

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

גיליון 708 יום ה' 10 ביולי 2014

השבוע בגיליון

עדכונים מהשטח

מאמר  
פסיקה

מחוץ לחוק

אושר בטרומית: פטור מניהול פנקסים ודוחות עד הכנסה של 60,000 ש"ח //  
חנית בקניון ויש לך חובות מס? בקרוב ניתן יהיה לעקל את רכבך //

עבירות מס בחוק איסור הלבנת הון – סוגיית (אי) התיישנות!

עליון – מ"ה – עקרונות הערכת שווי מלאי עסק לצורך ניכוי הוצאות //  
מ"ה – הסדר מיוחד לחלוקת דיבידנד בחברה משפחתית //  
מ"ה – חישוב מאוחד – לא ניתן לייחס פטור לנכה על הכנסתו הפאסיבית //

חשד: הונאת מס בקבוצת רכישה // שלום, מדברת אראלה מרשות המסים //  
ייבחנו מגבלות השירות של אתר דטהפקס // למברגר- פרקליט מחוז ת"א פלילי

עדכונים מהשטח

אושר בטרומית: פטור מניהול פנקסים ודוחות עד הכנסה של 60,000 ש"ח

בפקודת מס הכנסה ותקנותיה ללא תלות בגובה הכנסתו, גם אם הכנסה זו אינה מחויבת בתשלום מס כלל בשל נקודות הזיכוי האישיות ומדרגות המס. מצב זה יוצר רגיעה מובנת של כל אותם יחידים המעוניינים לקיים עסק קטן שתוצאות פעילותו ממילא אינן מחויבות במס. עצם החובה לנהל ספרים על ידי מי שאינו מאומן בכך והעלויות הכרוכות בהעסקת אנשי מקצוע מהוות מכשול מיותר בדרכם של אותם יחידים לפרנס במעט את עצמם ומשפחתם. גם שלטונות המס נאלצים לקלוט אלפי דוחות של נישומים אשר מלכתחילה ברור, כי אין בהם כל תשואת מס שהיא.

♦ מוצע אפוא לאמץ (בשינויים המחויבים) את המודל הקיים כבר שנים רבות באגף אחר של רשות המסים והוא מודל ה"עוסק הפטור" הנהוג במס ערך מוסף ומאפשר במודע פגיעה מסוימת בהכנסות המדינה לצורך פישוט מערכת הדיווח והאכיפה.

♦ ביום 9.7.14 אישרה מליאת הכנסת בקריאה טרומית את הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור מדיווח לנישום פטור), התשע"ג-2013, של ח"כ מאיר שטרית (התנועה).

♦ מוצע, כי מי שהכנסתו ממשכורת, עסק או משלח יד אינה עולה על 60,000 שקלים חדשים והצהיר על כך בפני פקיד השומה, יהיה פטור מחובת ניהול פנקסים ומהגשת דוחות.

ובנוסף ההצעה: "על אף הוראות סעיפים 130 ו-131, נישום פטור לא יהא חייב בניהול פנקסים ובהגשת דוח כאמור באותם סעיפים לגבי כל הכנסותיו; הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד ניכוי לפי סעיף 17; לעניין זה, "נישום פטור" – מי שהכנסתו ממשכורת, עסק או משלח-יד בשנת המס אינה עולה על 60,000 שקלים חדשים והצהיר על כך בפני פקיד השומה".

♦ בדברי ההסבר להצעה נכתב, כי במצב הנוכחי, כל תושב החפץ להתפרנס מעסק קבוע או מזדמן, מחויב בכל כללי הדיווח וניהול החשבונות הקבועים

חנית בקניון ויש לך חובות מס? בקרוב ניתן יהיה לעקל את רכבך

לעקל רכב של בעל חוב מס החונה בשטחים ציבוריים דוגמת חניונים בקניונים ועוד.

♦ תיקון נוסף בהצעת החוק, נועד לחזק את יכולתה של רשות המסים לפעול נגד חייבי מס. בחוק נקבע כי בסמכותו של בית המשפט להורות, במסגרת בקשה לסעד זמני, על תפיסת רכוש של חייבים וכן על עיכוב יציאה מהארץ של בעלי מניות ומנהלים פעילים בחברת מעטים שיש לה חובות מס.

♦ ביום 7.7.14 אישרה הכנסת בקריאה שנייה ושלישית את הצעת החוק הממשלתית להעמקת גביית המסים והגברת האכיפה (תיקוני חקיקה), התשע"ד-2014. ההצעה מרחיבה, בין היתר, את סמכויות האכיפה של רשות המסים בגביית חובות של חייבים במס, כחלק מחיזוק יכולת האכיפה והגבייה במאבק בסרבני מס והון שחור. הצעת החוק מעניקה, בין היתר, סמכות מפורשת לרשות המסים

הודעת מערכת: במשך פגרת הקיץ של בתי המשפט החלה ב- 15.7.14 ועד 1.9.14 יפורסמו גיליונות מס פקס אחת לשבועיים (במקום אחת לשבוע)



## עבירות מס בחוק איסור הלבנת הון – סוגיית (אי) התיישנות!

אורי גולדמן, עו"ד

גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

יובהר, כי סעיפים 3 ו-4 לחוק הם הסעיפים הקובעים ומגדירים את העבירות על חוק איסור הלבנת הון (עבירות "ההלבנה") ואילו סעיף 2 הוא הסעיף המגדיר את "עבירות המקור".

◆ אם כך, לכאורה לפי לשונו הברורה של החוק- עבירת הלבנת הון יכולה לחול גם על רכוש שמקורו בעבירת מקור שנעברה לפני שנת 2000. ותארו לכם שעבירות מס תתווספנה לרשימת עבירות המקור!?

◆ אם לא די בכך, הרי שסעיף 2(ב) לחוק קובע, כי יראו כעבירת מקור גם עבירה "שנעברה במדינה אחרת ובלבד שהיא מהווה עבירה גם לפי דיני אותה מדינה", דבר שברוח התקופה נוח לרשות המסים, כאשר מדובר בכספים שנמצאים מחוץ לגבולות ישראל.

◆ ואם גם זה אינו מספיק, הרי שבית המשפט העליון קבע בפרשת השוחד בחברת החשמל, הידוע גם כעניינם של [אשר כהן וריטבליט \(ע"פ 7666/08\)](#), כי כלל אין צורך להעמיד אדם לדין בעבירות המקור, כדי להעמידו לדין בגין עבירות על חוק איסור הלבנת הון.

באותו ענין קבע בית המשפט העליון (והדברים מובאים כלשונם מפסק הדין), כי לענין "עבירת המקור": "יש להוכיחה מעבר לספק סביר, אך לאו דווקא באמצעות העמדת העבריין החשוד בה לדין. דברים אלה אף הם אין בהם רבותא; אי אפשר להטיל על העגלה הפלילית, עם שטעונה היא הוכחה מעבר לספק סביר, מטען שיסכל את תכליתה...".

מכך מנסה התביעה ללמוד, ושוב איננו שותפים למסקנה זו, כי גם אם לא ניתן להעמיד אדם לדין בגין עבירת המקור, למשל בגלל התיישנות, הרי שכן ניתן להעמידו לדין בגין עבירות על חוק איסור הלבנת הון. המשמעות היא שלעמדת התביעה, "רכוש אסור" אמור להישאר לנצח "רכוש אסור" וכל פעולה בו עשויה "להחיות" מחדש את חוק איסור הלבנת הון.

◆ והרי הדבר מנוגד לכלל, שאין להעמיד לדין אדם בשל עבירה בחלוף זמן רב מיום ביצוע העבירה בהתחשב בסוג העבירה, לפי סעיף 9(א) לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב] התשמ"ב-1982. והרי לא אחת נקבע, גם על ידי בית המשפט העליון כי: "במשפט הישראלי, מתאפיינים הסדרי התיישנות בפלילים במידה רבה של נוקשות" וכי: "מועד התיישנות העבירה הוא חד כתער. יום לפני תקופת התיישנות הנאשם אחראי בפלילים; יום לאחריה – הוא פטור מפלילים" (ע"פ 2144/08 אברהם מונדרוביץ נ' מדינת ישראל, פורסם באתר בתי המשפט).

◆ לעניות דעתי, בתי המשפט לא יכולים לאשר העמדה לדין פלילי על עבירות שהתיישנו, מה גם שהדבר עלול בנסיבות מסוימות (לאור הגישה הרואה בחילוט רכוש כ"עונש"), לגרום ל"סיכון כפול" בשל עבירות אלה ו/או בגין "הרכוש" שנוצר כתוצאה מהן. אנו תקווה, כי בבחינה ישירה של מבחן התיישנות, בתי המשפט לא יתנו לכך יד.

◆ כידוע, מזה תקופה ארוכה יש בכוונת הרשויות להכניס את עבירות המס החמורות לתוך חוק איסור הלבנת הון. ככל שעולה הרצון ל"מלחמה בהון השחור", הולך ומתקרב, לצערנו, הסיכוי שהתיקון יעבור.

◆ לאחרונה התפרסם מאמר דעה של הח"מ בעיתון "דה מרקר", בנושא – "החוק שעלול למחוך את האזרח הקטר" (קישור לדה מרקר), וזאת בהמשך למאמר דעה נוסף של הח"מ בכלכליסט, בנושא: [נשק יום הדין של רשות המסים](#) (קישור לכלכליסט)

◆ בעקבות שני המאמרים התקבלו במשרד הח"מ פניות ושאלות רבות בנושא.

חלק גדול מהשאלות מתרכזות בכך ש"איך אתה כותב שאין התיישנות? הרי זה לא הגיוני ולא חוקתי שאין התיישנות בחוק"; "האם אתה אומר שאחרי שהחוק יעבור (חס וחלילה) כוונתך היא שכספים שהושגו בעבירות מס לנצח יהיו "רכוש אסור" ולא ניתן יהיה להשתמש בהם?" וכיוב'.

אנצל במה מקצועית זאת כדי להסביר את הנושא:

◆ ראשית, רקע כללי לחוק איסור הלבנת הון- בפשיעה – בעבירות המכונות "עבירות מקור" (כגון: סחר בסמים, סחיטה, ניהול וארגון הימורים בלתי חוקיים, מעילות וגניבות, שוחד, סחר בלתי חוקי בנשק, קבלת דבר במרמה וכיוב'), במטרה להסתיר או להסוות את מקורו של הרכוש, את זהות בעלי הזכויות בו, את מיקומו, להטמיעו ברכוש לגיטימי וכיוב'.

החוק מגדיר רשימה סגורה של "עבירות מקור", וכל רכוש שמקורו, על פי החשד, באחת מעבירות המקור, מכונה "רכוש אסור".

◆ "עבירות המקור" הינן עבירות חמורות ביותר והן נבחרו על ידי המחוקק בקפידה כ"רשימה סגורה" בעת חקיקת החוק, שכן החוק הינו דורסני ודרקוני מאד, ונותן לרשויות כלים עוצמתיים במיוחד כדי להילחם בעוברים עליו, לפיכך מוצדק היה להשתמש בכלים אלה רק על עבירות ש"מצדיקות" זאת. כך, למשל, אחד הכלים הוא ענישה מחמירה של עשר שנות מאסר על עבירת הלבנת הון ובנוסף כלי ה"חילוט" וה"חילוט הזמני"- שנועד "להוציא את בלעו של עבריין מפיו".

לגבי עבירות המס – בעת החקיקה המקורית של החוק, הוחלט במפורש ע"י המחוקק שלא להכליל במסגרת עבירות המקור, אלא שכעת, ברוח התקופה של המלחמה בהון השחור והעליהום החברתי, נוצרה פירצה דרכה מנסות הרשויות שוב להכניס את עבירות המס החמורות במסגרת רשימת "עבירות המקור".

מדוע נטען כי על חוק איסור הלבנת הון לכאורה אין התיישנות?

◆ ראשית אציין, כי איננו מסכימים לאמירה זו ועד כה עדיין לא היה מקרה שבו נבחן הדבר מבחינה משפטית טהורה, אלא שמקור הטענה הוא בסעיף 34 לחוק איסור הלבנת הון, המדבר בעד עצמו: "הוראות סעיפים 3 ו-4 יחולו גם על רכוש שמקורו בעבירה כהגדרתה בסעיף 2, שנעברה לפני תחילתו של חוק זה".

## עקרונות הערכת שווי מלאי עסק לצורך ניכוי הוצאות ע"א 5468/12 תכשיטי ג'י בי בע"מ ואח' נ' פקיד שומה ירושלים אמיר אבו ראזק, משפטן

כל הצדקה. לעניין ההשקעה בגיאורגיה, נטען כי יש לדחות את הערר כבר בשל כך שהוא מופנה נגד קביעותיו העובדתיות של ביהמ"ש המחוזי.

### ביהמ"ש העליון בפני כב' השופטים י' דנציגר, צ' זילברטל וד' ברק-ארז:

◆ ביהמ"ש קבע, כי לאחר שבחן את עובדותיו של המקרה הנדון, הגיע לכלל דעה, כי החברה לא הוכיחה כי השיטה שאומצה על-ידיה מתיישבת עם פרקטיקה חשבונאית מקובלת. אכן, רואה החשבון שלה גרס כי השיטה מתאימה לנתוני העסק, אך אף הוא לא הצביע על כך שאימץ שיטה מקובלת או נוהגת. הקושי בקבלת שיטה שבוחנת את שווי הממוצע של מלאי מתעצם לנוכח העובדה שאף החברה עצמה הודתה, כי כל פריט במלאי שהיא מחזיקה מזוהה במערכת, ולפחות בעת הזו, הוראות תקן חשבונאות 26 קובעות, כי לא ראוי להפחית מלאי "על בסיס של סוגי מלאי בענף מסוים".

◆ לכך ניתן להוסיף, כי השיטה שאימצה החברה העלתה תמיחות רבות שלא נמצאו עליהן מענה. ביהמ"ש לא מצא, כי הוצגו נתונים חותכים לפיהם שווי המלאי כפי שהוא מוערך על-ידי החברה משקף נאמנה את שווי המכירות. השיטה שבה נקטה החברה להערכת שווי של המלאי היא שיטה החורגת מהכללים החשבונאיים המקובלים, לכאורה ללא כל הצדקה. כמו כן, השיטה מעלה תהיות באשר לשאלה האם יש בה כדי לשקף כראוי את שווי של המלאי. **הנטל להראות שערך המלאי הגיע לאפס ממש הינו כבד למדי, והחברה לא עמדה בו.** ניסיון החיים תומך במסקנה שכך אף ביתר שאת (ככל שמדובר באיפוס השווי) כאשר מדובר בתכשיטים העשויים מתכות יקרות שמחיר השוק שלהן עשוי לעלות, ולא רק לרדת, מאז המכירה. בחינת תכליתם של דיני המס, ובכלל זה הגיונם הכלכלי של הדברים, הובילה דווקא למסקנה, כי הצדק עם פקיד השומה. קבלת הגישה שמוצעת על-ידי החברה תוביל הלכה למעשה, למצב בו היא תוכל לנכות פעמיים הוצאות בגין אותם פריטי מלאי – פעם אחת כשהעריכה את שוויים באפס, היינו כשניכתה את ירידת הערך של המלאי, ופעם שנייה – אם תמכור אותם פריטים בשנת 2002 לאחר שערכם "קם לתחייה" לכאורה. ברי, כי ניכוייה של הוצאה לצורכי מס פעמיים מנוגד בתכלית לדיני המס ולמטרות שאותם הם נדרשים לממש.

◆ לעניין ההשקעה בגיאורגיה, נקבע כי כלל האינדיקציות מראות כי זו נעשתה על ידי עופר באופן אישי-ולא על ידי החברה.

### תוצאה:

◆ ערעור הנישומים נדחה, ערעור פקיד השומה התקבל. נקבעו הוצאות לטובת פקיד השומה ע"ס 75,000 ש"ח בנוסף לביטול ההוצאות שנפסקו לטובתם בביהמ"ש המחוזי.

**ניתן ביום: 8.7.2014**

**ב"כ החברה ובעליה: עו"ד יוסי רומנו ועו"ד ג'ק בלנגה**  
**ב"כ פקיד השומה: עו"ד קמיל עטילה, פרק' המדינה**

◆ חברת תכשיטי ג'י בי בע"מ (להלן: "החברה") היא חברה משפחתית העוסקת בייבוא ושיווק תכשיטי יוקרה, ובבעלותם של שני אחים: **ניסים ואלון יונסוף** המחזיקים המניותיה באופן שווה (להלן כולם ביחד: "הנישומים"). פקיד שומה ירושלים (להלן: "פקיד השומה") החליט שלא לקבל את דוחות החברה לשנים 2002-2006 וקבע להם לנישומים שומה לפי מיטב השיטה.

◆ במסגרת הערעור דן ביהמ"ש העליון בשאלה: **כיצד יש לקבוע את שווי של המלאי העדכני של החברה?** החברה קבעה את שווי המלאי לפי שווי השוק שלו (הפחתה של 35% בסוף השנה הראשונה, 65% בסוף השנה השנייה, 80% בסוף השנה השלישית ולאחר מכן הפחתה של 100%). שאלת משנה שנבעה מן המחלוקת באשר לשיטת הערכת שווי מלאי החברה, נוגעת **לאופן יישומה של השיטה בה נקט המשיב להערכת המלאי.** השאלה השנייה בה דן ביהמ"ש נוגעת להסכם שנחתן בין עופר יונסוף (להלן: "עופר") לאדם אחר להקמת חברה משותפת לבנייה והפעלה של מרכז קאנטרי קלאב בגיאורגיה (להלן: "ההשקעה בגיאורגיה"). הכספים שהשקיע עופר הועברו מחשבון הבנק האישי שלו של רעייתו. במהלך אותה תקופה הועברו כספים לחשבון זה מחשבונה של החברה. בסופו של דבר, ההשקעה נכשלה ותביעתו של עופר להשבת כספיו נדחתה. המחלוקת בעניין זה הייתה האם יש לייחס את ההפסד מהפרויקט לעופר או לחברה.

◆ ביהמ"ש המחוזי בירושלים מפיו של השופט דוד מינץ קיבל את עמדתה של החברה בכל הנוגע לשיטת חישוב ערך המלאי, ודחה עמדתה בכל הנוגע לניכוי ההפסד בגין ההשקעה בגיאורגיה. כעת הונחו 2 ערעורים: ערעור פקיד השומה לעניין שיטת חישוב שווי המלאי, וערעור החברה לעניין ייחוס הפרויקט בגיאורגיה לה.

◆ **לטענת הנישומים,** הנטל להראות ששיטת הערכת השווי בה נקטו אינה סבירה מוטל על פקיד השומה, אשר לא עמד בו. עוד נטען, כי פקיד השומה לא הציג כל דרך חלופית לחישוב שווי השוק של המלאי. לעניין ההשקעה בגיאורגיה, נטען כי במהותו פרויקט ההשקעה בגיאורגיה היה פרויקט שבוצע על-ידי החברה ולא על-ידי עופר.

◆ **לטענת פקיד השומה,** הנטל להראות שהשיטה שנבחרה להערכת המלאי היא נכונה מוטל על החברה וכי היא לא עמדה בנטל זה. עוד נטען, כי השיטה שהציגה החברה היא שרירותית ומנוגדת לשכל הישר, שכן בכל מקרה שוויים של תכשיטים, גם לאחר ארבע שנים מיום רכישתם, אינו אפס. עוד נטען, כי הכלל הבסיסי הוא ששווי מלאי הפתיחה של שנה יהיה זהה לשווי מלאי הסגירה של השנה שלפניה. לשיטת פקיד השומה, קביעה ששווי של מלאי הפתיחה של שנת 2002 שונה מזה שעליו דיווחה החברה בשנה שלפניה, תאפשר לנישום לנכות שוב את ההוצאות שכבר נוכו בשנים הקודמות, ובכך תביא בהכרח להתרת כפל הוצאה ללא





העיתון המקצועי לענייני מסים

## הסדר מיוחד לחלוקת דיבידנד בחברה משפחתית ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות אינגה אייזנברג, עו"ד (חשבונאית)

ביהמ"ש קבע, כי נטל המס המצטבר בגין מס החברה ובגין המס על הדיבידנד דומה לנטל המס בגין הפקת הכנסה המוטל עליה מס בשיעור מס שולי. באופן זה, בגין הפקת הכנסה באמצעות חברה וחלוקתה לבעלי המניות מוטל מס בקירוב לשיעור המס שחל על יחיד בגין הפקת הכנסה בגובה דומה.

♦ הסדר החברה המשפחתית הבא לידי ביטוי בסעיף 64א לפקודה, מבוסס על מודל של מיסוי חד-שלבי, שבו בשלב הפקת ההכנסה ע"י החברה מוטל מס בגובה מלוא שיעור המס אשר חל על יחיד בגין הפקת ההכנסה. לכן במיסוי חד-שלבי אין צורך בהטלת מס נוסף בגין חלוקת הרווחים, שכן מטרת המס המוטל על דיבידנד בחברה הרגילה היא לגשר על פער המס החל בגין הפקת הכנסה באופן מאוגד לעומת הפקת הכנסה באופן לא מאוגד. פער זה כאמור לא קיים בחברה המשפחתית. במילים אחרות - הטלת מס נוסף על דיבידנד בחברה המשפחתית יביא לגביית מס ביתר. כדי למנוע תשלום מס ביתר בחברה המשפחתית נחקק סעיף 64א (א) (1) שקובע שאין מקום להטיל מס נוסף בגין חלוקת רווחים מתוך הכנסות החברה המשפחתית. ברם, מקום שבו לא שולם מס בגין רווחים שצמחו בחברה משפחתית, דהיינו רווח מסוים לא היה כפוף למיסוי החד-שלבי, ודאי שאינו זכאי להקלה שבסעיף 64א (א) (1), שכל תכליתה למנוע תשלום מס ביתר.

♦ המערער תומך יתדותיו בפרשנות הלשונית של המונחים "הכנסה חייבת" שבסעיף 64א (א) ו"הכנסה" שבסעיף 64א (א) (1), ואילו המשיב תומך עמדתו בין היתר בכך שהסעיף מתייחס להוראות סעיף 64א כהסדר אחד, החל על היחיד והחברה המשפחתית כמקשה אחת - כוללת. גישתו של המשיב מקובלת על ביהמ"ש. ♦ בסיומו של ההליך הפרשני ניתן להגיע למסקנה, כי את המונח "הכנסה" בסעיף 64א (א) (1) יש לפרש כמתייחס לאותה הכנסה שכבר חויבה במס בידי היחיד, ולפיכך מצד אחד אין מקום להטיל עליה מס פעם נוספת, מצד שני, ובמידה שלא שולם מס על ההכנסה האמורה מן הראוי להטילו. לא ניתן לקבל את עמדת המערער לפיה בשלב חישוב ההכנסה החייבת, מבקשת החברה לנהוג בה כאישיות משפטית נפרדת מהמערער, תוך קיזוז הפסדי העבר מהכנסותיה, ואילו בשלב חלוקת הרווחים החברה מבקשת להתחשב במעמדה המיוחד בחברה משפחתית, כך שהמערער לא יחויב במס על הדיבידנד שהוא קיבל לידיו. תכלית של החוק, כי המערער לא יוכל לנצל את הוראות החוק ליצירת פטור ממס הן ברמת החברה והן ברמת היחיד להכנסה שאינה פטורה ממס. בנוגע לרווחים אשר חולקו בשנת 2008. המדובר בהפרשים חשבונאיים לגביהם טרם הוחל משטר המס החד-שלבי, ואף טרם הוחל משטר מס כלשהו. ולכן לאור הרציונל של סעיף 64א (א) (1) יש לנהוג בהם באופן דומה ולראותם כדיבידנד בידי המערער.

### התוצאה:

♦ הערעור נדחה.

ניתן ביום 10.6.14.

ב"כ המערער: משרד עורכי דין מ. שקל עו"ד יניב שקל  
ב"כ המשיב: עו"ד יפעת גול (שושן פרק' ת"א (אזרחי))

♦ המערער ובת זוגו גב' סלין הרשקו מחזיקים כל אחד 50% מהון המניות המונפק והנפרע של חברת מ.צ. הרשקו השקעות בע"מ (להלן: "החברה"). עד לשנת המס 2006 הייתה לחברה פעילות עסקית והיא פעלה כחברה בע"מ. החל משנת המס 2007 החברה הינה חברת אחזקות אשר נחשבת כחברה משפחתית, בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), והמערער הוא "הנישום המייצג" של החברה לצרכי מס. כמו כן, החל משנת המס 2007, לחברה אין הכנסות מעסק. בשנות המס 2007 ו-2008 מכרה החברה את מלוא השקעתה (36%) במניות חברת פלסטו שק בע"מ (להלן: "פלסטו שק"), חברה ציבורית שנסחרה בבורסה. הכנסות אלה ורווח ההון בגינן נרשמו בספרי החברה (דו"חות כספיים ודו"חות התאמה לצרכי מס). בנוסף, באותו המועד, לחברה היו הפסדי הון צבורים מהתקופה שבה טרם נחשבה למשפחתית, שמקורם בפעילות בניירות ערך. בשנות המס 2007 ו-2008 חילקה החברה לבעלי מניותיה דיבידנדים מתוך רווחי החברה החשבונאיים לשנות מס אלה. המערער, דיווח על הכנסות מדיבידנד שקיבל מהחברה כהכנסה שאינה חייבת במס לפי הוראות סעיף 64א (א) (1) לפקודה. המשיב לא קיבל דיווח זה של המערער וקבע, כי יש לחייב חלק מסכומי הדיבידנד במס.

♦ יובהר, כי מקור הדיבידנדים לצרכי מס שחולקו, אינו מרווחי אקוויטי או מרווחי שיערוך, אלא מרווחים שנצמחו לחברה כתוצאה ממכירת השקעתה במניות פלסטו שק, וכן מהכנסות מימון. המערער דיווח על הכנסתה החייבת של החברה בשנות המס 2007-2008, בהיותו נישום מייצג עפ"י סעיף 64א' לפקודה ושילם עליה מס בשיעורי המס החלים על היחיד. החברה ביקשה בשומתה העצמית שלא לחייב את הדיבידנדים במס, היות שחולקו מתוך הכנסות החברה בתקופה שבה הינה משפחתית ובהתאם להוראות הסעיף. המשיב הסכים להחיל את הוראות סעיף 64א (א) (1) לפקודה בגין הכנסתה החייבת של החברה ובגין הסכום האינפלציוני הפטור, ואולם לא הסכים להחיל את הוראות הסעיף לגבי הכנסות שקוזזו כנגד הפסד ההון ובגין הכנסות הכלולות בהפרש הרווח. כתוצאה מכך נוצרה המחלוקת הבאה: האם הסכומים אשר חולקו למערער כדיבידנד בשנים 2007 ו-2008, חייבים במס בגין חלוקתם.

## ביהמ"ש המחוזי מרכז-לוד – כב' הש' ד"ר אחיקם סטולר:

♦ הנשיא ברק בע"מ 3319/04 ליאור שקלרש נ' פקיד שומה רמלה) הסביר שהתכלית הבסיסית של סעיף 64א לפקודה היא יצירת הסדר מיסוי מיוחד ל"חברה משפחתית" אותו מכנה הנשיא כייצור כלאיים. מצד אחד, החברה המשפחתית היא בעלת אישיות משפטית נפרדת מנקודת המבט של דיני החברות. מצד שני, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל"נישום", כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של "החברה המשפחתית" הם דיני המס החלים על יחיד.



**חישוב מאוחד - לא ניתן לייחס פטור לנכה על הכנסתו הפאסיבית**  
 ע"מ 12-02-14174 בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה  
 מיכאל כשכאש, עו"ד

פטור להכנסותיו האישיות של הנכה בלבד. ייחוס הכנסות בן הזוג להכנסתו של הנכה נועד רק לצרכי חישוב המס לפי סעיף 65 לפקודה ואין בו משום קביעה שהכנסות בן הזוג הינן הכנסותיו של הנכה. עוד נטען כי הענקת פטור להכנסותיו של בן זוגו של הנכה, מנוגדת לתכלית הוראת הפטור ויש בה משום פגיעה בעקרון השוויון בין הנישומים.

**בית המשפט המחוזי חיפה בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים בפני כב' השופט רון סוקול:**

♦ בדחותו את הערעור הדגיש ביהמ"ש, כי סעיף 9(5) לפקודה כולל שתי חלופות להענקת פטור לנכה – סעיף 9(5)א) מעניק לנכה פטור על הכנסות מיגיעה אישית, בעוד שסעיף 9(5)ב) מעניק לנכה פטור על הכנסות פסיביות. ביהמ"ש ציין, שתכלית הוראת סעיף 9(5) הנה סוציאלית ונועדה לעודד נכים להשתלב בקהילה ולצאת לעבודה. תכלית ההוראה אינה נועדה אך לתמרץ נכים להשתכר מיגיעה אישית, שכן המטרה הסוציאלית תושג כל אימת שלנכה הכנסות אחרות היכולות לסייע לו לשקם את חייו.

♦ ביהמ"ש הגיע לכלל מסקנה שאין בהוראת סעיף 65 לפקודה כדי ליצור פיקציה בכל הנוגע לייחוס הכנסות בן הזוג כהכנסות מיגיעה אישית. לשיטתו ההוראה נועדה רק לקבוע דרך חישוב של ההכנסה המאוחדת. זאת ועוד, תכלית הוראת סעיף 9(5) כולו, הן לעניין הפטור להכנסות מיגיעה אישית והן לעניין הפטור להכנסות פסיביות, הנה להקל ולסייע לנכים. אין כוונה לתמרץ או להקל על מי שאינו נכה. בית המשפט הדגיש שקבלת עמדת המערערים פוגעת בתכלית ההוראה, מעקרת את המטרה לתמרץ את הנכה להגדיל את הכנסותיו ותעודד אותו שלא להתפרנס אלא ליהנות מפטורים להכנסות בן זוגו.

♦ ביהמ"ש ציין שגם לשון הוראת סעיף 9(5) לפקודה איננה מתיישבת עם עמדת המערערים שכן מדובר בפטור אישי – הפטור לפי סעיף 9(5)ב) ניתן ל"הכנסותיו שלא מיגיעה אישית" של הנכה. אשר על כן קבע ביהמ"ש, כי הכנסת בן הזוג אינה הכנסתו של הנכה, כי אם רק הכנסה מיוחדת לצורך חישוב המס.

**התוצאה:**

♦ הערעור נדחה.

**ניתן ביום: 29.06.2014**

**ב"כ המערערים: משרד עו"ד ג'ק בלנגה איתני ושות'**  
**ב"כ המשיב: עו"ד דנה גורדון ונדרוב, פרק' מחוז חיפה**

♦ עניין בערעור על החלטת פקיד שומה חדרה (להלן: "המשיב") שדחה את השגת הזוג בן נתן (להלן: "המערערים") וקבע, כי הכנסותיה של המערערת מעבודתה כשכירה, לא ייהנו מפטור הניתן להכנסותיו של נכה על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), וזאת אף על פי שהכנסות אלה חושבו בחישוב מאוחד עם הכנסותיו של המערער הסובל מנכות.

**במוקד הדין ניצבה השאלה: האם מקום שבו נערך חישוב מאוחד להכנסות בני זוג, והכנסתה של האישה נזקפת להכנסותיו של בן הזוג הנכה, עומד לבני הזוג הפטור הקבוע להכנסה פסיבית של נכה על פי סעיף 9(5)ב) לפקודה?**

♦ המערערים הם בני זוג הנשואים זה לזו. המערער הינו נכה הזכאי לפטור ממס על הכנסותיו לפי סעיף 9(5) לפקודה. המערער עובד כעצמאי וכן זכאי לתגמולים ממשד הביטחון. המערערת, בת זוגו של המערער, משתכרת מיגיעה אישית כשכירה. המערער נקבע כבן הזוג הרשום בהתאם לסעיף 64 לפקודה, כך שהכנסותיהם של המערערים מחושבות על פי סעיף 65 לפקודה בחישוב מאוחד, כלומר, כל הכנסות בני הזוג מחויבות על שמו של המערער.

♦ בדו"חות על הכנסות שהגישו המערערים לשנות המס 2008-2009, ביקשו המערערים לראות במערער הנכה כבן הזוג הרשום. כן ביקשו להכיר בדרישתם לפטור על מלוא הכנסותיהם מיגיעה אישית על פי סעיף 9(5)א) לפקודה, ולחלופין, עתרו לקבוע כי הכנסותיה של המערערת יצורפו להכנסות המערער וינתן להן פטור על פי סעיף 9(5)ב) לפקודה, כלומר פטור על הכנסות פסיביות, בשלב מסוים, מיקדו המערערים טענותיהם אך ורק בפטור על פי סעיף 9(5)ב) לפקודה. המשיב מצדו הסכים כי המערער יהיה בן הזוג הרשום, אולם טען, כי שינוי זהותו של בן הזוג הרשום אינו משנה לעניין מתן הפטור.

♦ **לגישת המערערים**, רישומו של המערער כבן הזוג הרשום וייחוס הכנסותיה של המערערת אליו, מחייב כי הכנסות המערערת יוגדרו כהכנסות פסיביות של המערער ויזכו לפטור המוענק לפי סעיף 9(5)ב) לפקודה. מאחר ובעקבות פסק הדין הקודם לא ניתן לראות בהכנסת האישה כהכנסה מיגיעה אישית של המערער, הרי שיש לסווגה, כך לגישת המערערים, כהכנסה פסיבית של המערער ולהעניק למערערים פטור על פי סעיף 9(5)ב) לפקודה. המערערים מדגישים כי זכותו של נישום לבחור במסלול המס המיטבי עבורו, ועל כן יש לכבד את בחירתם של המערערים לראות במערער כבן הזוג הרשום ולייחס לו את מלוא ההכנסות המשותפות. המערערים הפנו את בית המשפט לפסק הדין הקודם, שממנו ניתן להבין, כך לגישתם, כי בית המשפט קבע כי מקום שבו לא ניתן לנכה לנצל את הפטור על פי סעיף 9(5)א) לפקודה, יש לאפשר לו ליהנות מהפטור להכנסות פסיביות לפי סעיף 9(5)ב) לפקודה.

♦ **לגישת המשיב**, הפטור המוענק להכנסותיו של נכה, בין על פי סעיף 9(5)א) ובין על פי סעיף 9(5)ב), הינו



**ייבחנו מגבלות השירות של אתר דטהפקס**

לשכת עורכי הדין מנהלת בבימ"ש המחוזי בירושלים תביעה נגד חברת דטהפקס ורמי אוזן (מנהלה ובעל מניותיה), בטענה שהיא מספקת ייעוץ משפטי בדיני עבודה באופן העולה כדי עבירת הסגת גבול מקצוע עריכת דין (ת.א. (י-ם) 13-10-51587). בהתאם לתביעת הלשכה, על חברת דטהפקס נאסר להפעיל מרכז מומחים במתכונת של מתן חוות דעת משפטיות לסיטואציות קונקרטיות, ולמתן תשובות לשאלות קונקרטיות. בהתאם תביעה אף נדרשה החברה לשנות את אתר אינטרנט שלה, ולהוסיף הבהרה בדבר מגבלות השירות שהיא רשאית לתת. על האתר הוטל צו מניעה זמני בהסכמה, ולפיו נאסר, בין היתר, על חברת דטהפקס להפעיל את מרכז המומחים כאמור. בהתאם להודעת לשכת עורכי הדין, על אף הוראות הצו הזמני, נמנעה החברה להוסיף לאתר את ההבהרה הנ"ל, והניסוח המופיע באתר החברה שונה מהנוסח המופיע בצו, באופן שאינו מאפשר ללקוח סביר להבין, כי לא יקבל מענה ישיר כיצד לפעול בסוגיה קונקרטית כנדרש בצו. עקב כך, הוגשה בקשה לביזיון בית המשפט, וביום 23.6.14 התקיים דיון והוחלט כי באתר האינטרנט של העותרת תתווספנה בהדגשה המילים: "ייתן מענה כללי בדרך של הפניה למאגרי מידע, לפסיקה ולחקיקה, ולא תינתנה תשובות לשאלות המתייחסות לסיטואציות קונקרטיות". ההליכים לקבלת צו מניעה קבוע טרם הסתיימו. את הלשכה מייצגת עורכת הדין **אתי ליבמן עפאים ממשרד כהן, וילצ'יק קמחי ושות'.**

**עו"ד למברגר – פרקליט מחוז ת"א פלילי**

ועדת המכרזים של נציבות שירות המדינה בחרה פה-אחד בעו"ד שלמה (מומי) למברגר לתפקיד פרקליט מחוז תל אביב (פלילי). עו"ד למברגר יחליף בתפקיד את עו"ד אריאלה סגל-אנטלר ז"ל, שהלכה לעולמה באוקטובר 2013, לאחר שנאבקה במחלה קשה. מאז היעדרה מילאה את מקומה המשנה לפרקליטת המחוז, עו"ד נאוה שילר. עו"ד למברגר עובד בפרקליטות מאז שנת 1991, אז החל את דרכו בפרקליטות מחוז ירושלים, שם שימש כפרקליט הן בתחום הפלילי והן בתחום האזרחי. עו"ד למברגר כיהן בשורה של תפקידים, כאשר בשנים האחרונות (מאז 2009) שימש כפרקליט מחוז דרום (פלילי). קודם לכן, מאז שנת 2003, שימש כסגן מנהל המחלקה לחקירות שוטרים (מח"ש). עו"ד למברגר ניהל תיקים רבים במהלך השנים. עו"ד למברגר הינו בעל תואר ראשון ותואר שני במשפטים מהאוניברסיטה העברית בירושלים.

**חשד: הונאת מס בקבוצת רכישה**

עפ"י הודעת רשות המסים, יחידת מיסוי מקרקעין חדרה גילתה הונאת מס בהיקף של כ-15 מיליון ש"ח. הגילוי מקורו במבצע שטח מחוזי באזור השרון שנוהל על ידי הגב' פזית קלימן, פקידת שומה כפר סבא. כפי שעולה מההודעה, ליחידת מיסוי מקרקעין חדרה זרמו בחודשים האחרונים עשרות דיווחים על רכישת קרקעות במתחם בעיר עתלית, שעוררו את חשדה של מנהלת היחידה, הגב' תמר סעדה, אשר החליטה לבדוק את הנושא לקראת המבצע המחוזי במסגרתו נבדקו מאות עסקים באזור השרון במגוון תחומים ובין היתר, בתחום הנדל"ן. עפ"י ממצאי רשות המסים, קבוצת רכישה חתמה על הסכם רכישה מול קבלן לבניית 98 יחידות דיור, אך במקום לדווח על העסקה כמכלול, כל חבר בקבוצת הרכישה דיווח בנפרד על רכישת קרקע בלבד. בהתאם לחשדות, כך למעשה גזלו הרוכשים כ-15 מיליון ש"ח מקופת המדינה, וזאת כתוצאה מ"חיסכון" במע"מ, מס רכישה ומסים אחרים. אם אכן החשדות יתבררו כנכונים, יוחזרו המיסים ש"נחסכו" לקופת המדינה וייתכנו גם הליכים פליליים כנגד הקבוצה. המבצע נערך כחלק ממאמצי רשות המסים להשוואת נטל המס, כחלק מהמלחמה בהון השחור.

**שלום, מדברת אראלה מרשות המסים**

במהלך מבצע ביקורות ניהול ספרים שנערך בשבוע האחרון של יוני ונוהל על ידי פקידת שומה כפר סבא, חולון פזית קלימן, בהשתתפות פקידי שומה כפר סבא, חולון ורמלה, הופתעה לגלות בעלת חנות נעליים כי לא רק שהיא לא חייבת כסף למס הכנסה – אלא שמגיעים לה עשרות אלפי שקלים מהמדינה. במסגרת המבצע, הגיעו מבקרים מפ"ש כפ"ס לחנות נעליים בהרצליה. כחלק מנוהל שגרת, יצרו המבקרים קשר עם הגובה הראשי במשרד על מנת לברר את מצב החובות של בעלי העסק. בשיחה התברר כי לא רק שאין להם חובות אלא שמגיע להם החזר של 65,000 ש"ח שטרם הועבר להם, מאחר והמכתבים המודיעים על כך שנשלחו למייצג ובהם התבקשו לספק פרטי חשבון בנק אותו ניתן לזכות - מעולם לא נענו. בעלת העסק הייתה בטוחה שמדובר במתיחה ולא השתכנעה גם כאשר שוחחה בעצמה עם הגובה הראשי; לכן, למחרת הגיעה למשרד מס הכנסה בכפר סבא והתבררה כי המבקרים לא "עבדו" עליה ולאחר שעדכנה את פרטי חשבון הבנק שלה, הוחזר לה כל הכסף.

[info@masfax.co.il](mailto:info@masfax.co.il)

מס פקס מערכת ושיווק: דרך מנחם בגין 132, מגדל עזריאלי 1  
תל אביב 67021; טל. 03-6966416-03 פקס. 03-6953991



מערכת העיתון תשמח לקבל פניות, הערות והארות, לגבי סוגיות ושאלות שמתעוררות בתחום המס במישור הפלילי, האזרחי, איסור הלבנת הון ונושאים אשר ברצונכם שיקבלו התייחסות / כיסוי. האמור בעיתון זה אינו מהווה ייעוץ 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.