

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

גיליון 534 יום ה' 8 באפריל 2010

השבוע בגיליון

הערה בענין תיקון 175 לפקודה - מלגות סטודנטים // הקלה בחובת דיווח 6111

עדכונים מהשטח

ובכל זאת יקוזה (ההפסד)

תאור

עליון מע"מ - פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה אינו חייב במע"מ
מ"ה - פס"ד בענין מוניטין

פסיקה

קבלת טענת הגנה מן הצדק בעבירות מס

פסיקה פילית

3 שותפים חדשים ב-BDO // אי רישום תקבולים ב"בדיקת חמץ" // "ניקיון
לפסח" באשקלון // הטבות מס לחברות שיקימו מרכזי מו"פ

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

הערה בענין תיקון 175 לפקודה - מילגות סטודנטים

3. פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו.

כמו כן, הוגדרו במסגרת התיקון המונחים "סטודנט", "חוקר" ו"תקופת הלימודים".

- ר"ח עו"ד טארק דיביני - משרד BDO זיו האפט, האיר את עיננו, לכך שבסעיף 2 לתיקון תוקנה הגדרת "שכר" בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. הכוונה בתיקון זה הייתה, ככל הנראה, להעניק פטור ממס שכר בגין מלגות הניתנות על ידי המוסדות האקדמיים (המסווגים בד"כ כמלכ"רים) לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר, וזאת באמצעות החרגת תשלומים אלו מהגדרת "שכר" לענין החבות במס שכר.

אולם, במקום שהמלגות הפטורות יוחרגו מהגדרת "שכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ או מסעיף 4(א) לחוק מע"מ המתייחס למלכ"רים, הוחרגו המלגות הפטורות מהגדרת "שכר" שבסעיף 4(ב) לחוק מע"מ הדן בחבות במס שכר החלה על מוסדות כספיים. כך יוצא, שהפטור לא ניתן למלכ"רים אלא למוסדות כספיים. דבר אשר אינו עולה בקנה אחד עם מטרת התיקון.

נראה, כי מדובר בטעות. אנו תקווה שהמחוקק ישכיל לתקן טעות זו בהקדם.

הקלה בחובת דיווח 6111

טופס 6111. במסגרת ההקלה, לא תחול חובת דיווח בטופס 6111, המצורף לדוחות שנת המס 2009, על חברות ובעלי עסקים קטנים בעלי מחזור הנמוך מ-300,000 ש"ח, כהגדרתו בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

® ביום 3.3.10 פורסם ברשומות, בספר חוקים 2232, חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 175), התש"ע-2010 (המתקן בתיקון עקיף גם את חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 - מס' 38).

לאחר שנים בהן סוגיית החבות במס בגין מלגות לסטודנטים ולחוקרים הייתה שנויה במחלוקת, נקבעו לאחרונה בחקיקה הוראות מפורשות בענין. במסגרת התיקון, התווסף לפקודת מס הכנסה סעיף 29(9) המעניק פטור ממס הכנסה בגין מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר. סכום הפטור המוענק לחוקר מוגבל לתקרה שנתית של 90,000 ₪.

בהתאם לתיקון, מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, יהיו פטורים ממס ובלבד שניתנו בתקופת הלימודים ולא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר (לרבות התחייבות ליתן שירות כלשהו למוסד הלימוד והמחקר או למילוי תפקיד במוסד הלימוד והמחקר).

® לענין זה נקבע, כי תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו כמלגה. כמו כן נקבע, כי אלה לא ייחשבו כ"תמורה".

1. התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר;
2. שימוש במחקר (לרבות בדרך של פרסום ספר או פרסום שמו של המוסד במחקר);

ביום 14.3.2010 הועבר ללשכת רואי החשבון מכתבו של ד"ר חיים גבאי, סמנכ"ל בכיר סמנכ"ל בכיר שומה וביקורת ברשות המסים, בנושא הקלה בחובת דיווח 6111. עפ"י המכתב, גם השנה ניתנת ע"י רשות המסים הקלה בחובת הדיווח באמצעות



**ובכל זאת יקוּזוּ (ההפסד)
מאת: נדב הכהן, רו"ח
רוז'נסקי, הליפי, מאירי ושות'**

® נציבות מס הכנסה (כשמה דאז) עשתה בכך שימוש, וגרסה כי לעניין קיזוז ההפסדים אין דינו של הפסד מעסקה או מעסק אקראי, בעלי אופי מסחרי, כדינו של הפסד מעסק או ממשלח יד.

® גם לאחר הדברים שנאמרו בבית המשפט העליון, בשנת 1990, בפרשת א.ח.א. גולדשטיין בע"מ (ע"א 618/85), לפיהם אין מניעה לקזוז הפסדים עסקיים משנים שעברו כנגד הכנסה מעסק אקראי בעל אופי מסחרי, ממשיכה רשות המסים בישראל (כשמה דהיום) לנסות ולהבחין בין הפסד מעסק אקראי, לבין הפסד בעל אופי מסחרי מעסקת אקראי.

® אכן, באותו פסק דין הבחין כב' השופט ד. לויין בין מקרה בו נגרם לנישום הפסד מפעילות מתוכננת ונמשכת, לבין מקרה בו נוקט הנישום במניפולציה אפשרית כדי לבצע קיזוז "מין בשאינו מינו", אך מכאן ועד לשלילה גורפת של קיזוז הפסדים מעסקת אקראי שטיבה מסחרית - רבה הדרך.

® יתרה מכך, בעידן בו החליף בית המשפט העליון את דוקטרינת החזקות החלוטות בזו של החזקות לכאורה (אלא אם כן המחוקק גילה במפורש את דעתו) אין להעלות על הדעת שלילה גורפת שכזאת, לא כל שכן שעה שמדובר בהפסד מעסקת אקראי אחת, שטיבה מסחרית, וברוח מעסקה אחרת, שטיבה דומה לראשונה.

® על רקע הדברים הללו מצאנו לנכון להפנות את תשומת הלב לדברים שנאמרו זה לא מכבר בבית המשפט העליון על ידי כב' השופט י. עמית, בעניין מודול בטון השקעות (ע"א 2895/08):

"... בדיני קיזוז הפסדים יש ליתן מעמד בכורה לגישה מרחיבה על פני גישה מצמצמת ולבסוף, וככל שכפות המאזניים נותרו עדיין מעוינות, יבוא הכלל הפרשני לפיו יש לפרש את דין המס לטובת הנישום וכריע את הכף..."

יש לקוות, כי המסר הזה יחלחל היטב ויפעל את פעולתו בהקדם.

® בשיטת המס הנהוגה במדינת ישראל (וכן במרבית מדינות תבל) תקופה של שנים עשר חדשים רצופים - שהינה שוות ערך ל"שנת כדור הארץ" (הזמן הנדרש לכדור הארץ להשלים סיבוב אחד סביב השמש) - מהווה שנת מס, והמס מוטל על הנישום (בדרך כלל) בהתאם להכנסתו החייבת, בשל כל שנת מס בנפרד.

® גם תקציב המדינה נקבע (בדרך כלל) לתקופה של שנה, ותופעות רבות נבחנו, מאז ומעולם, על בסיס שנתי (שנת בציר, שנת גשמים, שנת שלום, שנת מלחמה וכיוצ"ב). זכורות גם שבע הפרות הדשנות ושבע הפרות הרזות, עליהן חלם מלך מצרים, שסימלו שבע שנות שפע ושבע שנות רעב.

® הרהורים פילוסופיים, מרתקים ככל שיהיו, לא יביאו מזוור לתסכולי הנישום שאתרע מזלו ונקלע לתאונת מס, שבעטיה שילם מס בשנה מסוימת למרות שמצבו האמיתי לא הוטב (ואף הרוע).

® תאונות מס שכאלו שכיחות בעיקר אצל מי שספג הפסד הון משמעותי וכלילה את ממונו, אך נאלץ לשלם מס על הכנסתו השוטפת באותה שנת מס, אצל מי שהיו לו רווחים נאים (וטעונו מס) שבשנים שלאחר מכן חלפו כלעומת שבאו, וכן אצל מי שהיו לו הפסדים בעסקת אקראי שטיבה מסחרית.

® בדרך כלל, רשאי הנישום לקזוז הפסד שהיה לו בשנת המס בעסק או במשלח יד כנגד כל הכנסתו החייבת (מכל מקור) באותה שנת מס, ומקום שלא ניתן לקזוז את כל ההפסד יועבר הסכום שלא קוּזו לשנים הבאות, בזו אחר זו, ויקוּזו כנגד הכנסתו החייבת של הנישום בעסק או במשלח יד, לרבות רווח הון בעסק או במשלח יד.

® לא קיימת התאמה מלאה בין הוראות הפקודה בדבר קיזוז ההפסד (הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד, שאילו היה רווח היה מתחייב במס), לבין ההוראה בדבר מקורות ההכנסה, בסעיף 2(1) לפקודה (השתכרות או רווח מכל עסק או משלח יד, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי).



פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה אינו חייב במע"מ
ע"א 8863/07 ב.מ. כפרים דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965 (להלן: "החוק"), הטענה השנייה, שאליה נידרש בית המשפט, ככל שייקבע, כי אכן מדובר בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק, הינה האם פיצוי מעין זה חייב במע"מ. לאחר שבחן בית המשפט את נסיבות המקרה והחלטת בית המשפט המחוזי, לא קיבל את מסקנת בית המשפט המחוזי, כי החלוקה הדו-שלבית היא למעשה "חלוקה מלאכותית". ככלל, זהו המשפט הנוהג במאטריה שבה עסקינן. בנסיבות הקונקרטיות של המקרה דנן, אין מנוס מן המסקנה, נוכח הסכמת הצדדים המפורשת ונוכח קביעת הבורר, כי הפיצוי שנפסק בגין שינוי הייעוד הינו פיצוי לפי סעיף 197 לחוק ולא פיצוי בגין הפקעה. עיון בפסק דינו של הבורר מעלה, באופן שאינו יכול להשתמע לשני פנים, כי הפיצוי נושא המחלוקת שלפנינו נפסק עקב שינוי ייעודם של 3,917 מ"ר לדרך ושטח ציבורי פתוח, זאת לפי סעיף 197 לחוק, גם אם בנסיבות העניין המיוחדות מוסיף הבורר וקובע, כי שוויה של רצועת הקרקע הנדונה לאחר שיועדה לדרך ושצ"פ הוא אפס, אין בכך כדי לשנות את סיווגו של הפיצוי שנפסק עקב שינוי הייעוד. המחוקק הראשי ראה לכלול הוראה מפורשת המחייבת מע"מ על פיצוי המשולם בגין הפקעה. נראה, כי יסודה של הוראה זו בזהות התוכן הכלכלי שבין עסקת מכר לבין מעשה הפקעה שסופו בקבלת פיצוי כספי, ואולם להוראה זו אין תחולה בכל שאמור בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק שניתן בגין פגיעה "על ידי תוכנית שלא בדרך הפקעה". המשיב מבקש לראות באישור תוכנית המייעדת קרקע לצרכי ציבור, משום עסקת מכר לציבור של זכויות בנייה, שעמדו לבעל הקרקע עובר לאישור התוכנית ובית המשפט לא קיבל השקפה זו. בנוסף לאמור, מדגיש בית המשפט את הבעייתיות הכרוכה במיסויו של מימוש הנעשה בכפייה. הקושי הטמון בהטלת מס על פיצוי המשולם בגין פגיעה על ידי תוכנית נובע מעצם הטלת נטל על מי שהמימוש, מועדו, תמורתו וצורתו נכפו עליו. אכן, בבסיס הרעיון של מכר, כשל כל חוזה, עומדת האוטונומיה של הרצון, וזו נשללת במהלך כפוי. לסיכום הדברים, תכליתו של חוק מע"מ, כפי שנלמדת מדברי ההסבר להצעת החוק, מן הפסיקה שפירשה אותו, מן הדין הכללי ומדברי המלומדים, מצביעה על כך שאין לראות בפיצוי לפי סעיף 197 לחוק משום פיצוי בגין עסקת מכר המחייב תשלום מע"מ, גם אם המקרקעין מיועדים להפקעה.

התוצאה:

® הערעור התקבל

ניתן ביום: 28.3.2010
 ב"כ המערער: עו"ד י' פלק.
 ב"כ המשיב: עו"ד ש' הייזלר.

® המערערת רכשה בחודש מאי 1998 זכות חכירה לדורות במקרקעין שעליהם ממוקם בית מטבחים שבבעלותה (להלן: "המקרקעין"). בחלוף כחודשיים, פורסמה למתן תוקף תוכנית, במסגרתה, שונה ייעוד שטח של 4 דונמים מתוך המקרקעין מייעוד לתעשייה לדרך ושטח ציבורי פתוח. שטח זה יועד להפקעה. המערערת מיאנה לפנות את המתחם ובעקבות כך עתרה הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה חיפה (להלן: "הוועדה המקומית") לבית המשפט המחוזי בחיפה, בבקשה לסילוק ידה של המערערת מן המקרקעין ולמסירת החזקה בהם לידה. ביום 30.11.00 הגיעו הצדדים להסכם פשרה, הקובע, כי המערערת תהא זכאית לפיצוי בגין הנזקים שנגרמו לה. להסכם ניתן תוקף של פסק דין. על יסוד הסכם הפשרה, העבירה העירייה למערערת את סכום המינימום שעמד על 1,869,300 ש"ח, תוך הותרת יתרת הפיצוי להכרעת הבורר. המערערת מצדה דיווחה על קבלת סכום המינימום לרשויות מע"מ כ"עסקת 0", קרי, כזו המאפשרת ניכוי מס תשומות הגם שאינה חבה במס. ביום 28.10.03, ניתן פסק הבוררות שלפיו חויבה העירייה בפיצוי בשל עילות שונות, לרבות "בגין ירידת ערך המתחם עקב שינוי ייעודם של 3,918 מ"ר משטחו לדרך ושצ.פ.". בעקבות מחלוקת שנפלה בין הצדדים, הבהיר הבורר, כי ראה שלא לפסוק מע"מ בגין חלק מרכיבי הפיצוי וביניהם רכיב ירידת ערך, היות שסבר, כי רכיבים אלה אינם חייבים במע"מ לפי הדין. בחודש אוקטובר 2004, העבירה העירייה למערערת סכום של 701,547 ₪, על חשבון הפיצוי שנקבע בפסק הבוררות. המערערת שילמה בגינו, לאחר התדיינות מה, את סכום המע"מ. בחודש דצמבר 2004, הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות שלפיה חויבה בתשלום מע"מ בגין סכום של 1,899,975 ₪, המורכב מסכום המינימום וסכום נוסף שהשלים, לפי פסק הבורר, את הפיצוי בגין ירידת ערך עקב התוכנית. המערערת עמדה על דעתה, כי אין היא מחויבת בתשלום מע"מ בגין סכום זה וערערה על השומה בפני בית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור וראה לחייב את המערערת בתשלום מע"מ בשל הפיצוי שקיבלה בגין ירידת ערך עקב התוכנית. בית המשפט סבר, כי יש לראות פיצוי זה כפיצוי בגין הפקעה, בקובעו, כי כל ניסיון להבחין בין חלקי הפיצוי הדו-שלבי, כך שבשלב הראשון ניתן פיצוי עקב תוכנית פוגעת ואילו בשלב השני ניתן פיצוי הפקעה, הוא משום הבחנה מלאכותית, שאין בה כדי לשנות את מהותה האמיתית של העסקה, כעסקת מכר נכפה החייבת בתשלום מע"מ.

בית המשפט העליון – כב' השופטת א' פרוקצ'יה, כב' השופט א' רובינשטיין, כב' השופט ע' פוגלמן:
 ® הטענה הראשונה העומדת ביסוד הערעור נסבה על שאלת סיווגו של הפיצוי שניתן במקרה דנן בגין שינוי ייעוד הקרקע: האם מדובר בפיצוי בגין הפקעה, שאין מחלוקת, כי הוא חייב במע"מ, או שמא מדובר



פס"ד בענין מוניטין

עמ"ה 1046/05 לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994) נ' פ"ש ת"א 4

מהותיים

בניהול החברה החדשה ייעשו בקונצנזוס של הדירקטורים, ומר לנדאו ומר יובל יהיו זכאים לחלוקת דיבידנדים מרווחי הסוכנות החדשה. כמו כן, הן לנדאו והן יובל מתחייבים לעבוד בסוכנות החדשה במשך 10 שנים כמנכ"לים משותפים, וכי הם יקדישו את כל מרצם וכשרם לביצוע תפקידיהם בסוכנות על הצד הטוב ביותר האפשרי. ודוק, אין הם נפרדים מן המוניטין שלהם, אלא ממשיכים לעשות בו שימוש בהרכב תאגידי שונה.

רק ברור הוא, כי משנותרים בעלי המוניטין בתוך העסק, תניית אי תחרות או סממן העברת תיקי הלקוחות אינם אינדיקטיבים זיית או משקלם פוחת. כמו כן, מבנה העסקה מעיד על תכלית של הכנסת שותף לעסק ברמת ה Equity.

® אין חולק כי האבן השואבת את הלקוחות לעסקם של המערערים, הם המערערים עצמם, יכולותיהם, כישורנם, מקצועיותם, אישיותם, קרי המוניטין האישי. אעיר בכל הכבוד כי כל אילו הומחשו ולו במקצת מטבע הדברים, במהלך עדותם. המוניטין העיסקי של עסקם שלוב באישי. שעה שה"ה לנדאו ויובל נותרים בעסק, אין מקום להתערב בקביעת המשיב כי עסקינן לא במכירת מוניטין.

® באשר למבנה העסקה, הרי שלכלל החזקות אין רשיון סוכן ביטוח וזו עפ"י עדותו של מר דן קהל, משנה למנכ"ל בקבוצת כלל, משמע, אין היא יכולה לעשות שימוש בנכס המוניטין שרכשה.

® לענין החיוב בסעיף 3(ט) אומר בית המשפט, כי בהודעה המפרשת את נימוקי השומה אשר הוגשה בחודש מרץ 2005 מציין פקיד השומה, כי על אף בקשותיו החוזרות ונשנות בכתב ובעל פה, לא הומצא הרכב מפורט ליתרת בעלי המניות. בהחלטה שיצאה מלפני בית משפט זה, ביוני 2005, נקבע כי "מסמך שמבקש המערער להגישו לבית המשפט ולא הוגש למשיב, יוגש על ידי המערער למשיב לפחות 15 יום קודם למועד קדם המשפט (16.11.2005) ויתעד את הגשתו". בידי המערערים היתה שהות מספקת להציג בפני פקיד השומה תחשיב או כל מסמך אחר אשר לטעמם יכול היה לסייע בהוכחת טענותיהם בכל הנוגע ליתרת בעלי המניות ולהפעלת סעיף 3(ט) לפקודה, קודם למועד ההוכחות. בלא הצגת תשתית ראויה, אמירתם כי יתרת החובה משקפת נוהל מקובל שבין מנהל וחברה וכי מדובר בתנועות דו כיווניות וכן כי מדובר בהתחשבות בדיעבד, כל אילו הן אמירות בעלמא בלא אותה תשתית ראיתית.

תוצאה:

הערעור נדחה.

ניתן ביום 24.3.2010

ב"כ המערערים: עו"ד י. דולן.

ב"כ המשיב: עו"ד א. סימון.

® לנדאו יובל סוכנות לביטוח (1994) בע"מ, המערערת 1 (להלן: "הסוכנות"), נוסדה בשנת 1994. בעלי המניות בסוכנות היו לנדאו דוד, המערער 3, (להלן: "מר לנדאו") ורון יובל, המערער 2 (להלן: "מר יובל"), כל אחד מהם החזיק ב-50%. לנדאו יובל סוכנות לביטוח (1999) בע"מ ח.פ. 512788761 התאגדה בשנת 1999 (להלן: "הסוכנות החדשה"). בעלי המניות בסוכנות החדשה הם: כלל החזקות – 49%, דוד לנדאו – 26% ורון יובל – 25%.

® בחודש דצמבר 1998 נחתם הסכם בין מר לנדאו ומר יובל לבין כלל החזקות במסגרתו מכר מר לנדאו לכלל החזקות 49% מהמוניטין שלו בתמורה ל-9,500,000 ₪. בנוסף הוסכם על הקמת הסוכנות החדשה והעברת המוניטין אליה. העסקה הושלמה בתאריך 5.5.1999. תוך הקמת הסוכנות החדשה, ביום 31.10.1999 העבירו מר יובל, מר לנדאו וכלל החזקות את חלקם במוניטין לסוכנות החדשה.

® ביום 5.1.2005 הוצא צו לשנת המס 1999 אשר קבע את שיעורי השומה שלא על פי דו"חות המערערים. המשיב לא היה נכון לראות בנכס הנמכר, מכירת מוניטין. המשיב ראה את העסקה הכוללת כהכנסת שותף כנגד ירידת חלקם של המערערים 2 ו 3 בעסקי הביטוח. בהתאם ראה בתמורה, תמורה ששולמה לשני הבעלים המקוריים לנדאו ויובל, לפי שעור אחזקותיהם ערב העסקה. כן חויבו המערערים 2 ו 3 בהכנסה מדיבידנד בשל יתרת חוב שהיתה במערערת 1. למערערת 1 הוספה שומת ניכויים בשעור של 25% בגין הסכום שקבע המשיב כי הוא דיבידנד שחולק ואשר לגישתו היתה החברה צריכה לנכות ממנו מס במקור. שומת הניכויים ושומות המערערים לנדאו ויובל בקשר עם המס על הדיבידנד שיטת המשיב, הן שומות חלופיות, דהיינו, אין המדובר בחיוב כפול בגין אותה יתרה. כן זקף המשיב בשומות לנדאו ויובל, ריבית רעיונית כהכנסת עבודה, בגין הלוואה ללא ריבית שקיבלו מהמערערת 1. על קביעות אילו חולקים המערערים.

בימ"ש המחוזי בתל אביב – כב' הש' מ אלטוביה:

® כבר בפתח פסק הדין קובע בית המשפט, כי לשאלה האם ניתן להגדיר את העסקה שיצרו מר לנדאו ומר יובל עם כלל החזקות, כעסקה למכירת מוניטין בעוד ששניהם מחויבים להמשיך ולעבוד עבור כלל החזקות במשך 10 שנים, התשובה שלילית. ואומר בית המשפט כי אמנם ההסכם קובע כי תמורת 9.5 מיליון ₪ תרכוש כלל 49% מהמוניטין של מר לנדאו בשותפות, כאשר חלוקת הבעלות על המוניטין בין מר לנדאו לבין מר יובל עומדת על 75%-25% בהתאמה, אולם עיון בהסכם מעלה כי לנדאו ויובל ישמשו כמנכ"לים של החברה החדשה, יוכלו למנות בה דירקטורים, החלטות בעניינים דירקטוריון תתקבלנה ברוב קולות ועניינים



האישום ועל פי תיאור השתלשלותה של הפרשה בטיעוני הצדדים, כרוכים הנישומים והנאשמים יחדיו כמעורבים בפרשה בכל שלביה. זאת, למעט האישום השלישי, שהוא שונה בתוכן ובמהות. בעוד שהאישום הראשון והשני עוסקים בחובת הדיווח על הכנסות, דיווח שחל במקרה זה על הנישומים ביחס להכנסותיהם מהעסקה, מתמקד האישום השלישי בהתנהלות המייצגים מול פקיד השומה. המאשימה מסכימה, כי הנישומים ידעו את כל העובדות לגבי העסקה, אלא שלטענתה, בכך בלבד לא די כדי לייחס לנישומים עבירה פלילית, שכן הם הסתמכו על עזת הנאשמים. בית המשפט סבור, כי החלטת המאשימה שלא להעמיד לדין את הנישומים לאחר שקיבלה את טענת ההגנה שהעלו בהליך טרומי של שימוע, הייתה בלתי ראויה מהבחינה המשפטית-הערכית. טענת ההסתמכות במקרה דנן, בהתחשב בעובדות ובנסיבות וכן, בנתוני כתב האישום, לא היוותה טעם ענייני שמצדיק כבר בהליך מקדמי הבחנה מהותית בין הנאשמים לבין הנישומים שביצעו אותם מעשים על כן, ההבחנה ביניהם בלתי ראויה, והחלטת המאשימה חרגה ממתחם הסבירות באורח קיצוני. מן ההיבט הראייתי, מאחר שמדובר בסייג לאחריות פלילית, הנטל לעורר את טענת ההסתמכות והנטל להביא ראיות להוכחתה, מוטלים שניהם על הנאשם על מנת ליהנות מתחולתה של ההגנה יהא על הנאשם להוכיח, איפוא, כלשון הסעיף, כי טעותו היתה "בלתי נמנעת באורח סביר". על בית המשפט לנהוג הקפדה יתרה בטרם יחליט להעניק לנאשם פטור מאחריות בפלילים עקב הגנת ההסתמכות על עצה שגויה של מומחה בתחום המשפט או בתחום אחר. בהחליטה להעניק לנישומים פטור מאחריות פלילית, התעלמה המאשימה מאמות המידה הדווקניות והקשיחות הכרוכות בהוכחת הסבירות ותום הלב של הטענה. בנוסף על כך, לאור האמור בכתב האישום, אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי הנישומים מודעים היו שעובדות רבות בדו"חות שהוגשו הן כוזבות ומשכך, החלטתה של המאשימה לפטור את הנישומים מאשמה, הופכת את ההבחנה בינם לבין הנאשמים לחורגת מהסביר, ההוגן והצודק. באשר לאישום השלישי, הוא מתייחס לפעולות שבוצעו ספציפית על ידי הנאשמים, ולכן אישום זה לא יבוטל. באשר לעו"ד דולן, בית המשפט מקבל את עמדת המאשימה, שקיים פער מהותי בין חלקם של הנאשמים בפרשה, לבין חלקו השולי של עו"ד דולן, שכל חלקו הסתכם בחוות דעת אותה ערך לפי הזמנתם ובהנחייתם של הנאשמים.

התוצאה:

® בקשה הסניגוריה התקבלה ביחס לשתי אישומים ונדחתה ביחס לאישום השלישי.

ניתן ביום: 28.03.10

ב"כ המאשימה: עו"ד ש. פרידמן

ב"כ הנאשם 1: עו"ד מ' קירש וא' פנחס

ב"כ הנאשם 2: עו"ד י' קוסטליץ

קבלת טענת הגנה מן הצדק בעבירות מס ע"פ 4787/08 מ"י נ' גרוינוולד ואח'

® **העובדות:** הנאשמים רו"ח. ברקע כתב האישום עסקה כלכלית, אשר נעשתה לטובת לקוחותיהם של הנאשמים (הנישומים). לטענת המדינה, הפעולות שבוצעו במסגרת העסקה, לא דווחו על ידי הנאשמים במסגרת הדוחות הכספיים שהוגשו על ידם. האישום הראשון בהם מואשמים הנאשמים הוא במסירת אמרה כוזבת בדו"ח, במזיד, בכוונה לסייע לנישומים להתחמק ממס, ובאישום השני מואשמים בכך שמנעו מלדווח לפקיד השומה על חלק ממתווה העסקה. לעומת זאת, באישום השלישי הנאשמים מואשמים בכך שבמהלך הדיונים שהתקיימו מול פ"ש, הציגו הנאשמים, יחד עם עו"ד דולן, מצגים כוזבים אשר כללו טענות כוזבות, והכל על מנת לעזור ולסייע לנישומים במזיד להתחמק ממס. המאשימה החליטה, לאחר שערכה שימוע לנישומים, להימנע מלהגיש נגדם כתב אישום, והחליטה להגיש כתב אישום רק כנגד הנאשמים – המייצגים, וזאת לאחר שקיבלה את טענתם של הנישומים, שלכל אורך העסקה הם פעלו על סמך עזתם של הנאשמים, תוך הסתמכות כנה ומלאה על עזתם, בהאמינם שהם פועלים במסגרת החוק. עו"ד דולן נותר גם הוא מחוץ לכתב האישום, ולגביו קבעה המאשימה כי אין לייחס לו אשם פלילי.

® **לטענת הנאשמים,** התנהלות המאשימה כלפי הנאשמים והחלטתה להעמידם לדין, ובה בשעה להימנע מלהעמיד לדין את הנישומים, תוך קבלת "טענת ההסתמכות", מהוות אכיפה בררנית שהיא פסולה ביסודה. הוא הדין בהימנעות מהעמדתו לדין של עו"ד דולן, מי שחיווה דעתו המקצועית לגבי תבנית העסקה, ואף נטל חלק בדיונים מול פקיד השומה. הנישומים הם אלה שקיבלו את ההחלטות העסקיות הרלוונטיות הקשורות לעסקה, הם אלה שהכתיבו את התנהלות התאגידים, והאינטרס הכלכלי בהפחתת המס היה לנישומים בלבד.

® **לטענת המאשימה,** ההחלטה להימנע מהעמדתם של הנישומים לדין התקבלה לאחר ניתוח ענייני של הראיות, ולאחר שהגיעה למסקנה, כי אין בידיה ראיות להוכחת יסודות העבירה כלפי הנישומים. אילו הוגש כתב האישום נגד הנישומים, קיים סיכוי גבוה כי היו נמצאים זכאים בדין, וזאת כי הוכיחו, כי הסתמכו על הנאשמים. אשר לעו"ד דולן, המאשימה שקלה את חלקו בפרשה והגיעה למסקנה, כי בעת שייצג את הנישומים בפני פקיד השומה, פעילותו האמורה הושתתה כולה על מידע ומצגים כוזבים שמסר לו נאשם 1.

בימ"ש השלום ת"א – כב"ש ה' ד. שריזלי:

® ההכרעה בשאלה אם העמדתם לדין של חלק מן המעורבים בביצוע עבירה תיחשב לאכיפה חלקית מותרת או לאכיפה בררנית פסולה תלויה לרוב בבירור השאלה אם הרשות הבחינה בין המעורבים על יסוד שיקולים ענייניים או שמא פעלה "לשם השגת מטרה פסולה, או על יסוד שיקול זר או מתוך שרירות גרידא". יישומה של הדוקטרינה מחייבת לבדוק, האם קיימת אבחנה מהותית-עניינית בין הנאשמים לנישומים. לכאורה, על פי עובדות כתב



"ניקיון לפסח" באשקלון

משרד השומה באשקלון, בשיתוף **משרד חקירות מס הכנסה ירושלים** ערך לאחרונה סדרה של מבצעים רחבי היקף נגד סרבני הגשת דוחות שנתיים והצהרות הון. למבצעים זומנו עשרות מנהלי חברות ועצמאיים, בתיקים בעלי מחזורים גבוהים, ומגוון רחב של ענפים, לרבות קבלנים, עורכי דין, צלמים, בעלי מסעדות ובעלי משקים במושבים באזור. למעלה מ- 50% מהסרבנים הסירו את המחדלים טרם החקירה. ביתר התיקים, נערכו חקירות שכללו, בין השאר, שליפת הסרבנים מבתי העסק. להלן אירועים מיוחדים: חוקר התייצב בביתו של בעל חברה בענף ההנעלה, שלא התייצב לחקירה ולא קיים את דרישות מפקחי השומה. תוך זמן קצר מהתייצבות החוקר הופיע הנישום וקיבל הזמנה לחקירה ולהשלמת פרטים לשומה. נישומה מתחום ההלבשה למגזר החרדי לא התייצבה לחקירה בטענה שהיא עייפה. לפיכך, חוקרת איתרה אותה בביתה וביצעה חקירה אינטנסיבית, שעה שהמון התגודד סביב הבית "מודאג" לשלום הנישומה. **פקיד השומה אשקלון** קורא לציבור הנישומים למהר ולהגיש דוחות ולהסדיר חובות, שכן מבצעים ופעולות האכיפה יבוצעו באופן שוטף.

הטבות מס לחברות שיקימו מרכזי מו"פ

ועדת היגוי בין-משרדית של **משרד התמ"ת ומשרד האוצר** בוחנת את עידוד יצוא השירותים של ישראל על בסיס מודלים של תמרוץ באמצעות מענקים והטבות מס. עבודת הוועדה מתבססת על דו"ח של **חברת הייעוץ דלויט** שהוכן עבור **מנהל סחר חוץ בתמ"ת** בראשותו של **בועז הירש**. דלויט מצאה, כי לישראל יש יתרון תחרותי יחסי בייבוא השירותים בשבעה תחומים: ייעוץ ביטחוני, ייעוץ חקלאי, לימודים אקדמיים, מו"פ היי-טק, מו"פ בתחום הפארמה, מחקרים קליניים ותיירות רפואית. הפוטנציאל הכלכלי של שבעת תחומי השירותים הנסחרים מסתכם ב-20.7 מיליארד שקל עד שנת 2012. המטרה של המהלך היא שיותר חברות יפתחו וירחיבו מרכזי מו"פ בתחום השירותים, כך שייצוא השירותים של ישראל יגדל בלפחות 6 מיליארד שקל עד 2012.

3 שותפים חדשים ב-BDO

פירמת ראיית החשבון BDO זיו- האפט הודיעה על מינוי 3 שותפים חדשים: **רו"ח ליאור שחר** (34) - עובד באשכול ההיי-טק של הפירמה כ-7 שנים, מתוכן שנתיים כראש קבוצה המנהל 9 עובדים. מתמחה בתקינה אמריקנית, הנפקות בחו"ל ובטיפול בחברות גלובליות רב-לאומיות. בנוסף הוא מרכז בפירמה (בשיתוף עם רו"ח דורון שטיין) את תחום הקלינטק. **רו"ח חגית כהן** (34) - עובדת בסניף ירושלים של הפירמה כ-10 שנים, מתוכן שנתיים כראש קבוצה. מתמחה בטיפול בחברות ציבוריות, חברות פרטיות, מוסדות ציבור, רשויות מקומיות ובמשרדי ממשלה. **רו"ח אבי עוז** (34) - עובד באשכול ההיי-טק של הפירמה. הצטרף ל-BDO באמצע שנת 2008 כמנהל מחלקת מתודולוגיות הביקורת, והוביל לשינוי משמעותי במערך ובאיכות הביקורת במשרד. טרם הצטרפותו לפירמה עבד עוז מספר שנים בפירמת KPMG בישראל וכשנתיים בפירמה האמריקנית לראיית חשבון, Marcum and Kliegman. המתמחה בביקורת דוחות כספיים של חברות נסחרות בארה"ב ובהובלת חברות להנפקה.

אי רישום תקבולים ב"בדיקת חמץ"

במבצע ביקורות ניהול ספרים שערך, לקראת חג הפסח, **משרד השומה צפת**, נמצאו ליקויים ב-29% מהעסקים שבוקרו באזור. מטרת המבצע היתה עריכת ביקורות ניהול ספרים בענפי תעשייה, מסחר, ומתן שירותים, באזורים כפריים ועירוניים, תוך שימור יכולת ההרתעה. במבצע לקחו חלק מבקרי ניהול ספרים, חוקרים ושוטרים. ב-125 הביקורות שנערכו נמצאו ליקויים בניהול ספרים ב-7% מהביקורות ואי רישום תקבולים ב-22%. הכנות למבצע כללו מיפוי ואיתור עסקים בעלי נפח פעילות גואה במיוחד לקראת החג ועסקים בעלי ליקויים קודמים. כמו כן, נערכו קניות ביקורת מוקדמות וסמויות, בשעות ובימים לא שגרתיים וביום המבצע נבדק רישום תקבולים נשוא הקניות המוקדמות. לביקורות צורפו מידעים בהם קיימים חשדות לכאורה לאי רישום תקבולים.

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.