ש לערעורים בארה"ב קבע ביום 13 באוגוסט 2009, כי רשות המיסים האמריקאית (IRS) תוכל לעיין בניירות עבודה של חברת **Textron** (תאגיד תעופה ובטחון הכולל מעל מאה חברות בנות) בהם אומדים עורכי דינה של החברה, את סיכויי ההצלחה של מספר תכנוני מס שביצעה. כמו תאגידים גדולים אחרים, החברה עמדה לביקורת שוטפת של רשויות המס. במסגרת ביקורת זו גילתה רשות המיסים, כי החברה הייתה מעורבת בתשעה מקרים של "מכירה-חכירה" (Sale in- Lease out) הקשורים לעסקאות טלקומוניקציה. הרשויות סברו, כי העסקאות הינן למעשה מקלטי מס לא כשרים ובקשו לחשוף את המסמכים. החברה טענה, כי הניירות הוכנו למקרה של דיון משפטי עתידי ולכן חוסים בצל חיסיון עו"ד-לקוח. מנגד טענו הרשויות, כי המסמכים הוכנו לצורכי דיווח כספי שוטף לרשויות המס ולכן לא חלים עליהם דיני החיסיון. ביהמ"ש קיבל את עמדת רשויות המס ברוב של 3 כנגד 2 בקבעו, כי מטרת החיסיון הינה להגן על עבודה שהוכנה לצורך הליכים משפטיים ולא לגבי דוחות כספיים שהוכנו במהלך העסקים הרגיל. השופט מיכאל בודן הוסיף, כי נגישות רשויות המס למסמכים משרתת את הליגיטימיות והחשיבות של איתור תכנוני מס אגרסיביים. פסיקה זו מהווה נדבך בהגדרת גבולות החיסיון ועוררה עניין רב בארה"ב ובעולם.

צרכן יוכל לבטל עסקאות שרות

ביום 20.10.09 אישרה **ועדת הכלכלה** את הצעת **משרד התמ"ת** (תיקון 22 לחוק הגנת הצרכן), המאפשר לצרכן לבטל עסקאות שרות כמו שירותי אינטרנט, כבלים לוויין ועוד. עפ"י המצב כיום, בעסקאות למכר מרחוק לקבלת שירותים למיניהם (כמו חיבור לאינטרנט, כבלים ולוויין ועוד), נכבלים הצרכנים לעסקות שירות מתמשכות בלי שניתנה להם אפשרות לבטל את העסקה, רק משום שהוחל מיד במתן השירות. תיקון החוק שאושר יאפשר לצרכנים לבטל עסקאות מכר מרחוק תוך 14 יום מקשירת העסקה או מקבלת מסמך בכתב על פרטי העסקה, אף אם הוחל במתן השירות. בכך יהיה לצרכנים פרק זמן של שבועיים ימים בו יוכלו לבחון את השירות המוצע להם ותינתן להם זכות ביטול במידה ולא ירצו להמשיך בהתקשרות עם החברה. הדיון הבא בוועדה יהיה סביב נושא גובה דמי הביטול שיהיה על הצרכן לשלם לחברות, במידה ולא ירצה בהמשך ההתקשרות.

נדחתה הייצוגית בענין טנדר 3.5 טון

ביהמ"ש המחוזי בת"א, **כבוד הש' מ. אלטוביה**, קיבל את עמדת רשות המיסים ודחה בקשה לאישור תובענה ייצוגית, שעניינה השבת מס שנגבה משכירים, אשר מעבידם העמיד לרשותם רכב מסוג טנדר שמשקלו עד 3.5 טון, בגובה שווי השימוש ברכב. המבקשים טענו, כי בשנים 2006-2007 לא הכירה רשות המיסים במלוא הוצאות הרכב של רכבים מסוג טנדר שמשקלם עד 3.5 טון. כמו-כן, לדידם, ניכתה הרשות בשנים אלו מס שלא כדין בגין שווי השימוש ברכבים אלו, משכירים אשר מעבידם העמיד לרשותם רכבים מסוג זה. המבקשים טענו, כי מעשי הרשות אינם מעוגנים בדבר חקיקה, וזאת בעקבות תיקון הגדרת "רכב" בתקנות התעבורה. לשיטת המבקשים, הואיל ורכבי הטנדר אינם נכללים בהגדרתו של "רכב נוסעים פרטי" אזי לא יחולו עליהם תקנות מס הכנסה. מאידך, רשות המיסים, באמצעות **עו"ד יוסי טופף** מפרקליטות מחוז ת"א (אזרח), טענה לאי התאמתה של התובענה להליך ייצוגי ולגופם של דברים טענה, כי לאורך השנים הפערים בין כלי רכב פרטיים למסחריים הלכו והצטמצמו והתחלופה ביניהם הלכה וגדלה. כמו-כן, בוצעו מהלכים שנועדו ליצור אחידות במערכת המס תוך ביטול ההבדלים בין סוגי הרכב אך ורק לאור הגדרות טכניות, כך שבתום תהליך החקיקה חדלה מערכת המס מלהתערב בשיקולי הצרכנים בבואם לקנות כלי רכב, פרטי או מסחרי. לגופו של עניין, קיבל ביהמ"ש את עמדת רשות המיסים ואף קבע לעניין התובענה הייצוגית, כי על התובע המבקש להיות תובע ייצוגי "לעבור" דרך ההליך השומתי. ללא הליך זה ניתן לומר, כי לתובע אין עדיין "עילת תביעה". יחד עם זאת, הוסיף ביהמ"ש, כי "שעה שתוצאת ההליך השומתי ברורה לביהמ"ש, ניתן יהיה לדון באותם מקרים בסוגיה המשפטית לגופה, עוד לפני השלמת ההליך השומתי של העותר".

תשלום עבור שירות ממיסוי מקרקעין

ביום 20.10.09 אישרה **ועדת הכספים** הטלת אגרה של 180-75 ש"ח על קבלת שירותים ממשרדי מיסוי מקרקעין, כגון: עיון במסמכים לאחר ביצוע העסקה, הדמיית חישוב מס שבה לפני ביצוע העסקה, בירור זכויות במקרקעין והנפקת תדפיסים. באגרות יחויבו אזרחים שאינם קשורים ישירות למיסוי עסקות המקרקעין. יצויין, כי עד כה לא ניתן היה לגבות תשלום עבור שירותים אלה.



מס פקס מערכת ושיווק: דרך 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 ותנאים 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

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