

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

גיליון 626 יום ה' 21 ביוני 2012

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

שר האוצר החליט לקבוע הוראת שעה המחייבת בתשלום מס, חברות שקיבלו עד היום פטור ממס במסגרת החוק הישן לעידוד השקעות הון // הצעת חוק שירות המילואים (תיקון – הפחתת שיעור המס שמוטל על התגמול המיוחד), התשע"ב-2012 //

שותפות זרה בחוק מיסוי מקרקעין – אינה חייבת במס !!

מ"ה – מוניטין אישי בעסקת ארומה – היה או לא היה //

מע"מ – אי רישום חברת אחזקות נדל"ן כעוסק מורשה //

פרשת פיקסל - ביטול האישימום בשל טעות של המאשימה //

הפרשה הגדולה ביותר – 3.5 מילארד // ישראל הופכת למקלט מס ? //

מעלימים משלמים – במחוז המרכז // עשרות ביקורות ברחובות //

מאמר

פסיקה

פסיקה פלילית

מחוץ לחוק

עדכונים מהשטח

שר האוצר החליט לקבוע הוראת שעה המחייבת בתשלום מס, חברות שקיבלו עד היום פטור ממס במסגרת החוק הישן לעידוד השקעות הון

שחברות תעשייתיות נהנו מפטור ממס בגין הכנסותיהם למשך תקופות שנעו בין 10-15 שנה. הפטור נועד לעודד חברות להשקיע את רווחיהם במפעלים בישראל ובכך להגדיל את כושר הייצור ואת היקף התעסוקה. ראוי לציין כי הפטור שנקבע בחוק הוגבל עד לשלב בו החברה החליטה לחלקו כדיבדנד לבעלי מניותיה. חברה המשלמת דיבידנד נדרשת לשלם את מס החברות ממנו הופטרה בשיעור של 10%-25%, זאת בנוסף ל-15% מס במקור בגין דיבידנד.

שר האוצר, ד"ר יובל שטייניץ, הודיע היום כי החליט לקבוע [הוראת שעה](#) בנושא הרווחים ה"כלואים". "רווח כלוא" הינו רווח שקיבל פטור ממס עד למועד חלוקתו או הוצאתו בנסיבות מסוימות. הנחת הבסיס הייתה כי רווחים אלו יושקעו בפעילות נוספת בישראל. הוראת השעה קובעת כי חברות שקיבלו פטור ממס בהתאם לחוק הישן לעידוד השקעות הון, יחלו לשלם מס בגין אותם רווחים. בדין הישן נקבעו מסלולי הטבות שונים בהתאם לאופי המפעל ולמיקומו מבחינה גיאוגרפית כך

הצעת חוק שירות המילואים (תיקון – הפחתת שיעור המס שמוטל על התגמול המיוחד), התשע"ב-2012

התשנ"ה-1995. בנוסף, לפי חוק שירות המילואים, התשס"ח-2008, מקבל התגמול המיוחד חייב במס הכנסה בשיעור של 25%, ללא זכות לניכוי, לקיזוז, לפטור או להפחתה כלשהם.

◆ ביום 18.6.12 הונחה על שולחן הכנסת ע"י ח"כ מירי רגב [הצעת חוק שירות המילואים \(תיקון – הפחתת שיעור המס שמוטל על התגמול המיוחד\), התשע"ב-2012](#)

◆ להזכירכם: ביום 30.6.2012 יפוג תוקפו של [נוהל גילוי מרצון החדש – הוראת השעה](#).

על אף הזמן הקצר שנותר, משרדנו ערוך לתת מענה מידי לצורך הגשת בקשות להליך גילוי מרצון במסגרת הנוהל החדש – הוראת השעה וממליץ לנישומים לשקול לעשות כן היות ועד כה טרם הוחלט האם תוקפו של נהל גילוי מרצון החדש – הוראת השעה, יוארך.

מטרת הצעת החוק היא להפחית את שיעור המס החל על התגמול המיוחד הניתן למשרתי מילואים שביצעו שירות משמעותי. שירות המילואים מהווה נטל הולך וגדל על כתפיהם של משרתים, שמספרם הולך וקטן. ישנם מעסיקים, שעל אף החקיקה בנושא, אינם רואים בעין יפה שירות זה ולעיתים קרובות אף נמנעים מהעסקת משרתי המילואים. בנוסף ומעבר לפגיעה בתנאי העסקתו של משרת לפי חוק שירות המילואים, התשס"ח-2008, זכאים חיילים המשרתים במילואים לתגמולים כספיים (תגמול מיוחד ותגמול נוסף), וזאת מעבר לתגמול הקבוע בחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב].



## שותפות זרה בחוק מיסוי מקרקעין – אינה חייבת במס ?!

מאת: דוד קרטיס, עו"ד (מוסמך בכלכלה)  
וסטמן - משרד עורכי דין

כפעולות החבות במס על פי החוק, היה מוסיף להגדרת איגוד גם את המונח שותפות זרה או "שותפות נכרית" כפי שקבע לגבי "חברה נכרית". נזכיר, כי לו היה קיים ספק פרשני לגבי השאלה האם שותפות זרה מוכלת בהגדרת איגוד (שאו העסקאות בזכויות בשותפות חבות במס), הרי שבהתאם להלכה הקובעת כי במקרה בו חוק נתון לפרשנויות שונות, האחת מכבידה עם משלם המס והשנייה מקלה עימו, יאמץ ביהמ"ש את הפירוש הנוח יותר למשלם המס (ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרוסקאואר ואח'). מובן, כי האמור אינו תואם את התכלית הנחזית של החוק – קרי הטלת המס על כל פעולה במקרקעין וכן על זכויות במקרקעין, גם אם הזכויות במקרקעין מוחזקות בעקיפין באמצעות תאגיד או שותפות. אולם ככל שנהפוך שוב ושוב בהגדת "איגוד" שבסעי' 1 לא נוכל להכניס בדרך פרשנית שותפות זרה למסגרת רשימת הגופים המנויים בסעיף. לכן אנו שבים למסקנה כי שותפות זרה אינה מהווה איגוד כהגדרתו בחוק. ומכאן כי עסקאות הנערכות בזכויות בשותפות הזרה אינן חבות במיסוי מקרקעין (להבדיל מעסקאות של השותפות עצמה במקרקעין).

◆ נשאלת השאלה האם על המחוקק "לסגור" פרצה זו ולחייב במס גם פעולות המתבצעות בזכויות בשותפות הזרה. לכאורה מדוע שהדין החל על השותפות הזרה יהא שונה מהדין החל על חברות, אגודות ושותפויות ישראליות או מהדין החל על חברות נכריות? מצד שני, ניתן לומר, כי המחוקק הכיר בקוצר ידה של רשות המסים וכי לא ניתן לכפות דיווחים לרשות המס בכל עת בה מבוצעת פעולה בשותפות הזרה. יתרה מכך! במקרה ובו נניח כי חל החוק על עסקאות בזכויות בשותפות, הרי, בסבירות קרובה לוודאי, במקרה והמדובר בתושבי מדינה זרה, אין הם מודעים לחבות הדיווח הכפולה (הן לרשויות המס באותה המדינה והן לרשויות המס בישראל) שתהא קיימת במקרה זה. זאת ועוד, בכפוף לאמנות המס השונות הרי שיהיה צורך לבצע גם פעולות של התחשבות לגבי המס ששולם, אם שולם במדינה הזרה לעומת המס המחויב בארץ.

◆ נדגיש, כי בפועל אין לרשויות המס כל דרך לדעת על העסקאות המבוצעות בזכויות בשותפות, שכן הרישום במקרקעין בישראל אינו משתנה ונותר ע"ש השותפות. לכן רשות המס בישראל תלויה, הלכה למעשה, בטוב ליבם של השותפים על מנת לקבל מידע לגבי פעולות שבוצעו בשותפות. ונראה, כי המחוקק בהכירו בכך, בחר שלא להחיל את השותפות הזרה בהגדרת איגוד.

◆ כידוע, הבסיס לחיוב במס שבח מקרקעין (או במס רכישה וביתר המסים הכרוכים בחוק מיסוי מקרקעין) הוא בקביעת העסקה כנכללת בהגדרת "מכירה" על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (החוק).

◆ אין ספק, כי המחוקק עשה כמיטב יכולתו על מנת למנוע אפשרות של ביצוע עסקאות במקרקעין או בזכויות במקרקעין שבתחומי ישראל ללא שישולמו בגינן מיסי המקרקעין המתחייבים, ואולם בפועל נראה כי נותרו מספר פרצות בחוק. אחת מהן היא שותפות זרה – שותפות הרשומה, או שהתאגדה, במדינה זרה.

◆ החוק, בהפשטה, מטיל את חבות המס במקרה של מכירת זכות במקרקעין או במקרה של פעולה באיגוד מקרקעין או באיגוד אשר הזכות המוקנית במקנה לבעליה את הזכות לדרוש מהאיגוד למסור לתפיסתו מקרקעין מסוימים.

◆ סעי' 1 לחוק מגדיר איגוד כ"חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומאני על האגודות 1327". במקרה בו המדובר בשותפות זרה, היינו שותפות שאינה רשומה במדינת ישראל אלא במדינה אחרת, הרי שאין היא עונה לאף אחד מהקריטריונים שבהגדרת איגוד הנ"ל ואינה כלולה, לכן, בהגדרת איגוד (במאמר מוסגר נציין כי אף אם נבחן את ההגדרות בחוקים אליהן מפנה סעי' 1 בהגדרת המונח איגוד, נמצא כי אין שותפות זרה מוחלת בהגדרותיהם). לאור זאת, שותפות זרה, גם אם היא מחזיקה במקרקעין בישראל, אינה איגוד או איגוד מקרקעין.

◆ האם פעולות המתבצעות בזכויות בשותפות זרה, המחזיקה במקרקעין בישראל, יהיו פטורות ממיסוי מקרקעין?

נדגיש, כי הקרקע אינה בבעלות ישירה של מי מהשותפים, אלא הקרקע רשומה, כאמור, ע"ש השותפות הזרה. כך, שלמעשה, פעולות בזכויות בשותפות- כגון שותף המוכר את חלקו לאחר- לא ישתקפו ברישום במקרקעין, באשר הזכויות והרישום במקרקעין יותרו כפי שהיו. במקרים המקבילים- פעולות המתבצעות בשותפות ישראלית או חברה המחזיקה במקרקעין- המחוקק מצא לנכון ונזקק להגדירם במפורש כנכללים במסגרת הגופים אשר פעולות בזכויות בהם - קרי מכר מניות או מכר חלקו של שותף לאחר- כפעולות שיש לגביהן חובת מס.

◆ מעובדה זו אנו לומדים, כי פעולות המבוצעות בזכויות בשותפות הזרה אינן חייבות במס. שהרי אם המחוקק היה מבקש להחיל פעולות אלה



כל הסכמי הזכיינות ברשת ארומה נכרתים אישית עם הזכייין. הזכות שקנה היא זכות אישית שלו, אך היא לא ניתנת להעברה, אלא באישור הרשת. ב"כ המערערים סיכם את טענתו בדברים אלו: "המוניטין של העסק נצמח גם מן החיבור של בית הקפה לרשת ארומה. "הצינור" של העברת המוניטין של רשת ארומה לבית הקפה היה זכות הזכיינות האישית של המערער, ואותה הוא מכר – ונותר ללא כלום ממנה. מכירה זו יש לה ערך כלכלי, שהמשיב בחר להתעלם ממנו לחלוטין".

### ביהמ"ש המחוזי בירושלים - בפני כב' השופט מרים מזרחי:

◆ ההגדרה המקובלת של מוניטין לקוחה מדברי של פרופ' וייסמן, בספרו דיני "קניין" חלק כללי, עמ' 36: "במוניטין של עסק הכוונה לנוח המשיכה של העסק הגורם לבואם של לקוחות". בהסכם מכירת העסק צוין, כי המערער מוכרת את המוניטין של העסק ואין בו התייחסות לחלק מהזכות השייך לכאורה למערער. כמו כן, בהסכם מכירת המוניטין האישי צוין, כי החברה שהמערער בעליה (שפע קופי) היא בעלת הזכיון מארומה. הרושם המתעורר מקריאת כלל הוראות הסכם זה הוא כי, הזכיון כולו הועבר לרוכשת בהסכם עם המערער, וההסכם לעניין המוניטין האישי עוסק בהעברת המוניטין האישי בלבד. דהיינו, על פי לשון ההסכם, בהשלכת אישיותו של המערער כספורטאי על הגעת הלקוחות לעסק. כך צוין בו, כי הרוכשת מעוניינת לרכוש את הציוד, המלאי והמוניטין של העסק כולו, לרבות המוניטין שנצבר לעסק מחמת "מיהותו, אישיותו וקשריו" של המערער. לכן, לאור הדרך המסתייגת, כפי שהסתמנה בפסיקה, להכרה במוניטין של מפיץ (בהבדל ממוניטין של בעל סימן המסחר) ובפרט כאשר נטענה טענה של העברת מוניטין אישי, היה על המערער לעבור משוכה גבוהה לביסוס טענתו שהעביר את המוניטין האישי שלו בעבור 990,000 ש"ח. הלכה היא שהנטל להוכיח טענה זו מוטל על המערער (ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד). המערער לא עמד כלל בנטל זה. לכן, אין בידי ביהמ"ש לקבוע, כי הוכח קיומה של זכות "מוניטין אישי" מיוחדת למערער הניתנת להעברה, דהיינו זכות שיכולה להצדיק את התמורה שהוקצתה למערער בהסכם מכירת המוניטין האישי. דין הערעור להדחות בכל הנוגע לתשלום המס על ידי שני המערערים לגבי הסכום ששולם בעבור מוניטין אישי. גם הערעור בנושא הפטור על פיצויי הפיטורין, נדחה.

### תוצאה:

◆ הערעור נדחה.

**ניתן ביום 11.6.2012**

**ב"כ המערערים: עו"ד יהונתן צבי**

**ב"כ המשיב: עו"ד חגי גומברוביץ, פרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)**

**מוניטין אישי בעסקת ארומה – היה או לא היה**  
**ע"מ 55-09 דרון שפע ואח' נ' פקיד שומה ירושלים**  
**רוזנברג אברהם, משפטן (יועץ מס)**

◆ ערעור זה מתייחס להסכמי מכירת הסניף "ארומה אספרסו בר" בקניון עזריאלי. המערער 2 (להלן: "המערער") הייתה בעלת זכיון להפעלת בית הקפה האמור. בעל השליטה המלאה במערער היה המערער 1 (להלן: "המערער"), בזכויות מול "ארומה" (או "סל שיווק וממכר קפה בע"מ"). ביום 24.1.06 נחתם הסכם בין המערער לחברת "ראם קפה השקעות" (להלן: "חברת ראם") לפיו, מכרה המערער את הזכיון להפעלת בית הקפה וכן הציוד, המלאי והמוניטין של העסק בעבור 2,763,681 ש"ח (להלן: "הסכם מכירת העסק"). באותו יום נחתם גם הסכם בין חב' ראם למערער לפיו, המערער מוכר לה את המוניטין האישי שלו תמורת 990,000 ש"ח. להלן: "הסכם מכירת המוניטין האישי". הצדדים חלוקים בשאלה האם בגדר עסקת המכירה מכר המערער מוניטין אישי שלו וניתן לפצל את התמורה בגין מכירת הזכיון בין המערער למערער. הצדדים חלוקים גם בשאלה, אם המערער זכאי לפטור ממס בגין פיצויי פרישה שקיבל מהמערער בסך 113,406 ש"ח, מכאן הערעור.

◆ טענות המשיב, כי אין בידי המערער למכור את שמו הטוב ואת תכונותיו, ולפיכך הוא אינו זכאי לקבל תמורה בעבור המוניטין האישי שלו. אלה הולכים עמו לכל מקום באשר הוא הולך. לא זו אף זו, המערער אף לא הוכיח, כי הנו נוצר המוניטין תוצאה של תכונותיו האישיות ולא של מיקום בית הקפה ו/או שמה הטוב של רשת "ארומה". על יסוד דברי כב' השופט ריבלין בע"א 7493/98 (שלמה שרון ואחרים נ. פ"ש) (מסים) (להלן: "עניין שרון"), טוען המשיב כי למעשה לא ניתן למכור את התכונות האישיות של האדם אלא רק את הפירות של היחס האישי שמעניק האדם ללקוחותיו. בסעיף 88 לפקודה מוגדרת "מכירה" – הכוללת כל פעולה או אירוע "שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם, והכול בין במישרין ובין בעקיפין". לאור הגדרה זו, כדי שתתקיים מכירה, צריך להתקיים אלמנט של הפרדה מלאה מהנכס, מבלי שבעליו משאיר בידו חלק ממנו. טענתו המרכזית השנייה של ב"כ המשיב, כי לא הוכח במקרה דנן, קיום מוניטין מיוחד למערער, הרלבנטי לעסק. דהיינו, היה על המערער להוכיח, כי המוצרים הנמכרים, תחת המותג של בתי הקפה מרשת "ארומה" בקניון עזריאלי קשורים להצלחתו ולא להצלחת בעלי רשת בתי הקפה "ארומה", אשר הם בעלי סימן המסחר בשם זה. ב"כ המשיב הוסיף, כי אם נכונה הייתה טענת המערער, כי המוניטין של בית הקפה, הנו תוצאה הנובעת מתכונותיו האישיות, הרי שסביר היה להניח, כי הרוכשת, חברת ראם קפה, הייתה מוסיפה להסכם המכירה תנית אי-תחרות. המערער טוען, כי הוא היה בעל "הזכות האישית לזכיינות", ועל כך קיבל תמורה בהסכם העברת המוניטין האישי. לדבריו,



## ביהמ"ש המחוזי מרכז - בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר:

◆ סעיף 52 לחוק מע"מ משקף אפוא מצד אחד את החובה של עוסק להירשם ככזה ומצד שני את זכותו של המנהל שלא לרשום עוסק. זאת משני נימוקים: האחד: שהרוצה להירשם לא הניח את דעתו של המנהל שהוא מקים עסק והשני: אם למנהל יש יסוד סביר לחשוד שהמבקש יעסוק בפעילות בלתי חוקית. כעיקרון, הזכות או החובה לרישום כ"עוסק מורשה" קיימת למי שמקיים את הגדרת עוסק. סעיף 52 הנ"ל מעניק זכות לרישום כעוסק למי שמקים עסק, אך "עדיין אינו מוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו" ולפיכך אינו כלול עדיין בהגדרת "עוסק" בסעיף 1 לחוק מע"מ. מטרתו של הסעיף היא לאפשר ניכוי של מס תשומות ששולם בשלבי ההקמה. מנוסח סעיף 52 (ב) עולה שיש לבדוק האם היה על מנהל מע"מ להסיק מן החומר שצורף לבקשת הרישום, כי כל אחת מהמערעות מקימה "עסק". לפיכך יש להידרש לפרשנות המונח "עסק" בחוק המע"מ. עיקר הבעיה היא שלא ניתן להבין את המונח "עסק" מתוך ההגדרה הסתמית שבחוק המע"מ ושלפיו: "עסק" - לרבות מקצוע ומשלח-יד; בית המשפט העליון דן בסוגיית פרשנות המונח "עסק" בעניין אלמור שם קובע בית המשפט העליון שלמרות שהיקף החיוב בגין עסקות במס ערך מוסף רחב יותר מאשר בגין עסקות במסגרת הדיבור "עסק" שבסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה"), לא נובע מכאן שגם משמעות הדיבור "עסק" כשלעצמו, בחוק מס ערך מוסף, רחבה יותר. לכן ניתן לאמץ את הפסיקה שפותחה לעניין סעיף 12(1) לפקודת מ"ה. מכך נובע שניתן לעשות שימוש במבחנים שקבעה הפסיקה לקביעת טיבה של עסקה - הונית או פירונית, בקשר למס הכנסה ולהשליכה על הדיון דנן.

◆ מנייתו המבחנים לאבחון אם מדובר בעסקה פירונית או הונית עולה שלא ניתן לומר שהמבחנים תומכים בכך שהמערעות הצליחו להוכיח שהם מקימות עסק. לפיכך בדין החליט המשיב לדחות את הבקשה לרישום המערעות כעוסק. נוכח התוצאה אליה הגעתי נדמה כי אין מקום לדון בטענות הנוספות שהעלו המערעות. כמן כן אין בעצם הסירוב לרשום את המערעות כעוסק מורשה, משום פגיעה בחופש העיסוק, ודין טענה זו להדחות.

### תוצאה:

◆ הערעורים נדחו.

ניתן ביום 10.6.2012

ב"כ המערעות: עו"ד יצחק ניב

ב"כ המשיבים: פרק' מחוז מרכז (אזרחי)

אי רישום חברת אחזקות נדל"ן כעוסק מורשה  
ע"מ (מרכז) 11-03-48311 - רוני שובל בע"מ נ' מע"מ - פתח תקווה  
ירון הרוש, עו"ד

◆ בחודש ספטמבר 2009 מהמערעות רכשו דירה המיועדת לצרכי מגורים בפרויקט ה"בלו" בהרצליה (להלן: "הדירות בפרוייקט הבלו"). ביום 24.5.2010 רכשו המערעות, יחידה מלונאית בפרוייקט "האיי" במרינה בהרצליה (להלן: "הנכס"). ר"ח של המערעות פנה אל המשיב, בבקשה לרשום את כל אחת מהמערעות כעוסקת מורשת. לצורך החוק, וזאת בהתאם לסעיף 52 לחוק מע"מ. בתשובת המשיב נאמר: "רכישת דירת הנופש ע"י החברה איננה הוכחה שהחברה מקימה עסק ולכן אין מקום לרישומה כעוסק לפי סעיף 52 לחוק מע"מ. יחד עם זאת אם וכאשר תושכר הדירה בעסקה חייבת מע"מ יישקל האם ניתן לראות בכך עסקת אקראי במקרקעין שחל עליה סעיף 43א' לחוק מע"מ לעניין ניכוי מס תשומות".

◆ לטענות המערעות - כל אחת מהמערעות הינה חברה לאחזקות נדל"ן, בשל כך שנרשם בתקנון שהן מוסמכות לעסוק בכל עיסוק חוקי, ומכאן שהן יכולות להיחשב כמי שמנהלות אחזקות נדל"ן. כחלק מעיסוקיהן בנדל"ן, רכשו את הנכס - "האיי" במרינה בהרצליה - לצורך שימוש מלונאי. בנוסף רכשו כל אחת מהמערעות בפרויקט ה"בלו" דירה המיועדת למגורים. הנכסים האמורים הם במצב של בניה. עוד טוענות המערעות שעובר החלטתו, המשיב לא טרח לערוך עמן בירור כלשהו בקשר למהות העסק שבכוונתן להקים, לא קיים כל חקירה ו/או שימוע כלשהו, בטרם נתן החלטתו. המערעות ממשיכות וטוענות שהנימוק לדחיית הבקשה אינו מבוסס עובדתית כפי שהמשיב מחויב עפ"י חוק. לפיכך, מדובר בהחלטה שרירותית.

◆ עמדת המשיב, הינה כי המערעות ופעילותה, הנוכחית והעתידית, אינם עולים כדי עסק, כמשמעו על פי החוק והפסיקה. לחילופין, לא עמדה המערעות בנטל הראיות כי אכן מדובר בעסק, לפיכך בדין ובסמכות ניתנה החלטת המשיב כאשר לא התיר את רישומה של המערעות כעוסק מורשה. נוכח הצהרתה של המערעות שהינה "חברה לאחזקות נדל"ן", יש לבחון את פעילות העסקית של החברות, על פי ייעודן כחברות לאחזקות נדל"ן. בהתאם למבחני הפסיקה, אין לראות את המערעות כעסק. לטעמו של המשיב, מכלול הנסיבות מעידות על פעילות של יחידים, המבקשים ליהנות מהקלות הניתנות לעוסקים וחברות, זאת מבלי שיש כל הצדקה לכך. ניתן לראות ע"פ דו"חות החברה וכן מהפעילויות המפורטות על ידי הבעלים, כי אין כל פעילות בחברה מלבד רכישת הנכס. כמו כן, השכרת הנכס באמצעות חברת ניהול מעידה על כך שלא נדרשת מהמערעות כל פעילות ניהולית ותפעולית. המערעות כמוכן תזכה להכנסה שוטפת הנובעת מיכולתה של החברה לשכן ביחידה דיירים. מכאן, שאין כל פעילות ארגון מצד המערעות, ואין לראותן כמפעילות שירותי מלונאות.



העיתון המקצועי לענייני מסים

**פרשת פיקסל - ביטול האישומים בשל טעות של המאשימה**  
**ע"פ (ת"א) 15757-04-11 מדינת ישראל נ' מרדכי גרינוולד ואח'**

אינגה אייזנברג, עו"ד

עברות נפרדות: אי דיווח, לאור מודעותם לכך שהדיווח בדוחותיהם חסר; ומרמה שנועדה לביטול החבות במס. לטענת המאשימה, חרג בימ"ש קמא מסמכותו בהחליטו למחוק את כתב האישום כנגד המשיבים. לטענתה, שגה בימ"ש קמא בקבלו את הטענה בדבר אכיפה בררנית, שכן אחריותם של רו"ח למעשים המתוארים הינה עצמאית ונפרדת מזו של הנישומים.

**בניהמ"ש המחוזי בתל אביב בשבתו כביהמ"ש לערעורים פליליים - כב' השופטים: דבורה ברלינר, גורג' קרא, מרים סוקולוב.**

◆ **כב' הנשיאה דבורה ברלינר:** עניינו של ערעור זה הוא בשיקול-דעתה של התביעה, והיקף הביקורת השיפוטית עליו, ובקשר בינם לבין דוקטרינת ההגנה מן הצדק ככלל ואכיפה בררנית בפרט. "השורה התחתונה" שאליה הגיע ביהמ"ש זהה היא להחלטתו של ביהמ"ש קמא – אולם לא מנימוקיו. המאשימה שינתה את עמדתה אחר החלטתו של בימ"ש קמא והגיעה לכדי מסקנה, כי החלטתה הראשונית – בטעות יסודה, והיה מקום להגשת כתב-אישום גם נגד הנישומים. בפני ביהמ"ש טענה המאשימה, כי אין בהודאתה בטעות כדי לשנות את התמונה - על ביהמ"ש שלערעור לבחון את העובדות כפי שעמדו לנגד עיניו של בימ"ש קמא במועד ההחלטה מושא הערעור. הערכתה המחודשת של המאשימה, שנעשתה בעקבות פסק הדין, אינה יכולה לשנות את תהליך בחינת הערעור או להשפיע על תוצאתו. ביהמ"ש לא מקבל את הטענה. ביהמ"ש – לרבות ערכאת הערעור – אינו פועל ב"וואקום" עובדתי או שיפוטי. כאשר משתנות הנסיבות באופן קיצוני עד כדי יצירת תמונה שונה באופן ברור ומובהק מזו שהייתה בפני הערכאה הדיונית, לא יכול ביהמ"ש להתעלם מכך. יהא זה מלאכותי ובלתי-ראוי אם ינקוט ביהמ"ש גישה פורמליסטית, המעוותת למעשה את המציאות משום שהיא מתעלמת מהנסיבות החדשות. ביהמ"ש קבע, כי בהחליטו לבטל את שני האישומים הראשונים בשל אי-העמדתם לדין של הנישומים, נטל לעצמו בימ"ש קמא את הדרור להתערב בפרורוגטיבה המוקנית לתביעה, בכל הנוגע להגשת כתב-אישום, במיוחד כך בהינתן העובדה שמדובר בפועל בהחלטה על דיות הראיות המצויה, ב"גרעין הקשה" של תפקידי התביעה. בנוגע לאישום השלישי - אישום זה יישאר על כנו והדיון בו יוחזר לבימ"ש קמא.

◆ **השופט ג'ורג' קרא:** מסכים עם כב' הנשיאה ברלינר, למעט ההשוואה המוזרה - פסק-דינו של ערכאה שיפוטית אינו דומה להחלטה של רשות מנהלית. השופטת מרים סוקולוב: מסכימה.

**התוצאה:**

◆ הערעור התקבל חלקית.

**ניתן ביום 18.6.2012.**

**ב"כ המערערת: עוה"ד שמואלי והירשברג פרק' מחוז ת"א**

**ב"כ המשיב: עו"ד פרופ' ליבאי, כהנא ווייס; עו"ד ירון קוסטליץ**

◆ ערעור המדינה על שתי החלטות של בימ"ש השלום. במסגרתן נתקבלה עתירתם של הנאשמים בטענה המקדמית של "הגנה מן הצדק" מחמת אכיפה בררנית ובוטלו שניים מתוך שלושת האישומים שבהם הואשמו. הנאשמים טענו, כי מדובר באכיפה בררנית. הנישומים הם הדמויות המרכזיות בפרשה והיה להם חלק פעיל בכל הקשור בעסקה, לרבות חתימה על ההסכמים והכתבת דרך ההתנהלות בתאגידים. המאשימה טענה, כי ההחלטה לא להעמיד לדין את הנישומים נתקבלה לאחר תהליך ארוך של בחינה ושקילה ולאחר שנערכו להם שימועים ממושכים. החלטותיו של של בית-משפט קמא:

◆ בימ"ש קמא סבר, כי בסופו של הליך השימוע ועל אף קיומה של תשתית ראייתית לכאורית כנגד הנישומים, החליטה המאשימה, כי לא ניתן להעמידם לדין. המאשימה סברה, וכך הסבירה, כי אין די בראיות הקיימות כדי לבסס את ידיעתם של הנישומים באשר לחובת הדיווח לפקיד השומה. המאשימה קיבלה את טענתם, כי סמכו בתום לב על חו"ד שקיבלו, והאמינו, כי העצות חוקיות ותכנון המס חוקי. לאור הסטייה המהותית והחריפה מעקרונות הצדק וההגינות המשפטית שטמונה בפעולת המאשימה – סטייה שהתבטאה בפעולתה המפלה ובאי שקילתם של שיקולים רלוונטיים – הגיע בימ"ש קמא למסקנה, כי לא ניתן לרפא את הפגמים באמצעים מתונים ומידתיים יותר, פרט לביטול שני האישומים הרלוונטיים. בימ"ש קמא החליט להותיר את האישום השלישי על כנו והורה למאשימה להגיש כתב-אישום מתוקן. לאחר שחלפו למעלה מ-10 חודשים שבהם לא הוגש כתב האישום המתוקן והוגשו בקשות מספר מטעם המאשימה לדחיית דיונים שנקבעו, החליט בימ"ש קמא לקבוע ישיבת הקראה. עד למועד זה נדרשה המאשימה להגיש כתב-אישום מתוקן. כתב-אישום מתוקן לא הוגש כנדרש ובימ"ש קמא ביטול כתב האישום בטרם ההקראה. המאשימה הגישה ערעור על שתי החלטותיו האמורות של בימ"ש קמא. הודעת הערעור חושפת שינוי מהותי בעמדתה של המאשימה באשר להחלטה המקורית שלא להעמיד לדין את הנישומים. המאשימה: "לא העריכה אז כי יש בידה די ראיות להוכחת ידיעתם או מודעותם של הנישומים להיות הדיווחים הכספיים בלתי-נכונים ומשקפים". המאשימה השתכנעה באותו שלב, כי יש ממש בטענת ההסתמכות על חוות הדעת והעצה של רו"ח שהעלו הנישומים. בעקבות פסק הדין של בימ"ש קמא, החליטה המאשימה לערוך "בחינה מחודשת של ההחלטות שקיבלה בהעמידה לדין אך את המשיבים" ולא את הנישומים, בפני פורום מורחב בראשותו של פרקליט המדינה. מסקנת המאשימה בעקבות הבחינה המחודשת הייתה, כי היא טענה בהחלטתה הראשונית לא להעמיד לדין גם את הנישומים. בהתאם להערכה "המעודכנת" של המאשימה, עמדתה הנוכחית היא, כי קיימות ראיות מספקות לכך שהנישומים ביצעו שתי



### מעלימים משלמים – במחוז המרכז

בשבוע שעבר יצאו מאות עובדי מס הכנסה למבצע "מעלימים משלמים" שנערך במחוז המרכז. הפעילות התבצעה בתחומי השיפוט של המשרדים: **מס הכנסה פתח תקווה, רמלה, כפר סבא, חולון, נתניה וחדרה**. בפעילות לקח חלק גם משרדי מיסוי **מקרקעין מרכז וחדרה**, שלראשונה במסגרת פעילות מבצעית, בחן את ההצהרות של הנישומים והמייצגים בנוגע להקפאה. המבצע נערך במהלך יומיים של פעילות אינטנסיבית כנגד חיבי מס, נגבו כ- 22.6 מיליון ש"ח ונתפסו 111 כלי רכב. בנוסף, נערכו ביקורות ניהול ספרים ב- 342 עסקים וביקורות שומה וניכויים ב- 97 עסקים. כמו כן, נחקרו 91 סרבני הגשת דוחות והעברת ניכויים. משרדי מיסוי מקרקעין בדקו את התצהירים של נישומים ומייצגיהם. במבצע נמצא כי בעלי עסקים, ב- 15% מהעסקים שבוקרו, לא רשמו את כל ההכנסות. לפי החוק ישנם **שלושה תנאים מצטברים, בגינם ניתן להקפיא את תשלום שומת המקרקעין**, שאחד מהם הוא שהחזקה טרם נמסרה לקונה. משרד מיסוי מקרקעין חדרה בדק במהלך המבצע 32 תצהירים של מייצגים, שציינו שטרם הועברה החזקה. המציאות בשטח התבררה כאחרת, ב- 10 מקרים החזקה נמסרה אולם לא הוסרה ההקפאה, דהיינו טרם שולמה השומה. צפי גביית המס בעקבות פעילות זו עומד על כ- 6 מיליון ש"ח. **מיכל איזנשטדט פקידת שומה פתח תקווה**, שניהלה את המבצע, ציינה שעוד בטרם ימי המבצע הורגשה תכונה ערה במשרדים ובמחלקות הגבייה בפרט, חיביים רבים באו להסדיר את חובם, להסיר את מחדליהם או להגיש דוחות.

### עשרות ביקורות ברחובות

**משרד פקיד השומה רחובות** ערך ביום חמישי האחרון מבצע באיזור השיפוט של המשרד. בהכנה למבצע נערכו רשימות של העסקים המיועדים לביקורת, לפי הענפים שבתוכנית העבודה ועפ"י מידע שהתקבל. בחלק גדול מהעסקים נערכו קניות ביקורת מקדימות. במסגרת המבצע בוצעו 93 ביקורות על ידי 10 צוותים, ב- 16% מהביקורות נמצא אי רישום תקבולים וב- 24% נמצאו ליקויים בניהול ספרים. מטרות המבצע העיקריות היו בדיקת רמת ניהול הספרים בעסקים השונים, הרתעה והגברת נוכחות בשטח.

### הפרשה הגדולה ביותר – 3.5 מילארד!

ביום 18.6.12 עצרו חוקרי רשות המיסים ומשטרת ישראל 9 חשודים ו- 15 עוכבו לחקירה, בהם סוחרי דלק, החשודים בהפצה ובקיזוז של חשבוניות מס פיקטיביות במטרה להתחמק מתשלום מע"מ על מרכיב הבלו במחיר הדלק ובביצוע עבירות על חוק איסור הלבנת הון ועבירות על פקודת מס הכנסה. מדובר בפרשה בעלת ההיקף הכספי הגדול ביותר שנחקרה עד כה ברשות המיסים, עם היקף עסקאות של כ- 3.5 מיליארד ש"ח, שהמע"מ בגינן עומד על כ- 600 מליון ש"ח. החקירה הגלויה בפרשה נפתחה לאחר חקירה סמויה, ארוכה ומורכבת שהתנהלה **במשרד חקירות מכס ומע"מ תל אביב והמרכז וביחידה ליעדים מיוחדים של רשות המיסים**, אשר בעקבותיה הוקם צח"מ משותף לחקירות **מכס ומע"מ תל אביב והמרכז, חקירות מס הכנסה מרכז ומשטרת ישראל- זרוע תשתיות ביאל"כ**. עפ"י החשד, שני סוחרי דלק, אחד מהצפון והאחר מהדרום, קשרו קשר על מנת להונות את רשות המיסים באמצעות מערך של חברות ואנשי קש, שמטרתם הפצת חשבוניות מס פיקטיביות לחברות שבעלותם ובשליטתם, במאות מיליוני ש"ח, במטרה "לממן" את תשלומי המע"מ אותם עליהם לשלם עבור מרכיב הבלו במחיר הדלק. באופן זה הוננו את אוצר המדינה במאות מיליוני ש"ח. אגב ביצוע עבירות אלה עברו החשודים עבירות על החוק לאיסור הלבנת הון. **בית משפט השלום בראשון לציון** קבע, כי החשודים **יניב קנרש, אברהם אוסקר** מחברת אוסקר אנרגיה ודוד **מורגנשטיין** יעצרו עד 26 ביוני, **יוסי לטין** - יובא להארכת מעצר עד 25 ביוני, **אולגה רק ושלומי אטיאס** יעצרו עד ה-21 ביוני. חשודה נוספת ששמה אסור בפרסום נעצרה אף היא עד ה-26 ביוני.

### ישראל הופכת למקלט מס ?

באתר **CNBC דווח**, כי משרד המשפטים האמריקני הגיש כתב אישום נגד שלושה אמריקנים, בעוון סיוע ללקוחות בהעלמת מס על ידי העברת כספים לישראל. מכתב האישום עולה, כי **דוד ונדב קלעי** (אב ובו), יחד עם **דוד אלמוג**, פעלו תחת חברה בשם **United Revenue Service** ועזרו ללקוחותיהם להימנע מתשלום מס על ידי העברת כספים לשני בנקים ישראלים. רוב ההעברות היו קטנות - לא יותר מכמה עשרות אלפי דולרים. מהכתוב עולה, כי החקירה היא רק בתחילתה וצפויות התפתחויות, כולל במספר המעורבים, ואף יתכן שבמערכת היחסים בין המדינות.

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



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה יעוץ מקצועי, חוות דעת, סקירת המצב המשפטי ו/או הדין הרלבנטי  
טל. 03-6966733, פקס. 03-6966744

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