

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

גיליון 716 יום ה' 6 בנובמבר 2014

השבוע בגיליון

הודעת רשות המסים: רישום גופים פיננסיים לרשות המסים האמריקאית //

עדכונים מהשטח

סוף דרכן של חברות הארנק... האומנם? (בעקבות פס"ד קרן ת"א לפיתוח)

מאמר

מ"ה – חברות ארנק- בנסיבות מסוימות יחשבו כהכנסת עבודה פרסונאלית //

פסיקה

מ"ה – המועד לקביעת סיום הוצאות הקמה והוצאות טרום הפעלה //

שבח – האם יכול נאמן להיות שותף עסקי של נהנה – באותו הנכס? //

מתובע פלילי - לחשוד בהעלמות מס // בחינת לשכת עוה"ד - מועד נובמבר 14 //

מחוץ לחוק

חשד לתביעת פיצויים כוזבת // דח"צ יוכל להציע עצמו לכהונה נוספת //

## עדכונים מהשטח

### הודעת רשות המסים: רישום גופים פיננסיים לרשות המסים האמריקאית-IRS

◆ עפ"י הודעת רשות המסים, הגופים הפיננסיים נדרשים לבצע היערכות בהקדם האפשרי, לשם העברת המידע שייאסף באמצעות הרשות בישראל. כחלק מההיערכות, על המוסדות הפיננסיים המופיעים בהסכם להירשם באתר ה- IRS, כ- Foreign Financial Institutions (FFI).

עפ"י הודעת רשות המסים, על מנת שאותם גופים יופיעו ברשימת ה- FFI המפורסמת באתר ה- IRS בתחילת שנת 2015 ולקבל מספר מזהה אמריקאי (GIIN), יש להירשם עד לתאריך **22.12.2014**

([נכון למועד מתן ההודעה](#), זהו המועד האחרון לרישום על פי המידע שפורסם באתר ה- IRS. להלן לינק לרישום באתר ה- IRS:

<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Foreign-Financial-Institution-Registration-Tool>

◆ לאחר קבלת מספר מזהה אמריקאי, הדיווח יערך באמצעות רשות המסים בישראל. פרטים על כך יפורסמו באתר רשות המסים בהמשך.

◆ לפרטים נוספים בעניין זה, ניתן לפנות לרו"ח יריב אבידן ברשות המסים בכתובת דוא"ל: [yarivav@taxes.gov.il](mailto:yarivav@taxes.gov.il)

◆ ביום 6.11.14, פרסמה רשות המסים הודעה המיועדת לגופים פיננסיים בישראל, שבקרב יאלצו להעביר מידע ל- IRS, בעקבות ה- FATCA (פטקא). עפ"י ההודעה, מזכירה רשות המסים, כי ממשלות ישראל וארה"ב חתמו ביום 2.7.14 על הסכם לשיפור אכיפת מס בינלאומית ויישום הוראות חקיקת FATCA - (Foreign Accounts Tax Compliance Act).

ההסכם מסדיר את העברת המידע לרשות המס של ארה"ב (IRS), באמצעות רשות המסים בישראל, אשר תקבל את המידע מהגופים הפיננסיים בישראל. המידע שיימסר יכלול פרטים אודות חשבונות פיננסיים המוחזקים בישראל בידי אזרחי ארצות הברית, בידי תושבי ארצות הברית, בידי בעלי "Green Card", או בידי ישות משפטית שלאמריקאים יש בה החזקה מהותית. בנוסף, ההסכם מאפשר ל- IRS לדווח על הכנסות בחשבונות של תושבי ישראל בארה"ב.

◆ המועד הראשון להעברת המידע לארה"ב על פי ההסכם הוא **30.9.15**. העברת המידע הראשונה תכלול נתונים לגבי מחזיקי חשבונות אמריקאים והיתרות בחשבונותיהם לסוף שנת 2014.

רשות המסים צפויה לחתום בקרוב על הסכם עם ה- IRS לשם הסדרת הנהלים וההיבטים הטכניים לחילופי המידע.

מחזיק/ה כסף בחו"ל? חשבונות בנקים בשוויץ? כספים באוף שור?

הרווחת בהימורים/מניות ולא נוכח לך מס במקור? כספים שאתה רוצה להכשיר?

פנה/י בהקדם לרשות המסים לפני שהיא תפנה אלייך!

במסגרת הוראת השעה מיום 7.9.14 ניתן לעשות הליך אנונימי / מקוצר של גילוי מרצון

משרד עוה"ד גולדמן ושות' עוסק בייעוץ וייצוג בהליכי גילוי מרצון תוך תכנון מס מיטבי

ההליכים הינם דיסקרטיים ואנונימיים לחלוטין!

טל': 03-6966733 ; דוא"ל: [office@goldman-law.co.il](mailto:office@goldman-law.co.il)



## סוף דרכן של חברות הארנק... האומנם? (ע"מ קרן ת"א לפיתוח) ויקטור עטיה עו"ד (רו"ח); אורי גולדמן, עו"ד גולדמן ושות' – משרד עורכי דין

מול המערערת ולא באמצעות החברה בבעלותו. החברה שבעלותו הוקמה לאחר שנחתם ההסכם האמור ועוד כהנה וכהנה נסיבות המעידות על יחסי עובד מעביד.

ביהמ"ש קבע, כי כל הסממנים לעיל הצביעו באופן מובהק, כי המנכ"ל היה עובד שכיר של החברה ומתוקף כך שכרו היה אמור להשתלם בתלוש ולא כנגד חשבונית כפי שנעשה. המערערת הייתה אמורה לנכות משכר זה מס במקור בהתאם להוראות הפקודה. משלא נוכה המס במקור בהתאם לדין הרי שביהמ"ש קבע, כי צדק פקיד השומה בכך שלא התיר למערערת את ההוצאה.

♦ **למרות האמור, אין הכרח, כי המסקנה היא ביטולן של "חברות הארנק".** המקרה בפסה"ד מעיד על נסיבות מאד ספציפיות של המנכ"ל והמערערת בדרך התקשרותם. למעשה עולה מפסק הדין, כי שני הצדדים לא נזהרו כלל והתעלמו לחלוטין מהדקויות המשפטיות הקשורות בדיני המס ולבטח מההלכות הפסוקות בעניין. יתכן מאוד, כי במקרים בהן יפעלו הצדדים בזהירות הראויה (תוך איבחון פסק הדין), רשות המיסים תהא מנועה מאי התרת הוצאות אלה.

כך למשל באמצעות עריכת הסכם עם חברת הניהול ולא הסכם אישי, הקפדה על אי מתן הטבות הניתנות לשכירים, וויתור על ימי חופש ועוד.

♦ **מסקנתנו היא שפסה"ד למעשה אינו מוריק מתוכן את חברת הניהול, אלא רק מתווה דרך נכונה/סדירה כיצד אמורה להתבצע התקשרות בין חברת ניהול ומזמין השירות (או יותר נכון כיצד לא לבצע התקשרות זו.**

♦ בכל מקרה, תוצאת פסק הדין אינה נכונה כלל עבור אלה אשר פועלים או מתכוונים לפעול באמצעות "חברות ארנק", שכן רבים יחששו מחיובי מיסים בשלב מאוחר יותר אשר יכלול סכום נכבד שייצבר בגין מספר שנות מס יחד בצירוף הפרשי הצמדה, ריביות וקנסות. יתרה מכך, מעסיקים רבים ימנעו מלפעול מול שכיריהם הבכירים בדרך זו בכדי להימנע משומת ניכויים כבדה במיוחד אשר תכלול את כל האמור ואף בגילום. רשות המיסים תרוויח למעשה מחוסר הודאות שנוצרה או שתיווצר בעניין בקרב הנוגעים בדבר שתגרום לרבים להימנע משימוש בחברות מעין אלה.

♦ **האם מדובר בהלכה מחייבת?** לא, משום שפסק הדין ניתן על ידי בית משפט מחוזי. ואף ביהמ"ש ציין מפורשות בפסה"ד, כי הוא נכון רק לנסיבות שנדונו בו, במילותיו: **"אין באמור בכדי לקבוע, כי לא ניתן, באופן עקרוני, לתת שירותי ניהול באמצעות חברה. במקרה שלפני לא כך נעשה הדבר".**

♦ **האם התיק ייבחן בבנימש העליון?** האם זהו הטסט-קייס ללכת עמו לעליון? מדובר בשאלה של יתרון וחיסרון ובניגודי אינטרסים ברורים בין המערערת הבודדת ונסיבותיה הקיצוניות לבין "חקיקה שיפוטית" מחייבת ואקטיביסטית, ואנו תקווה שהדברים יישקלו בכובד ראש ואם יוחלט להגיש ערעור לבית המשפט העליון, הרי שיש ללוותו ב"ידידי בית משפט" מגופים רבים ושונים, שלא יתנו לעניין לעבור ללא תשומת הלב הראויה! וזאת דוגמא טובה לאמירה:

Hard cases make bad law

♦ כידוע, ממשלת ישראל הנוכחית ובעיקר שר האוצר, מר יאיר לפיד, הכריזו עם כינונה של ממשלה זו, כי ילחמו למען השוויון בנטל לרבות חלוקה צודקת יותר של נטל המס. בין יתר ההמלצות שקיבלה הממשלה בעניין, נדון **נושא "חברות הארנק"** אשר נולד במרוצת השנים במטרה לחסוך בתשלום מיסים עבור עובדים שכירים בכירים או ליתר דיוק דחיית תשלום המס למועד חלוקתו בפועל תוך הפניית החיסכון במס להשקעות ו/או להון החוזר של החברה עד מועד החלוקה הסופי.

♦ משרד האוצר יחד עם רשות המיסים השקיעו מאמצים רבים בעניין. דיונים רבים התקיימו בנושא ואף הועלו הצעות חוק כאלה ואחרות. חלק מן ההצעות אף נחשפו לציבור והתגובות לא איחרו לבוא. כנגד הצעות אלה נטען מחד, כי הן אכן יועילו לשוויון בנטל ומאידך נטען, כי הן מנוגדות לחופש העיסוק או לזכות להתאגד. בכל מקרה, יוזמת חקיקה זו נשכחה לאחורונה, ככל הנראה בזכות לוביסטים חזקים במיוחד בעלי אינטרסים אישיים, שקרבתם למקבלי ההחלטות בעניין ברורה מין הסתם.

♦ למרות המצב, רשות המיסים לא קפאה על שמריה "והחליטה" לפעול אסטרטגית באמצעות ערכאות שיפוטיות באופן של בחירת "תיק דגל".

כך ביום 20.10.2014 פורסם פס"ד ע"מ 28320-05-12 **קרן תל אביב לפיתוח נגד פ"ש ת"א 5** שיצא מבית המשפט המחוזי תל אביב, ע"י **כבוד השופטת מיכל אגמון גונן** (להלן: **"פסה"ד"**). עפ"י פסה"ד לא הותרו למערערת הוצאות בגין דמי ניהול למנכ"ל המערערת, מר א. בן שושן (להלן: **"המנכ"ל"**). בית המשפט סיווג את ההוצאה כהוצאת שכר ולא הוצאת דמי ניהול ומאחר והמערערת לא ניכתה מיסים כדין משכר זה, קבע כבוד בית המשפט, כי ההוצאה אינה מותרת בניכוי עבור המערערת.

כך למעשה יצרה רשות המיסים מסלול עוקף חקיקה לביטולן של חברת הארנק (עדיין לא הלכה מחייבת, אלא מנחה). למרות זאת, בשורות הבאות ננתח את תוצאת פסק הדין ואף נבחן השאלה האם אכן תוצאת פסה"ד תביא בהכרח להיעלמותן של "חברות הארנק".

♦ תחילה יצוין, כי העובדות בפסה"ד אותו "בחרה" רשות המיסים כ"טסט קייס" שירתו באופן קיצוני את רשות המיסים בעמדתה לפיה התשלום ששולם למנכ"ל הוא בגדר הוצאת שכר ולא הוצאת דמי ניהול. עפ"י פסק הדין רשות המיסים הוכיחה מעבר לכל ספק, כי בין המנכ"ל והמערערת התקיימו יחסי עובד מעביד.

♦ בפסה"ד צוין בין היתר, כי המנכ"ל החתים מידי יום את כרטיס העובד שלו. המנכ"ל מילא בכל שנה טופס 101 כמו כל עובדי המערערת. למנכ"ל הוצא מידי חודש תלוש שכר אשר כלל את שווי אחזקת טלפון ורכב אשר הוצמדו לו במסגרת תפקידו. המנכ"ל קיבל בתום ההתקשרות עם המערערת פדיון ימי חופשה כמקובל בסיום העסקת שכירים. המנכ"ל חתם על חוזה אישי



**חברות ארנק - בנסיבות מסוימות יחשבו כהכנסת עבודה פרסונאלית**  
 ע"מ 28320-05-12 קרן תל אביב לפיתוח נ' פקיד שומה תל אביב 5  
 ישראל בן ציון, משפטן

**ביהמ"ש המחוזי בת"א-כב' הש' ד"ר מיכל אגמון-גונן:**

◆ ביהמ"ש קבע, כי מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, וכי שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס לפיכך, נדרש ביהמ"ש לבחון את מהות העסקה באופן עצמאי ובלתי מחוייב להגדרות הצדדים.

◆ ביהמ"ש קבע, כי **בנסיבות הספציפיות שלפניו** עולה כי מדובר בעסקה להעסקת מר שושן עצמו, כדלקמן: הסכם העסקה: ההסכם נחתם ע"י בן שושן עצמו ולא ע"י החברה, בהסכם נאמר כי "יש לו את הידע, היכולת והניסיון הדרושים בכדי לעבוד בתפקיד בקרן." וכי "בביצוע תפקידו יהיה המנכ"ל כפוף ישירות ליו"ר הקרן". וכי הוא מתחייב "להקדיש את זמנו, מרצו, כישוריו וניסיונו", בנוסף, ההסכם קובע, כי המנכ"ל יהא רשאי להעדר מעבודתו 22 ימי עבודה בשנה. **סך הכל העולה מחלקים אלו ואחרים בהסכם, כי מדובר בהסכם העסקה פרסונאלי.**

◆ חשב המערערת העיד בתצהיר תמיכה למשיבה, כי הקרן חיפשה למנכ"ל איש ציבור או איש צבא בכיר לשעבר. לעומת זה, המערערת לא טרחה להביא עדים מטעמה. אינדיקציות נוספות, לפי ביהמ"ש: החברה התאגדה רק לאחר חתימת ההסכם, בן שושן לא משך משכורת או דיבידנד, בן שושן מילא כרטיס עובד, הועמדו לרשותו אישית רכב צמוד וטלפון נייד בגינם הונפק לו טופס 106 בהם צויין ג"כ כעובד, כל מנכ"לי החברה בעבר היו שכירים, מר בן שושן קיבל גם תשלום עבור פדיון 84 ימי חופשה בלתי מנוצלים בסך 209,550 ש"ח, כמקובל אצל המערערת ביחסיה עם עובדיה.

**לענין הגדרת יחסי עובד מעביד**, נקבע, כי אמנם פקודת מס הכנסה משתמשת בביטוי "הכנסת עבודה" אך ניתן להשתמש גם במבחני עובד מעביד מדיני עבודה, כמו מבחן השליטה והפיקוח לצורך הפקודה ומהם עולה בענייננו שקיימים יחסי עובד-מעביד.

◆ לסיום התייחס ביהמ"ש לשאלת הפגיעה בזכות ההתאגדות וקבע שאין כאן פגיעה היות ומדובר בהתקשרויות פרסונאליות, וכי לא מצא ממש בטענה שעמדת המשיבה מובילה לתשלום יתר וכי אין המשיבה מושתקת רק בשל העובדה שערכה ביקורות בעבר בתיק הניכויים של המערערת ואין בזה לכבול את ידי פקיד השומה מכאן ולהבא.

◆ ביהמ"ש קבע, כי: **"אין באמור בכדי לקבוע כי לא ניתן, באופן עקרוני, לתת שירותי ניהול באמצעות חברה. במקרה שלפני לא כך נעשה הדבר."** לעניינין נטל הראיה ציין כבי' השופט, כי הנטל מונח על המערערת אע"פ שלא נפסלו פנקסיה, היות ומדובר בשאלה משפטית וממילא בר פנקסית מובהקת.

**התוצאה:**

◆ הערעור נדחה.

**ניתן ביום: 20.10.14**

**ב"כ המערערת: עו"ד שי עינת, אלעד בן בשט ורפאל יולזרי**

**ב"כ המשיב: עו"ד קרן יזדי-סופר, פרק' ת"א (אזרחי)**

◆ השאלה שבחן ביהמ"ש בערעור זה הינה: האם יש לסווג הוצאות שהוציאה המערערת כשכר על עבודתו של המנכ"ל ששולמו לחברת שירותי ניהול (חברת ארנק) כ"הכנסת עבודה" ולפי זה לחייב בתשלום מס במקור, מס מעסיקים ומס שכר או לקבל את אומד הצדדים להתקשרות ולסווג את ההוצאה כ"שירותי ניהול".

◆ ביום 14.8.02 נחתם הסכם העסקה בין המערערת, מוסד ציבורי, לבין מר אברהם בן שושן, שבמסגרתו הוסכם, כי מר בן שושן ישמש כמנכ"ל המערערת מיום 1.9.02 ועד ליום 1.9.05 וכי התשלום בגין שירותיו ישולם כנגד חשבונית מס ערוכה כדין של המנכ"ל לקרן. בפועל, סמוך לאחר חתימת ההסכם הקים מר בן שושן את חברת א. בן שושן ייעוץ ותכנון אסטרטגי בע"מ (להלן: **"חברת בן שושן"**), חברה אשר איננו עושה עבודה שום תפקיד מלבד עבודתו בקרן ת"א לפיתוח ואיננו מושך ממנה משכורת או דיבידנד. מחברה זו הנפיק בן שושן את החשבוניות לקרן ת"א.

◆ בדוחות הניכויים שלה לשנים 2007-2009, דיווחה המערערת על התשלומים ששולמו לחברת בן שושן כהוצאה שהוציאה בגין שירותי ניהול. פקיד השומה סירב לקבל את הסיווג וקבע, כי ההכנסה ששולמה לחברת בן שושן מהווה "הכנסת עבודה" בידי מר בן שושן בהתאם לסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן: **"הפקודה"**) ולפיכך היה על המערערת לנכות מס במקור ולשלם מס מעסיקים ומס שכר.

◆ **טענות המערערת נגד הסיווג מחדש היו כדלקמן:**

1. על פקיד השומה להתחשב באומד הצדדים לעסקה,
2. עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת וזכות ההתאגדות נפגעים מהחלטת פקיד השומה,
3. לא התקיימו יחסי עובד-מעביד,
4. בחוזה נקבע, כי היחסים בין הצדדים יהיו יחסי קבלן-מזמין,
5. בסיום תקופת ההתקשרות בן שושן לא תבע פיצויי פיטורין. מסיבות אלו, טענה המערערת, ראוי לפסול את הסיווג מחדש שקבע פקיד השומה.

◆ המשיב לעומת זאת טען, כי מבנה ההסכם, תוכנו ואופן פנייתו כלפי הצד המועסק מבטאים התייחסות **לאדם ספציפי ולא לחברה**, מה גם שההסכם נחתם עם **מר בן שושן בעצמו ולא עם חברת בן שושן**, וכי **לחברת בן שושן לא היה יד ורגל בניהול הקרן**. כמו כן, בשנים שבהן הועסק מר בן שושן במערערת, לכאורה באמצעות חברת בן שושן, מילא מר בן שושן כרטיס עובד ורשם את המערערת כמעביד. לעומת זאת, **בחברת בן שושן לא משך המערער משכורת או דיבידנד** בשנים נשוא העירעור. לגבי טענת אי התקיימות יחסי עובד מעביד טענה המשיבה כי עפ"י המבחנים הבאים: "מבחן המרות והפיקוח"; "מבחן ההשתלבות"; "מבחן הכלים"; "מבחן הקשר האישיו"; "מבחן התשלומים הסוציאליים" ו"מבחן הסיכון" מתקיימים יחסי עובד מעביד בין מר בן שושן למערערת.



## המועד לקביעת סיום הוצאות הקמה והוצאות טרום הפעלה ע"מ 51006-07-12 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פ" למפעלים גדולים יואל אנסבר, (משפטן), רו"ח

כמו כן, המצגים הנ"ל אינם מחייבים ואף שבדרך כלל יש ליתן להם משקל מכריע, עומדת לה האפשרות להוכיח שההוצאות שבמחלוקת היו הוצאות שוטפות וזאת היא עשתה במסגרת דיוני השומה ובהליך השיפוטי. לביטוח טענת המערערת, נטען גם, כי אופי ההוצאות המפורטות מצביע על כך שמדובר בהוצאות שוטפות. כמו כן, הצביעה המערערת על מכתב שנשלח אל פשמי"ג וממנו עולה לטענתה, כי החלה בפעילותה העסקית כבר בחודש נובמבר 2007.

♦ בדיווח הכספי של המערערת לשנת 2008, היא התייחסה להוצאות שבמחלוקת והציגה אותן כהוצאות הוניות. טענה המערערת (אשר נדחתה) כי, העובדה שסיווגה את ההוצאות שבמחלוקת במסגרת "הוצאות אחרות" בדוח רווח והפסד שלה לשנת 2008, זאת להבדיל מסיווגן של יתרת ההוצאות (אלו הן 4,621,210 ש"ח שהוזכרו לעיל) כנכס במאזן, מעידה על כך שהמצג שהוצג הוא של הוצאות שוטפות. אולם, ביהמ"ש ציין, כי בביאור המתייחס לאותן "הוצאות אחרות" נרשם, בהתייחס להוצאות הנ"ל: "הוצאות טרום הפעלה".

ביהמ"ש בחן את השאלה האם מצגים אלו מהווים "הודאת בעל דין" מחייבת או שמא מדובר בחזקה הניתנת לסתירה על ידי הנישום?

ככל שאנו עוסקים באופן הדיווח או הרישום בספרים נתייחס למצגים אלו, כ"נקודת מוצא לבחינה המהותית" כפי שנכתב על ידי בימ"ש זה בע"מ (ת"א) 36620-12-09 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פשמי"ג.

בהקשר זה, נשאלת השאלה האם קיימת זיקה מלאה בין כללי החשבונאות לכללי המס וביחוד אם קיים הכרח, כי הסיווג החשבונאי "הוצאות הקמה" מחייב לגבי הסיווג כהוצאות טרום הקמה הוניות לצרכי מס. מצגיה של המערערת שתוארו לעיל מעידים, כי היא התייחסה במועדים שונים להוצאות שבמחלוקת כהוצאות טרום הקמה הוניות. בכדי לסתור מצגים אלו על המערערת להוכיח, כי מהותן של ההוצאות היא אחרת ויש לסווגן כהוצאות שוטפות.

בסופו של יום, קבע ביהמ"ש, כי המערערת לא הצליחה לשכנע, כי העבודות שנעשו טרם הפקת פוליסות הביטוח הינן עבודות שוטפות שאינן עבודות הקמה. ציר הזמן של פעילות המערערת מראה, כי מיום התאגדותה ועד ליום קבלת האישור הסופי לעסוק בביטוח עברה למעלה משנה.

### תוצאה:

♦ הערעור נדחה, נקבע כי ההוצאות שבמחלוקת הינן הוצאות טרום הקמה הוניות ונקבע צו להוצאות לטובת המשיב של 50,000 ש"ח

ניתן ביום: 30.10.2014

ב"כ המערערת: עו"ד אלכס שפירא

ב"כ המשיב: עו"ד אורית וינשטיין, פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

♦ השאלה שהונחה לפתחו של ביהמ"ש: מהו המועד לקביעת סיום הוצאות ההקמה והוצאות טרום הפעלה של חברה לאור סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה?

**הוצאות הקמה** - הינן הוצאות ייסוד אשר כרוכות בהקמתו של עסק חדש ואשר הפחתתן אינה מוכרת. בהתאם לחשבונאות הפיננסית יש לפעול לעקרון ההקבלה, שמשמעו הקבלת ההוצאות וההכנסות לשנת המס. עלות הקמת נכס, רכישתו או השבתו, תופחת על פני מספר השנים שהנכס, או השבתו ישמשו בייצור הכנסה ולכן, לרוב, הוצאות הוניות לא נכנסות לרשימת ההוצאות הפירותיות, אלא מדובר בהוצאה חד פעמית שתניב הכנסה מספר שנים ותופחת בדרך של פחת על פני שנים. הוצאות ייסוד לא יופחתו לעולם.

♦ המערערת הינה חברה אשר עוסקת בתחום הליסינג התפעולי של כלי רכב בישראל ובהשכרת רכבים. ביום 29.12.2005 הגישה חברת החזקות של הקבוצה בקשה להקמת חברת ביטוח.

♦ ביום 13.9.2006 התקבל אישור עקרוני מטעם המפקח על הביטוח ובהתאם ייסדה חברת החזקות את המערערת ביום 3.10.2006. ביום 5.11.2007 ניתן הרשיון הסופי מטעם המפקח לעסוק בענפי ביטוח בתחום הרכב. מחודש אוקטובר 2006 ועד ליום 31.12.2007 הוציאה המערערת סך של 18,761,515 ש"ח בקשר לעסקי הביטוח.

פוליסות הביטוח הונפקו החל מתאריך 1.1.2008 ולכן קבע המשיב, כי רק בהוצאות שנצטברו החל מתאריך זה יש להכיר כהוצאות שוטפות.

בדוח המערערת לשנות המס 2007 2008 (שנים אשר לבקשת המערערת דווחו במאוחד), נרשמה יתרה בסך 14,140,305 ש"ח כהוצאה שוטפת אשר הנם ביסוד המחלוקת בין פשמי"ג לבין המערערת. יתרת ההוצאות בסך 4,621,210 ש"ח נרשמה כ"נכס להפחתה".

♦ המשיב, פשמי"ג, בשומה לפי מיטב השפיטה (03) שהוציא לשנת 2008 ציין כי לא הוכרו הוצאות שוטפות בסך 13,821,000 ש"ח והיוון אותן להוצאות הקמה והוצאות טרום הפעלה של החברה.

♦ המערערת ציינה, כי אלו הן הוצאות טרום הפעלה, ומאידך תבעה את ההוצאה לצרכי מס הכנסה. המערערת לא הסתירה את כוונתה לנכות את ההוצאה לצרכי מס עת הגישה את דוח ההתאמה (זאת לאחר שניתן האישור לאיחוד שנות המס). אף על פי כן, הוצאות טרום הקמה, להבדיל מהוצאות שוטפות, אינן הוצאות שהוצאו לשם ייצור הכנסה ובדיוק בהגדרה זו של ההוצאות שבמחלוקת עסקינן.

**בימ"ש המחוזי בת"א כב' השופט מגן אלטוביה:**

♦ לטענת המערערת, המצגים הנטענים אינם מצגי מס הוצאות שבמחלוקת כהוצאות טרום הקמה הוניות לצרכי מס.



**האם נאמן ונהנה יכולים להיות שותפים עסקיים באותו נכס? י"ע 12-03-16014 עופר אגם יזום ובניין בע"מ נ' מנהל מס שבח תל אביב אמיר אבי-ראזק, משפטן**

ההסכמות שהיו בין העוררת לבין פישמן בקשר עם רכישת הנכס, נקבע כי יש לתן משקל לאמור בהסכם האמור, לפיו רכישת הנכס נעשתה עבור העוררת ולטובת אליגאל ועומר מלכה בנאמנות. מהאמור בהסכם המכר, עולה שהעוררת רכשה את הנכס בעבורה ובנאמנות עבור נהנים אחרים. דהיינו, מלבד היותה נאמן לטובת אליגאל ועומר מלכה, הייתה העוררת שותפה שלהם לרכישת הנכס. בנסיבות אלו, קבע ביהמ"ש הנכבד, מתעוררת השאלה האם יכול נאמן להיות שותף עסקי של הנהנה, כאשר מדובר באותו הנכס? ביהמ"ש הנכבד קבע בנקודה זו כי העובדה שנאמן שותף לנהנים בבעלות במקרקעין, אינה שוללת את נאמנותו, כל עוד אין לו אינטרס בחלק במקרקעין המוחזק בנאמנות. פרשנות זו לא רק מתיישבת עם הגיונם של דברים אלא גם שפרשנות אחרת עלולה להוות כשל רציני בשוק עסקאות הנדל"ן. ביהמ"ש הוסיף והעיר כי יכול ואדם יפעל עבור עצמו וממש ערב חתימת ההסכם הוא מעניין שותף או שותפים להצטרף לעסקה העתידה לקרום עור וגידים עם חתימת ההסכם. אם כך הם פני הדברים ונחתם הסכם נאמנות בין הנאמן ושותפו לעסקת הרכישה באופן שהנאמן פועל עבורו בחלקים מוגדרים, אין בכך שעד לערב חתימת ההסכם פעל הנאמן רק עבור עצמו, כדי לשלול הנאמנות. זאת ועוד, הרי יכול והנאמן פועל בשליחות נסתרת עבור נהנה שזהותו אינה ידועה למוכר. האם בשל שהמוכר לא יודע כי הקרקע או חלקים ממנה נרכשים עבור אחר בשלבי המשא ומתן, תישלל ההכרה בנאמנות? התשובה לכך ברורה. מחוקק חוק מיסוי מקרקעין ביקש לאפשר גמישות בשוק הנדל"ן בביצוע עסקאות נאמנות ומשהוכח כי בנאמנות מדובר, שלא לראות את ההעברה שבין הנאמן לנהנה כעסקה משום שהחוק מכיר בעסקה שחתם הנאמן כעסקה שבין המוכר לבין הנהנה. זאת גם אם הנהנה נסתר מעיני המוכר. בסופו של יום, ולאחר בחינת ושקילת כל הנסיבות והאירועים בעניין זה, נקבע פה אחד כי יש לקבל את הערר.

#### התוצאה:

♦ הערר נתקבל.

ניתן ביום 4.9.2014

ב"כ העוררת: עו"ד גלעד חשן

ב"כ המשיב: עו"ד יפעת גול (שושן), פרק' מחוז ת"א (אזרחי)

♦ בסמוך לשנת 2010 התנהל משא ומתן בין חברת "עופר אגם יזום ובניין בע"מ" (להלן: "העוררת") לבין חברת "נכסי משפחת פישמן בע"מ" (להלן: "פישמן" או "המוכרת") למכירת חלק ממקרקעין המצוי ברחוב מונטיפיורי 27 תל אביב-יפו (להלן: "הנכס"). בסופו של הליך, נכרת בין הצדדים הסכם למכירת הנכס תמורת 15.4 מיליון ש"ח בצירוף מע"מ. ביום 15.8.2010 נכרת בין העוררת לבין חברת אליגאל ע.ג. בע"מ (להלן: "אליגאל") "חוזה נאמנות" לרכישת חלק מהנכס ו"חוזה נאמנות" נוסף, לרכישת חלק נוסף מהנכס, נכרת בין העוררת לבין חברת עומר מלכה יזום והשקעות בע"מ (להלן: "עומר מלכה"). ביום 3.10.2010 נמסרה למנהל מס שבח תל אביב (להלן: "המשיב") הודעה על הנאמנות של העוררת לטובת אליגאל. בהמשך, החליט המשיב שלא להכיר בנאמנות האמורות. מכאן הערר.

♦ **לטענת העוררת**, הסכם המכר לרכישת הנכס נכרת ביום 1.9.2010. הסכמו הנאמנות נחתמו לפני מועד כריתת הסכם המכר. מתווה העסקה נקבע בדרך של רכישה על ידי העוררת בנאמנות, כיוון שהמוכרת ביקשה למכור את הנכס לגורם אחד בלבד, בעוד העוררת מעוניינת לרכוש רק חלק מהנכס ואילו אליגאל ועומר מלכה ביקשו לרכוש את יתרת הנכס. עוד נטען, כי הסכמי הנאמנות כללו הוראות שנועדו להבטיח את זכויותיה של העוררת כשותפה ברכישת הנכס יחד עם הנהנים. על כן, הוקנתה לעוררת אפשרות להפקיע את זכויות הנהנים, אם וככל שיפרו את התחייבויותיהם ולא יעבירו את מלוא חלקם בתמורת הנכס. מטעם זה גם נקבעו בהסכמי הנאמנות הוראות השוללות מהנהנים אפשרות להתנגד לשינוי ייעוד הנכס. בשל האמור, סברה העוררת, כי יש לקבוע, כי העוררת עמדה בתנאי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"), ובהתאם יש לפטור ממס את העברת הזכויות במקרקעין מהעוררת לאליגאל ולעומר מלכה.

♦ **לטענת המשיב**, חוזה המכר שהומצא לא נושא תאריך מדויק ולא הומצאו אסמכתאות לביסוס טענות הרוכשות לעניין מועד החתימה. בנוסף, האמור בהסכם כאמור מצביעים על כך שה"נאמן" הינו בעל עניין בנכס ולא ניתן לראות בו נאמן כהגדרתו בחוק. כמו כן, לא הומצאו מסמכים אשר נדרשו על ידי המשיב לצורך הוכחת הנאמנות המהותית. בשל האמור, יש לראות בעוררת כמי שרכשה את מלוא הזכויות במקרקעין מאת הבעלים ומיד לאחר מכן מכרה חלק מהזכויות לחברות הרוכשות.

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בביהמ"ש המחוזי בת"א יפו בפני כב' השופט מ. אלטוביה, רו"ח א.מונד ורו"ח אלכס הילמן:

♦ הועדה קבעה, כי מתצהירים ומעדויות בעניין זה, עלה, כי הסכם המכר בין העוררת לבין פישמן הינו ההסכם היחידי שנכרת בין הצדדים והוא נכרת ביום 1.9.2010. מששוכנע ביהמ"ש הנכבד כי הסכם המכר משקף את



**מתובע פלילי - לחשוד בהעלמות מס**

ביום 29.10.14 נעצר והובא לשחרור בערבות החשוד **אייל דוד ליאני**, בן 42 מת"א, שעבד בעבר כתובע פלילי במשטרת ישראל (מחוז ת"א). ליאני נעצר במסגרת חקירה שנוהלה **במשרד חקירות מס הכנסה ת"א**, בחשד של העלמת הכנסות בהיקף של כ-1,500,000 ש"ח ששולמו לו בתמורה לכתיבת עבודות אקדמיות. ליאני הינו עו"ד ובעל מניות בחברת **הוצאה לאור תוכן והדרכה בע"מ**, שהוא תאגיד מדיה הכולל גם הוצאת ספרים ידועה. לפי החשד, ליאני עוסק בכתיבת עבודות אקדמיות דרך אתר האינטרנט "**פריי אקדמיק**" מבלי שפתח תיק ברשות המסים וללא הגשת דוחות. על פי בקשת המעצר, בתקופה של ארבע שנים, מאז 2010 ועד 2013 הופקדו בחשבונותיו של החשוד כ-1.5 מיליון ש"ח ובחשבון החברה הופקדו בשנת 2013 כ-104,000, כשרוב ההפקדות בוצעו בהעברות בנקאיות או צ'קים. חרף הפקדות אלו, מאז שנת 2006 מדווח החשוד על הכנסה שנתית מהמשטרה בסך 50 אלף ש"ח. ההפקדות בחשבונותיו של החשוד הן בסכומים נמוכים רבים כגון מאות עד אלפי שקלים בודדים, דבר המחזיק את החשד של החוקרים כי מדובר בתשלומים עבור כתיבת העבודות. בנוסף, כי שעולה מהבקשה, החשוד מושך כספי מזומן בסכומים גבוהים בסמוך לתאריכי ההפקדה, ויתכן, לפי החשד שהוא משלם לאנשים אחרים שסייעו לו בכתיבת העבודות. במסגרת החקירה הגלויה, נערכו חיפושים, נתפסו מחשבים, מסמכים וכספים במזומן. עוד נתפסו מסמכים רלוונטיים אצל המייצג של החשוד. ליאני, שמר בחקירתו על זכות השתיקה. צו איסור פרסום הוטל על שמו עד ליום 3.11.14

**חשד לתביעת פיצויים כוזבת ב"עמוד ענן"**  
 ביום 29.10.14 הורה כב' השופט **ירון גת מבימ"ש השלום בת"א** על שחרורם בערובה של תושבי לוד - **רפי קריכלי ובתו ללי בן יוסף**. השניים נעצרו במסגרת חקירה משותפת **למשרד חקירות מס הכנסה תל אביב וליחידה הארצית לחקירות הונאה (יאח"ה) במשטרה** בחשד שהגישו תביעה כוזבת לפיצויים בעקבות מבצע "עמוד ענן" ע"י חברת **רמ-ק.ר.מ סחר בינלאומי בע"מ** בסך של מאות אלפי שקלים תוך הגשת נתונים כוזבים ומזויפים. החברה העוסקת באספקת כוח אדם לגופים שונים, הגישה תביעה לפיצויים בעקבות מבצע "עמוד ענן", שהיה בנובמבר 2012, במסלול שכר, עבור מאות מעובדי החברה בסך של 727,092 וזאת לפי החשד של **אנשי קרן הפיצויים ברשות המסים**, מבלי שעמדו בתנאי הזכאות לפיצויים במסלול זה, שהם היעדרות העובד בשל המצב הביטחוני ותשלום משכורת לעובד בגין היעדרותו זו. בחקירה עלה, כי דרישת החברה לפיצויים, מבלי שעמדה בתנאי הזכאות, נעשתה תוך הצגת מסמכים כוזבים, הנפקת תלושי שכר כפולים ואף זיוף של חתימות עובדים. בין השאר, כעולה מהחקירה, נדרשו פיצויים בגין עובדים שלא קיבלו שכר למרות שהוצהר שכן, בגין עובדים שעבדו בימי המבצע ודווחו ככאלה שלא, בגין עובדים שעבדו לסירוגין ודווחו כמי שנעדרו בכל תקופת המבצע ואף בגין עובדים שסיימו לעבוד לפני תחילת מבצע "עמוד ענן". במסגרת החקירה הגלויה נתפסו מסמכים רבים, מחשבי החברה וחומר הנהלת החשבונות שלה ונחקרו החשודים, עובדי החברה והגופים שקיבלו לכאורה שירותי כוח אדם ממנה.

**דח"צ יוכל להציע עצמו לכהונה נוספת**

ביום 5.11.14 אישרה **ועדת החוקה, חוק ומשפט** של הכנסת לקריאה שנייה ושלישית תיקון לחוק החברות. עפ"י **הצעת החוק**, דירקטור חיצוני (דח"צ) מטעם הציבור, יוכל להציע את עצמו לכהונת מינוי נוספת. חוק החברות הנוכחי קובע שני מסלולים לבחירת דח"צ. בעל השליטה או הדירקטוריון של החברה, רשאים להציע את מועמדותו של דירקטור חיצוני לכהונה נוספת כדח"צ בדירקטוריון. כדי להגביר את עצמאותו של הדירקטור החיצוני ועל מנת למנוע ממנו צורך לשכנע את בעלי המניות או את חברי הדירקטוריון להציע את מועמדותו לכהונה נוספת, הצעת החוק מבקשת לקבוע מסלול בחירה נוסף. לפי מסלול החדש, הדירקטור יוכל להציע את עצמו לכהונה נוספת.

**בחינת לשכת עוה"ד - מועד נובמבר 14**

ביום 29.10.14, נערכה בחינת ההסמכה בכתב של **לשכת עורכי הדין**. לבחינה ניגשו 2,154 נבחנים. הבחינה התקיימה בגני התערוכה בת"א ובבית לשכת עורכי הדין בירושלים. במסגרת ההיערכות לבחינה, התאימה הלשכה הן אולמות והן תנאים נוספים לנבחנים עם מוגבלויות וצרכים מיוחדים. כזכור, מדובר במועד האחרון שיתקיים במתכונת הבחינה הנוכחית, זאת לאחר שלפני כחודש החליטה הוועדה הבוחנת מטעם לשכת עורכי הדין כי במועד הקיץ הקרוב תכלול בחינת ההסמכה חלק נוסף שעניינו "ניסוח מסמכים משפטיים". ראש לשכת עורכי הדין, **עו"ד דורון ברזילי** איחל לכלל הנבחנות והנבחנים הצלחה רבה.

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

מס פקס מערכת ושיווק: החשמונאים 90, תל אביב-יפו  
 6713307 ; טל. 03-6966733 פקס. 03-6966744



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 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.