

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

גיליון 525 יום ה' 28 בינואר 2010

השבוע בגיליון

תקנות ני"ע דוחות כספיים ואישור אמנות // השתתפות בשותפות לחיפוש נפט- הארכת תוקף // ועדת הכספים: פטור ממס לעמותות על ייבוא מוצרים מטוטלת חישוב המס הנפרד ממשיכה לנוע.

שבח – עליון – "שווי מכירה" ו"עקרון צירוף כל התמורות" // מ"ה – אי רישום תקבול בבית קפה ונוהלי עריכת ביקורת // אזרחי – פירוק – זכות עכבון והגדרת נושה מובטח לרו"ח
"חנינת מס" ב- 2010? // "נעליים מתעופפות" בבימ"ש העליון // עכו כוסתה ב... ביקורות // 5 שנות מאסר למתחזה לרו"ח // זייף חשבוניות של בובליל.

עדכונים מהשטח

מאמר

פסיקה

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

תקנות ני"ע דוחות כספיים ואישור אמנות

- תקנות ניירות ערך (עסקה בין חברה לבין בעל שליטה בה) (תיקון), התש"ע-2010.
- תקנות ניירות ערך (הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה) (תיקון), התש"ע-2010.
- תקנות ניירות ערך (הצגת פעולות בין תאגיד לבין בעל שליטה בו בדוחות כספיים) (תיקון), התש"ע.
- תקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיטוטת תשקיף - מבנה וצורה) (תיקון), התש"ע-2010.

- ◆ כמו כן אושרו בצוים אמנות מניעת כפל מס עם טיוואן, אסטוניה וויאטנם בתוקף מה- 1.1.2010.
- צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (טיוואן).
- צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (אסטוניה)
- צו מס הכנסה (מניעת כפל מס) (וייטנאם)

◆ ביום 25.1.2010 פורסם קובץ תקנות 6861 (פתחי הקישורית לצפיה בקובץ) ובו התיקונים הבאים:

◆ תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010 – התקנות קובעות הוראות שונות שיחולו על דוחות כספיים של תאגיד (למעט תאגידים כמפורט בתקנות).
התקנות חלות על דוחות כספיים שיש להגיש החל מיום 31.12.2009 ומבטלות את תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

◆ לאור תיקון התקנות, ולצורך התאמתן, תוקנו גם:
- תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים) (תיקון מס' 2), התש"ע-2010.

השתתפות בשותפות לחיפוש נפט- הארכת תוקף

התיקון מאריך את תוקפן של התקנות הקובעות הטבות מס למשקיעים ביחידות השתתפות נסחרות של שותפויות לחיפוש נפט עד ליום 31.12.2010 (במקום ה- 31.12.2008).

◆ ביום 14.1.2010 פורסמו ברשומות בק"ת 6857, תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזרה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט) (תיקון), התש"ע-2010.

ועדת הכספים: פטור ממס לעמותות על ייבוא מוצרים מחו"ל

◆ **סמנכ"ל רשות המסים, מר בועז סופר**, אמר, כי ישנם מספר קריטריונים שאם ייכנסו לחוק, רשות המסים תתמוך בו "התנאי הראשון הוא שהמוצרים המיובאים יהיו רק ע"י העמותה עצמה ולא יגיע לארץ דרך יבואנים שונים, כמו"כ יש לקבוע שהחוק יחול רק על ציוד רפואי, ציוד לנכים, הלבשה והנעלה מאחר ואלו רוב התחומים הנוגעים לעמותות. כמו"כ הפטור ממס יהיה רק עד ארבעה משלוחים בשנה שהערך הכולל של התרומות יהיה עד 2 מיליון ₪. התנאי הנוסף הוא "שהעמותה מתנהלת לפחות שלוש שנים כראוי ובניהול תקין". בתום הדין, אישרו חברי הוועדה ברוב קולות, את החוק לקריאה ראשונה.

◆ ביום 19.1.2010 אישרה **ועדת הכספים** לקריאה ראשונה הצעת חוק שפוטרת עמותות מתשלום מס על ייבוא מוצרים מחו"ל. מציע החוק חבר הכנסת **אברהם מיכאלי** אמר, כי המדינה גובה מס על סחורות המיובאות לארץ אך בין הסחורות המיובאות החייבות במס, נמצאות גם סחורות שמגיעות כתרומה לעמותות שונות שמסייעות לאזרחים. לדברי מיכאלי, במצב הכלכלי העולמי מנסים בעמותות השונות לגייס תרומות אך רבים בחו"ל מעדיפים לשלוח ישירות מצרכים שונים לנזקקים, נעליים וכדו' והמדינה גובה על הסחורה הזאת מס. הצעת החוק פוטרת את העמותות מתשלום מס על סחורות אלו המיובאות מחו"ל.



עמ"ה 1250/05 שקורי שרה ושקורי שחר נגד פקיד שומה כפר-סבא

◆ בהחלטה שנתקבלה ביום 11.6.2009 בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (**מפי השופט אלטוביה**) נתקבל הערעור, ונקבע כי כל אימת שבני הזוג מוכיחים, כי לא נעשתה מניפולציה בהכנסותיהם לשם ניצול לרעה של החישוב הנפרד - אף אם הכנסתם מיגיעה אישית נובעת מאותו מקור - אין לראות בהכנסת מי מבני הזוג כתלויה במקור ההכנסה של בן הזוג האחר.

◆ בית המשפט המשיך וקבע, באותו עניין, כי העובדה שבני זוג יוצרים לעצמם סביבת עבודה נוחה לא צריכה להיות להם לרועץ, ולחשוף אותם למס גבוה יותר מזה שהיו משלמים שני עובדים שאינם בני זוג.

על החלטה זו הוגש ערעור, ורשות המסים הודיעה, כי לא תיישם אותו, עד להכרעת הנושא בבית המשפט העליון.

עמ"ה 540/08 מלכיאל משה ומלכיאל סימה נגד פקיד השומה אשקלון

◆ בהחלטה שנתקבלה ביום 27.7.2009 בבית המשפט המחוזי בבאר-שבע (**מפי השופט אלון**) נדחה הערעור, אחרי שהוכח, כי גובה שכר האישה לא נקבע במנותק מהעובדה שהחברה בניהול בעלה (שכר האישה שולש פעמיים, ללא שינוי בהיקף עבודתה או בתנאיה).

במסגרת ההחלטה העיר בית המשפט כי גישתו של השופט אלטוביה, לפיה חל שינוי דרסטי בנושא הזכאות לחישוב מס נפרד לאור הלכת "קלס", אינה נקייה מספקות.

◆ הסוגיה הונחה עתה בפתחו של בית המשפט המחוזי והשופט אברהם הצטרף, ללא סייג, לעמדתו העקרונית של השופט אלטוביה.

לא זו בלבד שהערעור נתקבל, בכל הנוגע לחישוב מס נפרד על הכנסות המערערים בחברה, אלא שביטול המשפט אף מצא לנכון לציין בהחלטתו כהאי לישנא:

"...אם ההכנסה של כל אחד מבני הזוג משקפת את התמורה המגיעה להם, באופן סביר, לפי מבחן כלכלי הנגזר מטיבה של העבודה שעושה כל אחד מבני הזוג, בהתחשב בשוק המסוים בו הם עוסקים, כי אז אין לומר על הכנסות אלו כי הן תלויות זו בזו, במובן שנתכוון לו סעיף קטן 66(ד)..."

...אם עולה בידי בני הזוג להוכיח, כי התמורה שכל אחד מהם מקבל משקפת את העבודה שהוא משקיע בעסק המשותף, כי אז יש לזכותם בחישוב נפרד של המס, כשם שזכאים לו כל שניים (או יותר) השותפים בפירמה..."

◆ אכן, מילים כדרבנות ולא נותר לנו אלא לחכות להכרעת בית המשפט העליון, שיקבע איזה בית משפט היטיב לגבש את תכלית החקיקה.

מטוטלת חישוב המס הנפרד ממשיכה לנוע

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

◆ למרות הלכת קלס (ע"א 900/01) שניתנה בשנת לפני יותר משש שנים פרסמנו רשימה בשם "מצוקת המשפטן".

◆ ברשימה סקרנו כמה פסקי דין, מבית מדרשו של בית המשפט העליון, בהם ניתנה עדיפות ברורה לפרשנות כלכלית של דיני המס, וכך כתבנו:

"מבלי שנתיימר להעניק פרשנות מקצועית להחלטות שניתנו, בכל המקרים הללו, אנו מרשים לעצמנו לציין, כי בית המשפט העליון הציב בפני ציבור המשפטנים ומומחי המס רף גבוה ביותר, שלא קל לחלוף מעליו, שהרי עליהם לנסות ולהבין את תכלית החקיקה בדיני המס (משימה שלדעת אחדים הינה מעל לכוחותיו של בן אנוש) במסגרת השיקולים שעליהם לשקול".

◆ מסתבר, כי השופטים עצמם מתקשים, במקרים מסוימים, לגבש את תכלית החקיקה בדיני המס.

מדובר בהחלטה שניתנה ביום 30.12.2009 בבית המשפט המחוזי בנצרת (עמ"ה 1037/07; **יצחק כהן וענת פנינה כהן נגד פקיד שומה עפולה**), מפיו של השופט אברהם.

◆ המערערים הם בני זוג, המחזיקים, חלק כחלק, בהון מניותיה של החברה אותם הקימו יחדיו.

בני הזוג עובדים בחברה ובידיהם משרות ניהול. שניהם בעלי מקצוע ושניהם מנהלים במשותף את החברה, ומקבלים משכורות ממנה. פקיד השומה טען כי קיימת תלות במקורות ההכנסה של בני הזוג, ועל כן אינם זכאים לחישוב מס נפרד, מכח הוראותיו המפורשות של סעיף 66(ד) לפקודה.

◆ המערערים מצידם שמו את יתבם על החלטת בית המשפט העליון בעניין "קלס" (ע"א 900/01) בה החליט בית המשפט כי חזקת התלות - שנקבעה בפקודת מס הכנסה לעניין חישוב המס הנפרד - איננה חזקה חלוטה ורשאי הנישום לנסות ולהפריכה, במקרים המתאימים.

הלכת "קלס" נתקבלה ביום 12.5.2003 ומאז נתקבלו לפחות שלוש החלטות, בבתי המשפט המחוזיים, שעוסקות בהשלכותיה (לפני ההחלטה שנתקבלה בבית המשפט המחוזי בנצרת ביום 30.12.2009).

להלן סקירה תמציתית של פסקי הדין הללו:

עמ"ה 504/08 לס ערן ולס דורית נגד פקיד שומה אילת

◆ בהחלטה שנתקבלה ביום 2.3.2009 בבית המשפט בבאר-שבע (**מפי סגן הנשיא טימור**) נדחה הערעור, שכן לא הורם הנטל על ידי המערערים להוכיח העדר תלות (מדובר בבני זוג ששניהם שכירים בחברה, שנמצאת בשליטת אחד מהם).

בית המשפט לא חלק על נחיצות המערערת בתפקידה ועל סבירות הכנסתה, אך קבע, שאין די בכך, שכן לא הוכחה עצמאות תפקידה בחברה.



”שווי מכירה” ו”עקרון צירוף כל התמורות”
 ע”א 3534/07 פרידמן חכשורי בע”מ ואח’ נ’ מנהל מיסוי מקרקעין ת”א

הנמכרת. לכלל זה מעמיד החוק שני חריגים. הראשון, שהתמורה שנקבעה במסגרת ההסכם על ידי הצדדים נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים. החריג השני עוסק במקרים שלעניינם נקבעה בחוק הגדרה פרטנית ל”שווי המכירה”. בבסיס קביעתה של קבוצת המקרים שבהם יחושב ”שווי המכירה” על בסיס התמורה החוזית המוסכמת, כחריג לכלל המורה על קביעת ”שווי המכירה” על סמך שווי השוק של הזכות הנמכרת, עומדת תכלית המבקשת להרחיב את רשת המס ולאפשר למנהל מס שבח לא לראות את עצמו ככבול בסכום הנקוב בהסכם שבין הצדדים, ובכך למנוע מן הצדדים לעסקה הימנעות מתשלום מס הולם. ואולם במקום בו שוכנע מנהל מס שבח, כי מתמלאים תנאיו המצטברים של החריג הקבוע בהוראת ס”ק (1) להגדרת ”שווי” שבסעיף 1 לחוק, אין הוא רשאי לקבוע את שווי המכירה על בסיס שווי השוק והוא חייב להתבסס בשומתו על התמורה החוזית המוסכמת.

◆ עקרון מרכזי החל על קביעת ”שווי המכירה” ושמקורו בהלכה הפסוקה, מכונה לעתים בשם ”עקרון צירוף כל התמורות”. בספרו של א’ נמדר תואר עקרון זה כך: **”...שווי המכירה יכלול את כל התמורות הישירות והעקיפות שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור המוכר, חובות לצד ג’, או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטלו על המוכר, סכומים אלה ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הן [כך במקור] מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור המימכר” (אהרן נמדר, מיסוי מקרקעין כרך ד (חישוב המס ותשלומו) 303 (מהדורה חמישית, 2007)).**

◆ השאלה העיקרית במקרה דנן, הינה בעניין סיווגן של הוצאות הפינני שבהן התחייב לשאת יזם אשר נכנס להתקשרות עם המינהל, לצורך הוצאתו לפועל של פרויקט מסוג ”פינוי ובינוי”. ביהמ”ש בוחן את טענות הצדדים ובוחן את המסמכים הנוגעים לעניין, לרבות מסמכי המכרז, הסכם הפיתוח והוראות תוכנית המתאר ומגיע למסקנה, כי ”שווי המכירה” במקרה דנן, כולל אף את עלויות הפינוי בהן התחייבו המערערות לשאת במסגרת תנאי המכרז.

◆ לסיכום קובע ביהמ”ש, כי ”שווי המכירה” צריך לכלול הן את התמורה במזומן שהתחייבו המערערות להעביר למינהל תמורת קבלת הזכויות במקרקעין והן את ערכה הכלכלי של ההתחייבות לשאת בהוצאות פינויים של התושבים המתגוררים במקרקעין הנדונים.

התוצאה:

◆ הערעור נדחה

ניתן ביום: 26.1.2010

ב”כ המערערות: עו”ד ע’ שוחט

ב”כ המשיב: עו”ד ע’ לינדר

◆ ביום 20.1.99 זכו המערערות בצוותא במכרז שפורסם ע”י מינהל מקרקעי ישראל, ביחד עם עיריית ת”א וחברת מבני תעשיה, לביצוע פרויקט ”פינוי ובינוי” במתחם ”שכונת הארגזים” בת”א (להלן: **”המכרז”**). בהתאם לכך, נחתם הסכם פיתוח בין המערערות למינהל (להלן: **”ההסכם”**). במסגרת ההסכם הוגדר ”הערך היסודי של המגרש” בתור **”ערך המגרש ליום אישור העסקה, דהיינו 1,373,626.37 ₪”**. ”התמורה” בהסכם הוגדרה כ**”תשלום עבור דמי שימוש שנתיים מהוונים עבור השימוש במגרש לתקופת החכירה כהגדרתה בחוזה החכירה”** ונקבעה על סך של 1,250,000 ₪, בתוספת מע”מ. טרם החתימה על ההסכם, דיווחו המערערות לרשויות המס על רכישת הזכויות במקרקעין ובמסגרת הדיווח נקבו ב**”תמורה ששולמה במזומן למינהל מקרקעי ישראל”**, כשווי העסקה לצרכי מס. למערערות נשלחו הודעות שומת מס רכישה ראשונות, שלאחר מכן בוטלו והוחלפו בהודעות שומה מעודכנות, במסגרתן העריך המשיב את שווי העסקה לרכישת הזכויות במקרקעין בסך של 104,187,800 ₪. שווי העסקה שבו נקב המשיב בשומות, היווה סכום של התמורה ששולמה למינהל, ביחד עם עלויות הפינוי הצפויות במסגרת הפרויקט, לרבות העלויות הכרוכות בהקמת דירות חלופיות לתושבים המפונים.

◆ המערערות הגישו השגה על הודעות השומה המעודכנות, במסגרתה טענו, כי התמורה לצרכי חישוב מס הרכישה הינה הסכום ששולם למינהל במזומן, דהיינו, 1,250,000 ₪. לשיטת המערערות, ההסכם מעגן מכר של מקרקעין תפוסים והתשלום שהועבר למינהל משקף את שוויים של המקרקעין ככאלו. המשיב דחה את השגת המערערות והן הגישו ערר בעקבות החלטתו.

◆ ועדת הערר דחתה את טענות המערערות וקבעה, כי יש להעמיד את ”שווי המכירה” לצרכי חישוב המס על סך של 90,900,000 ₪. כמו כן קבעה הוועדה, כי בעסקאות מסוג ”פינוי ובינוי”, יש לראות את המינהל, כאילו מכר ליזם מקרקעין פנויים. השווי האמיתי של המקרקעין כולל בחובו את כל ההתחייבויות החוזיות שהיזם לוקח על עצמו כתנאי למימוש הפוטנציאל הטמון בהן.

ביהמ”ש העליון – כב’ השופטת א’ פרוקצ’יה, כב’ השופט א’ רובינשטיין, כב’ השופט ע’ פוגלמן:

◆ במכירת זכות במקרקעין חב רוכש הזכות במס רכישה, וזאת מכוח סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ”ג-1963 (להלן: **”החוק”**). במקרה דנן, המחלוקת בין הצדדים נסבה על פרשנותו של ”שווי המכירה”, המהווה את הבסיס לחישוב גובהו של מס הרכישה שבו מתחייב רוכש הזכות במקרקעין. נראה אפוא, כי ככלל, יש לראות את שווייה של זכות במקרקעין, לצורך חישוב המס, כשווי השוק של הזכות



אי רישום תקבול בבית קפה ונוהלי עריכת ביקורת עמ"ה 835/08 הגורן אוהד בע"מ נ' פ"ש חדרה

לאופן ביצוע התשלום. בנוגע לקנייה - יש לציין את המצרכים שנקנו ולא להסתפק בתיאור כללי שלהם. בנוגע לתשלום - מעבר לציון סכום הקנייה הכולל, יפורטו המטבעות והשטרות שניתנו, לרבות עודף שהתקבל, באופן שיוכיח בנקל את סכום הקניה. **הליך הרישום -** מיקום הקופה, מספר הקופאות, רישום התקבול - לרבות התייחסות להופעת הרישום על הצג, ואם לא נראה התשלום, מדוע נמנע הדבר, וכן אם התקבול הוכנס לקופה; **פירוט מרבי בנוגע למצב העסק בעת ביצוע הקנייה -** עומס במספר לקוחות, פעילות מקבילה אם הייתה באותה עת, כגון: אספקת סחורה לעסק; **שעת הביקורת -** תוך התייחסות לתחילת הביקורת ומועד סיומה; **שעת עריכת הדו"ח -** רישום הדו"ח צריך שייעשה בסמוך למועד בו נערכה ביקורת הקנייה. **חתימת עורך הדו"ח וחתימת המלווה -** ככל שישנן הערות נוספות של המלווה, צריך הדו"ח לכלול גם את אלה. יש לצמצם במידת האפשר את פער הזמנים בין מועד עריכת קניית הביקורת לבין מועד עריכת הביקורת. פער זמנים ממושך מדי עלול לפגוע בזכות ההגנה של הנישום. **מכל מקום, ככל שיש להקפיד עם המשיב, אין להגיע למידת קפדנות כזו אשר יהא בה כדי לפגוע בעצם הסמכות לבצע ביקורת בפועל.** הקפדה כאמור, יהא בה כדי להבהיר לרשות המס את שנדרש מעורך הביקורת הקפדה מלאה בעת עריכת הביקורת - ביקורת עצמית דווקנית, וכן יהיה בה כדי לסייע בשלב מאוחר יותר, בהליך הדיוני אצל המשיב ובהליך השיפוט, ולהביא לצמצום משמעותי של המחלוקות האפשריות בין הצדדים הנוגעות לנסיבות קניית הביקורת. על בסיס עקרונות אלה, בהסתמך על הראיות בתיק זה, מגיע בית המשפט למסקנה, כי המשיב עמד בנטל הבאת הראיות באשר לביקורת שנערכה, ועל המערערת היה להצדיק את אי הרישום שנעשה, דבר שלא צלח על ידה.

♦ באשר לאי רישום עסקת האשראי, המערערת חייבת בניהול ספרים לפי סעי' 2א לתוספת י"א להוראות ניהול פנקסים. גם אם ניתן לראות בשובר הקבלה המופק ממכונת הסליקה ללקוח כעונה על דרישת שובר קבלה, לא הובאה כל ראיה מטעם המערערת כי רישום כזה, במכונת הסליקה, עונה על התכלית של ספר קבלות כרוך, כנדרש בהוראות ניהול פנקסים, באופן שנשמר נתיב הביקורת והפיקוח האפקטיביים של רשויות המס. ממילא, מכונת הסליקה לכרטיסי אשראי, היא חיזונית למערכת ניהול הספרים בהם מחוייבת המערערת.

התוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום: 19.01.10

ב"כ המערערת: עו"ד י. רומנו

ב"כ המשיב: עו"ד ר. ליפשיץ

♦ **העובדות:** המערערת עוסקת בייצור ומכירה של מוצרי מאפה ומפעילה בית קפה בפרדס חנה. במסגרת קניית ביקורת שערך המשיב, עלה כי הקנייה לא נרשמה בספרים. עוד נתגלה בביקורת הקופה, כי קיים עודף של 85 ₪, הנובע מחיוב כרטיס אשראי שלא נרשם בקופה. המבקר מטעם המשיב העיד כי ערך את הקניה ביום שישי, כאשר בעת הקניה היה דלפק המכירה מלא בקונים, והוא שילם את הסכום שנדרש ממנו, מעל ראשי האנשים שעמדו לפניו וכי אלו, חסמו לו את שדה הראיה באופן שלא יכול היה לראות את צג הקופה. את דוח קניית הביקורת מילא המבקר לאחר שיצא מבית העסק. חיפוש שנעשה בסרט הקופה שבוע לאחר מכן העלה, כי שעון הקופה פגום, וכי הקנייה לא נרשמה בשעתה, למרות שלטענת אשת בעל המניות במערערת, נרשמה קנייה בסכום דומה בשעה אחרת מזו שבה נעשתה הקנייה בפועל.

♦ **לטענת המשיב,** משלא נמצא רישום הקנייה שבוצעה ולא ניתן הסבר מספק, הרי שיש לאשר את הפסילה. לעניין אי רישום התקבול מכרטיס אשראי, אין מחלוקת בין הצדדים שהתקבול בסך של 85 ₪ שהתקבל בכרטיס אשראי באמצעות מכונת הסליקה של כרטיסי האשראי לא נרשם מיידית בקופה הרושמת ולכן מדובר באי רישום תקבול.

♦ **לטענת המערערת,** מאחר שהמבקר רשם בדוח הביקורת כי בעת ששילם את דמי הקניה, נרשם דבר מה בקופה הרושמת והתקבול הונח בקופה, משלא ראה את צג הקופה הרושמת, ומשלא אסף את פתקית הקופה הרושמת, הרי שהמשיב לא עומד בנטל להוכיח את סכום הקנייה. משלא הוכח מהו הסכום שדרשה הקופאית ולא הוכח מהו הסכום שניתן, אין הוכחה, שהסכום הנטען על-ידי המבקר הוא סכום הקניה. לחילופין, סכום הקניה נרשם בקופה הרושמת בשעה אחרת, ושעון הקופה הרושמת סבל מכשל טכני. באשר לאי הרישום מכרטיס אשראי, משנרשם התקבול במכשיר הסליקה, ומשהופקה קבלה ללקוח, יש לראות בכך רישום לצורך ניהול הספרים.

ביהמ"ש המחוזי בחיפה – כב' הש' ווסרקרוג:

♦ באשר לנטלי הראייה ומידתם, יש לשים לב, שעל אף שמדובר בהליך אזרחי, יש לפסילת הספרים השלכות משמעותיות, המתאפיינות בין היתר, במעין סנקציה עונשית. משטוענת רשות המס לאירוע של אי רישום תקבול, אשר עובדים מטעמה היו צד לראיות המבססות טענה כזו, צריך המשיב להציג בפני בית המשפט תשתית ראייתית מבוססת דיה, כדי לעמוד בחובת הראייה, ועליו להקפיד על הכללים הבאים: **אופן מילוי דוח קניית הביקורת -** הדו"ח צריך שיהיה בו פירוט עובדתי, תוך הבחנה בין עובדות למסקנות. **הפירוט** צריך שיהא דווקני ככול שניתן, הן בנוגע לקנייה שנעשתה, והן בנוגע



העיתון המקצועי לענייני מסים

זכות עכבון והגדרת נושה מובטח לרו"ח
בש"א 8360/09 (פש"ר 724/03) ניר ששתיאל נ' המנהל המיוחד

העיכבון לא תחול בעניינו, וכי הסכום 19,480 ₪ אותו אישר, יוגדר כחוב של נושה רגיל שאינו מובטח, ואינו בדין קדימה כלשהו.

ביהמ"ש המחוזי בירושלים – כב' השופט י. שפירא:

◆ אכן סמכויותיו של בית משפט הן של פירוק חברות, וכוללות הוראות בדבר מסירת מידע או מסמכים או נכסים אחרים השייכים לתאגיד שבפירוק, לרבות חקירת נושאי משרה בו, סמכות זו, לפיה נקבע כי על המערער היה להעביר את המסמכים המעוכבים על ידו ומנהל המיוחד, נועדה לפצות את המפרק על נחיתותו האינהרנטית במידע לעומת בעלי העניין והמעורבים בעסקי החברה.

אולם בהתייחס לדיני חדלות פירעון, חרף מסירת הנכס לבעל התפקיד, נראה את מי שהיה בידו הנכס כנושה מובטח, כהגדרתו בסעיף 1 לפקודה:

"מי שבידו שעבוד או עיכבון על נכסי החייב או על חלק מהם, בחזקת ערובה לחוב המגיע לו מהחייב"

◆ במקרה דנן נראה בעיני כי ניתן לראות את מעמדו של רואה החשבון כמעמדו של קבלן, אשר זכותו נובעת מכח סעיף 5 לחוק חוזה קבלנות התשל"ד - 1974, הקובע: **"לקבלן תהא זכות עכבון על נכס שמסר לו המזמין לביצוע מלאכתו או למתן שירותו, כדי תשלום הסכומים המגיעים לו מן המזמין עקב עיסקת הקבלנות"**.

◆ חיבור הוראות חוק אלה, מביא תוצאה משפטית ראויה כשביסודה הן שיקולי מדיניות, ובעיקר במטרה להקל על הפעילות הכלכלית, הן במהלך מסחר תקין והן במקרה של חדלות פרעון.

לאור כל האמור קבע בית המשפט כי לרו"ח ששתיאל זכות עיכבון על הדוחות הכספיים ובתוך כך הינו נושה מובטח.

◆ אשר לגובה הסכום שאושר בהחלטת המנהל המיוחד בתביעת החוב, מצא בית המשפט מקום להתערב, חלקית, בסכומים שאושרו על ידי המנהל המיוחד, שאת חלקן קבע על דרך האומדן בהעדר פרטים ותיעוד מספק. וקבע כי יש להעריך את מכלול עבודתו, ולהעמיד את הסכום באופן גלובלי על 30,000 ₪.

תוצאה:

◆ התביעה התקבלה. סכום הנשייה של המערער יעמוד על סך 30,000 ₪ (כולל מע"מ); **כנושה מובטח**.

ניתן ביום 13.01.10

ב"כ המערער: עו"ד ר. ששתיאל.

ב"כ המשיב: המנהל המיוחד, עו"ד ד. לנגה.

◆ הנושה - המערער - הינו רואה חשבון במקצועו, ונתן שירותי ראיית חשבון לחברת דילעם בניה ופיתוח ועבודות עפר (1999) בע"מ (בפירוק) (להלן: **"החברה"**). המנהל המיוחד דן בתביעת החוב שהגיש המערער, וקבע כי אין לו זכות עיכבון על פנקסי החשבונות של החברה, וכן קבע כי אין להכיר במלוא החוב הנטען ובהיות המערער נושה מובטח. על כך נסב הערעור.

◆ **המערער טוען** כי המנהל המיוחד שגה בקביעתו, שכן הוא בעל זכות העיכבון מכוח סעיף 5 לחוק חוזה הקבלנות תשל"ד - 1974, (להלן: **"חוק חוזה קבלנות"**), ובצירוף הגדרת **"נושה מובטח"** בפקודה, ולאור הגדרת עיכבון בחוק המיטלטלין, וכי עונה הוא על דרישת הדין.

◆ לטענתו, אין צורך שהחוב במקורו יהא חוב מובטח, וזכות העיכבון היא שמקנה לבעליה מעמד זה.

◆ מדובר בקבצי מחשב שהכין המערער ולגביהם, לטענתו, יש לו זכות בעלות וזכות יוצרים כל עוד החברה לא שילמה תמורתם, ואלה מהווים **"נכס"** של רואה החשבון.

מכאן לדעתו, שהחלטת המנהל המיוחד, שגויה היא. ◆ המערער אף משיג על קביעת הסכום שתבע בתביעת החוב בכך שלא אושר, כמפורט בערעורו, הן בענין החוב שנותר לחברה כלפיו, שכי"ט בגין 28 שעות עבודה בנושא מכירת מניות החברה, הכנת תחשיב בהליך הבוררות על התוצאה העסקית בפרייקט מצפה רמון - ובסה"כ מבוקש לאשר למערער סך של 54,000 ₪, כנושה מובטח.

◆ לטענת המנהל המיוחד, מבדיקת החומר שהגיש המערער בתביעת החוב ברור כי הוא לא הקפיד על גיבויה במסמכים, לא הקפיד בזמנו על עריכת הסכמי שכר טרחה, ויחד עם זאת, נמצא מלין כנגד החלטת המנהל המיוחד שלא להכיר באותם חובות בהיעדר אותם מסמכים.

◆ לטענת המנהל המיוחד קיימות שתי נפקויות לעניין העיכבון: **הראשונה** - האפשרות להיפרע כלכלית מהעיכבון על ידי מימוש הנכס המעוכב אשר אינה רלוונטית לענייננו זה - היות ומדובר במאגר מידע הנחוץ אך ורק לחברה.

יתרה מכך, טוען המנהל המיוחד, כי נקבע שאין לרו"ח זכות לעכב מסמכים חשבונאיים השייכים ללקוחו, לאור זכות היסוד לקניין הקבועה בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

◆ **השנייה** - הפעלת אמצעי לחץ על החברה. ככלל, בתי המשפט נמנעים מלהתיר שימוש גורף בכלי זה. כך נקבע בפסיקה כי המסמכים החשבונאיים של החברה- שייכים לה בלבד.

בהיעדר אפשרות להשתמש בזכות העיכבון כאמצעי למימוש או האפשרות לשימוש בזכות העיכבון כ"אמצעי לחץ" היות והמסמכים אינם ניתנים לעיכוב לאור האמור לעיל, מבקש המנהל המיוחד לדחות טענותיו של המבקש ולקבוע כי זכות



5 שנות מאסר למתחזה לרו"ח

בימ"ש השלום בכפר-סבא, כבוד השופט ניצה מימון שעשוע, הטיל (24.1.10), חמש שנות מאסר בפועל על משה עשהאל (55) מהוד השרון, שהורשע בשורה ארוכה של עבירות על חוק מע"מ, חוק העונשין וחוק רואי חשבון. את התיק ניהלה עו"ד מרלן אלוהאב מהמחלקה המשפטית מרכז ותיקים מיוחדים ברשות המסים. ביהמ"ש לא הסתיר את מורת רוחו ולא חסך את שבת ביקורתו מהנאשם שבמהלך השנים 1998-2002 התחזה לרואה חשבון מוסמך, ביצע עבירות מס חמורות וכן גבה בדרכי מרמה ותחבולה סכומי כסף נכבדים מלקוחות רבים שנתנו בו את אמונם. הנאשם, שקיבל לידי את ניהול הנהלת החשבונות של לקוחות תמימים, נהג לזייף את הדו"חות התקופתיים של הלקוחות למנהל מע"מ באמצעות "ניפוח" התשומות בדו"חות. בדרך זו הקטין הנאשם במרמה את חובם של לקוחותיו לרשויות המס ושלשל את כספם לכיסו. הנאשם הגדיל לעשות וביצע עבירות חמורות על חוק המע"מ גם בתיקו האישי והתחמק מתשלום מס בסך 174,311 ₪. (ת.פ. 03/3596)

זייף חשבוניות של יוסי בובליל

בימ"ש השלום בתל אביב, כבוד השופט אילן דפדי, שחרר השבוע תחת מגבלות את משה חסן מאשקלון, החשוד, כי זייף חשבוניות מס, בין היתר, על שם יוסף בובליל. במשרד חקירות מכס ומע"מ תל אביב, מתנהלת חקירה נגד משה חסן, קבלן משנה של חברות ועוסקים אחרים בתחום הבניה. בשנת 1999 נחקר החשוד במע"מ בחשד לאי דיווח ואי ניהול ספרים וחויב בשומה של כ- 460,000 ₪, אותה שילם רק בחלקה. עפ"י הודעת רשות המסים, מהחקירה עולה, כי בשנים 2007, 2008 הוציא החשוד חשבוניות מס מזויפות בסכום של כ- 1,200,000 ש"ח על שם יוסף בובליל לחברת שחר נזקי צנרת, ללא ידיעתו והסכמתו של בובליל, וע"ש חברת ש. טופז בסך של 1,800,000 ₪. מהבקשה שהוגשה לבית המשפט עולה, כי החשוד עשה זאת על מנת לעקוף עיקולים שיש נגדו במע"מ ובמס הכנסה.

"חנינת מס" ב- 2010 ?

מנהל רשות המסים, יהודה נסרדישי, חשף את מדיניות רשות המסים לעידוד הצמיחה במשק בהשתלמות שערכה לשכת רואי חשבון ב- 24.1.10 במוזיאון ארץ ישראל בתל אביב. נסרדישי הודיע, בין היתר, כי רשות המסים תבחן בחיוב הפעלת חנינת מס חלקית באופן חד פעמי במהלך 2010 אך הוא שלל מתן אפשרות לחנינה כוללת. אפשרות החנינה לעברייני מס תאפשר הזרמת כספים מחו"ל לאותם תושבים שיחליטו לבקש חנינת מס. לדבריו, תישקל האפשרות למתן חנינה חלקית ולמבקש החנינה תינתן חסינות מפני העמדה לדין פלילי, ובכל מקרה לא תוותר הרשות על המס עצמו, אך יתכן ויהיה ויתור על ריבית והצמדה.

"נעליים מתעופפות" בבימ"ש העליון

במהלך דיון משפטי שהתקיים באולם בית המשפט העליון ביום 27.1.2010 הותקפה נשיאת בית המשפט העליון, דורית ביניש, ע"י נעל שנזרקה לכיוונה. מדובר באדם שישב בספסלים האחוריים של אולם הדיונים, התקרב לעבר הרכב השופטים שביניש ישבה בראשו, ולאחר שבוידא שמדובר בביניש, חלץ את נעליו וזרק אותן לכיוונה. אחת מהנעליים פגעה בפניה של ביניש, והיא נחבלה ונפלה מכיסאה. משקפיה נשברו. באולם פרצה מהומה ומשמר בתי המשפט השתלט בזריזות על הגבר התוקף, בחור בשם פיני כהן, הוא נעצר ונחקר על-ידי אנשי המשמר.

עכו כוסתה ב... ביקורות

ביום שישי האחרון יצאו עובדי משרד השומה עכו, לביקורות בעסקים בישובים עכו, ירכא ומכר ג'דידה, אשר בתחום השיפוט של המשרד. ב- 21% מהעסקים שבוקרו נמצא אי רישום תקבולים וב- 28% נמצאו ליקויים מהותיים בניהול ספרים. 12 צוותי מבקרי ניהול ספרים אשר השתתפו במבצע ערכו ביקורות בענפי המסחר, התעשייה והשירותים. רשות המסים פרסמה מספר מקרים מיוחדים: חנות מתנות - קניית ביקורת בסך 100 ₪ לא נרשמה בספרים וכן שני תשלומים בכרטיסי אשראי בסכום כולל של 565 ₪. בעלת החנות לא נכחה במקום, אך "הבטיחה שתרושם כשתגיע לעסק... " ; בעליה של חנות מתנות שלא רשם תקבול בסך 100 ₪ אמר: "לא זוכר שמכרתי וכנראה רשמתיו...".

לגולדמן ברון – משרד עורכי דין
דרושה עו"ד בתחום המיסוי
 לבעלי רקע כלכלי (מפקחים, חשבונאות, מסים)
 דיסקרטיות מלאה מובטחת
 לשליחת קו"ח: sgb@goldmanbarone.co.il

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בנין 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.